ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.002021/2005-19

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

Processo nº	19515.002021/2005-19
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-003.745 – 1ª Turma**
Sessão de	12 de setembro de 2018
Matéria	IRPJ - GLOSA DE DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	EDITORA SCIPIONE S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DECRETO-LEI 4.657/1942, LINDB, ART. 24. INAPLICABILIDADE AO CASO.

O artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, ao caso dos autos.

ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Os fundamentos para decidir o acórdão paradigma são suficientes para a reforma do acórdão recorrido, razão pela qual resta demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária, requisito de admissibilidade previsto no RICARF para o conhecimento do recurso especial.

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie do gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumar a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

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 e Viviane Vidal Wagner, que não conheceram. Acordam, ainda, por maioria de votos, quanto ao mérito do art. 24 da LINDB, em não aplicá-lo ao caso concreto, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto, que entendeu que aplicava em tese e que, como pressuposto para aplicá-lo ao caso concreto, haveria necessidade de abrir vista à PGFN para analisar os acórdãos trazidos aos autos pelo contribuinte. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes Moura, Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner, e Rafael Vidal de Araújo, que não o aplicavam

em tese, e o conselheiro Demetrius Nichele Macei, que aplicava em tese, mas não ao caso concreto em razão de irretroatividade. Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial com base no primeiro paradigma, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luis Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e Demetrius Nichele Macei, que não conheceram do recurso. No mérito, (i) quanto à amortização do ágio, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luis Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento e (ii) quanto à multa qualificada, por maioria de votos, acordam em entender que o colegiado de origem não apreciou a matéria, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem, a fim de que se aprecie as seguintes matérias: multa qualificada e CSLL. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros André Mendes Moura, Flávio Franco Corrêa, Luís Flávio Neto, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

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

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRFonte, pelas seguintes infrações, relacionadas ao ano de 2001, (i omissão de receitas (receitas não contabilizadas e passivo fictício – conforme Termos de Verificação Fiscal I e III); (ii) glosa de custos quanto a bens ou serviços vendido, despesas indedutíveis e de despesas financeiras (conforme TVFs II, IV, V e VI). (fls. 282, volume 2). Ademais, foi lançada multa de ofício no percentual de 75% quanto à quase totalidade das infrações, impondo-se multa qualificada de 150% quanto ao ágio.

Ressalte-se trecho do Termo de Verificação Fiscal nº 2, que trata do ágio e multa qualificada, ainda em discussão nestes autos (fls. 240/250, volume 2, pdf. 37):

> *A Abril S A e Havas fizeram aporte de capital na empresa Serra das Araras Participações Ltda., em 25/08/99 aumentando o capital social desta mediante no valor de R$ 126.671.893,00, mediante transferência das quotas adquiridas junto aos quotista da Editora Ática, tornando assim, quotista controladora com 92.5% do capital social e da Editora Scipione. Nesta operação a empresa Serras da Araras registrou um ágio sobre investimentos decorrente do aquisição da Editora Scipione no valor de R$ 54.960.739,99. Em ato continuo as quotas recebidas da empresa Serra das Araras foram utilizadas para aumento do social da empresa JVHA, como será demonstrado abaixo.*
>
> *A empresa Serras das Araras foi constituída em 09/07/99, com capital social inicial de R$ 99,00, o qual foi subscrito e, a integralização ocorreria dentro de 24 meses de acordo com as necessidades financeiras desta, tendo como sócios quotistas os(as) Srs(as). Maria Eduarda Ribeiro Fischer, Antonio Basílio P.C.Albuquerque e Jean Roy Jr., estabelecida a Avenida Rio Branco, n.85 - 12 andar (parte) na Cidade do Rio de Janeiro, cabendo salientar que os quotistas são membros do Escritório de Advocacia Gouvêa Vieira e, a empresa Serras das Araras tem o mesmo endereço deste.*
>
> *A empresa AROEIRA EDUCAÇÃO S.A foi constituída em 09/07/98, atual denominação social de PORTELCOM NORDESTE CELULAR S A, com o capital inicial de R$ 1.000,00, estabelecida a Avenida Rio Branco, 85 - 14 (parte) na Cidade do Rio de Janeiro. Após a dominação social inicial, através da AGE de 05/08/99 passou denominar-se JVHA PARTICIPAÇÕES S A e em 20/12/01 para JJVA PARTICIPAÇÕES S A, conforme AGE desta data. Cabe salientar que o endereço é mesmo do Escritório de Advocacia Gouveia Vieira, e na AGE de 09/07/98 secretariou a mesma a Sra. Maria Eduarda Ribeiro Fischer, isto é, a sócia quotista da empresa Serra das Araras Participações Ltda, como mencionado no parágrafo anterior.*

(...)

Estamos diante de atos simulados com o único intuito de reduzir a base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro e da contribuição social sobre o lucro líquido, uma vez que desde a aquisição das participações societárias das empresas Atiça e Scipione, os sócios das mesmas continuam sendo Abril S A e Havas S.A. e, a administração e controle das operações são feitas por funcionários que portam crachás com a logomarca da ABRIL e estão em processo de transferência física para o prédio da EDITORA ABRIL. (...)

Diante do exposto, concluímos que o ÁGIO AMORTIZADO contabilizado durante o ano calendário de 2001 como despesa operacional, decorrente da aquisição de investimento, o qual, transitou pela empresa SERRA DAS ARARAS com a única finalidade desta ser incorporada no ano seguinte, transferindo o ágio pago pelos acionistas para ser amortizado como despesa operacional das investidas, traduz em DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS, para fins de apuração do lucro real e da base de calculo da contribuição social sobre o lucro liquido. Cabe salientar que as únicas operações realizadas pela empresa SERRA DAS ARARAS, foram o registro dos investimentos efetuados na Ática e na Scipione em 1999 e posteriormente de 2000 e, a cisão total desta e por conseguinte sua extinção no ano de 2000.

O Contribuinte optou pelo pagamento do IRPJ com base no lucro real anual no ano calendário de 2001, tendo levantado balancetes mensais para fins de pagamento/suspensão dos valores devidos como estimativa do IRPJ e da CSLL.

II – DO ENQUADRAMENTO LEGAL

O contribuinte infringiu os Artigos 247, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, e 299, do RIR/99.

A multa de ofício é qualificada tendo em vista os atos simulados, de acordo com o disposto no artigo 44, inciso II, da Lei n. 9.430/94.

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 323, volume 2, pdf 120), reiterando as razões de defesa por petição às fls. 8.753, após intimação para regularização quanto à representação processual. (pdf. 2, volume 39).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo decidiu pela manutenção parcial do lançamento, conforme acórdão do qual se destaca ementa (fls. 8.859, pdf. 107, volume 39):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

NULIDADE.

PASSIVO FICTÍCIO. BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

Não é causa de nulidade suposto erro na determinação da base de cálculo, no caso, tomar o saldo da conta como base de cálculo, em lançamento de passivo fictício. Preliminar indeferida.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS NÃO NECESSÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

Não é causa de nulidade suposta falta de causalidade entre o motivo do lançamento e o método de cálculo, no caso, calcular a despesaf inanceirad esnecessária tomando como base de cálculo os juros simples sobre as médias simples entre os saldos iniciais e finais de cada mês da matéria prima própria em poder de terceiros, emprestada sem a cobrança de encargos financeiros, sendo a taxa utilizada a dos contratos de mútuo entre o interessado e o terceiro. Preliminar indeferida.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS NÃO NECESSÁRIAS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A própria impugnação demonstra que o interessado compreendeu a infração que lhe foi imputada e como foi apurado o valor tributável. Preliminar indeferida.

DILIGÊNCIA PARA JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. GLOSA DE DESPESAS. DIREITOS AUTORAIS.

Indefere-se o pedido, pois a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo posteriormente, exceto se demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou em razão de fato ou direito superveniente, ou que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

A instância administrativa não se manifesta a respeito de suposta inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da legislação tributária.

ASSUNTO: NORMAS TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

GERAIS DE DIREITO

DECADENCIA. PASSIVO FICTICIO. BASE DE CÁLCULO. SALDO DA CONTA. OBRIGAÇÕES PROVENIENTES DE PERÍODOS JÁ DECAÍDOS. LNOCORRÊNCIA.

A presunção legal de omissão de receita caracterizada por passivo fictício - tanto no caso de obrigação cuja existência não foi comprovada, como no de irregular manutenção no passivo - decorre da lógica contábil de que tais procedimentos têm por objetivo impedir o surgimento de saldo credor de caixa. Portanto, o dever de comprovar a obrigação mantida no passivo

em período não decaído permanece, mesmo tendo ela sido registrada em período já decaído, sob pena de não se poder aplicar a presunção legal ao passivo de longo prazo. Preliminar indeferida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

RECEITA NÃO CONTABILIZADA. MÚTUO DE MATÉRIA PRIMA. ATIVO DO MUTUANTE INFERIOR AO CORRETO.

O saldo da conta "estoque em poder de terceiros" inferior ao correto, na ausência de prova em contrário, autoriza a presunção humana de que tal diferença resulta de receita não contabilizada. Lançamento procedente.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

FORNECEDORES

Exclui-se do valor tributável a parcela comprovada por meio de documentos hábeis coincidentes em datas e valores. Lançamento procedente em parte.

JUROS A PAGAR. "VENDOR".

Exclui-se do valor tributável a parcela comprovada por meio de documentos hábeis coincidentes em datas e valores. Lançamento procedente em parte

MATERIAL DE TERCEIROS.

Mantém-se o valor tributável, visto que a parcela comprovada de créditos por meio de documentos hábeis coincidentes em datas e valores não foi suficiente para justificar a existência de saldo credor nessa conta. Lançamento procedente.

GLOSA DE CUSTOS. ERRO NA APROPRIAÇÃO DE CUSTOS EM 2000. AJUSTES DE ESTOQUES EM 2001. DÉBITO A DESPESA VEDADO PELA LEI DAS S/A. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO NO LALUR.

O erro na apropriação de custos no ano-calendário de 2000, detectado no ano seguinte - que indevidamente onerou os estoques finais do ano-calendário de 2000, diminuindo o CPV e aumentando o lucro na mesma proporção no mesmo ano-calendário - deve ter seus efeitos contábeis (ajustes) registrados pelo crédito ao estoque inicial de 2001, cuja contrapartida é débito à conta de Lucros Acumulados - Ajustes de Exercícios Anteriores, nos termos da Lei das S/A, que veda expressamente que a retificação de erros de períodos anteriores transite por conta de resultado. Não há previsão legal para excluir tais ajustes no LALUR, em 2001, pois tais valores referem-se ao ano anterior. O procedimento tributário apropriado ao fato teria sido retificar a DIPJ do ano-calendário de 2000, excluindo tais

valores no LALUR e, se fosse o caso, pedir restituição e/ou compensação dos valores pagos a maior. Lançamento procedente.

GLOSA DE DESPESAS. DIREITOS AUTORAIS.

Exclui-se do valor tributável a parcela comprovada por meio de documentos hábeis coincidentes em datas e valores. Lançamento procedente em parte

GLOSA DE DESPESA NÃO NECESSÁRIA. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ABSORÇÃO DO ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DO SEU PRÓPRIO CONTROLE, POR MEIO DE ATOS SOCIETÁRIOS DIVERSOS SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

Provada de forma indireta a existência de simulação na transferência do ágio para a própria empresa antes adquirida, por meio de atos societários posteriores sem qualquer propósito negocial, a despesa com a amortização do ágio é indedutível, por desnecessária, mantendo-se a multa qualificada (150%), em vista da conduta dolosa do sujeito passivo buscando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade Fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme disposto nos artigos 71 a 73 da Lei n° 4.502/64, configurando o evidente intuito de fraude à lei tributária. Lançamento procedente.

GLOSA DE DESPESA FINANCEIRA NÃO NECESSÁRIA. JUROS DE MÚTUO FINANCEIRO OBTIDO DE TERCEIRO. MÚTUO GRACIOSO DE MATÉRIA PRIMA AO TERCEIRO. BASE DE CÁLCULO.

A obtenção de empréstimos financeiros junto a terceiro, obviamente onerosos, ao mesmo tempo em que há concessão de empréstimos de matéria prima a terceiro, graciosamente, evidencia a desnecessidade de parte das despesas financeiras, cuja exata dimensão é o valor dos juros simples contratuais dos mútuos aplicados sobre a média simples dos estoques iniciais e finais de cada mês de matéria prima emprestada ao terceiro. Lançamento procedente.

AUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFLNS.

O voto referente ao IRPJ aplica-se aos seus reflexos.

Quanto aos temas devolvidos a este Colegiado para conhecimento, decidiu a DRJ pela manutenção da autuação (ágio e multa qualificada).

O processo foi remetido ao CARF com recurso de ofício quanto à parte exonerada do lançamento, como também pela interposição de recurso voluntário pelo contribuinte.

O recurso voluntário consta às fls. 8.984 (pdf 35, volume 40), com alegação a respeito dos seguintes temas:

(i) Nulidade do acórdão recorrido, pois não teriam sido analisadas razões apresentadas em impugnação administrativa, além de provas apresentadas àquela ocasião;

(ii) Nulidade do lançamento, diante de erro na base de cálculo;

(iii) Regularidade dos lançamentos contábeis quanto às receitas supostamente não contabilizadas (materiais emprestados à Ática), sem que existisse omissão de receitas;

(iv) Questiona o lançamento a título de presunção por passivo fictício, como também quanto às obrigações com fornecedores e juros a pagar "de Vendor";

(v) Quanto aos materiais de terceiros, sucessivamente, contesta critério da fiscalização para apurar a base de cálculo, alega comprovad a aquisição de materiais de terceiros;

(vi) Impugna, ainda, a glosa de custos de bens ou serviços vendidos, além das despesas com direitos autorais;

(vii) Alega ausência de simulação quanto ao ágio, a regularidade da dedução, nos termos da legislação vigente (fls. 9082, pdf. 134 e seguintes);

(viii) Questiona a glosa de despesas financeiras;

(ix) Impugna a exigência de multa qualificada, na medida em que não comprovado o intuito de fraude, como exige a legislação federal;

(x) Na eventualidade de manutenção de lançamento, pede seja afastada a cobrança da CSLL, por falta de previsão legal para a adição;

(xi) A necessária dedução do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL;

(xii) Pede, ainda, seja afastada a cobrança dos juros SELIC.

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 10.417, volume XLVI)

O contribuinte apresentou desistência parcial parte do valor discutido nos autos (relacionados aos Termos de Verificação Fiscal I III IV e V). Nesta oportunidade, expressamente pede a continuidade da discussão do processo quanto à glosa de ágio (TVF II); (ii) glosa de despesas financeiras (TVF VI), dentre outros débitos então identificados (fls. 10.439 – pdf. 88). O Presidente da 2ª Câmara da Primeira seção determinou a restituição do processo à DERAT diante de desistência de recurso voluntário (fls. 10.475 – pdf 124). Diante disso, os débitos parcelados foram apartados para o processo nº 16151-000.185/2011-20 (fls. 10.478)

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento julgou os temas sem desistência do contribuinte, em acórdão cuja ementa se reproduz a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2001

Ementa:

PASSIVO NÃO COMPROVADO. OMISSÃO DE RECEITA.

Correta a tributação, como receita omitida, do saldo das contas de passivo quando não demonstrada com documentação hábil e idônea a origem dos valores. Em sentido contrário, deve ser excluído da exigência a parcela devidamente comprovada através de documentos trazidos aos autos com as peças de defesa.

GLOSA DE DESPESAS COM DIREITOS AUTORAIS. COMPROVAÇÃO.

Deve ser mantida a glosa das despesas em relação as quais o sujeito passivo não logrou comprovar, ainda que intimado a fazê-lo. Por outro lado, é de restabelecer a dedução face aos valores devidamente demonstrados.

DESPESAS COM ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

É dedutível a despesa com ágio quando demonstradas nos autos a veracidade da operação e a causa do negócio jurídico, sendo justificável a utilização de "empresa veículo" em face das peculiaridades da operação.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Descabe a imputação da multa qualificada por dedução indevida de ágio, quando não houve questionamento em relação à existência desse ágio bem como pelo fato de que a operação de "transporte" do ágio para a controlada, ainda que inaceitável quanto às conseqüências tributárias da dedutibilidade, teve como escopo justamente aquilo que foi realizado: a transferência do ágio para redução do resultado tributável. Não ficou demonstrado qualquer objetivo diverso daquele refletido pela operação.

