



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

Processo nº 10380.724501/2010-91
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1201-000.606 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 18 de setembro de 2018
Assunto CSLL
Recorrente J.MACEDO S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência no sentido de encaminhar os autos à PFN para se pronunciar quanto aos efeitos do art.24 da Lei nº 13.655/2018, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros José Carlos de Assis Guimarães e Eva Maria Los.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteadado e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente)

Relatório

O processo versa sobre lançamento tributário consubstanciado em auto de infração de CSLL (fls. 02/12), no valor global de R\$8.436.367,24. A infração designada pelo auditor fiscal foi de exclusão indevida ao lucro líquido antes da CSLL sobre o lucro, nas seguintes modalidades: (i) exclusão indevida de provisões não dedutíveis; (ii) exclusão indevida de pagamento do PAES; (iii) inobservância do limite de 30% na compensação de prejuízos; e (iv) insuficiência de saldo de bases negativas.

Segundo o auditor 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 60.180000, na cidade de Fortaleza CE, incorporada, naquele mesmo dia, por ÁGUIA S/A, CNPJ 14.998.371/000119, 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 72.027.014/000100. Assim, agora, temos duas J MACÊDO, uma, a incorporadora (antiga Águia S/A, CNPJ 14.998.771/000119), e a outra, a incorporada, de CNPJ 72.027.014/000100, 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 14.998.371/000119.”

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação em face do lançamento, em 23/11/2010, com espeque nas seguintes argumentações:

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 n.º 10195.899, 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.

Sucedem, 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 72.027.014/000100), 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 nº 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 .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.

Acórdão DRJ/FOR

Em 14/06/2011, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza julgou os lançamentos procedentes, recusando o pedido de perícia contábil relativamente à glosa de exclusão de provisões.

Recurso Voluntário

A Recorrente interpôs o recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteadó - Relator

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

As questões a serem dirimidas podem ser divididas em: (i) exclusão indevida de provisões não dedutíveis; (ii) inobservância do limite de 30% na compensação de base de cálculo negativa de CSLL; e (iii) exclusão indevida de pagamento do PAES.

Questão de Ordem

A Recorrente apresentou questão de ordem para fins de requerer a aplicação imediata do artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/42, incluído pela Lei nº 13.655/2018, com o consequente cancelamento das respectivas autuações fiscais.

Acerca da temática apresentada, vale trazer algumas ponderações.

Da Aplicabilidade da LINDB ao CARF

Inicialmente, cumpre consignar que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) deve ser observada e aplicada por todos os Órgãos de Estado.

A recente decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais chamou a atenção dos operadores ao afastar a aplicação desta Lei a atividade judicante do CARF, *verbis*:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2002

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. QUESTÃO DE ORDEM. CONHECIMENTO.

Não se conhece de questão de ordem cujo conteúdo não tem pertinência com o objeto do Recurso Especial, tampouco é aplicável ao Processo Administrativo Fiscal.”

(Processo nº 19515.003515/2007-74, Acórdão nº 9202-006.996, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 21 de junho de 2018, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo).

Como fundamento, o voto condutor do r. Acórdão entendeu que a lei só “promoveu alterações na atuação dos órgãos de controle da Administração Pública, principalmente do Tribunal de Contas da União (TCU)”. Fez questão de consignar que “os dispositivos ora tratados basearam-se na obra dos Professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, denominada Contratações Públicas e Seu Controle, o que não deixa margem de dúvida acerca da natureza essencialmente administrativa dos novos dispositivos”.

No mais, registrou que “em nenhum momento a lei em tela sinaliza que seria dirigida à atividade judicante administrativa, como é o caso do CARF”, de modo que, “quando muito, a aplicação desta lei no CARF restringir-se-ia às atividades essencialmente administrativas, afetas à sua Secretaria-Executiva”.

Diante de tais colocações, os citados professores e coautores do anteprojeto da LINDB, manifestaram-se na mídia. Vale conferir os seguintes trechos, *verbis*:

Floriano de Azevedo Marques

“A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro trata da aplicação da norma por todo o órgão que o faça no exercício de competência estatal. Me surpreende que este argumento tenha sido utilizado para gerar uma imunidade à Lei de Introdução – ou por acaso o Carf não utiliza a regra da Lei de Introdução sobre a vigência? Aplicar a LINDB na contratação ou exoneração de servidor público? Esta é uma interpretação contra legis.”

(...)

“Se alguém achar que existe algum órgão que é imune à aplicação das Leis de Introdução”, ponderou, “este alguém está dizendo que algum órgão está imune à aplicação das regras do Direito”.

Carlos Ari Sundfeld

“A resposta quanto ao âmbito de incidência dos novos arts. 20 a 30 da Lei de Introdução é bem clara, a começar da ementa da lei que a alterou. Trata-se de “disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público”. Os dispositivos da lei 13.655 não são de direito administrativo em sentido estrito (isto é, sobre contratos administrativos, servidores públicos, serviços públicos e outros temas a cargo dos professores desse ramo), tampouco sobre controle da administração; a lei é geral de direito público.

