



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

Processo nº 10830.010220/2010-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-000.748 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Subsistindo o lançamento principal, na seara do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o qual reverteu prejuízo fiscal e base de cálculo negativa declarados para a figura de lucros tributáveis, igual sorte colhe os lançamentos subsequentes que tenham sido formalizados para desconstituir as compensações dessas bases de cálculo com resultados positivos apurados em períodos-base posteriores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Subsistindo o lançamento principal, na seara do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o qual reverteu prejuízo fiscal e base de cálculo negativa declarados para a figura de lucros tributáveis, igual sorte colhe os lançamentos subsequentes que tenham sido formalizados para desconstituir as compensações dessas bases de cálculo com resultados positivos apurados em períodos-base posteriores.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

TRÂNSITO EM JULGADO.

As decisões administrativas definitivadas, na forma do artigo 42 do Decreto nº 70.235, de 1972, impedem a reapreciação de matéria já discutida.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa regulamentar imposta em razão de procedimento de ofício somente pode ser afastada quando presentes as hipóteses previstas no artigo 63 da Lei 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Cristiane Silva Costa, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva acompanharam o relator pelas conclusões.

documento assinado digitalmente

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente.

documento assinado digitalmente

JOSÉ SÉRGIO GOMES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, José Sérgio Gomes, Cristiane Silva Costa e Hugo Correia Sotero. O Conselheiro Marcos Shigueo Takata fará declaração de voto.

Relatório

Em foco recurso voluntário visando à reforma da decisão da 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas-SP que julgou procedentes os lançamentos efetuados em 02/08/2010 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas-SP com vistas a exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescidos de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e juros moratórios calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC).

Entendeu a fiscalização que no ano-calendário de 2007 houve compensações indevidas de prejuízo fiscal na apuração do lucro real (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSLL) ao pressuposto de inexistência desses resultados em períodos anteriores. Em consequência, glosou os valores compensados, respectivamente, nas importâncias de R\$ 14.946.621,86 e R\$ 32.569.536,46.

O Fisco também esclareceu que o nascedouro da exigência reporta-se ao ano-calendário de 1997, quando o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa declarados, nos montantes de R\$ 193.854.301,18 e R\$ 148.460.032,14, foram revertidos para lucros por ato fiscal ao entendimento de que despesas com contribuições patronais e outros encargos da empresa com benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência oficial somente são passíveis de dedução como despesas operacionais quando efetivamente pagos.

Informou, ainda, que a autuação originária encontra-se abrigada no processo administrativo fiscal nº 10830.002286/00-95, cuja discussão na esfera administrativa já

transitou em julgado e em desfavor da contribuinte, noticiando, mais, que houve sucessivas autuações em todos os anos posteriores em razão do sujeito passivo ter levado a cabo compensações daquelas cifras à razão de 30% (trinta por cento) ao ano, salvo nos anos-calendário de 2001 e 2002 em vista da apuração de resultados negativos nestes períodos, bem assim, que os valores agora glosados, concernentes ao ano-calendário de 2007, dizem respeito ao saldo final dessa cadeia sucessiva.

Impugnando os lançamentos a contribuinte salientou que passou ao controle da iniciativa privada e antes desse evento mantinha plano de complementação de aposentadoria e pensões a seus empregados cuja administração se dava pela Fundação CESP, o qual apresentava em 30/09/1997 um déficit acumulado de R\$ 426 milhões quando então, impossibilitada de saldar seu débito e diante do óbice de obter em leilão preço capaz de justificar o esforço governamental para a pretendida privatização, compôs-se com a credora para a quitação da dívida previdenciária por meio de um financiamento concedido pela própria Fundação CESP para pagamento em 20 (vinte) anos e em condições mais vantajosas do que aquelas que a empresa poderia obter junto a instituições financeiras. Assim, às vésperas da privatização saiu da posição devedora de uma obrigação vencida, decorrente das contribuições em atraso, para tornar-se devedora de uma obrigação vincenda.

Registrou que esse negócio jurídico configurou verdadeira novação, de vez que operou a quitação do débito anterior, instituto de direito privado que a lei tributária não pode alterar, e com isso foi-lhe conferido o direito de deduzir o respectivo montante como despesa operacional no exercício em que celebrado, nos termos do artigo 301 do RIR/94, o qual prevê dedutibilidade das contribuições segundo o regime de caixa, sendo que o limite introduzido pelo artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.532/97 passou a valer apenas a partir de 1998.