Em síntese, a Turma decidiu por **negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente à glosa de despesas com ágio** (Termo de Verificação nº 2).

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 25/10/2012 (fls. 10.549), que apresentou embargos de declaração em 16/11/2012 (fls. 10.553/10.555).

O D. Presidente da 2ª Turma da 4ª Câmara (Dr. Leonardo de Andrade Couto) acolheu os embargos de declaração apresentados, tratando da preclusão para debate sobre a dedução de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Diante disso, os autos forma remetidos à Procuradoria em 27/12/2012 (fls. 10.560), que interpôs recurso especial em 14/01/2013 (fls. 10.562). Neste recurso, sustenta

divergência na interpretação da lei tributária a respesito da **dedutibilidade com despesa com ágio** e **multa qualificada**, identificando os seguintes acórdãos paradigmas:

(i) **103-23.290** (Processo Administrativo nº 18471.001782/2005-36);

(ii) **1202-00.753** (Processo Administrativo nº 11065.002149/2009-31)

O então Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deu seguimento ao recurso especial (fls.10.588/10.591), em decisão da qual se reproduz trecho a seguir:

> *Aludido recurso, interposto tempestivamente, está manejado em relação às matérias: "legitimidade da dedutibilidade da despesa com ágio" e "inaplicabilidade da multa qualificada quando não demonstrado intuito doloso", assim ementado (...)*
>
> *Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois em situações fáticas semelhantes, chegouse a conclusões distintas.*
>
> *A divergência é patente: no acórdão recorrido considerou-se legitima a dedução da despesa oriunda de ágio, quando devidamente demostrado a veracidade e a causa do negócio jurídico, sendo justificável a utilização de empresa veículo diante da peculiaridade do caso, bem como o não cabimento da majoração da multa de ofício para 150%, uma vez que não restou comprovado finalidade diversa da consignada na operação apresentada. Por seu turno, no paradigma, a decisão foi no sentido de manter a glosa da despesa e a qualificação da multa por entender que o ágio oriundo de aquisição de aquisição societária decorreu da prática de atos simulados por interposta pessoa, com objetivo exclusivo de reduzir incidência de tributo. (...)*
>
> *Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos art.18, III, c/c art.68, §1º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ADMITO o recurso especial interposto..*

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso em 27/01/2014 (fls. 10.594), nas quais alega:

> (i) Ausência de divergência entre acórdão recorrido e paradigmas, que impediria o conhecimento do recurso especial. Sustenta que no acórdão recorrido não haveria o reconhecimento de simulação, enquanto no acórdão paradigma **103-23.290** *"a holding só serviu para criar o ágio e não tinha qualquer substância"*, havendo a incorporação no dia seguinte. Ademais, neste primeiro paradigma não teria havido a comprovação do ágio, tendo sido utilizado *"integralmente contra o ganho de capital na venda de ativos, e não em razão da incorporação da investida ou da investidora"*;

(ii) Quanto ao segundo acórdão paradigma (**1202-00.753**), haveria "reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico";

(iii) O contribuinte questiona o conhecimento do recurso especial, ainda, quanto à multa qualificada, que teria sido afastada por decorrência. Assim, não haveria cotejo analítico com acórdão paradigma. Menciona que o primeiro acórdão paradigma (**103-23.290**) sequer teria tratado de multa qualificada, enquanto o segundo (**1202-00.753**) tem contornos fáticos bastante distintos;

(iv) No mérito, sustenta a regularidade da amortização do ágio, eis que não foi questionada a efetiva aquisição das empresas Ática e Scipione, por partes não relacionadas, com pagamento de valor que superava o patrimônio líquido, como tampouco quanto à existência do ágio, grandeza, natureza e forma de amortização;

(v) A utilização de holding Serra das Araras teve por finalidade deter participações societárias, como usualmente é feito por empresas de grande porte;

(vi) A incorporação reversa é prevista expressamente pelo artigo 386, §6º, do RIR/1999;

(vii) Menciona julgamento da mesma empresa no processo nº 19515.002198/2005-15 (acórdão 101-97027);

(viii) No mérito, questiona também a multa qualificada;

(ix) Subsidiariamente, questiona a exigência da CSLL, sustentando a inexistência de vedação legal para sua dedutibilidade, como também a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Após a apresentação de contrarrazões, o contribuinte foi formalmente intimado do acórdão da Turma a quo, como também recurso especial da Procuradoria, devidamente admitido (fls. 10.670).

O contribuinte apresentou petição com memoriais, reiterando as razões expostas anteriormente e, ainda, pedindo a aplicação do artigo 24, da LINDB. Nesse sentido, apresenta relação com acórdãos do CARF que embasariam a aplicação do artigo 24.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Art. 24 LINDB

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

Passo a apreciar sua aplicação ao caso dos autos.

O artigo 24, do Decreto-Lei 4.657/1942), com redação conferida pela Lei nº 13.655/2018, prescreve:

> *Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.*
>
> *Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.*

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

Nesse contexto, o contribuinte apresentou no último dia 28 de agosto de 2018, petição mencionada no relatório onde, dentre outras alegações, apresenta jurisprudência predominante no CARF no decorrer dos anos 2007 a 2015.

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 trataria dos atos particulares, como pretende o contribuinte Recorrido; ou se apenas se aplicariam aos atos administrativos, como sustenta a Procuradoria.

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

A despeito de sua possível aplicação ao Direito Tributário, não poderia ser aplicado tal regramento, fruto de alteração pela Lei nº 13.655, de forma retroativa. Afinal, a

partir da vigência da referida Lei, foi inserida no sistema a norma que atribui o efeito de vinculação às decisões administrativas "majoritárias".

Ademais, o contribuinte apresenta anexo I, contendo *"jurisprudência majoritária do CARF até 2015"* com acórdãos em que foi cancelada a glosa das despesas de ágio: 101-96.125, 105-16.774, 101-97.027, 1101-00.064, 1201-000.285, 1101-00.354, 1101-000404, 1201-00548, 1301-000711, 1402-00802, 1201-000.659, 1402-00.993, 12-00.689, 1402-001.264, 1402-001.310, 1102-000.873, 1301-001.224, 1402-001.409.

Ocorre que todos estes acórdãos foram proferidos depois dos fatos em discussão nestes autos (2001) inexistindo jurisprudência majoritária em 2001 que pudesse orientar a decisão do contribuinte quanto à amortização do ágio. Nesse sentido o parágrafo único do artigo 24 é expresso ao exigir: " *amplo conhecimento público"*. Assim, mesmo que se admitisse a aplicação retroativa pretendida, seria necessária a publicação de jurisprudência majoritária antes da ocorrência do fato gerador.

Por tais razões, entendo **inaplicável o artigo 24, da LINDB** ao caso dos autos.

Nos termos do artigo 63, §8º, do RICARF (Portaria MF 343/2015) consigno que fui acompanhada, pelas conclusões pela maioria deste Colegiado, entendendo o voto prevalecente pela inaplicabilidade do citado artigo 24, mesmo em tese, ao caso dos autos. Nesse sentido, constam declarações de voto dos Conselheiros André Mendes Moura, Flávio Franco Corrêa e Rafael Vidal de Araújo, que adoto como razão de decidir para justificar o voto vencedor pelas conclusões.

Conhecimento - ÁGIO

O recurso especial da Procuradoria é tempestivo, tendo sido indicados 2 (dois) acórdãos paradigmas: **103-23.290 e 1202-00.753**, admitidos pelo Presidente de Câmara.

Apenas para facilitar a análise, lembro que a mesma operação teve caso analisado por esta Turma da CSRF, que concluiu pelo voto de qualidade pelo conhecimento do recurso especial interposto pela Procuradoria quanto aos mesmos paradigmas (**103-23.290** e **1202-00.753**), como se verifica do acórdão nº **9101-002.428**, de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, envolvendo a **Editora Ática**. À ocasião, restei vencida no conhecimento e no mérito. De toda sorte, reavalio a questão conforme razões a seguir:

O contribuinte alega, em suas contrarrazões, que não haveria similitude fática entre acórdãos recorridos e o caso dos autos, na medida os acórdãos paradigmas não teriam tratado do principal fundamento do acórdão recorrido, que é a existência de propósito negocial que justifica a transferência do ágio à "veículo".

Destaco trecho da ementa do **primeiro acórdão paradigma** (**103-23.290**):

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA CONTROLADORA POR SUA CONTROLADA. ANO-CALENDÁRIO 2002.

> *É permitida a amortização de ágio nas situações em que uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra, em conseqüência de incorporação, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, apurado segundo o disposto no artigo 385 do RIR/99, inclusive no caso de incorporação da controladora por sua controlada. Tratando-se de fundamento econômico lastreado em previsão de resultados nos exercícios futuros, a amortização se dá nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.*
>
> *INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO". Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato ' continuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora.*

O **relatório do primeiro paradigma** (**103-23.290**) revela os contornos fáticos da operação então analisada:

> *A infração intitulada "Ganhos e perdas de Capital - alienação/baixa de bens do ativo permanente" foi assim detalhada pela autoridade fiscal (fls. 101):*
>
> > *"Em 01.01.2000 a Brepa Comércio e Participação Ltda., CNPJ 49.740.038/0001-90 adquiriu esta empresa conforme contrato entre ela e os seus antigos sócios, por R$ 3.399.000,00, valor atribuído às quotas. A diferença do preço foi contabilizada a titulo de ágio, no total de R$ 669.286.468,30, com base na rentabilidade futura e conforme Laudo de Avaliação. Em 01 10 2000 a Brepa subscreve capital de nova sociedade, Rivierepar, transferindo seu investimento em RDC a título de capital de empresa Em sua contabilidade o investimento permanece em valores iguais, mudando apenas o nome da sociedade investida de RDC para Rivierepar. Nesta mesma data a RDC incorpora a Rivierepar, transferindo para sua contabilidade o único bem da Rivierepar, ou seja, o valor do ágio pago pela Brepa por ocasião em que adquiriu a RDC e a Reserva de Ágio. A RDC trouxe para dentro da empresa a mais valia atribuída a seus bens. Em 01.01.2001 a Brepa transfere o seu investimento RDC para o Carrefour. Em 30.9.2002, o Carrefour, sécia controladora, compra os imóveis que compõem os supermercados e os Estoques pelo preço estipulado em Laudo de Avaliação = R$376.951.818,00. Os fatos acima descritos mostram que a empresa Rivierepar foi criada para servir ao*

> *propósito de transferir o ágio e a reserva de ágio para a RDC. Ao assumir seu próprio ágio a RDC contabilizou indevidamente um fato jurídico estranho a ela. Não há na legislação qualquer previsão normativa que suporte a contabilização do ágio na RDC. Somente ocorre ágio ou deságio na aquisição de participação societária de terceiros. A subscrição é sempre em outra empresa. O artigo 20 do Dec. Lei 1.598/77, reproduzido no art. 385, inciso II, parágrafo 2°, inciso II do RIR/99 estabelece a norma legal pela qual o sujeito passivo da obrigação está expressamente identificado. E aquele que adquire participação em sociedade em volume que o classifique como sócio coligado ou controlador, com ágio ou deságio. A falta de conexão entre o sujeito e o fato descrito na norma impede a realização da hipótese de incidência. A transferência do ágio ao comprador Carrefour constitui flagrante irregularidade gerando como efeito fiscal a apuração a menor do ganho de capital pela indevida consideração do valor do ágio como parcela do custo na apuração do resultado da alienação realizada.*

Diante deste panorama fático, decidiu a Turma prolatora do primeiro acórdão paradigma (**103-23.290**), conforme voto do Ex-Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva:

> *No mérito, discute-se a regularidade da "transferência" do ágio contabilizado na RIVIEREPAR, controladora incorporada, para a recorrente, controlada incorporadora, numa operação comumente denominada "incorporação às avessas", além do tratamento desse ágio como custo na apuração do resultado da venda dos estabelecimentos da recorrente ao CARREFOUR.*
>
> *Ágio, no sentido aqui levado em conta, corresponde à diferença positiva entre o valor pago na aquisição da participação societária e o seu valor patrimonial, em função da adoção do método de avaliação de investimento com base na equivalência patrimonial. O custo da aquisição deve ser registrado na contabilidade observando-se o desdobramento do seu valor nos seus dois componentes (valor patrimonial e ágio), em subcontas distintas, segundo prescreve o art. 385 1 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/99 RIR/99. O § 2° do referido artigo exige que conste do lançamento contábil a indicação do fundamento econômico da formação do sobrevalor, entre os seguintes (...)*
>
> *As amortizações do ágio não são dedutíveis para fins de determinação do lucro real, excetuando-se o caso de alienação ou liquidação do investimento, em que integrará o valor contábil do investimento na apuração do resultado da operação, mesmo que amortizado na escrituração comercial e desde que devidamente controlado no Lalur, conforme art. 391 e 426 do RIR/99.*
>
> *Por outro lado, o art. 386 do Regulamento autoriza a amortização nas situações em que uma pessoa jurídica*

absorve patrimônio de outra, em conseqüência de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, apurado segundo o disposto no artigo 385. No caso tratado nestes autos, de fundamento econômico lastreado em previsão dos resultados nos exercícios futuros, o item III do dispositivo regulamentar permite a amortização nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração. Conforme lembrado pela recorrente, o registro contábil desse ágio em conta de ativo diferido encontra respaldo no art. 10, II, da IN SRF 11/99.

No § 6° do referido art. 386 encontra-se determinação para aplicação das suas disposições inclusive quando o investimento não for obrigatoriamente avaliado pelo valor do patrimônio líquido ou a pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

A acusação fiscal não contemplou indicação de quaisquer irregularidades na constituição do ágio quando d aaquisição de quotas do capita da recorrente pela BREPA. As infrações especificadas pela autroidade fiscal dizem respeito a:

a) transferência do valor correspondente ao ágio pago pela BREPA na aquisição de participação societária na recorrente para ela própria, mediante a utilização de empresa criada unicamente para esse fim (Rivierepar);

b) Dedução indevida do valor transferido na apuração da venda dos estabelecimentos ao CARREFOUR como custo na apuração do resultado da operação.

Quanto à primeira infração, a integralização de capital da RIVIEREPAR pela BREPA com o investimento na RDC, seguida de incorporação da primeira por sua controlada, ora recorrente, logo no dia seguinte, ratificam a afirmação da autoridade fiscal de que "a empresa Rivierepar foi criada para servir ao propósito de transferir o ágio e a reserva de ágio para a RDC". Da descrição dos fatos e elementos de prova constantes dos autos bem se percebe a ausência de qualquer propósito negocial ou societário na incorporação realizada, restando caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio para a incorporadora, apenas com o fim almejado de redução do ganho tributável resultante da venda dos estabelecimentos ao CARREFOUR. Observe-se que, abstraindo-se do contexto de fato a incorporação, a reserva de ágio não comporia o patrimônio da RDC, ora recorrente. A meu ver, o caso concreto deveria ser enquadrado como simulação, acompanhada da aplicação de multa qualificada. Entretanto, a autoridade fiscal impôs apenas a multa ordinária de 75%.

Como se verifica, acórdão recorrido tem contexto fático distinto, mas analisa a exigência de ganho de capital, sem que tenha analisado a dedutibilidade à luz do artigo 299, do RIR/1999, dispositivo que fundamentou o auto de infração nos presentes autos.

Diante disso, **não conheço do recurso especial quanto ao primeiro paradigma** (**103-23.290**).

