



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10380.72450/2010-47
Recurso nº 921.042
Resolução nº **1302-000.171 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 12/06/2012
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente J. MACEDO S. A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, sobrestar o julgamento do presente processo, tendo em vista o que determina o art. 62-a do RICARF.

Marcos Rodrigues de Mello – relator e presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Eduardo de Andrade, Paulo Roberto Cortez, Marcio Rodrigo Frizzo e Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira.

Relatório.

O processo versa sobre lançamento tributário consubstanciado em auto de infração de IRPJ (fls. 02/12), no valor global de **R\$19.196.730,78**. A infração designada pelo auditor fiscal foi de exclusão/compensação não autorizada na apuração do lucro real, nas seguintes modalidades: **(i)** exclusão indevida de provisões não dedutíveis; **(ii)** exclusão indevida de pagamento do PAES; e **(iii)** inobservância do limite de 30% na compensação de prejuízos.

2. Segundo a autoridade fiscal:

Com efeito, a empresa que protagonizou as exclusões, em 31/12/2006, foi J MACÊDO S/A, CNPJ 72.027.014/0001-00, localizada na Rua Benedito Macêdo, nº 79, Cais do Porto, CEP 60.180-000, na cidade de Fortaleza-Ce, incorporada, naquele mesmo dia, por ÁGUIA S/A, CNPJ 14.998.371/0001-19, com sede social na Via Centro, nº 374, BR 324, Km 20, Centro Industrial de Aratu, na cidade de Simões Filho, Estado da Bahia, que, diga-se de passagem, é pertencente ao mesmo grupo econômico e tem patrimônio líquido menor do que o da incorporada (a menor incorporou a maior) e vultosos prejuízo fiscal (da ordem de R\$ 100.000.000.00) e base de cálculo negativa de contribuição social (cerca de R\$ 83.000.000.00).

Por relevante, note-se que a incorporadora, Águia S/A, CNPJ 14.998.371/0001-19, no evento da incorporação, assumiu o nome empresarial e o endereço social de J MACÊDO S/A, CNPJ 72.027.014/0001-00. Assim, agora, temos duas J MACÊDO, uma, a incorporadora (antiga Águia S/A, CNPJ 14.998.371/0001-19), e a outra, a incorporada, de CNPJ 72.027.014/0001-00, que fez a exclusão indevida na DIPJ apresentada por motivo da incorporação, na data já citada. Por essa razão, o lançamento está sendo efetuado contra a sucessora, J MACÊDO S/A, CNPJ 14.998.371/0001-19.

3. Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 329/356) contra o lançamento, em 23/11/2010, com as seguintes alegações:

ILEGALIDADE DA GLOSA DA EXCLUSÃO DE PROVISÕES

- Caso, porém, o evento que a provisão garantia não venha ou não mais possa se concretizar, a provisão deverá ser revertida, sendo excluído o valor provisionado na apuração do lucro real e, simultaneamente, reconhecido no resultado do exercício. Nesse exato sentido é a didática lição da Conselheira SANDRA MARIA FARONI no voto proferido no Acórdão nº 101-95.899, de 6 de dezembro de 2006:

‘É inquestionável que a pessoa jurídica pode constituir as provisões consideradas necessárias para refletir sua real situação econômico-financeira, devendo, todavia, adicionar ao lucro líquido as provisões consideradas indedutíveis, para efeito de apuração do Lucro Real. Nesse caso, no período em que ocorrer a reversão contábil da provisão previamente adicionada, o valor revertido pode ser excluído do lucro líquido para apuração do lucro real.

Para justificar a exclusão são necessários dois pressupostos: (1) que quando da constituição da provisão o respectivo valor tenha sido adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real; (2) que tenha ocorrido a reversão contábil da parcela excluída, isto é, que o referido valor tenha sido contabilizado como receita do exercício, o que justifica a exclusão, dado que já ocorrera a tributação quando da constituição da provisão’.

- Os procedimentos acima indicados, quais sejam, adição das provisões não dedutíveis no momento da sua constituição e a sua exclusão, seja por ocasião do pagamento da obrigação provisionada, seja em razão de sua reversão (motivada pela não verificação do evento), com a contabilização do valor provisionado como receita do exercício, foram rigorosamente observados pela

IMPUGNANTE

- Sucede, no entanto, que a produção da prova documental de todos os eventos em questão é um processo complexo, que demanda uma verificação analítica de todos e cada um dos lançamentos contábeis dos valores provisionados de modo a poder identificar com precisão a sua respectiva adição na apuração do lucro real no ano de formação da provisão.

- Ocorre que para comprovar a adição de cada um dos valores referentes às provisões excluídas, a IMPUGNANTE necessitava fazer um levantamento dos registros contábeis dos anos anteriores, de modo a identificar com precisão e clareza o ano em que as provisões a que respeitam foram constituídas.

- E, nesse particular, enquanto foi mais simples comprovar provisões individuais de valores relevantes, como, por exemplo, a provisão "Vr. Ref IPI Dinel incorporado no PAEX" no valor de R\$ 4.797.838,63, adicionada ao lucro real no ano de 2003 (doc. n.º 2), já não é tão fácil vincular as provisões de obrigações trabalhistas, eis que o valor adicionado por ocasião da constituição das provisões corresponde ao somatório dos valores estimados dos pedidos formulados em todas as reclamações trabalhistas ajuizadas contra a IMPUGNANTE, ao passo que os valores efetivamente pagos são, na maioria das vezes, distintos por refletirem os termos de acordos entabulados entre as partes.

- Essa peculiaridade faz com que as provisões para reclamações trabalhistas acabem tendo um caráter global e genérico, sendo adicionados os valores das contingências estimados com base nos pedidos formulados nas ações numa única conta que constitui um conjunto uno e indivisível, por outro lado, as exclusões, quando realizadas, observam rigorosamente os termos dos acordos celebrados, em valores, via de regra, inferiores aos inicialmente pedidos pelos reclamantes, o que, aliás, aponta para a adição de uma provisão maior do que a obrigação efetivamente materializada.

- Todas essas considerações servem para justificar as razões pelas quais a IMPUGNANTE não conseguiu, no prazo assinalado pela Fiscalização, realizar a vinculação entre a prévia adição dos valores provisionados e sua posterior exclusão. Na verdade este trabalho vinha sendo realizado pela IMPUGNANTE quando foi surpreendida com a notificação da lavratura dos autos de infração.

- A parte do trabalho que já se encontra concluída comprova, como se pode ver da documentação anexada (doc. n.º 3), que valores provisionados, excluídos em 2006, foram adicionados em períodos anteriores, ou mesmo no próprio ano-base de 2006, e correspondem a obrigações pagas naquele mesmo ano.

- No que concerne às provisões objeto de reversão em 2006, a IMPUGNANTE esclarece que os lançamentos contábeis que comprovam referida reversão, cuja localização os autos de infração alegam não ter sido possível efetuar, foram devidamente apresentados à fiscalização, em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, em meio magnético, como determina o Ato Declaratório Executivo COFIS n.º 15, de 23 de outubro de 2001. Em relação às mesmas, a IMPUGNANTE também comprova através da documentação anexa (doc. n.º 4) os anos de sua formação, bem como o lançamento a crédito de resultado do exercício do seu respectivo valor.

- No que respeita aos demais itens, notadamente as provisões trabalhistas, a IMPUGNANTE considera imprescindível a realização ou de diligência ou de perícia contábil para que seja esclarecido se as exclusões de provisões não dedutíveis levadas a cabo no exercício de 2006 e glosadas pelos autos de infração, teriam sido objeto de adição na apuração do lucro real em exercícios anteriores, em valor compatível com o de sua posterior exclusão. Assim, em obediência ao disposto no art. 16, IV, do Decreto n.º 70.235/72, a IMPUGNANTE requer, desde já, a realização das providências em questão e indica em separado, em documento anexo à presente impugnação (doc. n.º 5), para facilidade de identificação, o perito e respectiva qualificação, bem como formula os quesitos que deverão ser respondidos pela perícia contábil, norteados os respectivos trabalhos.

ILEGALIDADE DA GLOSA DA EXCLUSÃO DO PAES

- No que respeita à glosa da exclusão no valor de R\$ 4.169.101,14, referente a pagamentos ao parcelamento especial instituído pela Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003 (PAES), a IMPUGNANTE esclarece que se trata de valores correspondentes a créditos de IPI sobre

operações não tributadas, apropriados no passado pela IMPUGNANTE e tratados como créditos a compensar.

- Com a glosa pelo Fisco das compensações levadas a efeito com utilização de referidos créditos de IPI pela IMPUGNANTE, esta procedeu à provisão dos respectivos valores (R\$ 17.895.063,92), adicionando-os ao lucro real, como determina a legislação fiscal, como se verifica da documentação anexa (lançamentos contábeis e Lalur - doc. n.º 6).

- Com a criação do PAES, a IMPUGNANTE optou, em 2005, pela inclusão do valor da dívida em referido programa (cfr. doc. n.º 7), dando baixa na provisão anteriormente constituída, e registrando os valores no "contas a pagar".

- Muito embora pelo regime de competência já pudesse a IMPUGNANTE ter procedido à exclusão do valor da provisão anteriormente constituída e adicionada ao lucro real a esse título, atendendo a orientação de seus auditores fiscais optou por somente proceder a referida exclusão pelo regime de caixa, por ocasião do efetivo pagamento das parcelas em que a dívida havia sido dividida no PAES, o que somente veio a ocorrer em 2006 (doc. n.º 8).

ILEGALIDADE DA GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

- Com efeito, no ano de 1999, no contexto de um amplo processo de reestruturação de negócios das empresas relacionadas (doc. n.º 9), os ativos operacionais da Águia S/A foram integralmente transferidos para a empresa J. Macedo Alimentos do Nordeste S/A, empresa que passou a concentrar as operações de alimentos. A partir daquela data, a Águia assumiu funções de holding pura, detentora de participações nas sociedades relacionadas.

- O novo modelo de negócios do Grupo exigiu a adoção de uma série de medidas visando melhorar as sinergias operacionais com (i) organização e concentração das atividades de produção e comercialização de farinhas de trigo, massas, biscoitos, misturas para bolos, etc; (ii) segregação das atividades que não se referiam a estes negócios; (iii) enxugamento de estruturas ociosas; (iv) eliminação de estruturas duplicadas; e (v) priorização da manutenção de empresas localizadas em regiões incentivadas.

- Foi precisamente no contexto de tal reestruturação que a IMPUGNANTE incorporou a J. Macedo S/A (CNPJ 72.027.014/0001-00), assim como também no mesmo período outras empresas relacionadas foram extintas.

- O fato de a IMPUGNANTE ter passado a adotar a denominação da incorporada, - aliás, a sua denominação tradicional e pela qual é nacionalmente reconhecida - não é suficiente para desqualificar a operação, acoimando-a de artificial e com intuito puramente fiscal.

- Há muito se pacificou o entendimento de que, deparando-se o administrador com dois caminhos igualmente legítimos para atingir um mesmo fim, um dos quais também apresenta um melhor resultado do ponto de vista econômico-fiscal em comparação ao outro, não lhe é exigível optar pelo mais oneroso.

- O que importa ter presente é que a operação de incorporação seria realizada de qualquer forma e que a escolha do modelo levou em consideração, entre outros fatores, é inegável, a intenção de preservar o estoque de prejuízos fiscais legitimamente registrados pela Águia S/A no período em que exercia atividade industrial.

- Calça, aliás, como uma luva lição de MARIAM SEIF, Relatora de acórdão doutrinário sobre a matéria quando Presidente do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

- O direito à compensação dos prejuízos apurados em exercícios anteriores com o lucro do exercício está na base da própria sistemática da legislação do imposto de renda que incide sobre o somatório dos ganhos e perdas apurados pelas pessoas jurídicas.

- A ratio legis por trás desta nova sistemática estava em limitar o montante da compensação anual, assegurando ao Fisco uma tributação mínima, mas, por outro lado, reconhecendo o direito do contribuinte à compensação do montante integral dos prejuízos, conquanto diferida no tempo, como revela EDSON VIANNA DE BRITO, tido como mentor intelectual da norma. Como se vê tal

norma jamais teve por intuito que a limitação de 30% fosse uma restrição definitiva ao direito do contribuinte à compensação de seus prejuízos fiscais. Pelo contrário, veio ela permitir a utilização dos prejuízos remanescentes em períodos posteriores por prazo indeterminado. É isso, aliás, o que se infere da exposição de motivos da Medida Provisória n.º 998/95, reedição das Medidas Provisórias n.º 947/95 e 972/95, que deu origem, por conversão, à Lei n.º 9.065/95. Esse elemento histórico e finalístico da norma, por si só, já é suficiente para demonstrar que, na sistemática adotada pela lei, só há sentido em se aplicar o limite de 30% se os prejuízos fiscais puderem ser compensados por prazo indeterminado.

- A tais elementos soma-se ainda a interpretação dada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que apenas considera válido o limite de 30% estabelecido inicialmente na Lei n.º 8.981/95, e tornado permanente pela Lei n.º 9.065/95, em razão de ter tornado possível a compensação integral dos prejuízos, em vista da abolição do prazo prescricional. É o que se conclui do acórdão relativo ao REsp n.º 183.155, assim ementado (no mesmo sentido, confira-se os acórdãos relativos aos julgamentos do AgRg no REsp 499.175/SP; e REsp n.º 168.379/PR).

-. A lógica do sistema pretendido pelo legislador quando da instituição da limitação de 30%, que assegurou a compensação do montante integral dos prejuízos fiscais, deixa de existir quando ocorre a extinção da pessoa jurídica, tendo em vista incidir nesta hipótese a limitação especial prevista no art. 33 do Decreto-Lei n.º 2.341/87.

- A derrogação excepcional ao princípio da sucessão universal importa, nestes casos, na perda integral dos prejuízos acumulados, uma vez que não há a possibilidade jurídica de uma compensação futura devido à intransmissibilidade do direito, que se extingue, definitivamente e em sua totalidade, com a incorporação.

- Ora, quando a pessoa jurídica extinta não possui lucros do exercício compensáveis com seus prejuízos fiscais não se pode falar em conflito entre os limites previstos no Decreto-Lei n.º 2.341/87 e na Lei n.º 9.065/95. Mas o mesmo já não ocorre quando a pessoa jurídica a ser extinta tem resultados positivos, capazes de isoladamente absorver seus prejuízos pela compensação.

- A aplicação cumulativa do limite de 30% nestes casos corresponde a uma desconsideração definitiva - e já não mais temporária - dos prejuízos, resultando em um decréscimo patrimonial. O pressuposto de aplicação do limite de 30%, consistente em reconhecer-lhe a natureza de mero diferimento do direito à compensação dos prejuízos, deixa de existir neste caso.

- Nesta circunstância, a limitação quantitativa não mais representa a postergação do direito à compensação dos prejuízos fiscais, como pretendeu o legislador, mas a sua efetiva perda.

- Por tal razão é que, na hipótese de extinção da pessoa jurídica, falta o pressuposto lógico e intrínseco do art. 15 da Lei n.º 9.065/95, consistente na garantia de compensação futura dos prejuízos, por prazo indeterminado, pressuposto este que torna incompatível a aplicação de tal limite com o preceito do art. 33 do Decreto-Lei n.º 2.341/87, que impede a sua transmissão para a sucessora.

- E mais, ao se admitir a hipótese de que ambas as limitações pudessem conviver, se estaria permitindo a tributação do patrimônio do contribuinte em violação ao art. 43 do CTN e em contrariedade com o espírito da Lei n.º 9.065/95.

- Daí é que a única interpretação conforme a finalidade da norma e que permite validamente harmonizar tais limites com o nosso sistema tributário é a de que o limite de 30% fica afastado naqueles casos em que seja aplicável a limitação contida no art. 33 do Decreto-Lei n.º 2.341/87. Isto se dá porque a regra especial do art. 33 do Decreto-Lei n.º 2.341/87 prevalece sobre a limitação geral estabelecida pela Lei n.º 9.065/95, quando houver a extinção da pessoa jurídica em razão de fusão, cisão ou incorporação.

- Em matéria tributária, aplicam-se, em especial, as regras de interpretação previstas nos arts. 107 e 108 do CTN. Ora, a interpretação segundo os princípios gerais de direito tributário e de direito público conduzem à conclusão inequívoca de que o limite de 30% à compensação dos prejuízos não pode se aplicar cumulativamente com a perda do direito, pois interpretação contrária conduziria à ofensa aos princípios da capacidade contributiva, do não confisco e da vedação à tributação do patrimônio.

[Aduziu decisões administrativas]

OS ERROS COMETIDOS PELO AUTO DE INFRAÇÃO

- Para além das razões atrás desenvolvidas, que conduzem à total invalidade das exigências formuladas pelos autos de infração contra a IMPUGNANTE, passa-se de seguida a demonstrar os erros incorridos pela fiscalização na apuração do montante de tais exigências, pelo que, ainda que as mesmas viessem a ser mantidas por este órgão julgador, o que se admite apenas a título de argumentação, deverá, o seu valor, ser necessariamente recalculado, computando-se as despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT e a redução de imposto devido à incidência do lucro da exploração.

IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA DE SUCESSOR

- Por fim, a IMPUGNANTE se insurge contra a cobrança da multa de ofício formulada pelos autos de infração, tendo em vista que a mesma tem natureza punitiva, e, como tal, carácter personalíssimo, não podendo transbordar da pessoa do infrator, não sendo, assim, aplicável a eventuais sucessores, como é o caso da IMPUGNANTE em relação à J. Macedo S/A.

- Isso mesmo já restou pacificado na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos extintos Primeiro e Segundo Conselhos de Contribuintes, como se depreende das seguintes ementas de acórdãos proferidos por aqueles órgãos.

4. O sujeito passivo também anexou os documentos de fls. 357/502, 506/584 e 587/684.

5. A DRJ decidiu:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PROVISÃO INDEDUTÍVEL. EXCLUSÃO. PRESSUPOSTOS. LALUR. ADIÇÃO NO PERÍODO DE SUA CONSTITUIÇÃO. CONTROLE NA PARTE B. COMPROVAÇÃO.

Para justificar a *exclusão* de provisão indedutível, torna-se necessário ao contribuinte comprovar: que, no período de formação da provisão, o referido valor tenha sido adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real; a demonstração de controle efetivo da provisão na parte B do LALUR.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE TRINTA POR CENTO.

Inexiste previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima do limite máximo de trinta por cento do lucro real, ainda que seja na época da incorporação da sociedade empresária.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006

PERÍCIA. ENCARGO PROBATÓRIO.

A realização de perícia não se presta para produção de provas que o sujeito passivo possuía o encargo probatório de trazer ao processo, juntamente com a impugnação.

Processo nº 10380.72450/2010-47
Resolução nº **1302-000.171**

S1-C3T2
Fl. 7

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE
SOB CONTROLE COMUM.

Pode-se responsabilizar o sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pela sociedade incorporada, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadoras e incorporadas, estavam sob controle comum.

A recorrente tomou ciência do acórdão em 11/08/2011 e apresentou recurso em 12/09/2011, onde reafirma os argumentos apresentados em sede de impugnação.

Voto

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido, mas os autos não se encontram em condições para permitir o julgamento por este colegiado.

Dispõe o RICARF:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. ^{2}

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. ^{2}

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes. ^{2}

Um dos temas que levou à interposição do recurso foi a possibilidade de compensação integral de prejuízos, matéria declarada sob repercussão geral pelo STF no RE 591.340.

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência para aguardo do que for decidido no citado RE.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Rodrigues de Mello - relator