Noticiou que a par do endosso desse procedimento pela Comissão de Valores Mobiliários, conselho fiscal da empresa, auditores independentes e respeito aos conceitos e interpretações do Parecer Normativo 96/78, também levou a questão diretamente ao Secretário da Receita Federal mediante entrega de todos os documentos pertinentes e parecer jurídico do Dr. Ives Gandra da Silva Martins, obtendo resposta favorável a dedutibilidade dos valores objeto do negócio jurídico como despesas operacionais, consoante NOTA/MF/SRF/COSIT/GAB nº 157, de 09/04/1998, alterada, contudo, pela NOTA/SRF/COSIT/DIRPJ nº 21, de 17/01/2000, que deu pela inaplicabilidade daquela por não se tratar de operação de novação, tudo em decorrência de questionamento da fiscalização da DRF Campinas e parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Pugnou pela regularidade do entendimento esposado na Nota nº 157, abordando as características do negócio jurídico no qual houve alteração do objeto, que deixou de ter natureza previdenciária para assumir natureza financeira.

Discorreu sobre os efeitos da resposta dada pela Nota nº 157, colacionando textos doutrinários, para afirmar a existência de vínculo da Administração a ela, já que procedida por autoridade administrativa de hierarquia superior legitimada para responder e com isso afastando as disposições do artigo 48 da Lei nº 9.430/96, que trata do processo administrativo de consulta. Invocou, também, o princípio da informalidade para justificar o oferecimento desta ao Secretário da Receita Federal.

Pleiteou, subsidiariamente, a exclusão dos encargos e de juros pela taxa Selic. Aqueles em vista do artigo 100, inciso I e seu parágrafo único, bem assim, do artigo 146, ambos do Código Tributário Nacional, citando precedente de exclusão da multa havido no

processo administrativo fiscal nº 10830.009444/2003-42 e prolatado pela antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, enquanto a fórmula de cálculo desses apresenta natureza remuneratória, representando majoração indevida da carga tributária e enriquecimento ilícito da União, em ofensa a princípios constitucionais.

Ao final, requereu a improcedência da exigência fiscal e protestou pela expedição de ofício determinando a juntada do procedimento que culminou com a NOTA/MF/SRF/COSIT/GAB nº 157.

A douta 5ª Turma de Julgamento admitiu a impugnação e entendeu procedentes os lançamentos, assim ementando o Acórdão nº 05-31.236, tomado por unanimidade de votos:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Ano-calendário: 2007

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. ADIÇÃO AO LUCRO REAL E À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. REVERSÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DE CSLL DECLARADOS. Não se inclui na lide a matéria já apreciada e definitivamente julgada na esfera administrativa.

PREJUÍZOS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. COMPENSAÇÃO. Mantém-se a exigência se demonstrada a inexistência de saldo de prejuízos fiscais e de base negativa de CSLL a compensar.

MULTA DE OFÍCIO. Identificado débito tributário em procedimento de ofício e não estando presentes as hipóteses do art. 63 da Lei 9.430, de 1996, é devida a multa de ofício no percentual lançado de 75%.

JUROS. TAXA SELIC. Nos termos da Lei n.º 9.430, de 1996, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas sim exclusiva do Poder Judiciário.”

Consignou o acórdão recorrido que a desconstituição do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL ocorrida em 1997 foi analisada pelo então Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas-SP¹ por meio da Decisão nº 639, de 10 de maio de 2001, a qual sentenciou a procedência daqueles primeiros lançamentos, bem assim, do concomitante lançamento correlato à glosa fiscal da compensação de 30% (trinta por cento) levada a efeito pela contribuinte no ano-calendário imediatamente seguinte (1998), sendo que o recurso voluntário interposto contra aquele decisório não foi conhecido pela então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, à força de intempestividade, de sorte tal que teria ocorrido a definitividade do julgado na esfera administrativa.

Passo seguinte transcreveu as razões expendidas na decisão referenciada e aquelas integrantes do Acórdão nº 6.049, de 20 de fevereiro de 2004, prolatado pela 1ª Turma da DRJ em Campinas-SP que, por sua vez, se refere ao lançamento referente à glosa fiscal das compensações de 30% (trinta por cento) do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL efetuadas pela contribuinte no ano-calendário de 1999. Transcrevo da decisão recorrida o seguinte excerto: *Por tal razão, nos mesmos termos adotados nos processos formalizados em 2005 e*

2007, tomam-se, aqui, os fundamentos que nortearam tanto a postura da Decisão sob nº 639, quanto a do Acórdão sob nº 6.049, bem como no voto exarado pela Conselheira Sandra Maria Faroni no âmbito do Conselho de Contribuinte, antes referido, com proveito, inclusive, dos respectivos relatórios e conclusões para, sob dúvida alguma, evidenciar a repropositura da temática.

Também consignou a existência de discussão judicial abrigada no Mandado de Segurança 2003.61.05.005656-8 que, embora pendente de apreciação de recurso de apelação no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, recebida no efeito devolutivo, não mais obstará a cobrança do débito objeto da primeira autuação, aquele em que o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa declarados foram revertidos para lucro, tudo porque em 02/08/2004 o pedido da impetrante foi sentenciado improcedente e cassada a liminar concedida em 16/05/2003.

Por fim, registrou o teor das Súmulas CARF nºs. 2 e 4 que dizem respeito à incompetência deste Tribunal Administrativo para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária e ao cabimento de juros de mora calculados à taxa Selic, para expressar entendimento que também as autoridades julgadoras de primeira instância devem seguir-lhes os ditames.

Cientificada em 07/12/2010, fl. 330, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 06 do mês seguinte pelo qual reprisa suas razões e pedidos originários.

Posteriormente, aviou petição carreando julgado da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, favorável à contribuinte Eletropaulo Metropolitana de São Paulo S.A., o qual apresentaria situação fática e jurídica idêntica, seja, *de forma a poder deduzir integralmente o valor dessa despesa das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e, assim, regularizar seus compromissos “entre outras razões, por ter sido incluída em 1996 no Programa Estadual de Desestatização”*, residindo a única diferença no fato da Recorrente ter buscado orientação oficial, a propósito favorável ao entendimento de dedutibilidade. Ao final, requereu o provimento do recurso voluntário apresentado a fim de que possa restaurar-se a legalidade, até em homenagem ao princípio da isonomia.

É o relatório, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro José Sérgio Gomes, Relator

Observo a legitimidade processual e o aviamento do recurso no trintídio legal. Assim sendo, dele tomo conhecimento.

Inexiste controvérsia e remanesce suficientemente concluso dos autos quanto ao fato de que no ano-calendário de 1997 os estoques de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL resulta da dedução de despesas a título de contribuições patronais com benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência oficial, levada a cabo pela contribuinte em sua escrituração.

Nada obstante a existência de ato administrativo fiscal declaratório de ineficácia dessas deduções, consubstanciado no lançamento instrumentalizado por auto de infração lavrado no ano de 2000 e que se encontra abrigado no processo administrativo nº 10830.002286/00-95, pelo qual veiculou-se a reversão desses resultados negativos para a figura de lucros, verificou-se que a contribuinte enveredou pela continuidade de compensações dos respectivos estoques nos anos subseqüentes, seguindo o teto legal de 30% (trinta por cento) a que alude o artigo 510 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Depreende-se que assim agiu em razão da oposição aviada contra aquele lançamento, na seara administrativa (e até judicial) aonde pediu, especificamente, a vinculação da Administração à resposta inserta na NOTA/MF/SRF/COSIT/GAB nº 157. Assim, ante a possibilidade de desconstituição do ato fiscal originário, salvaguardou os direitos compensatórios a cada ano subseqüente.

Ocorre que o sujeito ativo da relação tributária também atentou para a defesa de seus interesses e interferiu em cada um desses procedimentos compensatórios, declarando-os igualmente ineficazes, tudo em razão da ligação umbilical àquele primeiro.

Contra a exigência em debate, afeta ao último procedimento compensatório, já que trata do saldo final daqueles estoques, trouxe a Recorrente suas razões quanto ao direito de deduzir as despesas com contribuições para fundo de previdência complementar e também a validade da resposta à consulta formulada diretamente ao Secretário da Receita Federal.

Tenho que há óbice na apreciação dessa específica matéria.

Com efeito, a presente exigência **não** declarou a reversão do alegado estoque de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em lucros, mas sim, tão somente, diz que o procedimento compensatório agora efetuado pela contribuinte é de todo ineficaz em razão do ato administrativo anterior, este sim quem exteriorizou, a tempo e modo, a invalidade da ação da contribuinte em deduzir despesas por conta de novação de dívida e que resultou na figura de prejuízos fiscais. Noutras palavras: o presente lançamento decreta a figura da estreita decorrência.

Portanto, no particular, o presente decisório deve lhe seguir a sorte.

Analisando, então, o desaguar da discussão travada contra o ato administrativo originário, também trazida aos presentes autos, apura-se que aquele lançamento originário foi declarado procedente pela autoridade de primeira instância e não conhecido pelo órgão julgador de segunda instância.

Aplica-se, pois, os ditames do artigo 42 do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que assim se expressa:

“ Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.”

Assim, houve o trânsito em julgado na seara administrativa no sentido de que a contribuinte **não** possui, no ano-calendário de 1997, estoque de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, do que decorre ser impraticável as compensações de parte dessas cifras no ano-calendário de 2007, e daí a procedência da exigência do IRPJ e da CSLL que deixaram de ser recolhidos em função desse encontro de contas.

Ressalvo, ainda, a inexistência de nulidades no lançamento originário, bem assim, a ausência de outras questões de ordem pública.

No que diz respeito ao pedido de exclusão da multa transcrevo, inicialmente, o voto vencedor havido no Acórdão nº 101-95.186, da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, relator o Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias, que diz respeito ao lançamento afeto as compensações dessas bases de cálculo negativas no ano-calendário de 1999, e registro que o entendimento majoritário vingou por voto de qualidade:

Ousei divergir a e. Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, apenas no que tange ao cabimento da imposição da multa de ofício no caso dos autos, acompanhando-a em tudo mais.

A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes se firmou no sentido que o lançamento de ofício, por si só, não justifica a aplicação de multa ex ofício.

A norma inserta no art. 63 da Lei nr. 9.430/96, positivando o que a jurisprudência assentara, é exemplo:

Eis a sua atual dicção:

“Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nr. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício”.

É certo que o referido dispositivo legal não tem aplicação direta ao caso sob exame, pois a exigibilidade do crédito tributário não se encontrava suspensa à data do lançamento.

Não obstante, é inegável que a decisão do presente processo está umbilicalmente vinculada à decisão final no aludido mandado de segurança, que questiona a exigência tributária apurada no processo administrativo nr. 10830.002286/00-95.

Assim, os efeitos da liminar obtida pela contribuinte, no sentido de obstar a União “de adotar qualquer medida destinada à cobrança do débito objeto do Processo Administrativo nr. 10830.002286/00-95”, deve se estender ao presente processo, pois, como bem observou a i. Conselheira Relatora, “a matéria objeto desse auto de infração é

consequência direta do auto de infração que deu origem ao processo administrativo nr. 10830.002286/00-95”.

Tenho que a corrente vencida aplicou melhor o direito, *data venia*, e aqui, igualmente, sobressai a circunstância de que não mais existia qualquer provimento liminar quando ultimado o lançamento, em 02/08/2010, já que a liminar fora cassada desde os idos do ano de 2004, não cabendo o instituto da constituição de crédito tributário para prevenção da decadência a que alude o artigo 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Adoto, ainda, como razões **subsidiárias** de decidir, o fundamento trazido pela Conselheira Sandra Faroni no julgado em comento:

No tocante à exclusão das penalidades, o parágrafo único do art. 100 do CTN determina que a observância das normas complementares de legislação tributária exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Ocorre que a NOTA 157 não se caracteriza como norma complementar de leis, tratados e convenções internacionais, como previsto no caput do artigo, mas ato concreto dirigido ao requerente.

É bem verdade que, tendo em vista o princípio da razoabilidade e da moralidade, que devem informar a administração pública, se uma prática reiterada da administração a vincula para tornar inexigíveis sanções aos que, mesmo sem ser seus destinatários diretos, a observaram, com muito mais razão um ato concreto da autoridade administrativa dirigido ao sujeito passivo também deveria fazê-lo. Nesse caso, e desde que a Nota 157 tivesse sido expedida com inteiro conhecimento dos aspectos fáticos da operação, poder-se-ia questionar quanto à penalização do sujeito passivo.

Porém também esse aspecto foi submetido ao Poder Judiciário, e não pode ser conhecido.

Acresço que essa ordem de juízo abarca, ou igualmente prejudica, a apreciação do pedido de expedição de ofício determinando a juntada do procedimento que culminou com a NOTA/MF/SRF/COSIT/GAB nº 157.

Em relação à expressão dos juros de mora se darem pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) a que alude o § 3º do artigo 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, regularmente vigente no ordenamento jurídico, observo que a matéria já se encontra sumulada por esta Corte, de sorte que não mais comporta discussões. Veja-se:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Processo nº 10830.010220/2010-11
Acórdão n.º **1103-000.748**

S1-C1T3
Fl. 383

Por fim, quanto ao precedente jurisprudencial trazido com a petição suplementar, o qual teria decidido pela pertinência da dedução integral do valor de despesas pretéritas com contribuições para a previdência privada, observo que, independentemente da aferição dessa identidade, tenho que o mesmo não interfere na presente questão na medida em que, como já deduzido, aqui não se discute este mérito, pois já exaurido no julgamento dos autos do lançamento originário.

Com tais razões VOTO pelo não provimento do recurso.

documento assinado digitalmente
José Sérgio Gomes - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

Presto minhas homenagens ao eminente relator, cujo d. voto foi por mim acompanhado pelas conclusões.

O presente feito é decorrencial dos autos de infração de IRPJ e de CSL incorporados no processo administrativo nº 10830.002286/00-95.

Naqueles autos de infração, houve a glosa do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa apurados no ano-calendário de 1997, nos valores de R\$ 193.854.301,18 e R\$ 148.460.032,14, respectivamente, revertendo-se a base tributável para lucro (real e base de cálculo positiva de CSL). A glosa se deu quanto às exclusões das despesas anteriormente adicionadas ao lucro líquido, relativas a contribuições de previdência complementar da ora recorrente, e que, segundo à legislação da época da constituição desse passivo, tais despesas só poderiam ser deduzidas quando pagas, conforme o art. 301 do RIR/94. O autuante entendera que na “composição” do Plano de Benefícios Previdenciários da recorrente não se dera novação, a justificar a dedução (a bem ver, exclusão do lucro líquido das despesas anteriormente a ele adicionadas) das despesas com contribuições de previdência complementar.

O Delegado da DRJ/Campinas manteve aqueles autos de infração. O recurso voluntário contra a decisão da DRJ/Campinas não fora conhecido pelo antigo 1º Conselho de Contribuintes, por intempestividade. Com isso, o processo administrativo nº 10830.002286/00-95 transitara em julgado administrativamente.

Os lançamentos ora em dissídio correspondem à glosa da compensação, no ano-calendário de 2007, do estoque de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSL composto pelo prejuízo fiscal e base de cálculo negativa apurados no ano-calendário de 1997, e que haviam sido revertidos em função da glosa acima descrita.

Não há dúvida de que os lançamentos em discussão devem secundar o desate da lide instaurada com os autos de infração relativos ao ano-calendário de 1997.

Afinal, se em tal lide se reconhecer que devem prevalecer os referidos autos de infração, como se poderia “ressuscitar” o estoque de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL que só tem a quantificação utilizada (compensada, respeitada a “trava” de 30% do lucro real e da base de cálculo da CSL) em 2007 por ter sido “herdada” do ano-calendário de 1997? Ou, o contrário, se na referida lide resultarem derruídos aqueles autos de infração, restabelecendo-se o prejuízo fiscal e a base negativa de CSL com a quantificação apurada pela recorrente, como se poderia cancelar a presente glosa do estoque de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL utilizado (compensado) em 2007?

Na primeira hipótese exposta, é dizer, em palavras finais, “não existem o prejuízo fiscal e a base negativa de CSL” e depois dizer “existem os mesmos prejuízo fiscal e

base negativa de CSL”. Na segunda hipótese, é dizer, em palavras finais, “existem o prejuízo fiscal e a base negativa de CSL” e depois dizer “não existem os mesmos prejuízo fiscal e base negativa de CSL”. É afirmar que algo é “ser” e “não ser”.

Pois bem.

Com a devida vênia ao nobre relator, não vejo como prejudicada a questão do presente feito em função do trânsito em julgado administrativo da lide em que se discutiu a origem do prejuízo fiscal e da base negativa de CSL ora utilizados (compensados). Sucede que esse trânsito em julgado administrativo se deu por não conhecimento do recurso voluntário, em razão de sua intempestividade.

Não se tendo sido enfrentado pelo CARF o mérito da questão litigiosa (naquele feito), tampouco questão prejudicial ínsita naquela lide, não vejo a “prejudicialidade” da questão no presente litígio. Na temática que de se versa, em sede de processo administrativo fiscal, não atino com o rigorismo que sucede com o processo judicial.

Entretanto, como se vê do relatório, há ação judicial, no caso, Mandado de Segurança 2003.61.05.005656-8, no qual se discute a questão litigiosa daquele feito administrativo (processo administrativo nº 10830.002286/00-95, em que foram incorporados os autos de infração referentes a 1997, ano em que nasceu o prejuízo fiscal e a base negativa de CSL objeto de compensação em 2007).

Do exame da inicial, noto que a discussão recai exatamente sobre o mérito dos autos de infração consequentes à glosa do prejuízo fiscal e da base negativa de CSL de 1997. Ou seja, a questão posta é a glosa da “dedução” (exclusão do lucro líquido) das despesas com contribuições à previdência complementar.

Aqui, sim, o *óbice é intransponível*, para apreciação do mérito da presente lide. O *juris dicere* final - com o perdão da redundância – será dado pelo Poder Judiciário. Aqui cabe o apontamento que fiz sobre “ser” e “não ser” ao mesmo tempo lógico.

Daí ter acompanhado o ilustre relator pelas conclusões.

Apenas *obter dictum*, considero o seguinte, que foi o que fundamentalmente ponderei durante os debates na sessão de julgamento deste feito.

A recorrente tinha uma dívida previdenciária com a Fundação CESP da ordem de R\$ 426 milhões, o que, se não impedia, colocava em risco a privatização da recorrente pretendida pelo Estado de São Paulo. Para solucionar tal problema, conseguiu-se “compor” com a Fundação CESP a quitação da dívida previdenciária mediante financiamento concedido pela Fundação CESP, pagável em vinte anos. Com isso, o passivo da recorrente deixou de apresentar aquela dívida vencida, passando a ostentar dívida de financiamento de longo prazo vincenda, viabilizando a privatização da recorrente.

Não tenho dúvida de que aí se dera uma novação objetiva ou negócio com efeito novatório objetivo, em função da mudança de causa – além obviamente do ânimo de novar.

Para haver a novação objetiva, não basta haver o ânimo de novar, como é a lição da doutrina autorizada. É necessário ainda que haja mudança no objeto da obrigação, na

causa jurídica, ou na natureza da obrigação². Logo, para a novação objetiva, impõe-se além do *animus novandi* um *aliquid novi* – um elemento novo.

Por ex., havendo *animus novandi* da obrigação, se alguém deve *ex empto vendite* e passa a dever a título de mutuário, há mudança na causa; assim, também, se alguém deve por comodato e passa a dever por locação³. Aí há novação objetiva.

Exatamente o que ocorreu no caso vertente. Houve, além do *animus novandi*, *mudança de causa jurídica*. A dívida que era previdenciária passou a ser de financiamento de longo prazo, com taxa de juros menor que o praticado pelos bancos. E, é claro, como o *financiamento* se deu com *recursos próprios* (Fundação CESP), não há de se cogitar de exercício ilegal de atividade (de instituição financeira). Juridicamente, não houve mútuo, mas financiamento (da dívida previdenciária).

Contabilmente, *baixou-se* (debitou-se) o passivo de dívidas previdenciárias vencidas e *se criou* (creditou-se) em contrapartida o passivo de mesmo valor de dívida de financiamento vincendo.

Ora, nesse momento, as despesas das dívidas previdenciárias (que haviam sido adicionadas ao lucro líquido quando incorridas, *i.e.*, por regime de competência) tornaram-se “dedutíveis” (a bem ver, excludíveis do lucro líquido – exclusão dos valores anteriormente adicionados ao lucro líquido e controlados na Parte B do Lalur), conforme a legislação da época em que as despesas foram incorridas (reconhecidas contabilmente).

O art. 301 do RIR/94 previa a “dedução” das despesas em comentário por *regime de caixa* (quando pagas, e não quando incorridas – regime de competência).

Com a novação objetiva, realizaram-se as despesas por *regime de caixa*.

Evidentemente, quando a legislação do IRPJ fala em dedução das despesas quando pagas, ela referencia o pagamento em seu sentido lato, de adimplemento. *Toda a legislação do IRPJ* quando fala em “pagamento” como requisito para dedução, ela quer dizer *pagamento no sentido lato de adimplemento*. Isso pode ser constatado desde o Decreto-lei 5.844/43 (último diploma legal que tratou integralmente do IRPJ e do IRPF, e com dispositivos ainda vigentes, por ex., o art. 43, § 2º, “c”, o art. 100) até hoje. Outra conotação *não faria sentido, inclusive teleologicamente*.

Suponhamos um certo passivo de 100, cuja contrapartida seja uma despesa de 100. Que esse passivo de 100 seja solvido por *ação em pagamento* de determinado bem. E que a legislação tributária previsse a *dedutibilidade* da despesa correspondente a tal passivo *somente com o pagamento (regime de caixa)*. Imagine-se que o bem dado em pagamento esteja contabilizado no ativo da dadora em pagamento por 80. Com a extinção do passivo (obrigação), torna-se “dedutível” (excludível do lucro líquido) a despesa de 100, anteriormente contabilizada por regime de competência. Em compensação, a dadora do bem em pagamento irá apurar uma *receita de 20* (pois ela baixou um ativo de 80 contra um passivo de 100, cuja contrapartida de 20 transitou por conta de resultado - receita). Essa *receita de 20 será*

² Cf. Pontes de Miranda, "Tratado de Direito Privado - Tomo XXV". 1ª ed. Rio: Borsoi, 1959, pp. 69 a 80; Orlando Gomes, "Obrigações". 9ª ed. Rio: Forense, 1992, p. 166.

³ Cf. Orlando Gomes, "op. cit.", p. 167; Pontes de Miranda, "op. cit.", p. 80.

tributável. É óbvio que aquela despesa de 100 se tornou “dedutível” com o adimplemento da obrigação.

Mas houve mesmo mudança de causa jurídica? Noutras palavras, não houve simulação?

O melhor ensinamento, a meu ver, é de Emílio Betti. No negócio jurídico indireto há *discrepância de causa* ou função, mas essa discrepância não leva a uma *incompatibilidade* de causa. Na simulação, há *insinceridade* de causa no negócio jurídico, de modo que a discrepância de causa ou função, comparativamente ao negócio jurídico indireto, informa *incompatibilidade* de causa, e não simples incongruência de causa (como se dá no negócio jurídico indireto)⁴. A difundida diferença entre simulação e negócio jurídico indireto, por neste a vontade declarada ser efetivamente querida ao passo que não a seria na simulação, é criticada por Emílio Betti por ser sustentável somente sob o dogma da vontade⁵ (criada a partir dos pandectistas), e modernamente superada.

Não consigo atinar com a insinceridade de causa do negócio novatório, em que pese isso nem ter sido motivo dos autos de infração. O contexto no qual a recorrente se colocava, de viabilizar sua privatização, indica uma razão negocial clara para a consecução da novação. Não havia *causa simulandi*⁶.

Ainda, tenho para mim que, desde a vigência do art. 13, V, da Lei 9.249/95 (art. 361, *caput*, do RIR/99), as despesas com previdência complementar se tornaram dedutíveis por regime de competência, e não mais por regime de caixa. Mesmo se se pretendesse aplicar a legislação vigente à época da “dedução” das despesas em questão, *i.e.*, o art. 361, *caput*, do RIR/99, por óbvio tais despesas seriam “dedutíveis” na novação, pois eram indedutíveis (foram adicionadas ao lucro líquido) na época em que registradas por regime de competência.

Enfim, não me resta dúvida de que assistiria razão à recorrente, no mérito, se não estivesse prejudicada a questão, inclusive por ter ocorrido a novação antes da vigência do art. 11, § 2º, da Lei 9.532/97 (art. 361, § 1º, do RIR/99), como havia ponderado durante os debates no julgamento.

De todo modo, reitero que, porquanto a questão resulta *prejudicada* neste feito, essas observações as faço somente *obter dictum*.

Sob essa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

documento assinado digitalmente

Marcos Takata

⁴ Emílio Betti, "Teoria Geral do Negócio Jurídico - Tomo II". Trad. Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003, pp; 278 e 279.

⁵ Cf. Emílio Betti, "Teoria...Tomo II", p. 169.

⁶ Sobre "causa simulandi", José Beza dos Santos, "A Simulação em Direito Civil". São Paulo: Lejus. Ed. brasileira de 1999, pp. 441 a 445.