Segundo Paradigma: 1202-00753

Passo à análise do **segundo acórdão paradigma (nº 1202-00.753)**, lembrando a sua ementa:

> *DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. SIMULAÇÃO. GLOSA. A criação de ágio por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico, pautada em fortes indícios, além de prova direta da ocorrência de simulação revela-se artificial e não gera direito à dedução das respectivas despesas de amortização.*

O relatório deste segundo paradigma (**1202-00753**) revela o contexto fático julgado pela Turma:

> *De acordo com o Relatório do Trabalho Fiscal (fls. 590 a 624), a autuação decorreu da desconsideração de diversas operações societárias simuladas que permitiram a amortização do ágio com o objetivo de redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo sido aplicada a multa de ofício qualificada (150%), nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64 e exigida a multa isolada (50%) decorrente da falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, uma vez que o contribuinte optou pela apuração anual do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário 2006, 2007 e 2008.*

O inteiro teor do acórdão paradigma **1202-00.753** confirma a situação bastante similar à tratada nos presentes autos:

> *Logo, a necessidade de uma aquisição onerosa de terceiros para formação do ágio deve ser considerada no exame das operações de reorganização societária, para fins de incidência tributária, já que tais operações podem ser utilizadas como instrumento de planejamento tributário, desde que demonstrem os fundamentos econômicos da operação (benefícios operacionais), o que não ocorre quando se adquire de partes interligadas.*
>
> *Por lhe faltar fundamentação econômica, a reestruturação entre empresas do mesmo grupo econômico, engendrada com o objetivo de reduzir a tributação, não pode ser oponível ao Fisco, como é o caso dos autos. (...)*
>
> *Diante de todo o exposto em relação à infração, resta evidenciado que os negócios jurídicos foram praticados de forma simulada, nos termos do § 1º do art. 167 do Código Civil.*

> *Verificou-se que, a partir do engrendramento de operações societárias complexas e simuladas, incluindo a participação de interposta pessoa (JOFECRED), pretendeu a recorrente, intencionalmente, subtrair-se à tributação, o que tornou tais operações ilegais, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro não permite a evasão tributária por meio de simulação.*
>
> *Cabe referir que situação bem semelhante à presente foi analisada no Acórdão nº 101-96.724, julgado na sessão de 28/05/2008, de relatoria da ilustre ex-Conselheira Sandra Maria Faroni, restando decidido o seguinte:*
>
> *Assim, tendo sido constatada situação que se enquadra como fraudulenta, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.602/64, perfeitamente cabível a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.*

Lembro que a Turma *a quo* interpretou que seria dedutível o ágio, diante da justificativa para a utilização de "empresa veículo":

> *DESPESAS COM ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA.*
>
> *É dedutível a despesa com ágio quando demonstradas nos autos a veracidade da operação e a causa do negócio jurídico, sendo justificável a utilização de "empresa veículo" em face das peculiaridades da operação.*

Colaciono a seguir as razões pelas quais o Redator Designado, ex-Conselheiro Carlos Pelá, entendeu pela regularidade da dedução:

> *Conta-nos o Termo de Verificação Fiscal que a empresa Serra das Araras foi constituída para registrar as aquisições das participações das empresas Editora Ática e Editora Scipione (esta última a Recorrente neste processo).*
>
> *Aponta que as operações foram realizadas para registrar o aporte de ativos (participações societárias na Ática e Scipione), efetuado pelas empresas Abril e Havas, com a finalidade exclusiva de efetuar a incorporação no ano seguinte, e, por conseguinte, amortizar o ágio pago na aquisição da Ática e Scipione, reduzindo assim o resultado tributável de ambas.*
>
> *Não houve qualquer questionamento quanto à efetiva aquisição das empresas Ática e Scipione, que eram detidas por. Da mesma forma, não houve qualquer questionamento no que tange à existência do ágio pago, a grandeza e a natureza desse ágio, bem como a forma de sua amortização na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Recorrente. Vale dizer, não se contesta que houve uma compra e venda entre partes nãorelacionadas, com pagamento de valor que supera aquele registrado no patrimônio líquido. Também é fato incontroverso que o ágio, cuja natureza apontada é de rentabilidade futura, foi amortizado respeitando a limitação legal de 1/60 avos pela Recorrente após a incorporação da Serra das Araras.*

> *Diante dessa situação, entendo que deve ser afastada a existência da alegada simulação ou dissimulação por parte da Recorrente, quer pelo fato de que as operações foram efetivamente praticadas (compra e venda de Ática e Scipione por terceiros e posterior incorporação da empresa que registrou o investimento pelas investidas), quer pelo fato de que o ordenamento jurídico não veda a utilização de empresas veículo, mormente na situação em que se faz necessária, no âmbito societário, ou pelo menos aconselhável, a utilização de holding para agrupar e controlar investimentos de empresas não relacionadas.*
>
> *A utilização de empresa veículo, apesar de não vedada no ordenamento jurídico, enseja, sem sombra de dúvidas, a manutenção do lançamento, quando ela é utilizada para simular uma associação encobrindo uma compra e venda de um negócio, a fim de evitar o pagamento do ganho de capital pelo vendedor. Nada mais óbvio, o ganho deve ser tributado.*
>
> *Totalmente diferente é o efeito causado pelo ganho de capital antes efetivamente apurado. Se o vendedor apura ganho de capital e em contrapartida isso representa ágio para os compradores, esses têm o direito, assegurado por lei, de amortizar esse ágio. Nessa medida, a existência de empresa veículo não muda esse direito. Ainda que existissem diversas empresas veículo, de existência efêmera, o que não é o caso, o direito permaneceria inalterado. E por quê? Porque não se tratam de dois sócios (simulados), em que na verdade um é comprador e outro vendedor, mas sim de um momento posterior à compra e venda, que se deu de forma efetiva, entre partes nãorelacionadas. Ou seja, a própria investida pode amortizar o ágio pago na sua aquisição em face do lucro gerado por suas atividades, bastando para tanto a incorporação reversa, prevista em lei.*
>
> *Diferentemente do caso em que se utiliza "empresa veículo" para deixar de tributar o ganho de capital, na amortização do ágio o que importa é que se verifique o ágio e que a sua natureza seja de rentabilidade futura; tenha ocorrido uma alienação efetiva, com mais valia apurada, cuja natureza é de rentabilidade futura e que, no caso da amortização pela própria investida, ela seja de fato a empresa adquirida e amortize o ágio existente à razão de 1/60 avos para efeito do cálculo da tributação de sua atividade*

O voto vencido, do ex-Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, revela que efetivamente o ponto em discussão seria a artificialidade na participação em operações societárias pela Serra das Araras ("empresa veículo"):

> *No entendimento da Fiscalização, essas operações representaram atos simulados com o objetivo de transferir o ágio para a Editora Scipione para que essa faça a dedução do valor correspondente e reduza o resultado tributável. (...)*

> *Nessa questão sou obrigado a concordar com a decisão recorrida no sentido de que a Serra das Araras não tem as características de uma holding. Uma holding ou sociedade gestora de participações sociais é uma empresa criada para gerir outra empresa ou grupo de empresas que geralmente não produz quaisquer bens ou serviços. Trata-se de uma concentração de empresas na forma de uma sociedade financeira que tem como missão controlar coordenar e orientar todas as atividades porque possui uma parte geralmente significativa do capital social das filiais.*
>
> *A holding define e decide o caminho que o grupo deverá seguir delineando uma estratégia comum para todas empresas. A sua criação é habitualmente determinada por aspectos de racionalização e maior eficiência operacional e financeira. Como gestora do grupo cabe-lhe efetuar o planejamento financeiro administrativo e jurídico dos investimentos assim como gerir todas as atividades.*
>
> *A Serra das Araras teve existência apenas formal num curto período, onde não exerceu qualquer atividade de gestão ou controle estratégico. No que se refere à necessidade de um veículo de investimento para a empresa estrangeira é argumento que também não merece guarida, tendo em vista que a Editora Scipione já havia sido adquirida pela Havas (e também pela Abril) quando houve a transferência do controle para a Serra das Araras.*
>
> *Do até aqui exposto, não vislumbrei o evidente propósito e substrato negocial suscitado pela recorrente para justificar a utilização da empresa Serra das Araras como veículo de investimento nos termos mencionados na peça de defesa.*

O TVF reforça que se trata de participação de "empresa veículo" (Serra das Araras), o que macularia o ágio decorrente da aquisição do investimento:

> *Diante do exposto, concluímos que o ÁGIO AMORTIZADO contabilizado durante o ano calendário de 2001 como despesa operacional, decorrente da aquisição de investimento, o qual, transitou pela empresa SERRA DAS ARARAS com a única finalidade desta ser incorporada no ano seguinte, transferindo o ágio pago pelos acionistas para ser amortizado como despesa operacional das investidas, traduz em DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS, para fins de apuração do lucro real e da base de calculo da contribuição social sobre o lucro liquido. Cabe salientar que as únicas operações realizadas pela empresa SERRA DAS ARARAS, foram o registro dos investimentos efetuados na Ática e na Scipione em 1999 e posteriormente de 2000 e, a cisão total desta e por conseguinte sua extinção no ano de 2000.*

Percebe-se que não há qualquer similitude fática entre o segundo acórdão paradigma (**1202-00753**), no qual foi julgado ágio gerado internamente, sendo determinante para a Turma prolatora deste paradigma a falta de independência entre as partes, *verbis*: *"necessidade de uma aquisição onerosa de terceiros para formação do ágio deve ser*

considerada no exame das operações de reorganização societária, para fins de incidência tributária, já que tais operações podem ser utilizadas como instrumento de planejamento tributário, desde que demonstrem os fundamentos econômicos da operação (benefícios operacionais), o que não ocorre quando se adquire de partes interligadas" (trecho do acórdão).

Assim, **não conheço do recurso especial quanto ao segundo paradigma** (**1202-00753**), considerando o contexto fático bastante distinto, tratando o primeiro paradigma de operação entre empresa do mesmo grupo.

Concluo, assim, por **não conhecer o recurso especial quanto ao tema ágio.**

Conhecimento: multa qualificada

O contribuinte também questiona o conhecimento do recurso espeical quanto à multa qualificada, eis que teria sido afastada por decorrência. Assim, não haveria cotejo analítico com acórdão paradigma. Menciona que o primeiro acórdão paradigma (**103-23.290**) sequer teria tratado de multa qualificada, enquanto o segundo (**1202-00.753**) tem contornos fáticos bastante distintos.

Consta da ementa do acórdão recorrido o afastamento da multa qualificada:

> *AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.*
>
> *Descabe a imputação da multa qualificada por dedução indevida de ágio, quando não houve questionamento em relação à existência desse ágio bem como pelo fato de que a operação de "transporte" do ágio para a controlada, ainda que inaceitável quanto às conseqüências tributárias da dedutibilidade, teve como escopo justamente aquilo que foi realizado: a transferência do ágio para redução do resultado tributável. Não ficou demonstrado qualquer objetivo diverso daquele refletido pela operação.*

O dispositivo do acórdão não menciona expressamente o julgamento da multa qualificada:

> *Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar a preliminar de nulidade suscitada no recurso voluntário. No mérito, por maioria de votos, rejeitar a argüição de preclusão suscitada pelo relator em relação à dedução do PIS e da Cofins na base de cálculo do IRPJ e da CSLL e dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência referente à glosa de despesas com ágio (Termo de Verificação nº 2). Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto. Por unanimidade de votos, acatar a dedução do PIS e Cofins na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, restabelecer a dedução no valor de R$ 1.881.756,09 referentes a direitos autorais (Termo de Verificação nº 5) e cancelar a exigência correspondente à glosa de despesas financeiras (Termo de Verificação nº 6). Designado o*

Conselheiro Carlos Pelá para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira farão declaração de voto.

O voto vencedor, do ex-Conselheiro Carlos Pelá, tampouco trata da multa qualificada, a despeito de constar referência na ementa.

Entendo, assim, que o tema não foi julgado pelo Colegiado *a quo*. Assim, entendo necessário o pronunciamento da Turma de origem - caso dado provimento ao recurso especial da Procuradoria -, até mesmo para evitar supressão de instância.

Passo, assim, à análise do mérito deste recurso.

Dedutibilidade do ágio

Antes de adentrar o mérito, lembro que a operação ora em julgamento já foi apreciada por esta Turma da CSRF, embora com composição um pouco distinta, em 18/08/2016 conforme acórdão nº **9101-002.428**, de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo. O julgamento de mérito foi resolvido por voto de qualidade, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora originária, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição. Ainda que o ágio tenha sido criado em operação envolvendo terceiros independentes e efetivo pagamento do preço, se houver a transferência do ágio registrado na investidora originária para outra empresa, pertencente ao mesmo grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis e sem circulação de riqueza, não mais se torna possível o pretendido aproveitamento tributário do ágio.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL. INTIMAÇÃO PESSOAL. RECURSO ESPECIAL TEMPESTIVO.

> *O prazo para a interposição de recursos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, quando não intimada pessoalmente, conta-se nos termos dos §§ 8º e 9º do Decreto n. 70.235/1972.*

O Termo de Verificação Fiscal, em síntese, efetuou a glosa da despesa com amortização do ágio porque utilizadas empresa *"veículo"* (Serrra das Araras) para a qual foi transferido o ágio, constatando o Ilustre Auditor Fiscal que:

> *A Abril S A e Havas fizeram aporte de capital na empresa Serra das Araras Participações Ltda., em 25/08/99 aumentando o capital social desta mediante no valor de R$ 126.671.893,00, mediante transferência das quotas adquiridas junto aos quotista da Editora Ática, tornando assim, quotista controladora com 92.5% do capital social e da Editora Scipione. Nesta operação a empresa Serras da Araras registrou um ágio sobre investimentos decorrente do aquisição da Editora Scipione no valor de R$ 54.960.739,99. Em ato continuo as quotas recebidas da empresa Serra das Araras foram utilizadas para aumento do social da empresa JVHA, como será demonstrado abaixo.*
>
> *A empresa Serras das Araras foi constituída em 09/07/99, com capital social inicial de R$ 99,00, o qual foi subscrito e, a integralização ocorreria dentro de 24 meses de acordo com as necessidades financeiras desta, tendo como sócios quotistas os(as) Srs(as). Maria Eduarda Ribeiro Fischer, Antonio Basílio P.C.Albuquerque e Jean Roy Jr., estabelecida a Avenida Rio Branco, n.85 - 12 andar (parte) na Cidade do Rio de Janeiro, cabendo salientar que os quotistas são membros do Escritório de Advocacia Gouvêa Vieira e, a empresa Serras das Araras tem o mesmo endereço deste.*
>
> *A empresa AROEIRA EDUCAÇÃO S.A foi constituída em 09/07/98, atual denominação social de PORTELCOM NORDESTE CELULAR S A, com o capital inicial de R$ 1.000,00, estabelecida a Avenida Rio Branco, 85 - 14 (parte) na Cidade do Rio de Janeiro. Após a dominação social inicial, através da AGE de 05/08/99 passou denominar-se JVHA PARTICIPAÇÕES S A e em 20/12/01 para JJVA PARTICIPAÇÕES S A, conforme AGE desta data. Cabe salientar que o endereço é mesmo do Escritório de Advocacia Gouveia Vieira, e na AGE de 09/07/98 secretariou a mesma a Sra. Maria Eduarda Ribeiro Fischer, isto é, a sócia quotista da empresa Serra das Araras Participações Ltda, como mencionado no parágrafo anterior. (...)*
>
> *Estamos diante de atos simulados com o único intuito de reduzir a base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro e da contribuição social sobre o lucro líquido, uma vez que desde a aquisição das participações societárias das empresas Atica e Scipione, os sócios das mesmas continuam sendo Abril S A e Havas S.A. e, a administração e controle das operações são feitas por funcionários que portam crachás com a logomarca da ABRIL e estão em processo de transferência física para o prédio da EDITORA ABRIL. (...)*

> *Diante do exposto, concluímos que o ÁGIO AMORTIZADO contabilizado durante o ano calendário de 2001 como despesa operacional, decorrente da aquisição de investimento, o qual, transitou pela empresa SERRA DAS ARARAS com a única finalidade desta ser incorporada no ano seguinte, transferindo o ágio pago pelos acionistas para ser amortizado como despesa operacional das investidas, traduz em DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS, para fins de apuração do lucro real e da base de calculo da contribuição social sobre o lucro liquido. Cabe salientar que as únicas operações realizadas pela empresa SERRA DAS ARARAS, foram o registro dos investimentos efetuados na Ática e na Scipione em 1999 e posteriormente de 2000 e, a cisão total desta e por conseguinte sua extinção no ano de 2000..*

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

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

> *Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)*
>
> *I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;*
>
> *II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;*
>
> *III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2° do art. 20 do Decreto-lei n° 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998) (...)*
>
> *§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.*
>
> *§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:*
>
> *a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A Lei não proibiu o aproveitamento do ágio no caso de incorporação de empresas holdings, constituídas pelos controladores indiretos com o propósito de adquirir, consolidar e gerir a participação na empresa investida. Não apenas isso não foi proibido como foi expressamente autorizado, na medida

> *em que a Lei permitiu a dedução do ágio no caso da incorporação reversa pela empresa investida na empresa que nela detém a participação acionária e estimulou os processos de privatização (...)*
>
> *A norma tributária, ao conceder o incentivo tributário de aproveitamento do ágio na Lei 9.532/1997, não fez restrição ao uso de holdings, muito pelo contrário as incentivou, como comentamos anteriormente, inclusive ao permitir a dedução do ágio na incorporação reversa. Assim, a mera existência da Instrução CVM 349/2001, que dispõe sobre o tratamento contábil do ágio na incorporação reversa de holdings em empresas de capital aberto, e a existência dos procedimentos contábeis nela sugeridos não afetam em nada a possibilidade de dedução do ágio na incorporação reversa da holding. (...)*
>
> *A Lei não restringiu a apuração ou a dedução fiscal de ágio quando a empresa incorporada, adquirente do investimento, fosse empresa pura de holding, ou quando a empresa tivesse recebido recursos de seu sócio ou acionista em aumento de capital, ou ainda quando tivesse recebido a participação acionária em subscrição de ações de sua emissão. Logo, o tratamento de todas essas hipóteses, quando da incorporação reversa da holding Y, é alcançado, de forma equivalente, pela Lei"* (*Análise do Tratamento Contábil e Fiscal do Ágio em Estrutura de Aquisição ou Titularidade de Sociedades quanto há a Interposição de* Holding, *in* Controvérsias Jurídico-Contábeis, 4ª Volume, São Paulo, Dialética, 2013, fls. 161, 162 e 179).

Destaco, ainda, trecho do voto vencedor no acórdão recorrido, do ex-Conselheiro Carlos Pelá, cujas razões adoto para decidir:

> *Conta-nos o Termo de Verificação Fiscal que a empresa Serra das Araras foi constituída para registrar as aquisições das participações das empresas Editora Ática e Editora Scipione (esta última a Recorrente neste processo).*
>
> *Aponta que as operações foram realizadas para registrar o aporte de ativos (participações societárias na Ática e Scipione), efetuado pelas empresas Abril e Havas, com a finalidade exclusiva de efetuar a incorporação no ano seguinte, e, por conseguinte, amortizar o ágio pago na aquisição da Ática e Scipione, reduzindo assim o resultado tributável de ambas.*
>
> *Não houve qualquer questionamento quanto à efetiva aquisição das empresas Ática e Scipione, que eram detidas por. Da mesma forma, não houve qualquer questionamento no que tange à existência do ágio pago, a grandeza e a natureza desse ágio, bem como a forma de sua amortização na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Recorrente. Vale dizer, não se contesta que houve uma compra e venda entre partes nãorelacionadas, com pagamento de valor que supera aquele registrado no patrimônio líquido. Também é fato incontroverso que o ágio, cuja natureza apontada é de rentabilidade futura, foi amortizado respeitando a*

> *limitação legal de 1/60 avos pela Recorrente após a incorporação da Serra das Araras.*
>
> *Diante dessa situação, entendo que deve ser afastada a existência da alegada simulação ou dissimulação por parte da Recorrente, quer pelo fato de que as operações foram efetivamente praticadas (compra e venda de Ática e Scipione por terceiros e posterior incorporação da empresa que registrou o investimento pelas investidas), quer pelo fato de que o ordenamento jurídico não veda a utilização de empresas veículo, mormente na situação em que se faz necessária, no âmbito societário, ou pelo menos aconselhável, a utilização de holding para agrupar e controlar investimentos de empresas não relacionadas.*

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

Acrescento que é legítima a transferência de ágio em operação societária, fundamentando-se a hipótese no artigo 248, da Lei nº 6.404/1976 e no artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976. Desde a original redação, a Lei nº 6.404/1976 obrigava que o investimento adquirido fosse avaliado pelo método de equivalência patrimonial.

O artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976, em redação vigente ao tempo dos fatos em discussão, regulava o desdobramento do custo de aquisição em ágio por rentabilidade futura:

> *Art. 20 – O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:*
>
> *I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e*
>
> *II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.*
>
> *§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.*
>
> *§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:*
>
> *a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*
>
> *b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*
>
> *c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

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

Consta do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) reprodução da disposição legal em seu artigo 385, *verbis*:

> *Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):*
>
> *I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e*
>
> *II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.*
>
> *§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).*
>
> *§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):*
>
> *I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*
>
> *II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*
>
> *III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

Ao tratar do ágio sobre expectativa de rentabilidade futura, o artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976 - como também sua reprodução no RIR/99 - trata indistintamente das hipóteses de aquisição da participação, sem qualquer restrição. Portanto, a exigência da aplicação do método de equivalência patrimonial decorre da própria lógica do artigo 248, da Lei nº 6.404/1976, como também do conceito adotado pelo artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976.

A transferência de ágio - por meio de operações societárias devidamente registradas -, portanto, decorre da regular transferência de investimento em observância a estas normas.

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

Tenho manifestado neste Colegiado a minha posição sobre a dispensabilidade de confusão patrimonial (fundada pelos artigos 7º e 8º, acima citados) entre investidora original e investida original, na medida em que a legislação não atribui interpretação restritiva nesse

sentido. Afinal, há que se ponderar se a origem do ágio é legítima (com a existência de partes independentes, pagamento, demonstração da rentabilidade futura, etc.). Nesse contexto, uma vez demonstrada a legítima origem do ágio, não há restrição legal à sua transferência juntamente com o investimento a ele relacionado.

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

Conclusão

Conforme razões expostas, **conheço da alegação a respeito do artigo 24 da LINDB**, **afastando a sua aplicação** no caso dos autos.

Além disso, voto **por não conhecer o recurso especial da Procuradoria.** No mérito, tendo sido vencia no conhecimento, voto por **negar provimento ao recurso especial**, mantendo o acórdão recorrido.

Caso vencida também no mérito, voto pela baixa dos autos à Turma Ordinária para julgamento do temas não apreciado, qual seja, **a multa qualificada e CSLL**, considerando que todos os demais temas do recurso voluntário já foram julgados.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancioso voto o I. conselheira, peço vênia para discordar em relação à admissibilidade e ao mérito, na matéria relativa a despesa de amortização de ágio.

Sobre a admissibilidade, vale, inicialmente, apresentar breve relato das operações societárias:

- ABRIL E HAVAS detém quotas da ATICA E SCIPIONE (adquirida com ágio);

- as quotas da ATICA e SCIPIONE são utilizadas para aumentar o capital da SERRA DAS ARARAS, pessoa jurídica constituída com capital social de R$100,00. Capital social da SERRA DAS ARARAS passou para R$126.671.893,00, com repasse do ágio;

- as quotas da SERRA DAS ARARAS foram utilizadas para aumentar capital social da JVHA, criada com capital social de R$1.000,00;

- ocorre a cisão total da SERRA DAS ARARAS, com sua extinção e versão do acervo líquido mediante incorporação na ATICA e SCIPIONE, que recepcionaram o ágio.

Entende a SCIPIONE que restou consumada a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, para amortização da despesa de ágio.

Como bem registrado pela I. relatora, o Colegiado [1] apreciou situação semelhante ao caso concreto nos autos do processo nº 19515.002198/2005-15, que tratou do ágio aproveitado pela ATICA, em que foram analisados os mesmos paradigmas dos presentes autos, nº 103-23.290 e 1202-00.753, ocasião em que se entendeu ter restado demonstrada a divergência em relação ao Acórdão nº 103-23.290.

Nos presentes autos, discute-se o ágio aproveitado pela SCIPIONE.

Assim, tendo em vista que os presentes autos tratam exatamente da mesma operação relativa aos autos do processo nº 19515.002198/2005-15, que já foi objeto de apreciação pelo Colegiado no Acórdão nº 9101-002.428, adoto as razões de decidir do julgamento realizado:

> *A fim de analisar a procedência dos argumentos da recorrida, examine-se inicialmente o que traz a ementa do Acórdão nº 103-23.290, na parte que interessa à presente análise:*
>
> Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2002
>
> (...)
>
> AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA CONTROLADORA POR SUA CONTROLADA. ANO-CALENDÁRIO 2002. É permitida a amortização de ágio nas situações em que uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra, em conseqüência de incorporação, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, apurado segundo o disposto no artigo 385 do RIR/99, inclusive no caso de incorporação da controladora por sua controlada. Tratando-se de fundamento econômico lastreado em previsão de resultados nos exercícios futuros, a amortização se dá nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados

[1] Julgamento realizado na sessão de 18 de agosto de 2016, Ac. nº 9101-002.428, com o seguinte resultado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Por unanimidade de votos, em conhecer o recurso com relação à tempestividade e, por voto de qualidade, em conhecê-lo com relação à divergência, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, que não o conheceram. E, no mérito: i) por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso para restabelecer a autuação fiscal pela glosa da despesa de amortização de ágio e seus reflexos tributários, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa; e, ii) com relação à qualificação da multa e CSLL, por maioria de votos, em dar-lhe provimento com retorno dos autos à turma a quo para julgamento, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto, que solicitou apresentar declaração de voto.

(...)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO (Presidente em Exercício), ANDRE MENDES DE MOURA, ADRIANA GOMES REGO, RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, MARCOS ANTÔNIO NEPOMUCENO FEITOSA, LUIS FLÁVIO NETO, CRISTIANE SILVA COSTA, NATHÁLIA CORREIA POMPEU.

posteriormente à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO". Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora.

(...)

A princípio, da análise do trecho transcrito, não se vislumbra diferença relevante entre os contextos fáticos tratados pela decisão paradigma e pelo acórdão recorrido.

A primeira parte da ementa simplesmente reproduz o teor de dispositivos legais, sem adentrar na questão da subsunção do fato à norma. Já a segunda parte reproduzida aborda a situação fática julgada, mencionando características também encontradas no acórdão recorrido: utilização de "empresa-veículo"; integralização de capital em uma empresa com investimento originário de aquisição de participação societária em outra.

As diferenças notadas a princípio não permitem concluir pela diversidade relevante de contextos fáticos. No caso paradigma, ocorreu a incorporação tradicional, da controlada pela controladora, enquanto o caso objeto dos presentes autos consistiu em uma incorporação reversa, da controladora pela controlada. Nos termos do §6º do art. 386 do RIR/1999, mencionado pela recorrida em suas contrarrazões, ambas as operações operam os mesmos efeitos para fins de aproveitamento tributário do ágio.

Além disso, no Acórdão nº 103-23.290, verifica-se que foi muito exíguo o intervalo de tempo transcorrido entre a integralização de capital social na controlada (com ações da controladora acompanhadas do respectivo ágio) e o processo de incorporação: um dia. Já no acórdão recorrido, entre a aquisição com ágio da EDITORA ÁTICA e a incorporação, pela mesma empresa, de parcela cindida do patrimônio da SERRA DAS ARARAS, passou-se pouco mais de um ano. Obviamente o tempo de um dia, quando comparado ao de um ano, levanta maiores suspeitas a respeito da falta de propósito negocial do conjunto de operações. De toda forma, só a análise do caso concreto é que permite concluir se o prazo de um ano está ou não inserido em um cenário de reorganização societária sem lógica negocial. Assim, a diferença verificada em relação aos tempos transcorridos entre as operações também não é relevante

para se concluir que os contextos fáticos dos acórdãos apresentam diferenças importantes.

Por fim, a ementa permite verificar que a conclusão do Acórdão nº 103-23.290 foi pela impossibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, por se ter entendido que a utilização de "empresa-veículo", sem qualquer finalidade negocial ou societária, não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo, qual seja, aquele previsto pelo art. 386 do RIR/1999.

Esta conclusão efetivamente conflita com aquela alcançada no acórdão recorrido, em que se entendeu que a utilização da empresa tida como "veículo" (neste caso, a SERRA DAS ARARAS) não caracterizaria vício ou simulação capaz de descaracterizar a situação prevista no art. 386 do RIR/1999 para fins de dedutibilidade das despesas de amortização do ágio.

É o que se depreende do seguinte trecho extraído do voto condutor do acórdão recorrido, que declara que a operação prevista na lei poderia ocorrer pela simples incorporação da SERRA DAS ARARAS pela recorrida:

"Importante destacar que o ágio pago na aquisição da participação acionária na Editora Ática poderia ter sido utilizado independentemente dos atos societários considerados simulados pela fiscalização, bastando, por exemplo, que a própria Edita Ática incorporasse a SERRA DAS ARARAS. Destaque-se, ainda, que o ágio pago na aquisição da participação acionária na Editora Ática, e seu fundamento econômico, não foi objeto de questionamento pela fiscalização."

Registre-se que a empresa SERRA DAS ARARAS, embora figurasse entre as adquirentes originais da recorrida, não dispunha à época de recursos próprios suficientes para participar efetivamente do processo de aquisição, ocorrido em 20/08/1999. Esta empresa contava com capital social de somente R$99,00 (noventa e nove reais) até 25/08/1999, data em que foram admitidos como seus sócios a ABRIL e a HAVAS, que aumentaram seu capital social para R$126.671.893,00 (cento e vinte e seis milhões, seiscentos e setenta e um mil e oitocentos e noventa e três reais), integralizados pela entrega de quotas da recorrida acompanhadas do respectivo ágio.

Assim, conforme será analisado de forma detalhada mais adiante, a utilização da empresa SERRA DAS ARARAS no conjunto de operações examinado nos presentes autos a caracterizou como o que se costuma chamar de "empresa-veículo". A pessoa jurídica foi empregada para receber recursos das reais adquirentes e, posteriormente, para transportar o ágio registrado no processo de aquisição para o interior do patrimônio da adquirida.

Considerando tal fato, conclui-se que o acórdão recorrido, ao defender que a recorrida poderia ter simplesmente incorporado a empresa SERRA DAS ARARAS para fins de fazer jus ao direito à utilização tributária do ágio, entende que a simples utilização

de "empresa-veículo" não desnatura o acesso à possibilidade prevista no art. 386 do RIR/1999. Resta então configurada, a meu ver, entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 103-23.290, divergência jurisprudencial apta a provocar o conhecimento do recurso especial em relação à matéria "dedutibilidade das despesas de amortização de ágio".

Não procedem os argumentos trazidos pela recorrida a respeito de uma pretensa ausência de similitude fática entre os acórdãos. Não é verdade que o ágio discutido no acórdão paradigma só exista em razão da utilização de "empresa-veículo". Esta empresa se prestou à "transferência do ágio" para o patrimônio da pessoa jurídica cuja rentabilidade futura o justificou na origem, exatamente como no caso estudado pelo acórdão recorrido.

Também não procede a afirmação de que a discussão a respeito do ágio travada no Acórdão nº 103-23.290 diria respeito apenas à sua utilização para integração ao custo de aquisição e consequente redução do ganho de capital apurado na venda de ativos. Embora este assunto realmente seja abordado no acórdão paradigma, ali também existe a discussão a respeito da possibilidade de dedução de despesas de amortização do ágio posterior à incorporação da investida ou da investidora.

Além disso, a diferença, apontada pela recorrida, acerca do reconhecimento da existência de finalidade negocial ou societária na utilização da "empresa-veículo" (o acórdão recorrido a reconhece; a decisão paradigma, não) configura, na minha opinião, já aspecto da divergência interpretativa exigida para a admissibilidade do recurso especial, e não diversidade de contextos fáticos.

Diante de situações fáticas idênticas, uma Turma ou Câmara responsável pelo julgamento administrativo poderia entender que restou demonstrado propósito negocial suficiente para que determinada empresa fosse considerada necessária às operações societárias promovidas, enquanto outra Turma ou Câmara poderia ter entendimento diverso, no sentido de que a participação daquela empresa nas operações visou unicamente a transferência artificial do ágio com o objetivo de possibilitar seu posterior aproveitamento fiscal.

Reitero, portanto, minha conclusão de que foi comprovada a existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 103-23.290 no que diz respeito ao tema da "dedutibilidade das despesas de amortização do ágio".

Como se pode observar, tanto o paradigma, como o recorrido, discutem a utilização de empresas com natureza temporária, que serviram de instrumento para receptar o ágio e na sequência serem objeto de operações de incorporação, fusão ou cisão no sentido de buscar, de maneira deliberada, a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, visando buscar a amortização de despesa de ágio.

Caso se aplique, nos presentes autos, conclusão do paradigma, no sentido de que o ágio não poderia ser aproveitado, porque a hipótese de incidência deu-se mediante a utilização de "empresa-veículo", o acórdão recorrido seria reformado, vez que nos presentes autos deu-se o aproveitamento do ágio com a utilização da pessoa jurídica "SERRA DAS ARARAS", com as mesmas características de uma empresa rotulada como "empresa veículo", com operações meramente formais, servindo preponderantemente para registrar a contabilização do ágio e posterior cisão para verter o acervo líquido, mediante incorporação nos investimentos "ATICA" e "SCIPIONE".

Nesse sentido, voto para **conhecer do recurso especial da PGFN.**

Passo ao exame do mérito.

Para a devida apreciação, propõe-se, inicialmente, discorrer sobre uma análise histórica e sistêmica sobre o tema, para depois tratar do caso concreto.

1. Conceito e Contexto Histórico

Pode-se entender o ágio como um sobrepreço pago sobre o valor de um ativo (mercadoria, investimento, dentre outros).

Tratando-se de investimento decorrente de uma participação societária em uma empresa, em brevíssima síntese, o ágio é formado quando uma primeira pessoa jurídica adquire de uma segunda pessoa jurídica um investimento em valor superior ao seu valor patrimonial. O investimento em questão são ações de uma terceira pessoa jurídica, que são avaliadas pelo método contábil da equivalência patrimonial. Ou seja, a **empresa A** detém ações da **empresa B**, avaliadas patrimonialmente em 60 unidades. A **empresa C** adquire, junto à **empresa A**, as ações da empresa B, por 100 unidades. A **empresa C** é a investidora e a **empresa B** é a investida.

Fato é que emergem dois critérios para a apuração do ágio.

Adotando-se os padrões da ciência contábil, apesar das ações estarem avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, deveriam ainda ser objeto de majoração, ao ser considerar, **primeiro**, se o valor de mercado dos ativos tangíveis seria superior ao contabilizado. Assim, supondo-se que, apesar do patrimônio ter sido avaliado em 60 unidades, o valor de mercado seria de 70 unidades, considera-se para fins de apuração 70 unidades. **Segundo**, caso se constate a presença de ativos intangíveis sem reconhecimento contábil no valor de 12 unidades, tem-se, ao final, que o ágio, denominado *goodwill*, seria a diferença entre o valor pago (100 unidades) e o valor de mercado mais intangíveis (60 + 10 + 12 = 82 unidades). Ou seja, o ágio passível de aproveitamento pela empresa C, decorrente da aquisição da empresa B, mediante atendimento de condições legais, seria no valor de 18 unidades.

Ocorre que o legislador, ao editar o Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, resolveu adotar um conceito jurídico para o ágio próprio para fins tributários.

Isso porque positivou no art. 20 do mencionado decreto-lei que o denominado ágio poderia ter três fundamentos econômicos, baseados: (1) no sobrepreço dos ativos; e/ou (2) na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido e/ou (3) no fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. E, posteriormente, os arts. 7º e 8º

da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, autorizaram a amortização do ágio nos casos (1) e (2), mediante atendimento de determinadas condições.

Na medida em que a lei não determinou nenhum critério para a utilização dos fundamentos econômicos, consolidou-se a prática de se adotar, em praticamente todas as operações de transformação societária, o reconhecimento do ágio amparado exclusivamente no caso (2): expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido. O ágio passou a ser simplesmente a diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial do investimento.

Assim, voltando ao exemplo, a empresa C, investidora, ao adquirir ações da empresa investida B avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, pelo valor de 100 unidades, poderia justificar o sobrepreço de 40 unidades integralmente com base no fundamento econômico de expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido. Na realidade, a legislação tributária ampliou o conceito do *goodwill*.

E como dar-se-ia o aproveitamento do ágio?

Em duas situações.

Na primeira, quando a empresa C realizasse o investimento, por exemplo, ao alienar a empresa B para uma outra pessoa jurídica. Assim, se vendesse a empresa B para a empresa D por 150 unidades, apuraria um ganho de 50 unidades. Isso porque, ao patrimônio líquido da empresa alienada, de 60 unidades, seria adicionado o ágio de 40 unidades. Assim, a base de cálculo para apuração do ganho de capital seria a diferença entre 150 e 100 unidades, perfazendo 50 unidades.

Na segunda, no caso de a empresa C (investidora) e a empresa B (investida) promoverem uma transformação societária (incorporação, fusão ou cisão), de modo em que passem a integrar uma mesma universalidade. Por exemplo, a empresa B incorpora a empresa C, ou, a empresa C incorpora a empresa B. Nesse caso, o valor de ágio de 40 unidades poderia passar a ser **amortizado**, para fins fiscais, no prazo de sessenta meses, resultando em uma redução na base de cálculo do IRPJ e CSLL a pagar.

Naturalmente, no Brasil, em relação ao ágio, a contabilidade empresarial pautou-se pelas diretrizes da contabilidade fiscal, até a edição da Lei nº 11.638, de 2007. O novo diploma norteou-se pela busca de uma adequação aos padrões internacionais para a contabilidade, adotando, principalmente, como diretrizes a busca da primazia da essência sobre a forma e a orientação por princípios sobrepondo-se a um conjunto de regras detalhadas baseadas em aspectos de ordem escritural [2]. Nesse contexto, houve um realinhamento das normas contábeis no Brasil, e por consequência do conceito do *goodwill*. Em síntese, ágio contábil passa (melhor dizendo, volta) a ser a diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial justo dos ativos (patrimônio líquido ajustado pelo valor justo dos ativos e passivos).

E recentemente, por meio da Lei nº 12.973, de 13/05/2014, o legislador promoveu uma aproximação do conceito jurídico-tributário do ágio com o conceito contábil da Lei nº 11.638, de 2007, além de novas regras para o seu aproveitamento, que não são objeto de análise do presente voto.

[2] IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de contabilidade das sociedades por ações: (aplicável às demais sociedades), 1ª ed. São Paulo : Editora Atlas, 2008, p. 31.

Enfim, resta evidente que o conceito do ágio tratado para o caso concreto, disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, alinha-se a um **conceito jurídico determinado pela legislação tributária**.

Trata-se, portanto, de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses

Apesar de já ter sido apreciado singelamente no tópico anterior, o **destino** que pode ser dado ao ágio contabilizado pela empresa investidora merece uma análise mais detalhada.

Há que se observar, inicialmente, como o art. 219 da Lei nº 6.404, de 1.976 trata das hipóteses de extinção da pessoa jurídica:

> *Art. 219. Extingue-se a companhia:*
>
> *I - pelo encerramento da liquidação;*
>
> *II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.*

E, ao se tratar de ágio, vale destacar, mais uma vez, os dois sujeitos, as duas partes envolvidas na sua criação: a pessoa jurídica **investidora** e a pessoa jurídica **investida, sendo a investidora** é aquela que adquiriu a **investida,** com sobrepreço.

Não por acaso, **são dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).**

Pode-se dizer que os eventos (1) e (2) guardam correlação, respectivamente, com os incisos I e II da lei que dispõe sobre as Sociedades por Ações.

3. Aproveitamento do Ágio. Separação de Investidora e Investida

No primeiro evento, trata-se de situação no qual a investidora aliena o investimento para uma terceira empresa. Nesse caso, **o ágio passa a integrar o valor patrimonial** do investimento para fins de apuração do ganho de capital e, assim, reduz a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A situação é tratada pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, arts. 391 e 426 do RIR/99:

> *Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação*

> *do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).*
>
> *Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).*
>
> *(...)*
>
> *Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):*
>
> *I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;*
>
> *II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;*
>
> *III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. (...) (grifei)*

Assim, o aproveitamento do ágio ocorre no momento em que o investimento que lhe deu causa foi objeto **de alienação ou liquidação**.

4. Aproveitamento do Ágio. Encontro entre Investidora e Investida

Já o **segundo evento** aplica-se quando a investidora e a investida transformarem-se em uma só universalidade (em eventos de **cisão, transformação e fusão**). O ágio pode se tornar uma **despesa de amortização**, desde que preenchidos os requisitos da legislação e no contexto de uma transformação societária envolvendo a investidora e a investida.

Contudo, sobre o assunto, há evolução legislativa que merece ser apresentada.

Primeiro, o tratamento conferido à participação societária extinta em fusão, incorporação ou cisão, atendia o disposto no art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

> *Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as*

> *seguintes normas: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *b) mantiver, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

O que se pode observar é que o único requisito a ser cumprido, como perda de capital, é que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão estivesse avaliado a preços de mercado. Contudo, para que se consumasse a perda de capital prevista no inciso I, o valor contábil deveria ser maior do que o acervo líquido avaliado a preços de mercado, e tal situação se mostraria viável, especialmente, quando, imediatamente após à aquisição do investimento com ágio, ocorresse a operação de incorporação, fusão ou cisão [3].

Ocorre que tal previsão se consumou em operações um tanto quanto questionáveis por vários contribuintes, mediante aquisição de empresas deficitárias pagando-se ágio, para, em logo em seguida, promover a incorporação da investidora pela investida. As operações ocorriam quase simultaneamente.

[3] Ver Acórdão nº 1101-000.841, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CARF, da relatora Edeli Pereira Bessa., p. 15.

E, nesse contexto, o aproveitamento do ágio, nas situações de transformação societária, sofreu alteração legislativa. Vale transcrever a Exposição de Motivos da MP nº 1.602, de 1997 [4], que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

> *11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.*
>
> *Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vem utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária, mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.*
>
> *Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.*

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUERI[5] ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

> *Anteriormente à edição da Lei nº 9.532/1997, não havia na legislação tributária nacional regulamentação relativa ao tratamento que deveria ser conferido ao ágio em hipóteses de incorporação envolvendo a pessoa jurídica que o pagou e a pessoa jurídica que motivou a despesa com ágio.*
>
> *O que ocorria, na prática, era a consideração de que a incorporação era, per se, evento suficiente para a realização do ágio, independentemente de sua fundamentação econômica.*
>
> *(...)*
>
> *Sendo assim, a partir de 1998, ano em que entrou em vigor a Lei nº 9.532/1997, adveio um cenário diferente em matéria de dedução fiscal do ágio. Desde então, restringiram-se as hipóteses em que o ágio seria passível de ser deduzido no caso de incorporação entre pessoas jurídicas, com a imposição de limites máximos de dedução em determinadas situações.*
>
> *Ou seja, nem sempre o ágio contabilizado pela pessoa jurídica poderia ser deduzido de seu lucro real quando da ocorrência do evento de incorporação. Pelo contrário. Com a regulamentação ora em vigor, poucas são as hipóteses em que o ágio registrado poderá ser deduzido, a depender da fundamentação econômica que lhe seja conferida.*

[4] Exposição de Motivos publicada no Diário do Congresso Nacional nº 26, de 02/12/1997, pg. 18021 e segs, http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2. Acesso em 15/02/2016.
[5] SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista [6] que trabalhou na edição da MP 1.602, de 1997:

> *O artigo 8º altera as regras para determinação do ganho ou perda de capital na liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, quando agregado de ágio ou deságio. De acordo com as novas regras, os ágios existentes não mais serão computados como custo (amortizados pelo total), no ato de liquidação do investimento, como eram de acordo com as normas ora modificadas.*
>
> *O ágio ou deságio referente à diferença entre o valor de mercado dos bens absorvidos e o respectivo valor contábil, na empresa incorporada (inclusive a fusionada ou cindida), será registrado na própria conta de registro dos respectivos bens, a empresa incorporador (inclusive a resultante da fusão ou a que absorva o patrimônio da cindida), produzindo as repercussões próprias na depreciação normal. O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro poderá ser amortizado durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. (...)*

Percebe-se que, em razão de um completo desvirtuamento do instituto, o legislador foi chamado a intervir, para normatizar, nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, sobre situações específicas tratando de eventos de transformação societária envolvendo investidor e investida.

Inclusive, no decorrer dos debates tratando do assunto, chegou-se a cogitar que o aproveitamento do ágio não seria uma despesa, mas um benefício fiscal.

Em breves palavras, caso fosse benefício fiscal, o próprio legislador deveria ter tratado do assunto, como o fez na Exposição de Motivos de outros dispositivos da MP nº 1.602, de 1997 (convertida na Lei nº 9.532, de 1997).

Na realidade, a Exposição de Motivos deixa claro que a motivação para o dispositivo foi um **maior controle sobre os planejamentos tributários abusivos**, que descaracterizavam o ágio por meio de analogias completamente desprovidas de sustentação jurídica. E deixou claro que se trata de uma **despesa de amortização**.

E qual foram as novidades trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997?

Primeiro, há que se contextualizar a disciplina do método de equivalência patrimonial (MEP).

Isso porque o ágio aplica-se apenas em investimentos sociedades coligadas e controladas avaliado pelo MEP, conforme previsto no art. 384 do RIR/99. O método tem como principal característica permitir uma atualização dos valores dos investimentos em coligadas ou controladas com base na variação do patrimônio líquido das investidas.

[6] Relatório da Comissão Mista publicada no Diário do Congresso Nacional nº 27, de 03/12/1997, pg. 18024, http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2. Acesso em 15/02/2016.

As variações no patrimônio líquido da pessoa jurídica investida passam a ser refletidas na investidora pelo MEP. Contudo, os aumentos no valor do patrimônio líquido da sociedade investida não são computados na determinação do lucro real da investidora. Vale transcrever os dispositivos dos arts. 387, 388 e 389 do RIR/99 que discorrem sobre o procedimento de contabilização a ser adotado pela investidora.

> *Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):*
>
> *(...)*
>
> *Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).*
>
> *(...)*
>
> *Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).*
>
> *(...)*

Resta nítida a separação dos patrimônios entre investidora e investida, inclusive as repercussões sobre os resultados de cada um. A investida, pessoa jurídica independente, em razão de sua atividade econômica, apura rendimentos que, naturalmente, são por ela tributados. Por sua vez, na medida em que a investida aumenta seu patrimônio líquido em razão de resultados positivos, por meio do MEP há uma repercussão na contabilidade da investidora, para refletir o acréscimo patrimonial realizado. A conta de ativos em investimentos é debitada na investidora, e, por sua vez, a contrapartida, apesar de creditada como receita, é excluída na apuração do Lucro Real. Com certeza, não faria sentido tributar os lucros na investida, e em seguida tributar o aumento do patrimônio líquido na investidora, que ocorreu precisamente por conta dos lucros auferidos pela investida.

E esclarece o art. 385 do RIR/99 que se a pessoa jurídica adquirir um investimento avaliado pelo MEP por valor superior ou inferior ao contabilizado no patrimônio líquido, deverá desdobrar o custo da aquisição em (1) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (2) **ágio** ou deságio. Para a devida transparência na mais valia (ou menor valia) do investimento, o registro contábil deve ocorrer em contas diferentes:

> *Art. 385. <u>O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição</u> em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):*
>
> *I - <u>valor de patrimônio líquido na época da aquisição</u>, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e*

> *II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.*
>
> *§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).*
>
> *§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):*
>
> *I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*
>
> *II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*
>
> *III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*
>
> *§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º). (grifei)*

Como se pode observar, a formação do ágio não ocorre espontaneamente. Pelo contrário, deve ser motivado, e indicado o seu fundamento econômico, que deve se amparar em pelo menos um dos três critérios estabelecidos no § 2º do art. 385 do RIR/99, (1) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, (2) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (3) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

E, conforme já dito, por ser a motivação adotada pela quase totalidade das empresas, todos os holofotes dirigem-se ao fundamento econômico com base em expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida.

Trata-se precisamente de lucros esperados a serem auferidos pela controlada ou coligada, em um futuro determinado. Por isso o adquirente (futuro controlador) se propõe a desembolsar pelo investimento um valor superior ao daquele contabilizado no patrimônio líquido da vendedora. Por sua vez, tal expectativa deve ser lastreada em demonstração devidamente arquivada como comprovante de escrituração, conforme previsto no § 3º do art. 385 do RIR/99.

E, finalmente, passamos a apreciar os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, consolidados no art. 386 do RIR/99. Como já dito, em eventos de transformação societária, quando investidora absorve o patrimônio da investida (ou vice versa), adquirido com ágio ou deságio, em razão de cisão, fusão ou incorporação, resolveu o legislador disciplinar a situação:

> *Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado*

segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.(...) (grifei)

Fica evidente que os arts. 385 e 386 do RIR/99 guardam conexão indissociável, constituindo-se em norma tributária permissiva do aproveitamento do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão envolvendo o investimento objeto da mais valia.

5. Amortização. Despesa.

Definido que o aproveitamento do ágio pode dar-se por meio de **despesa de amortização**, mostra-se pertinente apreciar do que trata tal dispêndio.

No RIR/99 (Decreto-Lei nº 3.000, de 26/03/1999), o conceito de amortização encontra-se no Subtítulo II (Lucro Real), Capítulo V (Lucro Operacional), Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos).

O artigo 299 do diploma em análise trata, no art. 299, na Subseção I, das Disposições Gerais sobre as despesas:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Para serem dedutíveis, devem as despesas serem **necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e serem **usuais** ou **normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99 [7].

Percebe-se que a despesa de amortização de ágio constitui-se em espécie do gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se **submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99**.

6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente

No mundo real os fatos nascem e morrem, decorrentes de eventos naturais ou da vontade humana.

O direito elege, para si, fatos com relevância para regular o convívio social.

No que concerne ao direito tributário, são escolhidos fatos decorrentes da atividade econômica, financeira, operacional, que nascem espontaneamente, precisamente em razão de atividades normais, que são eleitos porque guardam repercussão com a renda ou o patrimônio. São condutas relevantes de pessoas físicas ou jurídicas, de ordem econômica ou social, ocorridas no mundo dos fatos, que são colhidas pelo legislador que lhes confere uma qualificação jurídica.

Por exemplo, o fato de auferir lucro, mediante operações espontâneas, das atividades operacionais da pessoa jurídica, amolda-se à hipótese de incidência prevista pela norma, razão pela qual nasce a obrigação do contribuinte recolher os tributos.

Da mesma maneira, a pessoa jurídica, no contexto de suas atividades operacionais, incorre em dispêndios para a realização de suas tarefas. Contrata-se um prestador de serviços, compra-se uma mercadoria, operações necessárias à consecução das atividades da empresa, que surgem naturalmente.

[7] Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).
§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).
§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).
§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).
§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Ocorre que, em relação aos casos tratados relativos á amortização do ágio, proliferaram-se situações no qual se busca, especificamente, o enquadramento da norma permissiva de despesa.

Tratam-se de operações **especialmente** construídas, mediante inclusive utilização de empresas de papel, de curtíssima duração, sem funcionários ou quadro funcional incompatível, com capital social mínimo, além de outras características completamente atípicas no contexto empresarial, envolvendo aportes de substanciais recursos para, em questão de dias ou meses, serem objeto de operações de transformação societária.

Tais eventos podem receber qualificação jurídica e surtir efeitos nos ramos empresarial, cível, contábil, dentre outros.

Situação completamente diferente ocorre no ramo tributário. Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. **As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica.** Impossível estender atributos de normalidade, ou usualidade, para **despesas**, independente sua espécie, **derivadas de operações atípicas**, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

A pessoa jurídica recebe tratamento diferenciado no sistema de tributação (com diferentes opções para apurar seus resultados) porque, essencialmente, tem um efeito **multiplicador** para a sociedade. A pessoa jurídica emprega pessoas, contrata fornecedores, movimenta a economia, multiplica os agentes de produção, e por isso dispõe de bases de cálculo e alíquotas diferentes das aplicadas para a pessoa física. Ora, as pessoas jurídicas devem fabricar produtos, e não despesas fictícias.

Admitindo-se uma **construção artificial** do suporte fático, consumar-se-ia um tratamento desigual, desarrazoado e desproporcional, que afronta o princípio da capacidade contributiva e da isonomia, vez que seria conferida a uma determinada categoria de despesa uma premissa completamente diferente, uma liberalidade não aplicável à grande maioria dos contribuintes.

7. Hipótese de Incidência Prevista Para a Amortização

Realizada análise do ágio sob perspectiva do gênero despesa, cabe prosseguir com a apreciação da legislação específica que trata de sua amortização.

Vale recapitular os **dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida (investida) com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).** E repetir que estamos, agora, tratando da segunda situação.

Cenário que se encontra disposto nos arts. 7º e 8º da Lei n° 9.532, de 1997, e nos arts. 385 e 386 do RIR/99, do qual transcrevo apenas os fragmentos de maior interesse para o debate:

> *Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá,*

> *por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):*
>
> *I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e*
>
> *II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.*
>
> *§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).*
>
> *§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):*
>
> *I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*
>
> *II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*
>
> *III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*
>
> *§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).*
>
> *Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):*
>
> *(...)*
>
> *III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (...) (grifei)*

Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: A **pessoa jurídica** que **absorver patrimônio de outra**, **em virtude de incorporação, fusão ou cisão**, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio.

A conclusão é **ratificada** analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA [8].

[8] ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência *se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade*.

Ao se apreciar o aspecto **pessoal**, merecem relevo as palavras da doutrina, ao determinar que se trata da *qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária.*

E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica **investidora originária**, **aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição**, e à pessoa jurídica **investida.**

Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo.

Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B. Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a **pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida)** cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja **origem** deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio. Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, **a pessoa jurídica A (investidora)**. No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

São as situações mais elementares. Contudo, há reorganizações envolvendo inúmeras empresas (pessoa jurídica D, E, F, G, H e assim por diante).

Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária.

A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e **o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B**, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato imponível (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **pessoal.**

Em relação ao aspecto **material**, há que se consumar a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o *caput* do art. 386 do RIR (*A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio...*). Com a confusão patrimonial, aperfeiçoa-se o **encontro de contas** entre o real investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na **base de cálculo** do IRPJ e da CSLL.

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI[9], com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que **passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida**.

Ou seja, compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao predicar, expressamente, que para se consumar o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam ***a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra****, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio*, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso. Trata-se precisamente

[9] SCHOUERI, 2012, p. 62.

do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido.

Prosseguindo a análise da hipótese de incidência da norma em questão, no que concerne ao aspecto **temporal**, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, **evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável**.

Registre-se que a consumação do aspecto temporal não se confunde com o termo inicial do prazo decadencial.

Isso porque, partindo-se da construção da norma conforme operação no qual "Se A é, B deve-ser", onde a primeira parte é o antecedente, e a segunda é o consequente, a consumação da hipótese de incidência localiza-se no antecedente. Ou seja, "Se A é", indica que a hipótese de incidência, no caso concreto, mediante aperfeiçoamento dos aspectos pessoal, material e temporal, concretizou-se em sua plenitude. Assim, passa-se para a etapa seguinte, o consequente ("B deve-ser"), no qual se aplica o regime de tributação a que encontra submetido o contribuinte (lucro real trimestral ou anual), efetua-se o **lançamento fiscal** com base na repercussão que as glosas despesas de ágio indevidamente amortizadas tiveram na apuração da base de cálculo, e, por consequência, determina-se o **termo inicial para contagem do prazo decadencial**.

8. Consolidação

Considerando-se tudo o que já foi escrito, entendo que a cognição para a amortização do ágio passa por verificar, **primeiro**, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência, **segundo**, se requisitos de ordem formal estabelecidos pela norma encontram-se atendidos e, **terceiro**, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado.

A **primeira** verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante insere-se precisamente neste momento, situado **antes da subsunção do fato à norma**. Fala-se insistentemente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. Quem **viabilizou a aquisição**? De **onde vieram os recursos** de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida? Quem **tomou a decisão** de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: a **investidora originária**.

Ainda que a pessoa jurídica A, investidora originária, para viabilizar a aquisição da pessoa jurídica B, investida, tenha (1) "transferido" o ágio para a pessoa jurídica C, ou (2) efetuado aportes financeiros (dinheiro, mútuo) para a pessoa jurídica C, **a pessoa jurídica A não perderá a condição de investidora originária**.

Pode-se dizer que, de acordo com as regras contábeis, em decorrência de reorganizações societárias empreendidas, o ágio legitimamente passou a integrar o patrimônio da pessoa jurídica C, que por sua vez foi incorporada pela pessoa jurídica B (investida).

Ocorre que a absorção patrimonial envolvendo a pessoa jurídica C e a pessoa jurídica B não tem qualificação jurídica para fins tributários.

Isso porque se trata de operação que não se enquadra na hipótese de incidência da norma, que elege, quanto ao aspecto pessoal, a pessoa jurídica A (investidora originária) e a pessoa jurídica B (investida), e quanto ao aspecto material, o encontro de contas entre a despesa incorrida pela pessoa jurídica A (investidora originária que efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com sobrepreço) e as receitas auferidas pela pessoa jurídica B (investida).

Mostra-se insustentável, portanto, ignorar todo um contexto histórico e sistêmico da norma permissiva de aproveitamento do ágio, despesa operacional, para que se autorize "pinçar" os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, promover uma interpretação isolada, blindada em uma bolha contábil, e se construir uma tese no qual se permita que fatos construídos artificialmente possam alterar a hipótese de incidência de norma tributária.

Caso superada a primeira verificação, cabe prosseguir com a **segunda** verificação, relativa a aspectos de ordem formal, qual seja, se a demonstração que o contribuinte arquivar como comprovante de escrituração prevista no art. 20, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 (1) existe e (2) se mostra apta a justificar o fundamento econômico do ágio. Há que se verificar também (3) se ocorreu, efetivamente, o pagamento pelo investimento.

Enfim, refere-se a **terceira** verificação a constatar se toda a operação ocorreu dentro de padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes, distante de situações que possam indicar ocorrência de negociações eivadas de ilicitude, que poderiam guardar repercussão, inclusive, na esfera penal, como nos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

9. Sobre o Caso Concreto

Feitas as considerações, passo a analisar o caso concreto.

A operação societária é bem descrita pela decisão da DRJ:

> *Abril S/A e Havas S/A (esta do grupo francês Vivendi) possuíam quotas da Ed. Ática e da Ed. Scipione e aportaram tais quotas como aumento de capital da empresa Serra das Araras, sendo que nesta operação a Serra das Araras recebeu o ágio anteriormente pago pela aquisição da Ed. Scipione, no valor de R$ 54.960.739,99; as quotas recebidas da Serra das Araras foram aportadas como aumento de capital da empresa JVHA (atual Aroeira Educação S/A), de forma que Abril S/A, Havas S/A e JVHA (esta controlada por Abril S/A e Havas S/A) permaneceram durante algum tempo como quotistas da Serra das Araras até sua cisão total com a versão do seu acervo liqüido mediante incorporação na Ed. Ática e na Ed. Scipione; advogados do Escritório Gouvêa Vieira participaram inicialmente da Serra das Araras, que tinha o mesmo endereço do Escritório; um advogado do referido Escritório permaneceu por algum tempo como sócio, junto com a JVHA; uma advogada*

do mesmo Escritório secretariou AGE da JVHA em seu início, tendo esta empresa o mesmo endereço do citado Escritório; (...)

Transcrevo novamente os fatos sob apreciação, em breve síntese:

- ABRIL E HAVAS detém quotas da ATICA E SCIPIONE (adquirida com ágio);

- as quotas da ATICA e SCIPIONE são utilizadas para aumentar o capital da SERRA DAS ARARAS, pessoa jurídica constituída com capital social de R$100,00. Capital social da SERRA DAS ARARAS passou para R$126.671.893,00, com repasse do ágio;

- as quotas da SERRA DAS ARARAS foram utilizadas para aumentar capital social da JVHA, criada com capital social de R$1.000,00;

- ocorre a cisão total da SERRA DAS ARARAS, com sua extinção e versão do acervo líquido mediante incorporação na ATICA e SCIPIONE. Entende a SCIPIONE que restou consumada a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, para amortização da despesa de ágio.

Diante de todo o escrito no presente voto, a operação em análise não passa pela **primeira verificação** (vide item 8 do voto).

Quanto ao aspecto **pessoal**, cabe verificar quem é efetivamente a pessoa jurídica **investidora** e a pessoa jurídica **investida**.

As pessoas jurídicas **investidoras** são a ABRIL e a HAVAS, detentoras do investimento adquirido com pagamento de sobrepreço, realizado em valor superior ao do patrimônio líquido. O investidor é aquele que **efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e desembolsou os recursos para a aquisição** (vide item 7 do voto).

Por sua vez, as pessoas jurídicas **investidas são a** ATICA e a SCIPIONE.

Ocorre que os eventos de incorporação deram-se entre a SERRA DE ARARAS e a ATICA e a SCIPIONE, ou seja, **sem a presença das reais investidoras**, ABRIL e a HAVAS.

O fato de o ágio ter sido recepcionado pela SERRA DAS ARARAS não lhe confere, na acepção do dispositivo normativo em análise, em nenhum momento, a condição de **investidora.**

Nesse sentido, o aproveitamento da despesa de amortização de ágio promovido pela Contribuinte deu-se sem respaldo legal, vez que **não se consumou a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8·da Lei nº 9.532, de 1997.**

Por si só, tal aspecto **já se mostra suficiente para restabelecer a glosa de despesa de amortização do ágio**.

Irretocáveis as constatações do Termo de Verificação Nº 02 (e-fls. 246/247):

> Tendo em vista os elementos apresentados pelo contribuinte podemos afirmar:
>
> a) Os acionistas controladores da empresa Editora Atica S A, são Abril S A e Havas S/A, desde a aquisição da participação em 1999;
>
> b) A empresa **Serra das Araras** Participações Ltda., foi constituída em 1999 **única e exclusivamente para registrar as aquisições das participações societárias das Empresas Atica e Scipione**;
>
> c) A empresa JVHA Participações S A foi constituída para encobrir a participação direta das empresas Abril S A e Havas, nas empresas Atica e Scipione
>
> d) As empresas JVHA e Serra das Araras funcionaram no mesmo endereço do Escritório Gouvêa Vieira, na Cidade do Rio de Janeiro, e posteriormente a JVHA transferiu sua sede para a Cidade de São Paulo, também, onde funciona o Escritório Gouvêa Vieira;
>
> e) **As operações descritas** nos itens anteriores (letras A e B), foram realizadas para no **primeiro momento registrar o aporte de ativos (participações societárias na Atica e Scipione) efetuado pelas empresas Abril e Havas, com a finalidade exclusiva de efetuar a incorporação no ano seguinte e, por conseguinte amortizar o ágio pago pelos acionistas da Atica e Scipione,** reduzindo assim o resultado tributável de ambas;
>
> f) Os protocolos de justificação nada esclarecem a essência (substancia) dos atos, tratando-se apenas de atos societários que abordam apenas os aspectos quanto a forma de realização dos mesmos.
>
> Estamos diante de atos simulados com o único intuito de reduzir a base de calculo uma vez que **desde a aquisição das participações societárias das empresas Atica e Scipione, os sócios das mesmas continuam sendo Abril S.A e Havas S.A**. e, a administração e controle das operações são feitas por funcionários que portam crachás com a logomarca da ABRIL e estão em processo de transferência física para o prédio da EDITORA ABRIL. (Grifei)

Mostrou-se cirúrgica a autuação fiscal, ao constatar que, **desde a aquisição das participações societárias das empresas Atica e Scipione, os sócios das mesmas continuam sendo Abril S.A e Havas S.A**. Ou seja, são os reais investidores a ABRIL e a HAVAS, que não participaram do evento de incorporação previsto pela legislação tributária que autoriza a amortização da despesa de ágio.

É incontestável que as operações societárias engendradas, em sequência, tiveram como **objetivo deliberado buscar o enquadramento na hipótese de incidência que autoriza a dedutibilidade da despesa.**

Constata-se, com nitidez, **a construção artificial do suporte fático**, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio (item 6 do voto).

Portanto, voto no sentido de **dar provimento ao recurso especial da PGFN**. Registre-se que, nos termos do voto da I. relatora, os autos devem retornar para a turma *a quo* para apreciação da multa qualificada e da CSLL.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa

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

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

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

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

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

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

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

> *"Causa maior dúvida, entretanto, o alcance de "*ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa*", em razão de uma peculiaridade gramatical da língua portuguesa. A perplexidade reside, precisamente, no alcance semântico do adjetivo*

*"*administrativa*", se em relação apenas a "*norma*", ou se afeta os demais substantivos.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mais enfático ainda é Egon Bockmann:

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

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

> *O art. 24 proíbe que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, de modo que* ***nenhuma REVISÃO DE VALIDADE DE ATO SINGULAR DA AUTORIDADE (o lançamento, por exemplo) pode ser feita por mudança da orientação geral a respeito****. Aliás, como se sabe, a proibição da irretroatividade da nova interpretação vai além dos simples casos de invalidação de atos administrativos, pois está prevista em termos amplos na Lei Federal de Processo Administrativo (art. 2º, parágrafo único, XIII) e no Código Tributário (art. 100, II, III e parágrafo único, e art. 146)*

> *Por mais que o ato apuração do tributo seja do contribuinte em relação à Receita Federal, que deverá homologá-lo, isso não o torna um ato administrativo, cuja definição clássica de Hely Lopes Meirelles já acentuava seus caracteres: "Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria".*
>
> *A leitura do caput do art. 24 da LINDB deixa claro que a sua aplicação pressupõe a existência de pelo menos três atos (em sentido lato) distintos:*
>
> ***Ato 01 -** "Ato administrativo."*
>
> ***Ato 02 -** "Ato de revisão na esfera administrativa" .*
>
> ***Ato 03 -** " Ato de aplicação do art. 24 da LINDB, para anular o Ato 02".*
>
> *Essa é a estrutura de aplicação do art. 24 - é a revisão da revisão. Mas antes disso, fica absolutamente claro que o primeiro ato, revisado pelo ato 02 e reestabelecido pelo ato 03, precisa ser necessariamente um* ato administrativo.
>
> *No lançamento por homologação, o **Ato 01** é um ato do particular de declaração do fato gerador e apuração do tributo devido, dotado de natureza constitutiva do crédito tributário, e o **Ato 02** será a revisão feita pela Administração Tributária, com eventual lançamento, pretendendo o Contribuinte que o **Ato 03** seja realizado através do processo administrativo tributário (DRJ, CARF e CSRF). Como se vê, essa estrutura claramente não é compatível com a literalidade do art. 24 da LINDB, por se tratar de ato particular, e não ato administrativo."*

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

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

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa

Declaração de voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

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

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

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

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

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

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

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

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

O tema sob análise está intimamente relacionado à concepção de justiça fiscal, pois coloca em debate questões nucleares ao sistema tributário ideal, atinentes à segurança jurídica, à proteção da confiança, à boa-fé objetiva e à moralidade pública. Trata-se do princípio da não surpresa no Direito Tributário, que requer, entre outras coisas, a proteção da confiança em entendimentos emanados da administração fiscal. A ideia central é que o contribuinte, ao pautar os seus atos em determinadas modalidades de atos da administração fiscal, potencialmente capazes de lhe gerar legítimas expectativas de cumprimento, não tenha a sua confiança arbitrariamente frustrada, com a imposição incerta de prejuízo surpresa. Do contrário, como adverte HUMBERTO ÁVILA[10], "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").[11]

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[12].

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*'"[13].

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

[10] 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.
[11] 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.
[12] Vide: Código Civil. Arts. 174, 475, 476 e 477.
[13] BRASIL. STF. RE 86787, Relator Min. Leitão de Abreu, Segunda Turma, julgado em 20.10.1978, DJ 04.05.1979.

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[14]. 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"[15], 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"[16].

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*')". [17] 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".[18]

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[19], este último veiculando verdadeira *cláusula geral da boa-fé*[20].

Esse arcabouço jurídico torna a norma "*nemo potest venire contra factum proprium*", **ainda que implícito nas codificações, cogente no âmbito do Direito privado**. E isso é de grande relevância ao presente estudo: a existência de dispositivos positivados no Código Civil, para a tutela de comportamentos contraditórios específicos, não prejudica a

[14]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.

[15] 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.

[16] 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.

[17] 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.

[18] 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.

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

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

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.[21] 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[22] 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[23], 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[24], 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[25], que suscita o dever do "sujeito titular de direitos ou prerrogativas públicas de respeitar a aparência criada por sua própria conduta anterior nas relações jurídicas subsequentes, ressalvando a confiança gerada em terceiros, regra fundamental para a estabilidade e segurança no tráfego jurídico". O administrado, por

[21] 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.

[22] 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.

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

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

[25] 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.

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"[26]. De um mesmo texto legislado, interpretações variadas podem dar origem a normas jurídicas diferentes. Não são raras as vezes que compreensões antagônicas são sustentadas por parte do fisco e do contribuinte.

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

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

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

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

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

A validade, a vigência e a eficácia das normas tributárias, como bem suscita HUMBERTO ÁVILA[27], 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[28], 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.[29] Leciona SACHA CALMON NAVARRO COELHO[30] 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[31] nos anos 90. No caso, em um período de inflação galopante, uma determinada empresa formalizou consulta a um fisco estadual, questionando o momento correto para a apuração e recolhimento do ICMS. Ao receber a solução da consulta, com a ressalva de que a sua não obediência daria ensejo a autuação fiscal, o particular passou a obedecê-la sem questionamentos. Tempos depois, ao perceber que concorrentes adotavam entendimento diverso e que isso lhes imprimia substancial vantagem financeira, realizou nova consulta ao fisco, sendo surpreendido com diametral mudança de entendimento por parte deste. O contribuinte, então, ajuizou ação judicial para ser indenizado pelos danos causados por comportamentos contraditórios da administração, que ofenderiam a proteção à confiança e à boa-fé.

A Suprema Corte brasileira decidiu que "a relação jurídica Estado/contribuinte há de repousar, sempre, na confiança mútua, devendo ambos atuarem com responsabilidade, fieis ao ordenamento jurídico em vigor". Com fundamento na proteção da confiança e da boa-fé, o Estado foi condenado a indenizar os prejuízos causados. O relator,

[27] 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.
[28] PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 98 e seg.
[29] 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.
[30] COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 397 e seg.
[31] BRASIL. STF. RE 131741, Relator Min. MARCO AURÉLIO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09.04.1996, DJ 24.05.1996.

Ministro Marco Aurélio, destacou ter o contribuinte "demonstrado inegável confiança no fisco e, portanto, havendo adotado postura de absoluta boa-fé".

O e. STJ[32], 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).[33]

Décadas atrás, tomando como exemplo as circulares, portarias, instruções e ordens de serviço, RUBENS GOMES DE SOUSA[34], 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*).

[32] BRASIL. STJ. REsp 1143216/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24.03.2010, DJe 09.04.2010.
[33] 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.
[34] 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[35], *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.

[35] 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 vigia normas cogentes de proteção da confiança na jurisprudência tributária. A jurisprudência do CARF naturalmente não está imune a norma.

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

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

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

Nesse cenário, para o julgamento do caso concreto, é preciso verificar qual a interação entre as aludidas normas gerais, aplicáveis indistintamente a todos os entes federados, e aquelas com eficácia apenas sobre as relações jurídico-tributárias de âmbito federal, por

decorrerem de veículos normativos editados pela própria União para regular o seu âmbito de atuação fiscal.

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

As consultas fiscais, na bem formulada explicação de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES[36], 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[37], 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[38].

No âmbito da União, a legislação tributária federal[39] 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).[40] 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.[41]

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.

---

[36] 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.

[37] 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.

[38] Vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 2011, p. 116.

[39] Vide: Lei n. 9.430/96, Decreto n. 70.235/72 e Decreto n. 7.574/2011.

[40] Vide: Lei n. 9.430/96, art. 50, Decreto n. 7.574/2011, art. 99.

[41] Vide: Lei n. 9.430/96, art. 48, Decreto n. 7.574/2011, art. 100.

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

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"[42]. 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[43] ("Novo CPC") reconhece a importância de decisões individuais para a criação de legítimas expectativas de cumprimento em toda coletividade, com a determinação para que os tribunais deem publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na *internet*.

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

Note-se que o art. 112 do CTN obriga que o intérprete considere fatores como "natureza", "circunstâncias materiais do fato" e "punibilidade". Em caso de "*dúvida*" que circunde os referidos fatores, a norma que prevê penalidades deve ser aplicada "da maneira mais favorável ao acusado". Não se pode negar que a *constância de precedentes* de um tribunal

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

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*[44]. 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.[45]

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

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

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

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

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

[44] 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*.

[45] 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?

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.

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

> 1. Ato do particular praticado no mercado e com possíveis conotações econômicas;
>
> 2. Ato do particular de constituição do crédito tributário em decorrência do ato praticado ("1") com a interpretação influenciada por jurisprudência majoritária do CARF ou por outras orientações capazes de gerar legítimas expectativas de cumprimento (por exemplo, soluções de consulta da COSIT, soluções de consultas a contribuintes específicos proferidas de forma reiterada etc.);
>
> 3. Lançamento de ofício em desacordo com a jurisprudência à época em os atos foram realizados pelo particular;
>
> 4. Ato de revisão na esfera administrativa pelo CARF. Possível aplicação da proteção da confiança prescrita pela LINDB.

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

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

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

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

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

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

Aparentemente, adotando-se esse entendimento, o art. 24 da LINDB apenas seria aplicável nas hipóteses de atos administrativos, inclusive de lançamento tributário,

praticados integralmente por agentes administrativos, sem qualquer participação do particular. Lançamentos de ofício (CTN, art. 149), realizados em face da não homologação de lançamentos realizados pelo particular (CTN, art. 150), estariam fora do âmbito de incidência do art. 24 da LINDB. Vide, por exemplo, acórdão n. 1301-003.284, com destaque ao seguinte trecho de sua ementa:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A interpretação literal do art. 142 do CTN poderia conduzir ao entendimento de que exclusivamente agente da administração fiscal seriam competentes para a constituição do crédito tributário. Atos do particular, como a apresentação de declarações com a apuração do tributo, não seriam hábeis à constituição do crédito tributário pelo lançamento.

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

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

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

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

> PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERIFICAÇÃO DE DIVERGÊNCIAS ENTRE VALORES DECLARADOS NA GFIP E VALORES RECOLHIDOS (PAGAMENTO A MENOR). TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA). DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUPLETIVO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (DECLARAÇÃO). RECUSA AO FORNECIMENTO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND) OU DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA (CPEN). POSSIBILIDADE.
> 1. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).
> 2. A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) foi definida pelo Decreto 2.803/98 (revogado pelo Decreto 3.048/99), consistindo em declaração que compreende os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido a título de FGTS. As informações prestadas na GFIP servem como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo INSS.
> 3. Portanto, a GFIP é um dos modos de constituição do créditos devidos à Seguridade Social, consoante se 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)**

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

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

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

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

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

É certo que não se pode interpretar o parágrafo único do art. 24 da LINDB ignorando-se o seu caput. Entretanto, é igualmente certo que não se pode atribuir ao caput desse dispositivo interpretação que torne sem eficácia o seu parágrafo único: ao se referir a "prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público", o legislador busca preservar direitos do particular orientado por interpretações da administração fiscal (especialmente acórdãos do CARF) quanto estas se tornam de "conhecimento público". Há

práticas administrativas, ainda que reiteradas, que jamais se tornam de "conhecimento público", restando reclusas ao conhecimento daqueles que tem o privilégio de vivenciar a rotina do serviço público: a norma do art. 24 da LINDB não se aplica a tais hipóteses.

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

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

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

Permissa 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. Tendo em vista que o contribuinte apresentou petição nos autos com uma relação de decisões que supostamente seriam capazes de evidenciar o cumprimento também desse requisito, compreendo necessária a concessão de prazo à PFN para que se manifeste a respeito, em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Declaração de voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo.

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

Quanto ao conhecimento acompanhei a relatora pelas razões que se seguem.

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

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

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

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

Assim, a matéria deve ser conhecida.

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

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

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

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

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

- no TCU (1 caso): TC 014.919/2010-9

- no TJ/SP (2 casos): Apelação nº 1058610-23.2016.8.26.0053 e Apelação nº 1023060-30.2017.8.26.0053

- TRF/4 (1 caso): Agravo de Instrumento nº 5026216-31.2018.4.04.0000/PR

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

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

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

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

1. Comentários gerais sobre a questão de mérito.

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

> "Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.
>
> Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De acordo com a vetusta definição dada por Hely Lopes Meirelles[46], *ato administrativo* é *"toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria."* Quando *bilaterais*, tais atos constituem os chamados *contratos administrativos*.

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

Ainda na dicção do saudoso mestre, um dos atributos do ato administrativo é a sua *presunção de legitimidade*. É esta presunção de legitimidade que *"autoriza a imediata execução ou operatividade dos atos administrativos, mesmo que arguidos de vícios ou defeitos que os levem à invalidade"*[47].

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

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

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

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

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

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

[46] MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 20ª Ed., Malheiros, São Paulo: 1995, pág. 133.
[47] MEIRELLES, pág. 141.

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

Aliomar Baleeiro[48], por exemplo, entende que o lançamento é um *ato* praticado pelo Fisco. Diz ele que o lançamento é *"o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente competente do Fisco para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o quantum do tributo a ser cobrado"*.

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

> "TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. **O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza de presunção de legitimidade**; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de; demonstrar, no correspondente Auto de Infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão, do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso Especial não conhecido." (REsp. nº 48.516-SP, Relator Min. Ari Pargendler, julgado em 23.09.1997, DJ 13.10.1997) - grifou-se
>
> "8. O Tribunal *a quo* julgou a lide com base nos seguintes fundamentos (fl. 139, e-STJ): "Analisando os autos, observo que fora lavrado o Auto de Infração nº 0307703, que autuou a Autora por causa da remessa de mercadorias com utilização de nota fiscal inidônea, sendo a infração enquadrada no artigo 188 do RICMS, aplicando a penalidade prevista na Lei 3.796/96. De acordo com a parca documentação juntada e o mínimo de prova produzida, não se vislumbra lastro probatório competente para ilidir **ato administrativo vinculado, no caso, Auto de Infração, o qual possui presunção de legitimidade e veracidade, tributos estes pertinentes aos atos administrativos**. A empresa autora limitou-se a apenas (...)" (REsp. nº 1.697.908-SE, Relator Min. Herman Benjamin, julgado em 17.10.2017, DJe 23.10.2017) - grifou-se

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vejamos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O lançamento, de acordo com o art. 142 do CTN, é o *"procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível"*.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Aliás, outra evidência de que a palavra *"administrativa"*, no dispositivo em questão, está vinculada a todos os vocábulos que lhe antecedem, encontra-se, por exemplo, no artigo 25 da LINDB, o qual foi *vetado* quando da conversão do projeto de lei na Lei nº 13.655/2018. Transcreve-se, a seguir, o seu teor, seguido da mensagem de veto presidencial[49]:

> **Art. 25 do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, acrescido pelo art. 1º do projeto**
>
> "Art. 25. Quando necessário por razões de segurança jurídica de interesse geral, o ente poderá propor ação declaratória de validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, cuja sentença fará coisa julgada com eficácia **erga omnes**.
>
> § 1º A ação de que trata o **caput** deste artigo será processada conforme o rito aplicável à ação civil pública.
>
> § 2º O Ministério Público será citado para a ação, podendo abster-se, contestar ou aderir ao pedido.
>
> § 3º A declaração de validade poderá abranger a adequação e a economicidade dos preços ou valores previstos no ato, contrato ou ajuste."
>
> **Razões do veto**
>
> "A ação declaratória preconizada pelo dispositivo, cuja sentença terá eficácia para todos, inclusive podendo dispor a respeito de preço e valores, poderá acarretar em excessiva demanda judicial injustificada, tendo em vista a abrangência de cabimento para a impetração da ação por 'razões de segurança jurídica de interesse geral' o que, na prática, poderá contribuir para maior insegurança jurídica. Ademais, há omissão quanto à eficácia de decisões administrativas ou de controle anteriores à impetração da ação declaratória de validade, uma vez que a atuação judicial pode se tornar instrumento para a mera protelação ou modificação dessas deliberações, representando, também, violação ao Princípio Constitucional da Independência e Harmonia entre os Poderes."

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

[49] disponível em *http://www.planalto.gov.br*

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

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

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

Pois bem.