Seus dispositivos são abrangentes e serão observados nas operações jurídicas envolvendo o direito público em geral. Entendem-se como tal

as operações cuja tutela tenha como centro as autoridades administrativas, embora com fiscalização e participação de controladores externos e juizes. Em suma, os arts. 20 a 30 da Lei de Introdução tratam do direito público cuja aplicação primária seja administrativa.

(...)

Quanto à esfera administrativa, a lei não fez distinções nem previu tratamento especial ou imunidades para suas subdivisões. Logo, a Lei de Introdução reformada tem de ser observada por todas as autoridades administrativas, seja qual for sua atuação material específica (ativa, consultiva, controladora, licenciadora, reguladora, sancionadora, etc.), a legislação setorial a que está sujeita (contratual, concorrencial, tributária, etc.), sua vinculação organizacional (autoridades singulares, membros de colegiado, etc.) ou seu nível hierárquico (primeira instância, órgãos recursais, Chefe do Executivo, etc.).

Eis então o âmbito objetivo de incidência da lei: situações de criação e aplicação do direito público sob tutela primária da administração pública como um todo. Ela impacta diretamente a aplicação dos direitos constitucional, tributário, administrativo (em sentido estrito), financeiro, ambiental, sanitário, concorrencial, previdenciário, de trânsito, enfim, os ramos do direito público.

(...)

Impor normas comuns a todos os administradores, controladores e juizes não significa desconhecer as especificidades de organização e funcionamento do controle externo e do Judiciário, tampouco as diferenças que existem na extensão de suas competências de aplicação das normas de direito público cuja tutela primária seja da administração. Para a sujeição de todos às mesmas normas sobre criação e aplicação do Direito, a Lei de Introdução levou em conta a necessidade de coerência normativa: nem o juiz, nem o controlador, podem invalidar, sancionar ou substituir as opções do administrador usando parâmetros de interpretação e decisão discrepantes dos que são naturais e exigíveis na função administrativa.

A interpretação tributária feita pelo juiz tem de estar sujeita às mesmas diretrizes que vinculam o administrador tributário. Por identidade de razão, autoridades administrativas judicantes (como o CARF) não podem, para decidir casos, usar conjunto próprio e autônomo de referências jurídicas, diversas das que estão a vincular o administrador tributário ativo e o Poder Judiciário. Convém não esquecer que, ao menos nesse sentido, o Direito é uno, e que a autoridade judicante administrativa em matéria tributária nada mais faz do que aplicar o Direito, e não outra coisa qualquer.” (grifos nossos)

Em vista do exposto, fica claro que a LINDB é plenamente aplicável ao CARF e, pessoalmente, não encontro qualquer sentido técnico, jurídico ou hermético para afastar os preceitos contidos na LINDB da atividade judicante administrativa.

Não há dúvidas de que a LINDB é preceito norteador interpretativo que objetiva, em última análise, assegurar segurança jurídica e previsibilidade aos administrados e anseia pela almejada coerência normativa dada a unicidade do Direito.

Nessa esteira, o primado da eficiência buscar atingir tais preceitos e garantir a satisfatividade das decisões na esfera administrativa. De acordo com Prof. Doutor Humberto Ávila " para que a administração esteja de acordo com o dever de eficiência, não basta escolher meios adequados para promover seus fins. A eficiência exige mais o que mera adequação. Ela exige satisfatoriedade na promoção dos fins atribuídos à administração. Escolher um meio adequado para promover um fim, mas que promove o fim de modo insignificante, com muitos efeitos negativos paralelos ou com pouca certeza, é violar o dever de eficiência administrativa. O dever de eficiência traduz-se, pois, na exigência de promoção satisfatória, para esse propósito, a promoção minimamente intensa e certa do fim".

Assim sendo, a inobservância dos citados preceitos aqui descritos viola o princípio da eficiência, pois os litígios acabam sendo levados para o âmbito do Poder Judiciário. Para além do ônus suportado pelas partes, temos o ônus para o própria Administração Pública. O Estado é um só e os custos do contencioso são suportados por todos os cidadãos brasileiros. A eficiência de gestão dos recursos públicos e o cuidado na busca de soluções satisfativas são valores legais necessários à promoção do interesse público e não podem ser considerados incompatíveis com esse objetivo.

Esses valores atrelados à eficiência, estabilidade e uniformidade são grandes marcos do CPC/2015 e devem liderar não só as iniciativas do Poder Judiciário, mas desafiar os órgãos do Legislativo e Executivo a cumprirem suas funções como verdadeiros guardiões da segurança jurídica.

Dito isto, é fácil evidenciar que a LINDB está alinhada aos princípios que regem a Administração Pública, constantes do artigo 37, da CF/88 e do artigo 2º, da Lei nº 9.784/99, às diretrizes processuais da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil) e, portanto, não há como afastar sua aplicação no âmbito do CARF.

Da Pertinência da Questão de Ordem Suscitada

É de conhecimento geral que o tema relacionado à possibilidade de prejuízo fiscal da pessoa jurídica incorporada ser compensada sem observância da chamada "trava de 30%" sempre foi muito controvertido neste Conselho e no Poder Judiciário, tendo havido período em que claramente este Conselho formou linha majoritária no sentido de permitir o afastamento da mencionada trava nesta situação.

Neste ponto, destaco o artigo 20 da LINDB:

"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."

A devida motivação calcada em valores concretos, a observância prática dos efeitos da decisão proferida e a publicização de eventual mudança de posicionamento, são fundamentais para trazer coerência aos julgados, bem como asseguram que o administrado tenha ciência e previsibilidade para bem gerir suas atividades empresariais.

Indo além, destaco que igualmente alinhado aos valores da segurança jurídica e da previsibilidade, está o disposto no artigo 24, da LINDB, que proíbe expressamente que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, *verbis*:

"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."

Nota-se que, o caput do citado dispositivo converge com os preceitos contidos no artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/1999, artigo 100, incisos II, III e parágrafo único e artigo 146, do CTN. Confira-se:

Lei nº 9.784/1999

"Art. 2º 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."

CTN

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

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

"Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência 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." (grifos nossos)

Contudo, a polêmica trazida pelos operadores com relação a aplicação do artigo 24, da LINDB gira em torno das expressões "orientações gerais da época", entendidas como "jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público".

No presente caso, a ora Recorrente compensou Base de Cálculo Negativa de CSLL de empresa extinta por incorporação sem observar a chamada trava de 30%.

Neste sentido, invoca a Recorrente a aplicação do artigo 24, da LINDB, por considerar que a jurisprudência administrativa que permitia tal compensação sem observância sem a trava de 30% era majoritária na época dos fatos geradores objeto do lançamento fiscal.

Para comprovar o alegado, apresenta relação de casos semelhantes ao presente, onde o aproveitamento fiscal de ágio foi considerado legítimo e plenamente válido:

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DE TERCEIROS.

Não são de terceiros os débitos de uma mesma pessoa jurídica apenas com estabelecimentos diversos conforme separação determinada no regulamento do IPI.

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

Recurso voluntário provido.

(CARF, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Rel. Cons. João Carlos de Lima Júnior, Ac. nº 101-95.872, julgado em 09.11.2006)

*IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% -
EMPRESA INCORPORADA*

À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.

*IRPJ- APURAÇÃO DE ADICIONAL- §5º DO ART. 67 DA LEI
8981/95 - DEDUÇÃO DE RENDIMENTOS FINANCEIROS -
CÁLCULO DO CONTRIBUINTE*

Ao apurar o adicional no ano de 1995, deve-se levar em consideração a dedução prevista no 9º do art. 67 da Lei 8981/95.

Se examinados os livros do contribuinte sem qualquer questionamento sobre a classificação dos rendimentos financeiros, os cálculos devem seguir a escrituração, em respeito ao art. 9º do Decreto-lei 1598/77.

Recurso parcialmente provido.

(CARF, Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Rel. Cons. José Henrique Longo, Ac. nº 108-07.456, julgado em 02.07.2003)

NORMAS PROCESSUAIS- ARGUMENTO DE NULIDADE

Não é nula a decisão de primeira instância que não toma conhecimento de matéria submetida ao Poder Judiciário,

*IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE LEGAL. BALANÇO
DE CISÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE
PREJUÍZOS*

O artigo 33 do Decreto-lei no 2.341/87 determina que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida, dispondo seu parágrafo único que, no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. Em relação à parcela proporcional ao patrimônio líquido transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. Por essa razão, n.º balanço da cisão, a parcela de prejuízos proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30%.

[...]

Recurso provido em parte.

(CARF, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni, Ac. nº 108-07.456, julgado em 15.03.2004)

Diante das razões técnicas e jurídicas aqui apresentadas e em vista da relação de julgados supra, evidencio que há fortes indícios de que a jurisprudência aplicável seria majoritária.

Assim, considero prudente, em consonância com o princípio do contraditório, que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) seja intimada para se manifestar acerca do pleito em questão.

Conclusão

Diante do exposto, VOTO por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que os presentes autos sejam remetidos à unidade preparadora com o objetivo de intimar a PGFN para se manifestar acerca da questão de ordem suscitada pela Recorrente e, em especial, sobre a relação de decisões apresentadas que, *a priori*, demonstram ser o entendimento majoritário da época favorável à possibilidade de compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL de empresa incorporada sem observância da trava de 30% em casos semelhantes ao presente.

Se for o caso, apresente rol de julgados para contrapor os apresentados pela Recorrente.

Na sequência, retornem os autos ao E. CARF para julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator