

# TRAVA DE 30%: MODIFICAÇÃO DA JURISPRUDENCIA DO CARF E PRINCÍPIO DA CONFIANÇA – APLICAÇÃO DO ART. 100 DO CTN <sup>1</sup>

Leandro Monteiro  
Lilianne Patrícia Lima  
Lorena Campos Machado  
Renata Tuma e Pupo  
Tiago Conde Texeira

## 1. Sobre a decisão como ato de aplicação da lei

Torna-se notável a influência exercida pelos regramentos normativos e suas decorrentes implicações na atividade decisória e no movimento jurisprudencial. Sem pormenores, a lei – aqui interpretada a partir da definição *lato sensu* de Müller<sup>2</sup> - é a ferramenta que garante a correção da decisão conforme o direito vigente. As decisões dos juízes (tanto na esfera judicial ou administrativa), nesta acepção, tem o condão de consubstanciar o conteúdo da lei frente ao caso concreto. Neste sentido, Winfried Hassemer ensina:

“A vinculação do juiz à lei é imperativa. O ideal da segurança jurídica parece atingido: a norma geral vincula a decisão de vários casos no sentido de estabelecer uma jurisprudência regular e uniforme. As decisões jurídicas particulares podem ser, cada uma delas, previstas de antemão, pois decorrem da norma jurídica antecipadamente formulada.” (2002, p. 281)<sup>3</sup>

Dessarte, as decisões administrativas possuem um caráter constitutivo<sup>4</sup>, estruturando-se através de um procedimento que se inicia a partir da análise de regras gerais e abstratas e evolui para a composição da norma jurídica concreta e individual, ocasionando uma crescente dinâmica de particularização dos casos.<sup>5</sup>

Salienta-se, portanto, que a atividade do tribunal assenta-se na perspectiva de aplicação da ordem jurídica vigente, criando, através de sua decisão, uma norma individual, possibilidade que ocorrerá ainda que a demanda proposta seja negada ao requerente. Nesta hipótese, entenderá o juízo pela inexistência de norma jurídica aplicável que obrigue o demandado à conduta em questão.

---

<sup>1</sup> Artigo produzido pelo *Observatório Permanente do CARF: parceria Getrib/UnB e CART/OAB/DF*.

<sup>2</sup>MULLER, Friedrich. (2007). O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes. Trad. DimitriDimouliset al. São Paulo. Revista dos Tribunais.

<sup>3</sup>KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried. Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas. Lisboa. Fundação CalousteGulbenkian.

<sup>4</sup> Separação da classificação da sentença da posição construtivista de muller

<sup>5</sup> KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito (1999). São Paulo. 6ª edição. Martins Fontes. Pg 166.

A despeito da aplicação das regras gerais, ressalta-se a possibilidade de criação, pelos tribunais (administrativo ou judicial), da regra abstrata aplicável ao caso concreto. Atualmente, portanto, observa-se inegável reconhecimento à parcela de atividade criativa do juiz, de maneira que os conteúdos das decisões poderão ser alterados, ainda que inexista mudança no texto legislado. Esta conduta originaria o chamado precedente, definido como a decisão tomada à luz de um caso concreto, cujo núcleo essencial pode servir como diretriz para o julgamento posterior de casos análogos.<sup>6</sup>

Desta maneira, constata-se que a decisão decorre fundamentalmente da lei. Ainda que o juiz tenha que completar a lei, nas ocasiões em que seu sentido estiver vago ou não apresentar-se de maneira suficientemente clara, deverá fazê-lo conforme as ordenações principiológicas e normativas do ordenamento jurídico vigente. A conformidade com a lei, conseqüentemente, mantém-se como pressuposto para a ação correta do tribunal<sup>7</sup>.

Destaca-se que no decurso da atividade decisória, deve o juiz, enquanto sujeito concretizador da norma jurídica, ponderar o caso concreto a partir das expectativas sociais, políticas, culturais e econômicas que são geradas a partir das mudanças sociais inerentes ao ordenamento jurídico. Caso contrário, corre-se o risco do Direito ser concebido de maneira opaca e invariável. Desta maneira, torna-se inevitável a variação jurisprudencial, de forma a presumir-se um entendimento mais acertado *a posteriori*.

A despeito de sua alterabilidade, a atividade jurídica apresenta-se, antagonicamente, através da necessidade de consolidação de conceitos tais quais segurança e previsibilidade. O Direito apenas é apto a estabilizar os anseios sociais através de uma robusta previsibilidade acerca das conseqüências imputadas aos casos apresentados, de maneira a responder adequadamente as expectativas coletivas. Assim sendo, a busca pelo equilíbrio entre adequação social do Direito e consistência jurídica das decisões manifesta-se enquanto tópico de elevada complexidade. Por conseguinte, cabe analisar a dinâmica existente entre a vigência das normas jurídicas e a incidência do instituto da irretroatividade das normas judiciais.

Sobre o tema, Valter de Souza Lobato leciona:

---

<sup>6</sup> O precedente será originado quando a norma individual não for pré-estabelecida a partir de uma norma geral anteriormente determinada. Nesta hipótese, o tribunal deve formular a norma geral a partir da observância de casos iguais, a fim de propiciar a edificação de uma jurisprudência uniforme. É necessário, no entanto, destacar que nenhum caso será exatamente igual ao precedente, ressalvadas as particularidades inerentes às demandas. Assim sendo, a averiguação das similaridades dos litígios acontecerá a partir da própria observância de normas jurídicas gerais e abstratas. Desta forma, ainda que não exista norma aplicável, o tribunal estará apto a criar a regra geral apropriada ao caso, em observância às disposições já existentes no ordenamento jurídico.

<sup>7</sup> Hassemer, Winfried. Sistema jurídico e codificação: a vinculação do juiz à lei. In: Kaufmann, Arthur; Hassemer, Winfried (orgs.). Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002. Pag. 284.

A busca da previsibilidade e certeza do Direito, no Sistema Jurídico-Tributário brasileiro, tem seus elementos próprios no Texto Constitucional, posto que a todo instante consagra a preservação do passado e das expectativas legítimas, seja pela preservação da coisa julgada, do ato jurídico perfeito ou do direito adquirido, seja pela certeza da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade do Direito.<sup>8</sup>

## **2. A segurança jurídica como princípio norteador do ordenamento jurídico brasileiro**

Ao afirmar que os sistemas são autopoieticos<sup>9</sup>, Luhmann desenvolve sua teoria a partir da perspectiva de que esta particularidade decorre fundamentalmente da possibilidade dos sistemas produzirem a si mesmos, não apenas suas estruturas, mas também os elementos que a compõem; são, portanto, sistemas independentes entre si e em relação ao ambiente, possibilitando a identificação do próprio sistema como unidade.

Nesta perspectiva, é possível afirmar que o sistema jurídico visa a estabilização de expectativas de comportamento, fornecendo estabilidade e protegendo a confiança dos sujeitos de direito. Este é um dos principais elementos de diferenciação do sistema jurídico frente aos demais sistemas sociais, políticos, econômicos, entre outros.

Dessarte, a partir da estabilização de uma expectativa normativa, o princípio da segurança jurídica será o elemento norteador que impedirá que esta expectativa seja alterada pelo próprio sistema jurídico. Desta maneira, o sujeito que direciona seu comportamento conforme a expectativa normativa deve ter a segurança e confiança de que esta esperança não será depreciada. Inexistindo previsibilidade e, conseqüentemente, segurança jurídica acerca das comunicações estabelecidas, torna-se improvável que o sistema possa se organizar funcionalmente.

A segurança jurídica enquanto princípio jurídico fortalece-se com o advento do Estado Democrático de Direito, que possibilitou a garantia e efetivação dos direitos fundamentais dos indivíduos. Dentre os sistemas propostos por Luhmann, o sistema jurídico sem dúvidas tornou-se, em meio às complexidades sociais, um dos mais proficientes para a satisfação do valor da segurança, permitindo aos sujeitos a sustentação de estabilidade e confiança, permitindo a afirmação de expectativas comportamentais.

Neste sentido, torna-se evidente que a segurança jurídica delimita a necessidade de obtenção de uma decisão constitucionalmente legítima. Ela não se define apenas sob a

---

<sup>8</sup> LOBATO, Valter Souza. O princípio da confiança retratado no código tributário nacional. *A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos*. Disponível em <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/09/Artigo-Misabel-analise-dos-arts-100-e-146-do-CTN-final.pdf>. Consultado entre os dias 15/07 e 18/07.

<sup>9</sup>LUHMANN, Niklas. “El derecho como sistema social”. In: *No HayDerecho*. Ano V, nº 11. Buenos Aires: Agosto – Outubro de 1994).

perspectiva de previsibilidade e estabilidade da atuação jurídica. Para além, configura-se como essencial o estabelecimento de efeitos estruturais no ordenamento jurídico como um todo, a exemplo da clareza e publicidade das decisões jurídicas, bem como o seu embasamento em valores compatíveis com a sociedade. Ressalta-se a premência de garantia da orientação jurídica no sentido de concretização da ordem constitucional ideal, de maneira a corresponder às expectativas estabelecidas pelos indivíduos.

Por este ângulo, destaca-se a relação indissociável existente entre segurança jurídica e justiça, uma vez que, ocorrendo apenas um destes valores, há esvaziamento de eficácia da norma jurídica ou uma situação meramente impositiva.

Apesar da inexistência de aplicação expressa no texto do ordenamento jurídico brasileiro, a observância a este princípio resulta como imprescindível, desempenhando obediência a preceitos e disposições determinadas que visam o controle da atuação estatal e delimitação do âmbito de discricionariedade arbitrária. Neste sentido, a segurança jurídica enquanto princípio basilar objetiva a estruturação de níveis de confiabilidade, estabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação estatal, conforme explicita Humberto Ávila:

“Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a segurança jurídica qualifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, devendo enfatizar-se, ainda, que atua sobre outras normas, podendo, por isso mesmo ser qualificada como sobreprincípio; quanto ao objeto, qualifica-se como uma limitação positiva, porquanto impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa; quanto à forma, revela-se como uma limitação implícita e material, na medida em que, sobre ser uma implicação do sobreprincípio do Estado de Direito (art.1º), embora alguns o vejam expressamente na Constituição (art. 5º, caput), impõe ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativas.”<sup>10</sup>

A segurança jurídica, enquanto princípio constitucional, apresenta posituação expressa no ordenamento prescindível, uma vez que trata-se de condição para a existência sólida de um Estado Democrático de Direito. Desta maneira, na conjuntura de um Estado designar-se como de Direito, a segurança jurídica restará implícita, essencial e resguardada. No ordenamento jurídico brasileiro, a segurança jurídica é tanto uma decorrência da interpretação do princípio

---

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. O postulado do legislador coerente e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais do Direito Tributário. 11º volume. São Paulo: Dialética, 2007. Pag. 308-309.

do Estado de Direito, presente no artigo 1º da Constituição Federal de 1988, como da inferência interpretativa de proteção ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e o da coisa julgada (art. 5º, XXXVI). Além destes dispositivos, ressalta-se ainda aqueles que fazem referências às regras de legalidade, irretroatividade e anterioridade das normas judiciais (art. 150, I, III, 'a' e 'b', respectivamente).

Assim, a estruturação do Estado Democrático de Direito caracteriza-se, dentro outros aspectos, pela limitação da atuação estatal no exercício da criação jurídica, com o intuito de reduzir ou inibir sua margem de atuação arbitrária. A esta relação soma-se os delineamentos do princípio da segurança jurídica e da perspectiva sistêmica de estabilização das expectativas normativas, originando consequências para o sentido da irretroatividade das normas jurídicas. Nesta acepção, consolida-se a ideia de que o Estado deve orientar sua conduta a partir de modelos ideais de confiabilidade, lealdade, estabilidade e previsibilidade. Assim sendo, torna-se imperativa a exigência da irretroatividade como elemento norteador para a estruturação do Estado Democrático de Direito. Maria Luiza Mendonça assegura esta ideia ao sustentar que:

“[...] a retroatividade da lei poderia ser encarada como uma contradição do Estado consigo próprio, pois que, se de um lado ele faz repousar a estabilidade das relações e direitos sobre a garantia e proteção das leis que ele próprio emana, de outro lado ele mesmo não pode retirar essa estabilidade com a edição de leis retroativas.<sup>11</sup>”

Em sentido estrito, a segurança jurídica relaciona-se à proteção dos direitos subjetivos dos indivíduos em virtude da sucessão das leis no tempo, do direito posto e da necessidade de garantia dos direitos adquiridos. Nesta acepção, a segurança jurídica denota a necessidade de assegurar aos indivíduos que a norma posteriormente em vigor não atingirá os fatos ocorridos no passado.

Desta maneira, mister compreender que a irretroatividade das leis refere-se à lei enquanto uma das interpretações possível do ordenamento jurídico em vigor. Conforme altera-se a interpretação deste ordenamento, alteram-se as leis em termos de sentido. A irretroatividade, portanto, não se refere apenas à lei, mas ao Direito, alcançando a irretroatividade da análise interpretativa da lei frente ao caso concreto. Assim sendo, se o

---

<sup>11</sup> MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de (1996). O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária. Belo Horizonte: Del Rey. Pg. 62.

princípio da irretroatividade das leis alcança o Poder Legislativo, há de alcançar também o Judiciário e o Executivo, enquanto poderes do Estado<sup>12</sup>.

Assim como a sociedade, o Direito encontra-se em permanente evolução, sendo alvo das mais diversas alterações. Razoavelmente, os julgadores fazem parte deste processo de mudança. No entanto, as cortes não dispõem do arbítrio de alterar suas decisões em casos idênticos, de maneira que uma espécie de generalização deve ser tentada: casos similares devem ser julgados da mesma forma. Atenção deve ser dada à hipótese desta homogeneização das decisões significar o engessamento do órgão julgador: na verdade, o propósito é que exista uma garantia da estabilização das expectativas normativas durante o processo decisório de casos semelhantes.

Portanto, as novas interpretações dadas às normas judiciais não devem alcançar as decisões proferidas antes destas, de maneira que o novo entendimento apenas será aplicável aos casos vindouros. Esta concepção é consagrada no art. 146 do Código Tributário Nacional:

“A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Verifica-se, portanto, que em matéria tributária é expressamente vedada a aplicação de novas interpretações aos fatos ocorridos no passado, impedindo-se a aplicação de eficácia *extunc* das modificações judiciais. A irretroatividade tributária importa vasta proteção ao contribuinte, de maneira que esta proteção deve ser observada ainda que a alteração do entendimento seja necessária. Neste sentido, o contribuinte tem protegido tanto os atos jurídicos perfeitos que tenham sido esgotados anteriormente conforme com a norma vigente até então, quanto os fatos jurídicos passados e os direitos adquiridos à mesma época.

Estabelecidas as noções preliminares sobre a força do precedente e a importância da segurança jurídica como fenômeno de pacificação social, abordaremos a vertiginosa mudança jurisprudencial promovida pelo CARF em total afronta aos princípios da segurança jurídica e da confiança. As mudanças de jurisprudência devem ser precedidas de indicações de mudança de posição, o que não se observou na espécie.

---

<sup>12</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio e outros. Irretroatividade e jurisprudência judicial. In COELHO, Sacha Calmon Navarro. Segurança Jurídica. Rio de Janeiro. Editora Forense. 2013. Pg. 21.

Tomaremos como caso concreto a questão da compensação integral de prejuízos fiscais quando da operação de incorporação e consequente extinção da pessoa jurídica incorporada.

### 3. Conceito e efeitos da operação de incorporação

Na operação de incorporação o patrimônio da entidade incorporada é transferido para o patrimônio da sociedade incorporadora, podendo ser realizada por empresas da mesma natureza ou não, com fundamento no art. 227 da Lei n. 6404/76, assim como nos arts. 1.116 a 1.118 do Código Civil.

A reorganização societária por forma de incorporação causa alguns efeitos imediatos como a sucessão de obrigações e direitos da sociedade incorporada para a sociedade incorporadora, sendo que essa sucessão ocorre a título universal, em um único ato. No que tange aos direitos, a sub-rogação é integral, de forma que os direitos a serem transferidos se conservam até serem decaídos ou prescritos, ou diante de outra forma de extinção, de acordo com sua natureza ou modo de aquisição.<sup>13</sup>

No caso de sucessão de direitos a título universal, o fisco impõe restrições. Edmar Oliveira Filho Andrade em sua obra leciona que:

“... a legislação do Imposto de Renda adota, também, o princípio, da sucessão universal, mas com algumas restrições. Essas restrições se submetem a um juízo de razoabilidade porque podem interferir em direitos individuais e violar outras regras constitucionais. Exemplo clássico de restrição incabível porque arbitrária é a impossibilidade de a empresa sucessora compensar os prejuízos fiscais da sucedida”.<sup>14</sup>

A empresa incorporada continua com sua personalidade jurídica, o que a difere da fusão. Nesse caso ocorrerão alterações patrimoniais, assim como em seu estatuto ou contrato social. Para que haja a incorporação, a decisão deve ser aprovada tanto pela sociedade incorporada quanto pela incorporadora, respeitando para tanto as peculiaridades de cada sociedade.

---

<sup>13</sup> ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo/SP: Ed. Atlas S.A., 2004, p. 397.

<sup>14</sup> ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. p. 398.

São requisitos para proceder à incorporação: (i) protocolo dos órgãos de administração ou sócios, que pode ser conceituado como um pré-contrato celebrado entre as partes que contém os principais atos, presentes no artigo 224 da LSA, que validam tal operação; (ii) instrumento de justificação e deliberação em assembleia, a justificação é disciplinada pelo artigo 225 da LSA, e se configura como a exposição aos acionistas, pelos órgãos da administração das entidades envolvidas, sobre a reestruturação societária a ser implementada e seus possíveis resultados; (iii) aprovação do protocolo e nomeação dos peritos, a nomeação de peritos que farão a avaliação do patrimônio da incorporada, assim como o aumento de capital da sociedade incorporada, ficam sob a responsabilidade da assembleia que aprova o protocolo.<sup>15</sup>

Preenchidos os requisitos e finalizada a operação de incorporação, a sociedade incorporada deixa de existir no mundo jurídico, de modo que a sociedade incorporadora responderá por todos os direitos e obrigações decorrentes da operação.

#### **4. A incorporação e a limitação para compensação do prejuízo fiscal**

A operação de incorporação pode ocorrer com uma empresa lucrativa ou que está apresentando prejuízos (na maioria dos casos), e, portanto, é viável tratar sobre o que vem a ser um prejuízo fiscal e se há possibilidade de compensá-lo, conforme permitido pela legislação do Imposto de Renda – IR/ 1999, por alguma das entidades figurantes da transação de reestruturação societária.

A compensação de prejuízo surgiu com a Lei nº 154/1947 e poderia ocorrer por três períodos-base subsequentes, total ou parcialmente, em razão do lucro auferido; e ficava condicionada à inexistência de reserva de lucros ou lucros acumulados. O Decreto-Lei nº 1493/76 determinou que o valor do prejuízo contábil, fosse diminuído dos custos, despesas e encargos considerados não dedutíveis, ampliando para quatro os períodos-base de compensação dos prejuízos apurados. Em 1977, a matéria foi totalmente modificada, determinando que o prejuízo fiscal a ser compensado deveria ser apresentado com base na tributação pelo lucro real, com registro no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, substituindo o sistema de compensação contábil pelo sistema de compensação fiscal.

Acompanhando a evolução da referida matéria, o Decreto-Lei nº 2.341/87 mencionou que o contribuinte que apresentasse prejuízo fiscal ficaria impedido de compensá-lo se, entre a data da geração e compensação dos referidos prejuízos, acontecessem modificações em sua estrutura societária, ou no ramo de atividade. A lei nº 8.383/91 eliminou os períodos-base e autorizou

---

<sup>15</sup> IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2007, p. 582.



compensação integral dos prejuízos sem limitação temporal ou quantitativa (art. 38). Referida disposição, porém, vigorou apenas até 23/12/1992, quando, então, sobreveio a Lei nº 8.541 dispondo, novamente, que o aproveitamento integral do prejuízo fiscal pelo contribuinte deveria ser realizado no prazo de quatro anos (art. 12).

Como se observa, portanto, a lógica da sistemática vigente desde 1947 (ressalvado o ligeiro hiato compreendido entre as Leis nºs 8.383/1991 e 8.541/1992) era o de limitar no tempo o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais, sem, contudo, retirar do sujeito passivo da obrigação tributária a possibilidade de compensar, até mesmo integralmente, o estoque de prejuízos fiscais.

A compensação de prejuízo fiscal como é vista hoje foi modificada drasticamente em 1º de janeiro de 1995, por força dos arts. 42 (IRPJ) e 58 (CSLL) da Lei nº. 8.981/95; e, a partir de 1º de janeiro de 1996, pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, a compensação de prejuízo fiscal e de base negativa da contribuição social foi limitada a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado.

Certamente, as Leis nºs 8.981/1995 e 9.065/1995, ao mesmo tempo em que limitaram quantitativamente a compensação dos prejuízos fiscais em 30% do lucro ajustado, revogaram o prazo decadencial (limite temporal) para a dita compensação, restando inequívoca a pretensão do legislador em garantir o consumo do estoque de saldo remanescente.

A premissa do legislador, portanto, foi a de que a compensação integral dos prejuízos se daria de modo diferido, ou seja, ao longo do tempo de existência da pessoa jurídica.

Dentro dos cânones hermenêuticos tradicionalmente adotados, alinha-se o entendimento aqui defendido com os critérios histórico-evolutivo e teleológico, revelando o primeiro método o sentido das normas desde seu nascedouro (em 1947) até os dias atuais, e o segundo, a própria finalidade da norma.

Portanto, à luz dos principais critérios de revelação do sentido das prescrições jurídicas, torna-se evidente que a limitação de 30% do lucro ajustado na compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL pressupõe, necessariamente, a continuidade da pessoa jurídica, não sendo aplicável por ocasião do seu último balanço.

## **5. Evolução da jurisprudência do CARF**

O Conselho de Contribuintes, em 2001, ao apreciar o caso “Norquisa”<sup>16</sup> entendeu pela inaplicabilidade da trava de 30% sob o fundamento de que a norma nunca teve a intenção de

---

<sup>16</sup> Acórdão nº 108-06.682.

cercear o direito à compensação, de modo que em casos de descontinuidade da pessoa jurídica, na declaração de encerramento cabe integral compensação dos prejuízos acumulados.

O posicionamento firmado no precedente citado acima perdurou por mais de 8 (oito) anos no âmbito do Conselho de Contribuintes e de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>17</sup>, entretanto, em 2009, quando da reestruturação do órgão, houve a ruptura do entendimento até então consolidado, na ocasião do julgamento do caso “Bunge”<sup>18</sup>. Naquela oportunidade, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, manteve a exigência do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ sob o argumento de que não há previsão legal que permita o aproveitamento do limite acima de 30%.

Posteriormente, em 2014, a 1ª Turma da Câmara Superior concluiu o julgamento do caso “Banco Alvorada”<sup>19</sup> e ratificou o entendimento estabelecido em 2009. No entanto, em voto vencido, ressaltou a Conselheira Karem Jureidini Dias, que a norma em questão deve ser aplicada somente quando não há extinção da pessoa jurídica incorporada, de modo que, para estes casos, há necessidade de norma expressa.

Em janeiro de 2016 a CSRF reafirmou o posicionamento tomado em 2009 e por voto de qualidade, fixou o entendimento pela aplicabilidade da trava de 30% mesmo quando da extinção da pessoa jurídica incorporada.<sup>20</sup>

## **6. A necessidade de cancelamento de penalidade quando há observância de decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa**

Mantido o entendimento sobre a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízo fiscal e base negativa, há o dever da Administração em afastar as penalidades decorrentes dos

---

<sup>17</sup> Nesse sentido: Acórdãos nºs 108-06.683, CSRF/01-04.258, 108-07.456, 101-94.515, CSRF/01-05.100, 101-95.872, 107-09.243 e 107-09.447

<sup>18</sup> Acórdão 9101-000.401.

<sup>19</sup> Acórdão 9101-001.760 “(...) Corrobora com esse entendimento, as hipóteses específicas em que o afastamento da “trava” para compensação é expressamente previsto, a exemplo do artigo 14 da Lei nº 8.023/90, que o faz em relação aos prejuízos na atividade rural. As hipóteses específicas de afastamento da “trava” para compensação estão expressas porque em um contexto no qual a continuidade da empresa persiste. Para tais casos, sem dúvida, é necessária “norma expressa” afastando a “trava” para compensação. Diferentemente é a situação de extinção da pessoa jurídica – fora do contexto de continuidade, hipótese em que não é necessária outra disposição expressa, porque da norma existente (de vedação de 30%) já se extrai o pressuposto fático de sua aplicação – manutenção do direito de compensar. Se no caso concreto o pressuposto fático de aplicação da norma não se verifica, por decorrência lógica ela não é aplicável naquele caso. Tal conclusão não implica em legislar, porque não se tem lacuna normativa ou lacuna axiológica. É a lei que estabelece a garantia da plena utilização do saldo de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL. Interpretar de forma diversa significaria violação ao artigo 110 do Código Tributário Nacional e dos critérios de apuração do IRPJ/CSLL, além da deturpação do ponto de partida da apuração fiscal, qual seja, o lucro líquido contábil. (...)”.

<sup>20</sup> Acórdãos nºs 9101-002.211, 9101-002.207, 9101-002.208, 9101-002.210, 9101-002.153.

atos praticados pelos contribuintes que confiaram na jurisprudência consolidada pelo Conselho de Contribuintes.

Isso porque, o art. 100 do Código Tributário Nacional dispõe que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos e, portanto, aquele que age em conformidade com os atos emanados pelos órgãos de julgamento da Administração Tributária não estão sujeitos às penalidades.

O fundamento para a aplicação do art. 100, parágrafo único, do CTN não é a existência de decisões isoladas do Conselho de Contribuintes em processos específicos, mas sim uma cediça jurisprudência firmada ao longo de anos, revelador de um entendimento estratificado no âmbito dos órgãos de julgamento da Administração Tributária, inclusive no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O caráter não-vinculante das decisões administrativas, se por um lado justificam a que não se lhes possa atribuir o condão de afastar a própria exigência do tributo (art. 146 do CTN), ao menos evidencia que o inadimplemento tributário se deu com base em orientações emanadas da própria Administração Tributária (neste caso, pelo órgão responsável pelo controle de legalidade dos lançamentos tributários).

Em que pese orientação expressa dos artigos 100 e 146 do CTN, o CARF<sup>21</sup> decidiu pela manutenção da multa de ofício em casos que envolviam a discussão da compensação integral do prejuízo fiscal decorrente de operação de incorporação de empresas.

## **7. Considerações finais**

Sobre o tema em debate, verificou-se a oscilação da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em inobservância aos princípios da segurança jurídica e da confiança. Os contribuintes que confiaram em uma consolidada jurisprudência de oito anos foram surpreendidos com uma significativa alteração de entendimento e com uma pesada imposição de penalidade, em total desrespeito ao disposto nos artigos 100 e 146 do Código Tributário Nacional.

Desta feita, caberá ao Judiciário verificar a aplicação da lei ao caso concreto e levar em consideração que diversos contribuintes estabeleceram padrões de conduta baseando-se em entendimento firmado por quase uma década, de modo que ao menos a penalidade deve ser afastada.

---

<sup>21</sup> Acórdão 9101-002.225