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

Neste sentido, confira-se a justificativa apresentada pelo senador Anastasia no Projeto de Lei do Senado nº 349, de 2015[50]:

> "Como fruto da consolidação da democracia e da crescente institucionalização do Poder Público, o Brasil desenvolveu, com o passar dos anos, ampla legislação administrativa que regula o funcionamento, a atuação dos mais diversos órgãos do Estado, bem como viabiliza o controle externo e interno do seu desempenho.
>
> Ocorre que, quanto mais se avança na produção dessa legislação, mais se retrocede em termos de segurança jurídica. **O aumento de regras sobre processos e controle da administração têm provocado aumento da incerteza e da imprevisibilidade** e esse efeito deletério pode colocar em risco os ganhos de estabilidade institucional.
>
> **Em razão disso, os professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto elaboraram projeto de lei, que ora é acolhido, fruto de projetos de pesquisa mais amplos desenvolvidos por pesquisadores da Sociedade Brasileira de Direito Público em parceria com a Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. O resultado desse trabalho foi publicado na obra "Contratações Públicas e Seu Controle", pela Editora Malheiros, ano 2013.**" (grifou-se)

E, ainda, mais adiante:

> "Conforme esclareceram os referidos professores, o projeto em apreço propõe medidas para neutralizar importantes fatores de distorção da atividade jurídico-decisória pública. São eles:
>
> - O alto grau de indeterminação de grande parte das **normas públicas**;

[50] disponível em *https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/134033*

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

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

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

- A instabilidade dos **atos jurídicos públicos**, pelo 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)" (grifou-se)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No mesmo sentido do quanto aqui exposto, colhe-se, por exemplo, a seguinte manifestação do Juiz Federal e Doutor em Direito pela Universidade de Salamanca (Espanha) Andrei Pitten Velloso, em artigo recentemente publicado[51]:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Afirma o relator, na sequência, o seguinte:

> "25. **Há décadas a jurisprudência desta Corte de Contas considera irregular a celebração de contratos administrativos por preços superiores aos de mercado**
>
> 26. O fato é que **as condições praticadas nos ajustes auditados têm sido questionadas desde a época da fiscalização, em 2010**. Como ressaltado na decisão recorrida, o Tribunal determinou solução provisória a respeito da adoção de preços de indenização de jazida, no valor de R$ 5,84/m3, a ser adotado enquanto não fosse concluído o estudo determinado (Acórdão 3.451/2012-Plenário). Jamais os valores contratuais tiveram sua regularidade reconhecida pela TCU.
>
> 27. **Também não se pode atribuir ao caso em análise as caraterísticas de um ato jurídico perfeito ou de uma situação plenamente constituída. Nesse sentido, cito trecho do voto condutor do Acórdão 1.304/2017-Plenário, de minha relatoria**:
>
> > *54. Dispõe a Carta Magna que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, o que nos leva e perquirir se realmente uma decisão condenatória do TCU poderia obrigar o particular ressarcir o erário em vista de superfaturamento por preços excessivos observado no contrato.*
> >
> > *55. Ocorre que **um contrato eivado por sobrepreço não é um ato jurídico perfeito, assim entendido como aquele já realizado, acabado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou, satisfazendo todos os requisitos formais para gerar a plenitude dos seus efeitos**.*

> *56. Dentre outras causas elencadas no art. 166 do Código Civil, considera-se nulo o negócio jurídico quando for ilícito o seu objeto; o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito; não revestir a forma prescrita em lei; for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade; tiver por objetivo fraudar lei imperativa; e a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção. O objeto do negócio jurídico administrativo é a contratação segundo os preceitos da Lei 8.666/1993. Por isso, o contrato com sobre preço afigura-se ilícito, na medida em que não se adequa à Lei.*
>
> *57. Nesse sentido, é oportuno colacionar diversos dispositivos legais que caracterizam como ilícito a contratação pela Administração Pública por preço superior ao de mercado, a começar pela própria lei 8.666/1993, em seu art. 96: (...)"*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

> "Noutras palavras, o dispositivo abrange a seguinte situação:
>
> **1** – A Administração praticou **um ato**, firmou um contrato ou ajuste, estabeleceu um processo ou publicou uma norma, **seguindo orientação então vigente**;
>
> **2** – Este **ato**, contrato, ajuste, processo ou norma **gerou uma situação plenamente constituída** em favor do administrado;
>
> **3** – A Administração **altera sua orientação sobre a validade do ato**, contrato, ajuste, processo ou norma, por ela praticado, **procedendo à sua revisão**;
>
> **4** – A revisão levará em conta a **orientação anterior, sob a qual o ato da Administração foi praticado**, evitando declarar a invalidade daquelas situações plenamente constituídas em consequência daquele ato."

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

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

> "Segundo essa interpretação, a norma se prestaria a reger a seguinte situação:
>
> **1** – A Administração praticou um **lançamento**, **seguindo orientação então vigente**;

> **2** – Este **ato de lançamento** gerou uma situação plenamente constituída (?);
>
> **3** – A Administração (órgão julgador da impugnação/recurso) **altera sua orientação sobre a validade do lançamento** (?), procedendo à sua revisão;
>
> **4** – A revisão levará em conta a orientação anterior, **sob a qual o lançamento foi praticado**, evitando declarar a invalidade daquelas situações plenamente constituídas (?)."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Declaração de voto

Conselheiro André Mendes de Moura.

Sobre a matéria LINDB, votei com a I. relatora pelas conclusões.

Apresento meus fundamentos para a decisão.

Foram empreendidos debates bastante substanciosos a respeito da aplicação do art. 24, do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), com redação dada pela Lei nº 13.655, de 2018), ao processo administrativo tributário, na esfera federal.

Transcrevo o dispositivo em questão:

> *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.*

A tese seria no sentido de que a validade do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa (cuja produção estiver completada) deve levar em conta as orientações gerais da época em que se concretizou o fato com repercussão administrativa/jurídica. As orientações gerais abrangem (1) interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral, ou (2) jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, ou (3) aquelas adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. Assim, não caberia eventual revisão do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, caso não atendidos os requisitos expostos. Nesse contexto, no âmbito do CARF, no julgamento dos processos administrativos tributários federais, o Colegiado estaria vinculado ao art. 24 da LINDB, ao apreciar as matérias devolvidas em sede recursal. Caso a matéria em litígio trate de discutir sobre validade de ato/contrato/ajuste/processo/norma, e a interpretação da legislação tributária empregada pela parte processual esteja em consonância com as orientações gerais (interpretações e especificações **contidas** em atos públicos de caráter geral, ou jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, ou aquelas adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público) vigentes à época em que se deu a construção do suporte fático que teve como consequência jurídica o lançamento fiscal, estaria o CARF submetido estritamente ao dispositivo da LINDB.

Tal entendimento não encontra sustentação no contencioso administrativo tributário federal.

Isso porque o art. 24 da LINDB trata da **revisão** do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa.

Ocorre que a atividade judicante, ao exercer a missão de resolver o litígio posto pela parte, não realiza a revisão, mas sim o **reexame** da matéria apresentada para discussão.

A revisão envolve **cognição ampla e sem restrições da matéria**, seja qual for a sua natureza (ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa).

A título de exemplo, no âmbito tributário, o Código Tributário Nacional (CTN) trata da revisão de ofício do ato de lançamento, no art. 149:

> *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.*

O que se observa é que, para a revisão do ato, não se fala em limites apresentados pela parte, no sentido de restringir a análise. A revisão pode dispor sobre o ato em sua plenitude. **Pode envolver em um refazimento completo do ato, ou um refazimento parcial**. A revisão pode ser de ordem quantitativa ou qualitativa. O ato original realizado pela parte (por exemplo, lançamento por homologação), pode ser revisado pelo Estado, por meio do lançamento de ofício, em sua **integralidade**. O ato de lançamento original, por homologação, efetuado pela parte, pode ter previsto **uma hipótese de incidência**, e o ato da lançamento revisional pode dispor sobre **várias hipóteses de incidência**.

A revisão é ampla, e uma vez atendidos requisitos normativos (como os dispostos nos incisos I a IX do art. 149 do CTN), passa a encontrar limites apenas de ordem temporal, nos prazos extintivos de direito previstos na legislação.

Não é o que ocorre a partir do momento em que se instaura a fase contenciosa, disposta no art. 25 do Decreto-Lei nº 70.235, de 1972 (PAF):

> *Art. 25. O **julgamento** do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (...)* (Grifei)

O julgamento submete-se a normas próprias de **direito processual**.

Assim, depara-se o julgador com limites de cognição para apreciar o litígio.

Só se encontra sob a competência da atividade judicante a matéria que é devolvida para apreciação por uma das partes, que se encontra irresignada com a situação apresentada e busca satisfazer sua pretensão resistida. Não cabe a **revisão** integral de todo o auto de infração, mas apenas a apreciação das matérias que foram contestadas pela parte.

Se o lançamento de ofício, objeto de contestação pela parte, tipifica as infrações A, B e C, e a impugnação apresentada protesta apenas sobre a infração A, a apreciação do juiz fica restrita à infração A. Caso a atividade judicante exercesse a atividade de

revisão, poderia o juiz se debruçar sobre todo o lançamento de ofício, para apreciar as infrações A, B e C, independente da manifestação da parte irresignada sobre as infrações B e C.

Mas não é o caso.

Foram estabelecidas normas próprias de natureza processual, precisamente para delimitar com precisão a insatisfação da parte e buscar a solução do litígio com a maior celeridade possível, e evitar discussões fora do contexto do objeto da contenda.

Foram construídos institutos de ordem processual, para dispor com clareza sobre a atividade de decidir e seu escopo.

Nesse contexto, o julgamento opera-se em face da matéria devolvida, ou seja, apenas sobre matéria que foi objeto de protesto pela parte. Assim, não se pode dizer que se concretiza uma revisão do ato, que envolve uma apreciação ampla e irrestrita. O que se produz é o **reexame**, que consiste na apreciação sobre a matéria devolvida.

Nesse contexto, no âmbito do contencioso administrativo tributário federal, o PAF tratou de dispor sobre a abrangência do litígio, para delimitar com precisão as fronteiras do reexame na atividade judicante exercida no âmbito administrativo.

Transcrevo os arts. 17 e 21:

> *Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.*
>
> *§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.*

Ora, caso o contencioso administrativo do PAF entendesse que o contencioso administrativo fiscal exerceria a atividade de revisão, não teria razão a existência dos dispositivos. Bastaria a parte apresentar impugnação protestando sobre matéria A, para que o julgador pudesse se pronunciar sobre matéria B e C, situação no qual estaria realizando a revisão do lançamento de ofício, ato que não encontra limites na apreciação.

Contudo, permite-se ao julgador apenas a apreciação da matéria devolvida em impugnação. Inclusive, dispõe o art. 21 do PAF que, em relação à matéria não impugnada, será providenciada a cobrança da parte não contestada. Trata-se de matéria preclusa. Ou seja, matéria que não pode ser mais objeto de reexame.

Por sua vez, dispõe o PAF que o julgamento em sede recursal é realizado, inicialmente, pelas Turmas Ordinárias do CARF, mediante apreciação de recurso de ofício

(reexame necessário, submetido a limite de alçada de exoneração de crédito tributário, art. 34[52]) e voluntário, nos termos do art. 25, inciso II [53].

E, na mesma medida que na primeira instância, a apreciação dos recursos em sede recursal também é restrita à matéria devolvida, conforme dispõe sobre o recurso voluntário, o art. 33 do PAF:

> *Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, **total ou parcial**, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.* (Grifei)

Sendo a interposição de recurso voluntário parcial, a apreciação em sede recursal versará apenas sobre a matéria devolvida para discussão.

A interposição de recurso especial, para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), também encontra limites processuais específicos, devendo restar demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária entre decisões de diferentes turmas de julgamento, conforme disposto no art. 37 do PAF e no regimento interno do órgão, e delimitando estritamente os limites da apreciação por parte do Colegiado:

> *Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado:*
>
> *I – (VETADO) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Ainda há o requisito do prequestionamento, previsto no Regimento Interno do CARF [54] (RICARF), Anexo II:

---

[52] Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência. (...)

[53] Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

(...)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (...)

[54] O RICARF tem amparo no art. 37 do PAF:

> *Art. 67 (...)*
>
> *§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.*

Sobre o assunto já se manifestou o presente Colegiado, ocasião em que não foi apreciada questão relativa a decadência porque não foi prequestionada, nos termos do Acórdão nº 9101-003.439, da sessão de 7 de fevereiro de 2018[55], assim ementado:

> *AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. REQUISITO PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.*
>
> *O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais. Requisito de admissibilidade previsto no Regimento Interno do CARF, tanto no vigente (Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Anexo II, art. 67, § 5º) quanto no anterior (Portaria nº 256, de 22/06/2009, Anexo II, art. 67, § 3º). Precedentes no STJ no sentido de que o prequestionamento é necessário inclusive no caso de matéria de ordem pública (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.553.221 - SP, AgInt nos EDcl no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 932.947 - SP e RCD no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 938.531 - SP). Recurso não conhecido.*

Como se pode observar, para que a matéria tenha seguimento deve atender aos requisitos de admissibilidade previstos na norma processual. Não se admite ressuscitar matérias que já se encontram preclusas.

Caso se entendesse que o julgamento exerceria a atividade de revisão, restariam esvaziados os institutos construídos no sentido de se delimitar o objeto de exame na fase litigiosa. Não haveria que se falar em preclusão, matéria não impugnada, cobrança de matéria não contestada, devolução parcial, divergência, prequestionamento, dentre outros.

Ora, resta evidente que a atividade exercida pelos órgãos do contencioso administrativo tributário federal, **consiste em <u>reexaminar</u> a matéria devolvida**, **e não efetuar uma revisão no lançamento de ofício em sua integralidade**.

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

[55] Decisão proferida por maioria de votos, conforme resultado:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que conheceram do recurso. Votou pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa.

(...)

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo.

Nesse contexto, o art. 25 do PAF, ao dispor sobre o julgamento, trata do exercício de **reexame**, e não de **revisão** o processo.

Portanto, considerando que a atividade judicante, inclusive no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, consiste em efetuar o **reexame** da matéria devolvida, e não a revisão de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, firmo convicção no sentido da inaplicabilidade do art. 24 da LINDB aos julgamentos realizados pelo CARF.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei.

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

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

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

Antes mesmo de sua publicação o dispositivo legal sob análise já vinha levantando dúvidas no meio jurídico quanto ao seu cabimento e alcance. Com a publicação da Lei nº 13.655/2018, as dúvidas antes eminentemente teóricas, ganharam séria pertinência pelos efeitos práticos possíveis da aplicação do artigo 24. Justamente pelo ineditismo desta matéria,

não há precedentes para analisar tal objeto, razão pela qual entendo ser fundamental, neste momento, a interpretação do dispositivo na mesma trilha axiológica de sua criação - ou seja: a Segurança Jurídica.

Partindo-se, então, deste pressuposto, penso que, em tese, o artigo 24, da LINDB, se aplica sim ao processo administrativo fiscal. O processo administrativo tributário é, antes de tudo, processo administrativo. Não havendo regra expressa em sentido diverso, ou norma especial que possa ser antinômica ao texto do artigo 24, não vejo como excetuar.

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

Não desconheço recente manifestação - em meio jornalístico - do professor Floriando de Azevedo Marques, que juntamente com o professor Carlos Ari Sundfeld, sobre as alterações na LINDB, afirmando que sua aplicação ao processo fiscal é mandatória. [56]

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

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

> "Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.
>
> Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas."
>
> "Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresso suas consequências jurídicas e administrativas.
>
> Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos."

[56]:https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/lindb-floriano-entrevista-carf-06082018 – acesso em setembro/2018.

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

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

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

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

Clarifico.

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

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

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

> Existem exceções a esta regra, por exemplo, no Direito Penal, em que, por força constitucional, a lei penal não retroagirá, exceto para beneficiar o réu."[57]

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

> "A irretroatividade é da essência do Direito, e assim podemos afirmar que o princípio da irretroatividade das leis é tão antigo quanto a própria civilização, e sempre o encontramos reconhecido por todos os povos em todos os tempos. Entretanto, como nada é absoluto, a irretroatividade deve comportar exceções. A exceção, que é a retroatividade, há de conviver com a regra, que é a irretroatividade, de forma a viabilizarem, ambas, o objetivo essencial do Direito, que é a limitação do poder. Especialmente do poder estatal. Assim é que, nas relações entre o particular e o Estado, a retroatividade só pode ser admitida quando favoreça o primeiro, ou, em outras palavras, quando fortaleça o instrumento limitador do poder." [58]

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

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

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

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

Entendo finalmente que o debate terá inicio justamente agora, para os lançamentos tributários posteriores a abril de 2018, em que a fiscalização terá de interpretar e aplicar (ou deixar de aplicar) o artigo 24 da LINDB. Tal interpretação naturalmente passará

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

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

pelo crivo das instâncias julgadoras, administrativas e judiciais. As controvérsias administrativas, se existirem, e se forem divergentes entre as turmas ordinárias do CARF, serão então submetidas a este E. Conselho.

É diante de tais constatações que não se deve aplicar a Lei nº 13.655/2018 para o caso concreto, devendo seus efeitos operarem de modo prospectivo, ou seja, somente para os lançamentos tributários que ocorrerem partir de abril de 2018, o que não é o caso sob análise.

É a declaração.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei