



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

Processo n° 10882.002239/2010-70
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.225 – 1ª Turma
Sessão de 4 de fevereiro de 2016
Matéria PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITE 30% - EXTINÇÃO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e ANTARES HOLDINGS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

Ementa:

ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE DOS 30% DO LUCRO REAL. Inexiste previsão legal para se proceder à compensação de prejuízos (trava), além do percentual de 30% do lucro real, ainda que a pessoa jurídica esteja no encerramento das suas atividades.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

Ementa:

ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE DOS 30% DO RESULTADO AJUSTADO. Inexiste previsão legal para se proceder à compensação de prejuízos (trava), além do percentual de 30% do resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da CSLL, ainda que a pessoa jurídica esteja no encerramento das suas atividades.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

Ementa:

RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. MULTA DE OFÍCIO. Responde a sucessora pela multa de ofício básica, aplicada por infração cometida pela sucedida antes do evento da sucessão, independentemente do fato de sucedida e sucessora terem estado sob controle comum ou pertencido ao mesmo grupo econômico.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer, por unanimidade de votos, o Recurso Especial do Contribuinte e, por maioria de votos, o Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez e, no mérito, em relação à matéria da trava dos 30%, foi negado provimento ao recurso do Contribuinte por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez e em relação à matéria da multa na sucessão, foi dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto que votaram pela exclusão da multa com base em outro fundamento (Art. 76, da Lei 4502/64). O Conselheiro Luís Flávio Neto apresentará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

(Assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES REGO - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, Andre Mendes De Moura, Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal De Araújo, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Maria Teresa Martinez Lopez e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

FAZENDA NACIONAL e ANTARES HOLDINGS LTDA. recorrem a este Colegiado, por meio dos Recursos Especiais de e-fls 395 e ss. e e-fls 416 e ss., respectivamente, contra o acórdão de nº 1201-000.784 (e-fls 381 e ss.), que, no mérito e por voto de qualidade, deu parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir do lançamento a multa de ofício. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PESSOAS JURÍDICAS. EXTINÇÃO. RESULTADOS NEGATIVOS ACUMULADOS. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%.

Os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 autorizam a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores, desde que o lucro líquido do

período, ajustado pelas adições e exclusões previstas nas legislações daqueles tributos, não seja reduzido em mais de 30%. O limite à compensação aplica-se, inclusive, ao período em que ocorrer a extinção da pessoa jurídica, haja vista a inexistência de norma, ainda que implícita, que o excepcione.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

SUCESSÃO. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO.

Deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Em seu recurso especial, a Fazenda alega divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos de nº CSRF/0202.396 e de nº 9303-001.863, cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

Acórdão nº 9303-001.863

(...)

MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO.

Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades).

Acórdão nº CSRF/0202.396

(...)

MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada.

No mérito, a Fazenda Nacional argumenta, em síntese, que a Turma *a quo* excluiu a multa de ofício com base em entendimento equivocado da Súmula CARF nº 47, asseverando que o princípio da personalização da pena do Direito Penal não se aplica às punições pecuniárias, "as quais incidem sobre o patrimônio, e, portanto, não podem ser classificadas como penas corporais, essas sim, intransmissíveis", e que "o sucessor responde pelas multas fiscais, pois elas incidem sobre o patrimônio da sociedade incorporada".

Cita precedentes do Superior Tribunal de Justiça - STJ e do Supremo Tribunal Federal - STF, observando que "a tese da intransmissibilidade das multas fiscais deve ser evitada, sob pena de criar um instrumento de fraude ao Fisco". E acrescenta que é desnecessária "a identificação do momento em que o lançamento da multa de ofício foi realizado em confronto com a data em que ocorreu o evento sucessório" e que é "irrelevante o fato de as empresas sucessora e sucedida encontrarem-se sujeitas ou não a controle comum ou integrarem ou não o mesmo grupo econômico".

Pede, então, que o presente recurso seja conhecido e provido, para "reformular o acórdão recorrido restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade".

Em contrarrazões (e-fls. 474 e ss), tempestivamente apresentadas (em 2/10/2013, sendo que obteve cópia integral do processo em 17/9/2013, restando cientificada do recurso conforme e-fls. 474), a Contribuinte, em preliminar, pugna pela inadmissibilidade do recurso da Fazenda, uma vez que (1) não cabe recurso especial contra decisão que aplique súmula de jurisprudência do CARF (*in casu*, a Súmula CARF nº 47); (2) os acórdãos indicados não servem como paradigma às pretensões recursais (o primeiro paradigma não fora publicado no DOU nem no sítio do CARF, bem como nele sucessora e sucedida compõem o mesmo grupo econômico, situação que se repete no segundo paradigma); e (3) não houve prequestionamento em relação à matéria discutida no recurso, fato reconhecido no acórdão recorrido.

Quanto ao mérito, aduz que o "*auto de infração foi lavrado depois de ocorrer o evento da cisão da empresa responsável pela suposta infração*" e que a Turma *a quo* nada mais fez do que aplicar o entendimento cristalizado na Súmula CARF nº 47, bem como que o art. 76 da Lei nº 4.502, de 1964, estabelece que não serão aplicadas penalidades quando o contribuinte agir de acordo com interpretação fiscal manifestada em decisão irrecorrível de última instância (ainda que não seja parte), sendo aplicável ao IRPJ e à CSLL.

Já no **Recurso Especial da Contribuinte**, o dissídio jurisprudencial apontado se refere ao acórdão paradigma de nº 1103-00.619, cuja ementa está assim redigida na parte de interesse:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

Ementa:

"TRAVA" DE 30% PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS NA INCORPORAÇÃO

A finalidade da "trava" de compensação não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais, mas manter ou aumentar o fluxo de caixa de arrecadação, tanto que se revogou o limite temporal de compensação.

A regra de limitação quantitativa da compensação só tem sentido no tempo ("vida" da pessoa). Como o lucro é apurado segundo cortes temporais mais ou menos arbitrários, porém necessários, por imperativo de ordem prática a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais implica essa periodicidade (e a interperiodicidade).

Diante da "morte" da pessoa jurídica, inclusive por incorporação, deixa de existir o conteúdo da regra limitadora da compensação quantitativa, pois deixa de existir a periodicidade e, assim, a interperiodicidade. Negar isso é contra o valor incorporado na regra de limitação quantitativa da compensação no tempo.

Resumidamente, argumenta a Contribuinte que a conclusão do acórdão recorrido, ao se manifestar no sentido de que a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas sem a limitação de 30% do lucro líquido ajustado no caso de extinção da pessoa jurídica só seria possível se houvesse previsão expressa na lei, desconsidera o fato de que uma norma pode estar imanente no ordenamento jurídico sem estar expressa em texto legal. Aduz que "*a interpretação literal não permite a compreensão exata da norma jurídica, na medida em que tal método interpretativo se apóia em um único elemento, o texto do dispositivo legal, o qual pode ser inexacto*". E traz exemplos de julgados do CARF e do STJ em que se utilizou

outros elementos de interpretação, bem como cita doutrinadores que defendem a aplicação de outros métodos interpretativos, tais como a interpretação histórica, a sistemática e a teleológica, novamente trazendo precedentes nesse sentido.

Apresenta, então, apanhado histórico do regramento da matéria, permeado por julgados, mencionando a exposição de motivos da Medida Provisória nº 998, de 1995. E afirma que "*a única conclusão jurídica possível, que atende ao preceito de que na vigência da Lei n. 9065 o contribuinte não perde o direito à compensação, é no sentido de que o limite não se aplica nos casos de extinção da pessoa jurídica*". Repisa que não se estaria diante de inexistência de norma legal ou de lacuna, mas sim de uma "*norma implícita*", sendo que o "*silêncio eloquente*" não se confunde com a lacuna, não comportando o primeiro analogia. Novamente cita precedentes e doutrinadores, e arremata:

O que temos, então, no caso destes autos?

Temos a regra dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065, que apenas estabelecem limite porcentual para compensação em cada período, sem pretender impedir a compensação integral, e sem prever expressamente qualquer exclusão da sua aplicação. E temos a regra do art. 33 do Decreto-lei n. 2341/87 conjugado com o art. 22 da Medida Provisória n. 2158-35/01, que vedam a transferência de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSL para a sucessora, igualmente sem exceção.

Neste quadro legislativo, se for entendido haver lacuna, esta é de natureza oculta, ou seja, terá faltado a restrição de aplicação das normas dos art. 15 e 16 às situações de cisão, fusão e incorporação, e a lacuna deverá ser integrada pelo aditamento dessa restrição.

(...)

Em conclusão, havendo silêncio eloquente, determinado pela ausência de disposição escrita, a norma não escrita é detectada pelo contexto normativo existente e pela clara intenção do legislador.

Neste caso, o silêncio dos art. 15 e 16 quanto à hipótese de cisão, fusão e incorporação não significa que esse dispositivo se aplique às referidas situações, como pretende o acórdão recorrido, mas, pelo contrário, que o legislador quis estabelecer o limite porcentual para a compensação apenas no caso de pessoas jurídicas em continuidade.

Refere, então, diversos julgados ao afirmar que "*a jurisprudência administrativa é firme no sentido de que a trava de 30% não tem lugar quando não houver continuidade da pessoa jurídica*".

E assevera que o posicionamento do STF (e do STJ) no sentido de que a autorização para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas é forma de benefício fiscal não autoriza o entendimento sufragado pela fiscalização no sentido de que a compensação em tela decorre de liberalidade do legislador e, assim, depende de previsão em lei. Isso porque nos julgados dessas Cortes superiores que estamparam tal entendimento, a expressão "benefício fiscal" foi empregada "*em sentido livre, não técnico*" e que, não sendo a compensação de prejuízos benefício fiscal, não é aplicável o art. 111 do CTN. Acrescenta que, ainda que fosse aplicável, não impediria o afastamento da trava no caso de incorporação, uma vez que a interpretação desse artigo do CTN "*deve ser restritiva, não literal*", trazendo à colação a posição de doutrinadores, julgados e o Parecer PGFN-CAT nº 1.495/2001.

Pede, ao final, que o recurso seja provido, cancelando-se a exigência fiscal *sub judice*.

Em suas contrarrazões (e-fls. 528 e ss.), tempestivamente apresentadas (conforme Despachos de Encaminhamento de e-fls. 527, de 23/04/2014, e 543, de 25/04/2014), a Fazenda Nacional faz apanhado legislativo e jurisprudencial sobre a natureza jurídica da autorização para compensação dos prejuízos fiscais acumulados com o lucro auferido em períodos futuros, para concluir que "*a autorização para a compensação de prejuízos fiscais acumulados ao longo de exercícios futuros se constitui em inegável benefício fiscal concedido pelo Estado*", submetendo-se ao princípio da legalidade estrita e não comportando "*qualquer interpretação extensiva, por analogia ou norma implícita, nos moldes propugnados no art. 111, do Código Tributário Nacional*". E assim rebate os argumentos de hermenêutica da Contribuinte:

Em que pese o Recorrente defender uma interpretação sistemática, histórica e finalística da legislação tributária aplicável, é fato incontroverso nos autos que não há norma expressa que autorize a pretensão do contribuinte. Não havendo norma expressa, não há que se falar em "norma implícita", "silêncio eloqüente" ou "redução teleológica" que permita que esse benefício fiscal seja concedido. Pensar de modo diferente implicaria clara violação ao artigo 111 do CTN.

Conclui, então, que o acolhimento da pretensão da Contribuinte implicaria (1) "*violação ao princípio constitucional da independência dos Poderes da União*", uma vez que o CARF "*estaria agindo como legislador positivo, pois estaria concedendo um benefício fiscal não previsto em lei*"; (2) decretação de inconstitucionalidade dos artigos 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, o que é vedado tanto pelo art. 62 do RICARF, como pelo enunciado da Súmula nº 2 do CARF; e (3) chancela de "*uma fácil maneira de as empresas adiantarem a compensação de seus prejuízos fiscais à margem da lei que prevê esse benefício fiscal*".

Colaciona julgados do STJ que afirmam "*a obrigatoriedade do contribuinte e do Estado de interpretar as normas que prevêem benefícios fiscais de forma literal*" e que se posicionam pela impossibilidade de empresa incorporadora aproveitar os prejuízos fiscais de anos anteriores de empresa incorporada, justamente considerando a natureza jurídica de benefício fiscal da compensação. E cita julgado do CARF no sentido da aplicação da trava de 30% no caso de encerramento de atividades da empresa.

Ao final requer seja negado seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte ou, se admitido, "*lhe seja negado provimento, mantendo-se, quanto à matéria objeto do recurso especial manejado pelo contribuinte, o acórdão proferido pela e. Turma a quo*".

Ambos os recursos especiais foram admitidos, por meio do Despacho nº **1200-00.051** (e-fls. 517 e ss.) e do Despacho nº **1200-00.052** (e-fls. 524 e ss.).

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora

Recurso da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Princípio apreciando o Recurso Especial apresentado tempestivamente pela Fazenda Nacional e examinando as contrarrazões do sujeito passivo no que se refere à alegada inadmissibilidade do recurso.

Versa o recurso fazendário sobre a responsabilidade tributária da sucessora por multa de ofício lançada após a sucessão por infração cometida pela sucedida. Alega a Fazenda que o sucessor por incorporação responde pelas multas fiscais pois elas incidem sobre o patrimônio da sociedade incorporada, não se aplicando ao presente caso a Súmula CARF nº 47, estando equivocada a aplicação a *contrario sensu* feita no acórdão recorrido.

Já a Contribuinte pugna pela inadmissibilidade do recurso da Fazenda por descaber recurso especial contra decisão que aplique súmula de jurisprudência do CARF.

Compulsando-se a decisão recorrida, vê-se que a aplicação que fez da Súmula CARF nº 47 (que afirma que "*deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico*") não foi direta, dando-se pela via inversa, a partir de argumento *contrario sensu*. Confirma-se o trecho a seguir do voto condutor (sublinhei):

No que concerne à multa de ofício há que se notar que seu lançamento foi efetuado somente após o evento da cisão total da empresa VBC Participações S/A.

Como é cediço, este Conselho pacificou entendimento segundo o qual, havendo o lançamento sido realizado somente após a ocorrência da sucessão, a sucessora não responde pela multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, exceto se restar provado que ambas estavam sob controle comum, ou que pertenciam a um mesmo grupo econômico, fato que, no caso sob exame, sequer chegou a ser levantado, seja pela autoridade lançadora, seja pela PGFN em suas contrarrazões ao recurso voluntário.

Em sendo assim, incide no caso, a contrario sensu, o disposto na Súmula nº 47 de Colegiado, que assim estabelece (DOU de 09/12/2010):

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Sendo assim, embora o Regimento Interno do CARF estabeleça que "*não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de*

jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF" (art. 67, § 2º do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009; e art. 67, § 3º, do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, ora vigente), **entendo que tal disposição não se aplica ao caso presente, uma vez que ele não se amolda à dicção da súmula.**

Ora, como refere o acórdão recorrido, nunca se afirmou que a autuada (sucessora) estava sob controle comum da sucedida ou que ambas pertenciam a um mesmo grupo econômico. Porém, se é certo que não se pode aplicar a Súmula em questão para decidir **por afastar a multa aplicada** à sucessora por infração cometida pela sucedida, se provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico, **não é certo que se pode, de plano, afastar a imputação da multa** com base na Súmula, quando não comprovado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Isso porque o entendimento enunciado por uma súmula do CARF representa o que está pacificado no âmbito desse tribunal administrativo sobre determinada matéria, não se podendo afirmar que, necessariamente, a aplicação inversa do teor da súmula igualmente conduza a posicionamento pacificado. Assim, se o fato de sucessora e sucedida terem estado sob controle comum ou pertencido ao mesmo grupo econômico torna cabível a imputação da multa de ofício por infração cometida pela sucedida à sucessora, o fato de não terem estado sob controle comum ou pertencido ao mesmo grupo econômico não necessariamente afasta a imputação.

No que se refere à imprestabilidade dos paradigmas para estabelecer a divergência jurisprudencial e à falta de prequestionamento também alegadas pela Contribuinte como razões de inadmissibilidade do recurso fazendário, verifica-se que igualmente não são procedentes.

Com efeito, o exame do acórdão paradigma de nº CSRF/02-02.396 é suficiente para que se confirme o dissídio jurisprudencial alegado pela Fazenda. Isso porque, diferentemente do acórdão recorrido, o paradigma considerou que a sucessora responde por multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida antes da sucessão, sendo que o fato de sucessora e sucedida comporem o mesmo grupo empresarial é apresentado como razão adicional, a confirmar o entendimento pela responsabilização, já antes alcançado. Veja-se o excerto a seguir do paradigma:

Melhor sorte não merece os argumentos de defesa no tocante à responsabilidade da sucessora (incorporadora) por infrações fiscais cometidas pela sucedida, pois o direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades).

Esta questão foi muito bem enfrentada por Marcus Vinicius Néder de Lima, no julgamento do Recurso que deu origem ao Acórdão 202.11845, transcrito pela Conselheira Irene Souza da Trindade Torres no voto condutor do Acórdão nº que, em virtude da similitude com a questão aqui tratada, com os devidos agradecimentos aos ilustres conselheiros, peço licença para transcrever e adotar excertos do desse acórdão como minhas razões de decidir:

(...)

Não fossem as razões aposta linhas acima suficientes para demonstrar a procedência da multa de ofício na empresa incorporadora, a ata sumária da assembléia geral extraordinária realizada em 30 de agosto de 2.002, cópia às fls. 213 a 219, põe, a meu ver, pá de cal na discussão, pois, conforme consta desse documento, a incorporadora era acionista controladora da incorporada, com participação superior a 99,99% das ações do capital dessa empresa, o que implica em dizer que todos os atos praticados pela incorporadora era, ao menos indiretamente, de responsabilidade da hoje incorporadora, a qual detinha o controle total da administração da incorporada. Diante disso, não consigo vislumbrar qualquer possibilidade de excluir a reclamante do pólo passivo da obrigação tributária ora em exame.

Sem razão, assim, a Contribuinte.

Quanto à falta de prequestionamento, a exigência de prequestionamento pelo dispositivo indicado pela Contribuinte (art. 67, § 3º, do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009) se restringe ao recurso especial interposto pelo contribuinte. Confira-se:

Art. 67. (...)

§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

Ademais, a matéria da responsabilidade da sucessora pela multa de ofício vem sendo discutida no processo desde a impugnação (e-fls. 147 e ss.). E a menção feita no acórdão recorrido a tema que não foi objeto questionamento pela Fazenda Nacional, sobre a qual se apega a Contribuinte, refere-se tão somente à hipótese de sucessora e sucedida terem composto o mesmo grupo econômico.

Como se viu, esse é apenas um aspecto do tema da responsabilidade da sucessora pela multa de ofício que, se não foi questionado antes do recurso especial fazendário, também não foi argumento utilizado no próprio recurso especial. Ao contrário, o recurso pugna pela responsabilidade da sucessora independentemente desse fator (com efeito, afirma ser "irrelevante o fato de as empresas sucessora e sucedida encontrarem-se sujeitas ou não a controle comum ou integrarem ou não o mesmo grupo econômico").

Não é de se acolher, portanto, as razões da Contribuinte no que se refere à inadmissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional.

Recurso da Fazenda - Mérito

Passando a enfrentar o mérito da questão trazida no recurso fazendário, tenho que é a sucessora, sim, responsável pela multa de ofício aplicada pela fiscalização por infração cometida pela sucedida antes do evento da sucessão.

Neste sentido vem decidindo o STJ, havendo recentemente sido publicada a Súmula 554, julgada em 9/12/2015, DJe de 15/12/2015, nos seguintes termos:

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida,

mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

Contudo, como a súmula é silente quanto ao fato de a sucessão ocorrer entre pessoas jurídicas integrantes ou não do grupo econômico, esclareço que o meu entendimento é no sentido de que a "responsabilidade dos sucessores" é tratada na Seção II do capítulo do Código Tributário Nacional - CTN que trata da responsabilidade tributária. Logo no primeiro artigo dessa seção (art. 129) consta regra geral de interpretação que se aplica a todas as disposições da seção (inclusive ao art. 132), estabelecendo que "*o disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data*" (sublinhei).

Como se vê, o mandamento geral de interpretação faz referência à expressão "créditos tributários", que abarca, a toda evidência, tanto o tributo em si, quanto a multa por infração à legislação tributária. Dessa maneira, fazendo-se uma interpretação sistemática do CTN, só se pode interpretar o art. 132 sob a orientação da regra interpretativa do art. 129, daí defluindo que, quando o art. 132 estabelece a responsabilidade da sucessora "pelos tributos devidos" até à data da sucessão pela sucedida, inclui-se aí a multa.

É desnecessário para aplicação dessa regra, portanto, qualquer vinculação entre empresa sucedida e sucessora, visto que tal multa é a básica de 75%, tem natureza objetiva, e se liga ao crédito tributário.

No que diz respeito ao pleito da contribuinte, em contrarrazões, para ver afastada a multa na sucessora por força do art. 76 da Lei nº 4.502, de 1964, entendo que não merece prosperar porque tal dispositivo legal, genérico para penalidades, em lei que trata do imposto sobre consumo, não tem o condão de afastar o repetitivo do STJ julgados no RESP Nº 923.012/MG, que, por força do art. 62 do Anexo II do RICARF, deve ser observado. Por oportuno, transcrevo parte da ementa dessa decisão:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de **sucessão empresarial** (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

Como também, transcrevo parte do voto do julgamento dos embargos desse repetitivo, para deixar claro que para o repetitivo do STJ é indiferente o fato do evento sucessório ter ocorrido antes ou após o fato gerador:

4. Quanto à responsabilidade do sucessor pelas multas (moratórias ou punitivas), observe-se que o ordenamento jurídico tributário admite o chamamento de terceiros para arcar com o pagamento do crédito tributário, na forma dos arts. 128 e seguintes do CTN, sendo expresso o art. 132 do CTN ao dispor:

[...]

5. Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/02) é a absorção de uma ou várias sociedades por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora.

6. Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

7. Por fim, o art. 129 do CTN estabelece que a transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

8. O que importa, portanto, é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

9. Todos esses aspectos foram bem examinados no acórdão embargado, in verbis:

[...]

Além disso, também entendo que o art. 76 da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado à luz do próprio CTN, que foi publicado quase dois anos depois, e cujo art. 100 assim dispõe:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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.

Ou seja, aqui temos uma lei complementar, publicada após uma lei ordinária, afirmando que decisões administrativas somente podem excluir a imposição de penalidades se a lei lhes atribuir eficácia normativa.

Ocorre que não existe, em nosso ordenamento jurídico, nenhuma lei que atribuiu eficácia normativa às decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais do então Conselho de Contribuintes, a ponto de afastar o que dispõe as leis vigentes, que no caso seriam as leis que determinam a trava de 30% para a compensação de prejuízos e bases negativas da CSLL, respectivamente arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 .

Neste sentido também entendeu o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 6 de setembro de 2013, por sua vez atualizou o Parecer Normativo CST nº 390, de 1971 (apenas para substituir Conselho de Contribuintes por CARF), nos seguintes termos:

Relatório

Cuida-se da atualização do Parecer Normativo CST nº 390, de 1971, que, embora tenha vigorado até a presente data, faz referências a normas já revogadas ou modificadas.

2. Trata o presente Parecer Normativo sobre a prevalência ou não de acórdãos prolatados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ou pelos extintos Conselhos de Contribuintes (CC) do Ministério da Fazenda, em que se declara a classificação fiscal de produtos na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, ou quaisquer outras matérias, sobre decisões que venham a ser fixadas pelas diversas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em situações que versem sobre a mesma matéria.

Fundamentos

3. Resume-se a questão na delimitação do âmbito de eficácia das decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ou pelos extintos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

4. O inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional determina que:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

(...)

5. *Necessário esclarecer que, embora o acima reproduzido diploma legal, em seu inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões prolatadas nos acórdãos dos Conselhos, a sua eficácia limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.*

6. *Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral, a decisão em processo fiscal proferida pelo Conselho (CARF ou CC) não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.*

7. *Há que se ressaltar, por oportuno, que, nos termos do caput e parágrafo 2º do art. 75 do Regimento do CARF, Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, o Ministro da Fazenda poderá atribuir às súmulas editadas por aquele conselho efeito vinculante em relação à administração tributária federal, mediante edição de portaria específica. Somente em tal hipótese fica a administração tributária federal sujeita à observância do entendimento esposado na súmula a que se atribua tal efeito (súmula vinculante) mediante portaria da autoridade competente.*

8. *Por conseguinte, ao pretender orientação no sentido de conhecer a classificação de produtos na TIPI ou sobre interpretação da legislação tributária federal, caberá ao contribuinte formular consulta específica à autoridade competente na forma do que lhe facultam os art. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e os art. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996, ressaltando-se, todavia, o disposto no art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei nº 4.502, de 1964.*

9. *Entretanto, não prevalece a guarida deste dispositivo legal - art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei nº 4.502, de 1964 - quando sobrevenha ato normativo emanado pela autoridade competente, versando sobre a mesma matéria e de forma distinta da solução apresentada no processo de consulta, porquanto este ato se insere entre as normas complementares da legislação tributária, conforme dispõe o art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional.*

10. Esclareça-se, finalmente, que o Parecer Normativo do Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil é ato administrativo de natureza normativa, por força do disposto no art. 1º, inciso III, combinado com o art. 280, inciso III, todos do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 2012, incluindo-se, portanto, entre os atos normativos apontados no art. 100, inciso I, do CTN.

Conclusão

11. Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

Aliás, o Regulamento do IPI vigente ao tempo do fato gerador (como também o atual), no caso o Decreto nº 4.543, de 2002, em seu art. 610, reproduziu esse dispositivo, porém o aplicou apenas aos casos em que o interessado seja parte da decisão administrativa:

Art. 610. Não será aplicada penalidade enquanto prevalecer o entendimento, a quem cumprir as obrigações acessória e principal (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 101):

I - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de qualquer instância administrativa, proferida em processo de determinação e exigência de créditos tributários ou de consulta, em que o interessado seja parte; ou

II - de acordo com interpretação fiscal constante de ato expedido pela Secretaria da Receita Federal.

Ou seja, a penalidade deixará de ser aplicada, se o sujeito passivo pagou o imposto em observância a uma decisão administrativa do qual foi parte.

Ademais, ainda que houvesse decisões administrativas, ao tempo do fato gerador, permitindo a compensação além da trava de 30% nos casos de extinção de pessoa jurídica, havia também outras em sentido contrário, a exemplo do acórdão 105-15908, de 16/8/2006, do acórdão 107-08562, de 24/5/2006 e do acórdão 107-08607, de 21/6/2006.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Recurso da Contribuinte

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Cinge-se aqui a controvérsia à aplicação ou não do limite de 30% para compensação de prejuízos/bases de cálculo negativas de CSLL no momento da extinção da pessoa jurídica.

Em que pese a argumentação de hermenêutica da Recorrente no sentido de que, diante da falta de norma expressa proibitiva de compensação dos prejuízos fiscais/bases negativas acima do limite de 30%, estar-se-ia diante de "silêncio eloquente" e de "norma implícita" autorizativa, entendo não haver exceção para os casos de extinção da pessoa jurídica quanto ao limite imposto pelo permissivo legal de compensação de prejuízos contido nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, os quais cumpre transcrever:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. Produção de efeito (Vide Lei nº 12.973, de 2014)

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995. Produção de efeito

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

Veja-se, a propósito, que é vedado a este tribunal afastar lei vigente.

Além disso, apenas para título de argumentação, vale assinalar que a limitação imposta pela trava de 30% na compensação, quer no decurso normal das atividades da empresa quer na hipótese de sua extinção, não agride o conceito de renda, vez que, por um lado, o fato gerador do IRPJ/CSLL tem delimitação temporal e, por outro, a possibilidade de compensar prejuízos anteriores é benesse tributária suscetível aos limites que se lhe impõem.

Na esteira desse raciocínio, convém trazer à colação voto do Min. Garcia Vieira do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 188.855-GO, segundo o qual:

"Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/1995 e o art. 15 da Lei 9.065/1995 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "credito" contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração,

constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa nos anos anteriores."

E é na linha da “benesse tributária” que o Supremo Tribunal Federal tem tratado a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, como se depreende dos RE 344.994/PR e 545.308/SP, e demais julgados posteriores daquela Cortel. Por oportuno, transcreve-se:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido. (RE 545.308, 8/10/2009, Rel. P/ acórdão Min. Cármen Lúcia)

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Demonstrações financeiras. Saldos de prejuízos fiscais do IRPJ e das bases negativas da CSLL. Natureza de benefício fiscal. Correção monetária. Revogação. Questão infraconstitucional. Ausência de previsão legal. Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo. Precedentes da Corte. 1. A questão alusiva à revogação da correção monetária pelo art. 4º da Lei nº 9.249/95 repousa na esfera da legalidade. A afronta ao texto constitucional, se ocorresse, seria meramente reflexa ou indireta. 2. Nos julgamentos do RE nº 344.994/PR e do RE nº 545.308/SP, o Tribunal concluiu que a dedução de prejuízos de exercícios anteriores da base de cálculo do IRPJ e a compensação das bases negativas da CSLL constituem favores fiscais. 3. Impossibilidade de atualização monetária do saldo a ser compensado em períodos futuros, por ausência de previsão legal. 4. Agravo regimental não provido. (AgR no RE 807.062, 2/9/2014, Rel. Min. Dias Tóffoli)

É oportuno também, nesse passo, ponderar que, se quisesse o legislador ressaltar a possibilidade de, na incorporação, permitir a compensação integral, teria feito de forma expressa, como o fez por ocasião do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995, em relação às empresas inseridas no Befiex.

Assim, inexistente fundamentação legal que autorize este colegiado a afastar os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, ao caso concreto.

Observe-se, por fim, que o posicionamento adotado pelo CARF no acórdão nº 9101-00.401 (1ª Turma da CSRF, 2/10/2009, Relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro), é representativo da posição atual do CARF, que, alinhada com a dicção do STF nos julgados antes mencionados, vai no sentido de que "*em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu significado eis que a norma que cuida de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional*". Cite-se como exemplo de julgado mais recente desta 1ª Turma da CSRF a manifestar o mesmo entendimento o acórdão nº 9101-001.760 (de 16/10/2013, Redator Designado Marcos Aurélio Pereira Valadão).

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

Na sessão de fevereiro de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante "CSRF") analisou os recursos especiais interpostos por **ANTARES HOLDINGS LTDA.** (doravante "ANTARES" ou "**contribuinte**") e pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante "PFN") no processo n. 10882.002239/2010-70, em face do acórdão n. 1201-000.784 (doravante "**acórdão a quo**"), proferido pela r. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 1ª Seção (doravante "**Turma a quo**"), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PESSOAS JURÍDICAS. EXTINÇÃO. RESULTADOS NEGATIVOS ACUMULADOS. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%.

Os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 autorizam a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores, desde que o lucro líquido do período, ajustado pelas adições e exclusões previstas nas legislações daqueles tributos, não seja reduzido em mais de 30%. O limite à compensação aplica-se, inclusive, ao período em que ocorrer a extinção da pessoa jurídica, haja vista a inexistência de norma, ainda que implícita, que o excepcione.

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**Ano-calendário: 2006**SUCESSÃO. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO.*

Deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

No julgamento dos recursos especiais interpostos pela, a CSRF, por **voto de qualidade**, decidiu manter a glosa da compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e da base de cálculo negativa (CSL) levada a termo no AIIM, bem como a cobrança de multa e juros de mora.

Nesta **declaração de voto**, *permissa vênia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar pelo cancelamento da autuação, os quais serão divididos em duas partes:

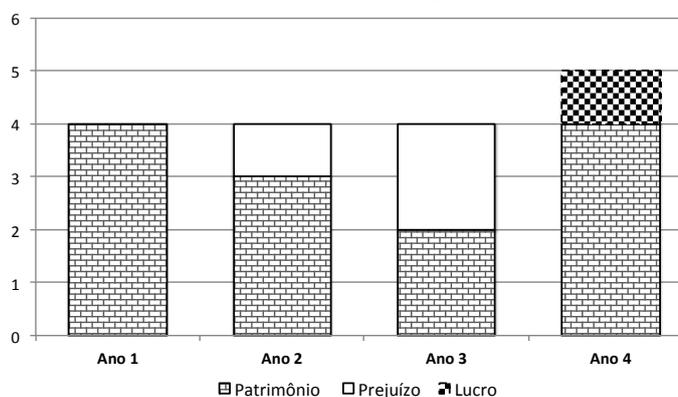
1. O mérito principal do recurso especial: a “trava dos 30%”.
2. A punição do contribuinte pela prática de conduta razoável, considerada legítima pelo CARF à época dos fatos.

1. O mérito principal do recurso especial: a “trava dos 30%”.

O núcleo do recurso especial ora em exame consiste em saber se, na hipótese de uma pessoa jurídica, submetida ao lucro real, apresentar lucros no exercício em que vier a ser extinta por incorporação (art. 227, § 3º, da Lei n. 6.404/64), poderá compensar integralmente, em sua última declaração de rendimentos, o seu saldo de prejuízos fiscais (IRPJ) e de base negativa (CSL) acumulado de exercícios anteriores, sem a “trava de 30%” que seria aplicável caso a sua existência fosse continuada (arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95).

Para a melhor compreensão do tema, suponha-se, por hipótese, que uma empresa inicie as suas atividades no “ano 1”, com o capital social integralizado pelos sócios de \$4.000, obtendo prejuízo no “ano 2” de \$ 1.000, prejuízo no “ano 3” de \$1.000 e lucro no “ano 4” de \$3.000. O gráfico a seguir ilustra essa sequência de resultados:

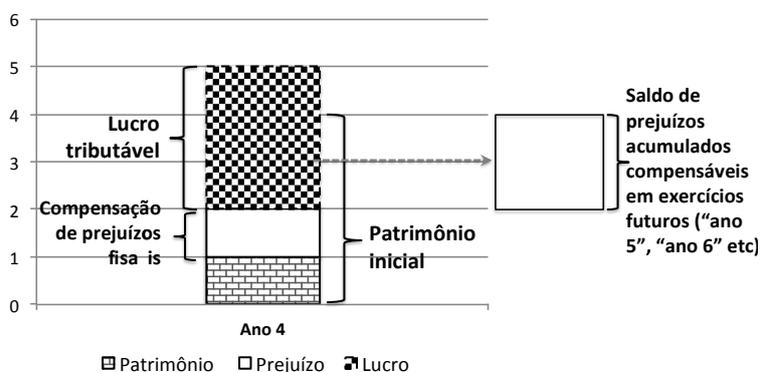
Figura 01. Formação de prejuízos fiscais seguida de período lucrativo.



Nos anos “1”, “2” e “3”, naturalmente não haveria IRPJ ou CSL devidos sob a sistemática do lucro real. Tais tributos, por sua vez, poderiam incidir no “ano 4”, para a tributação dos resultados positivos obtidos. No entanto, para a apuração do referido resultado positivo, o contribuinte poderia considerar os resultados negativos obtidos nos exercícios anteriores, tendo em vista a necessária comunicação entre estes.

Conforme a sistemática estabelecida pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no “ano 4” e também em todos os próximos exercícios em que obtivesse resultados positivos, o contribuinte poderia compensar até 30% de seus lucros com os prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) apurados naqueles anos “1”, “2” e “3”. É o que ilustra o gráfico a seguir:

Figura 02. “Trava de 30%”. Aplicação às empresas em contínua atividade.



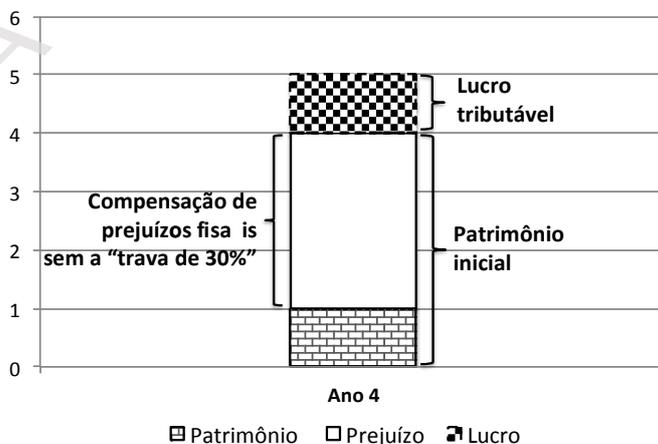
Não há dúvida que legislador garantiu ao contribuinte o direito de compensar a totalidade do prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), mas diluiu o seu exercício durante o tempo de atividade da empresa. **A questão que se coloca no presente recurso especial consiste em saber como deve proceder o contribuinte quando não houver a aludida continuidade em suas atividades, especialmente em face de extinção por incorporação.**

Assim, no caso concreto ora em análise, a empresa ANTARES possuía saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) acumulado de exercícios anteriores. No ano em que foi extinta em razão de incorporação (2006), o contribuinte havia obtido lucros e, em sua última declaração de rendimentos, os compensou com o aludido saldo. Diante da impossibilidade prosseguir compensando prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) em exercícios futuros (pois, com a extinção, estes não existiriam), a contribuinte compreendeu inaplicável a “trava dos 30%”.

A interpretação sustentada pelo contribuinte conduziria à tributação da renda, dos lucros obtidos durante o exercício de suas atividades, de tal forma que apenas o efetivo *acréscimo patrimonial* seria tributado pelo IRPJ e da CSL, deixando a salvo desses tributos aquilo que corresponderia efetivamente ao seu *patrimônio* (o que, de fato, não é hipótese de incidência do IRPJ e da CSL).

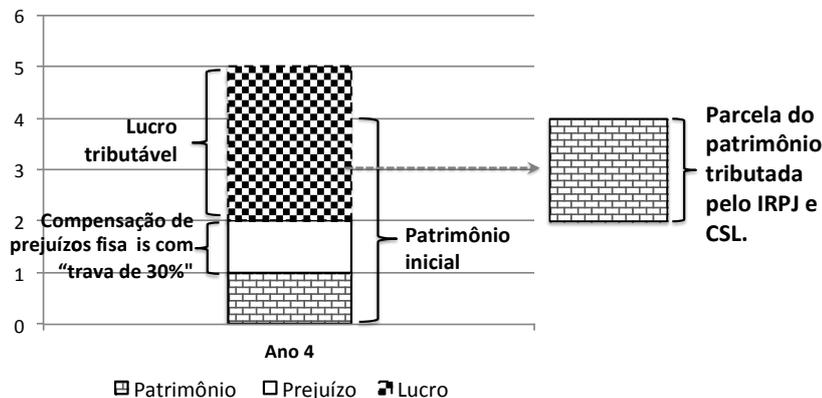
Com vistas ao exemplo exposto nas figuras “1”, “2” e “3”, acima, a interpretação sustentada pelo contribuinte pode ser representada da seguinte forma:

Figura 03. "Trava de 30%". Interpretação do contribuinte.



Por um lado, é muito diferente a interpretação adotada pelo i. agente fiscal na lavratura do AIIM, bem como pela PFN em sua manifestação perante esta CSRF. Por esta, na hipótese de incorporação, fusão ou cisão, o contribuinte perderia até 70% do saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), de tal forma que referidos tributos incidiriam sobre o patrimônio da empresa. É o que ilustra o gráfico a seguir:

Figura 04. "Trava de 30%". Interpretação da PFN.



É importante sublinhar que o presente caso não trata de "incorporação às avessas" ou de compensação de prejuízos da empresa incorporada contra os lucros da empresa incorporadora, as quais são tuteladas pelos arts. 513 e 514 do RIR/99. No presente caso, o saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e de base negativa (CSL), apurado pela empresa incorporada (ANTARES) foi compensado com os lucros obtidos por ela, em sua última declaração de rendimentos entregues em função de sua extinção por incorporação.

1.1. A tributação dos "acréscimos patrimoniais" do contribuinte.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2001

Autenticado digitalmente em 02/03/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 03/03/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 04/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na Constituição brasileira, há expressa e detalhada repartição de competências tributárias entre os entes federados, a qual estabelece quais *signos presuntivos de capacidade contributiva* podem ser onerados privativamente por cada um dos entes federados. A “renda” e o “lucro”, no caso, podem ser tributados exclusivamente pela União.

Saber o sentido de “renda” e “lucro” é, então, essencial para a boa aplicação das normas constitucionais de distribuição de competência tributária e das normas de incidência tributária em sentido estrito. Isso explica as constantes discussões ao seu respeito, especialmente em torno de teorias como da “*renda como acréscimo patrimonial*” e da “*renda-produto* (ou “*teoria fonte*”).

A *teoria da renda como acréscimo patrimonial* pode ser compreendida a partir do *caso Antártica*¹, julgado pelo Supremo Tribunal Federal cinco anos após a promulgação da Constituição de 1988, em que esteve em foco o conceito de “renda” presente no sistema tributário de 1964². Acompanhando o voto do Min. Carlos Velloso, houve unanimidade no Plenário do Tribunal quanto ao entendimento de que “o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”.

Note-se que, caso se adote um conceito de “renda” que a identifique como o produto (“*teoria da renda-produto*” ou “*teoria da fonte*”), apenas o *fruto*, o *produto* dos bens de capital ou do trabalho poderiam ser considerados “renda”. Sob tal perspectiva, estaria excluído do conceito de renda quaisquer ganhos e perdas de capital obtidos pela alienação da fonte produtora da renda, já que, metaforicamente, a tributação alcançaria apenas os *frutos da árvore*, mas não a alienação da *árvore em si*.³

1.1.1. O papel da lei complementar para a definição de “renda” tributável.

No atual sistema jurídico brasileiro, o debate sobre qual o conceito de *renda tributável* deve considerar que o art. 146 da Constituição Federal atribui à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais, especialmente sobre a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados no texto constitucional.

Assim, embora não haja delimitação expressa na Constituição quanto ao signo “*renda*” para fins tributários, o art. 43 do CTN veicula norma que permite que o legislador ordinário se valha ao menos de duas significações possíveis: **(i)** o inciso I, ao se referir à “renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, se aproxima da teoria da *renda-produto*; **(ii)** o inciso II, ao se referir a “proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso

1 CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. R.E. conhecido e provido. (STF, RE 117887, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/02/1993, DJ 23-04-1993)

2 Anterior ao atual Código Tributário Nacional.

3 Vide, sobre o tema: LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital, p. 18-21; BELSUNCE, HORACIO GARCÍA. El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario. Depalma : Buenos Aires, 1967, p. 88 e seguintes.

anterior”, se aproxima da teoria da *renda acréscimo patrimonial*. Em ambos os casos, o conceito estabelecido pelo CTN exige que haja a *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica* sobre a *renda*, a fim de que seja possível a tributação. O legislador complementar exige que haja a “aquisição de disponibilidade”, pouco importando ser ela “*econômica*” ou “*jurídica*”.

O legislador ordinário deve eleger hipóteses de incidência do imposto de renda que estejam compreendidas nos referidos moldes estabelecidos pela Constituição e pelo CTN.

1.1.2. A decisão do legislador ordinário: a lógica da determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL e a não tributação de situações que não geram acréscimo patrimonial.

Independentemente das predileções doutrinárias quanto ao mais adequado conceito de “renda” e embora se possa argumentar que a Lei Complementar tenha outorgado possibilidades mais amplas, **não há dúvida que o legislador ordinário utiliza sistematicamente, como diretriz central para a tributação da renda, a teoria da renda enquanto acréscimo patrimonial**. A constatação é pragmática: as regras do imposto de renda brasileiro, de forma geral, conduzem a uma base tributável que tende ao *acréscimo patrimonial* realizado pelo contribuinte em um determinado intervalo de tempo.

Na **sistemática do lucro real, aplicável no caso**, a base de cálculo adotada pelo legislador ordinário corresponde ao lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por lei. O lucro líquido, no caso, será apurado com observância das disposições das leis comerciais. É o que prescreve o art. 247 do Decreto 3.000/99 (doravante “**RIR/99**”), que veicula o Regulamento do Imposto de Renda, com a sistematização de toda a legislação esparsa:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

(...)

Por meio das “*adições*”, são incluídos à base de cálculo do tributo valores deduzidos na apuração contábil e que não são dedutíveis para fins fiscais, a exemplo de uma despesa indedutível de multa de trânsito. Com as “*exclusões*”, são excluídos da base de cálculo do tributo as receitas apuradas pela contabilidade que não sejam passíveis de tributação, a exemplo de dividendos isentos recebidos. Finalmente, pela “*compensação*”, o resultado tributável passível de tributação no período de apuração é diminuído pelos resultados negativos apurados em períodos anteriores.

Especialmente em relação aos prejuízos fiscais, o RIR/99 reflete em seus arts. 519 e 510 das regras vigentes sobre a matéria:

*CAPÍTULO XIV**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS**Disposições Gerais*

Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 2º).

§ 2º A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 3º).

Prejuízos Fiscais Acumulados até 31 de dezembro de 1994 e Posteriores

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º O limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

A sistemática do lucro real, portanto, cristaliza a diretriz adotada pelo legislador ordinário de tributar os *acréscimos patrimoniais*, ainda que ajustes sejam realizados à apuração contábil.

1.2. A evolução legislativa a respeito da compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e de base negativa (CSL)

Na sistemática do lucro real, a compensação de prejuízos fiscais é elemento essencial da diretriz erigida pelo legislador para a tributação da *renda* enquanto acréscimo patrimonial. A investigação da evolução legislativa sobre a matéria nos últimos 80 anos demonstra que **o legislador ordinário jamais negou o direito do contribuinte à**

compensação da totalidade de seu saldo de prejuízos fiscais (IRPJ) ou de base negativa (CSL).

Nos idos de 1947, a Lei n. 154 regulou a compensação de prejuízos fiscais, nos seguintes termos:

Art. 10. O prejuízo verificado num exercício, pelas pessoas jurídicas, poderá se deduzido, para compensação total ou parcial, no caso da inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subseqüentes.

Parágrafo único. Decorridos os três exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes, do prejuízo porventura não compensado.

A norma então estabelecida prescreveu que: **i)** o lucro apurado em um determinado exercício poderia ser integralmente compensado com prejuízos acumulados de exercícios anteriores; **ii)** o contribuinte teria 3 anos para utilizar o prejuízo fiscal verificado em um determinado exercício.

Em 1976, o Decreto-Lei n. 1.493 trouxe ligeira alteração na regulamentação da matéria, estendendo o prazo prescricional de aproveitamento dos prejuízos fiscais:

Art. 12. O prejuízo verificado num exercício a partir do período-base relativo ao exercício de 1977 poderá ser compensado total ou parcialmente, com os lucros contábeis apurados dentro dos 4 (quatro) exercícios subseqüentes.

§ 1º Entende-se como prejuízo, para os fins de Imposto de Renda o verificado na apuração contábil da pessoa jurídica no período-base, diminuído dos custos despesas operacionais e encargos não dedutíveis.

§ 2º Decorridos 4 (quatro) exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes de prejuízos porventura não compensados.

A norma em questão vigorou no sistema jurídico brasileiro até 1995, alterou pouco a sistemática anterior, prescrevendo que: **i)** lucro apurado em um determinado exercício poderiam ser integralmente compensados com prejuízos acumulados de exercícios anteriores; **ii)** o contribuinte teria 4 anos (e não mais 3 anos) para utilizar o prejuízo fiscal verificado em um determinado exercício.

Note-se que, sob a égide da norma vigente até 1995, inexistia discussão quanto à possibilidade de compensação integral dos prejuízos acumulados na última declaração de rendimentos da empresa extinta por incorporação. Afinal, a possibilidade de compensação integral, em um único período, era garantida inclusive às empresas em continuidade.

Em 1987, o Decreto-Lei n. 2.341 regulou operações como as chamadas “incorporações às avessas” e situações específicas de aproveitamento de prejuízos fiscais em reestruturações societárias, com a limitação, em especial, da compensação de prejuízos fiscais

da empresa incorporada contra lucros da incorporadora. Aludidas normas estão refletidas nos arts. 513 e 514 do RIR/99:

Mudança de Controle Societário e de Ramo de Atividade

Art. 513. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, art. 32).

Incorporação, Fusão e Cisão

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

Em 1991, diante do novo cenário econômico e da sistemática então adotada de apuração mensal do IRPJ, a compensação de prejuízos fiscais foi objeto de nova regulação pela Lei n. 8.383/91:

Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

(...)

§ 7º O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subseqüentes.

§ 8º Para efeito de compensação, o prejuízo será corrigido monetariamente com base na variação acumulada da Ufir diária.

A Lei n. 8.383/91, como se vê, **manteve o reconhecimento do direito à compensação integral dos prejuízos fiscais**, mas deixou de prescrever prazo de prescrição ao seu exercício. Mas, logo em 1992, foi enunciada a Lei n. 8.541, que também **manteve o reconhecimento do direito à compensação integral dos prejuízos fiscais**, mas estabeleceu prazo para o seu exercício:

Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos, monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários, subseqüentes ao ano da apuração.

Finalmente, em 1995, foi editada a nova tutela à compensação de prejuízos fiscais, que permanece vigente até a atualidade e é aplicável ao presente caso.

Sucedendo a 8.981/95, a Lei n. 9.065/1995, em seus arts. 15 e 16, veicula **norma de diferimento dos prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e de base de cálculo negativa**

(CSL), pela qual o contribuinte poderá aproveitá-los em sua totalidade, mas diluídos no decorrer de seu período de existência:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

Como se pode observar da evolução dos dispositivos legais que regulam a matéria nos últimos 80 anos, **em nenhum momento o legislador negou o direito do contribuinte à compensação da totalidade de seu prejuízo fiscal.** A ordenamento jurídico:

- (i) Em alguns períodos da história, embora tenha estabelecido prazos ao exercício do direito, garantiu ao contribuinte o aproveitamento integral de prejuízos fiscais acumulados em ato único, inclusive (**norma revogada**);
- (ii) Vedou a compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra lucros da incorporadora, sem restringir de qualquer forma a compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra os seus próprios lucros (**norma vigente**);
- (iii) Garantiu ao contribuinte o aproveitamento da totalidade dos prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) acumulados de exercícios anteriores, mas diluiu o exercício desse direito no período de existência do contribuinte, sem prazo de prescrição (**norma vigente**).

A Lei n. 9.065/1995, em seus arts. 15 e 16, veiculam norma de diferimento dos prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSL), pela qual o contribuinte poderá aproveitá-los integralmente, mas diluídos no decorrer de seu período de existência:

1.3. A “trava dos 30%”: norma de diferimento da compensação dos prejuízos fiscais

A norma dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 regula a compensação de prejuízos acumulados (IRPJ) e bases negativas (CSL), sopesando os *interesses de caixa da União com a diretriz central para a tributação da renda enquanto acréscimo patrimonial*.

Com vistas aos *interesses de caixa* da União, a norma postergou, adiou, diferiu o exercício do direito do contribuinte à compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e base negativa (CSL), de forma a manter um fluxo arrecadatário mais contínuo. Sob essa perspectiva, a sua explicação tem raízes mais no Direito financeiro e na necessidade de *superávit* nos orçamentos públicos anuais do que necessariamente no Direito tributário.

Houvesse o legislador cumulado a “trava de 30%” a algum prazo de prescrição para a compensação dos prejuízos fiscais acumulados (por exemplo, 4 ou 5 anos), poderíamos ter, aí, um problema sistêmico. Ocorre que, nessa hipótese, o legislador poderia entrar em contradição com a *diretriz de renda enquanto acréscimo patrimonial*.

O diferimento em questão, contudo, não *nega* o direito do contribuinte ao aproveitamento da integralidade de seus prejuízos acumulados. Pelo contrário, ao afastar a limitação temporal ao seu aproveitamento, garantindo ao contribuinte valer-se do tempo que for necessário até esgotar todo o seu estoque de prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e bases negativas (CSL), o legislador ordinário justamente reconhece que o aludido saldo poderá ser esgotado em sua totalidade.

O legislador ordinário prescreveu norma pela qual os prejuízos fiscais acumulados serão diluídos nos períodos de apuração em que o contribuinte apresentar lucros, indefinidamente, até que se esgote todo o seu saldo de prejuízos. O pressuposto de incidência da norma é, então, a continuidade da pessoa jurídica, pois somente assim o diferimento e o aproveitamento integral diluído no tempo seria possível.

A exposição de motivos da medida provisória posteriormente convertida na Lei n. 9.065/95 é relevante para essa análise, *in verbis*:

“Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n. 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje ‘vacatio legis’ em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo”.
(negrito acrescido)

Também é de grande relevância a análise desenvolvida pelo TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁴ em face da eludida exposição de motivos, *in verbis*:

⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Da compensação de prejuízos fiscais ou da *trava* de 30%, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, ano 10, n. 60. Belo Horizonte, 2012, p. 21-2.

*“O recurso à E.M. é um importante indício da chamada mens legis. De um lado, ali se evidencia o objetivo do legislador: limitar, quantitativamente, sem retirar o direito de compensar até integralmente num mesmo ano. **O exercício do direito à compensação do prejuízo, pela E.M., é que sofre uma limitação quantitativa. Não o próprio direito.** Tanto que, como não há limite temporal para esse exercício do direito, e se trata até expressamente de prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de um ano (1995), que poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados em anos anteriores (até 31 de dezembro de 1994), com lucros auferidos em anos subseqüentes, a simples postergação, à evidência, abre-se espaço para a consideração de um âmbito de inferência ilocutiva: não poder haver perda ou eliminação do direito à compensação. É a lei que estabelece a garantia da plena utilização do saldo de prejuízos.*

*Trata-se de significado indireto (**ilocução**), isto é, por meio de uma elocução (asserção do direito de compensar, com limite quantitativo) o legislador assevera algo expressamente. Mas mediante essa asserção também realiza uma ação que não chega a asseverar: sem limitação de tempo, a garantia de utilização é plena”.*

(negrito acrescido)

No entanto, diante da ausência de continuidade da pessoa jurídica, torna-se jurídica e faticamente impossível a diluição dos prejuízos fiscais em exercícios, sendo lícito ao contribuinte concentrar a sua compensação pelo término do diferimento. Nesse caso, o único limite aplicável à compensação de prejuízos fiscais acumulados, na hipótese de extinção da sociedade por incorporação, consiste nos lucros auferidos pela empresa no ano de sua extinção. Assim, caso uma pessoa jurídica com prejuízos fiscais acumulados de \$2.000 venha a obter, no ano de sua extinção, lucro de \$ 1.000, restaria um saldo de prejuízos acumulados de \$1.000, que não poderia vir a ser aproveitado por mais ninguém, incluindo-se a incorporadora (Decreto-Lei n. 2.341/87, art. 33).

Ocorre que, em termos gerais, dois fatores interferem na velocidade e na grandeza com que se dará o aproveitamento do prejuízo fiscal acumulado:

- **Prosperidade do contribuinte:** Quanto maiores forem os lucros líquidos obtidos pelo contribuinte, proporcionalmente maior será a fatia do prejuízo que poderá ser compensada. Assim, caso uma pessoa jurídica com prejuízos fiscais acumulados de \$100 obtiver desempenho que lhe proporcione lucro líquido de \$1.000 após adições e exclusões previstas na legislação, tenha ela perspectiva de continuidade ou não, poderá compensar em um único ato todo esse seu estoque de prejuízos.

- **Vitalidade do contribuinte (ou continuidade da pessoa jurídica):** A diluição dos prejuízos fiscais acumulados nos períodos de apuração futuros pressupõe que a vitalidade do contribuinte proporcione a continuidade de suas atividades (aliada à sua prosperidade, que lhe garantirá lucros passíveis de compensação).

Conjugando tais fatores, a norma dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 poderá apresentar as seguintes consequências em variados cenários:

- baixa prosperidade vs. continuidade da entidade: com a adoção da “trava dos 30%”, o saldo de prejuízos fiscais acumulados será consumido mais lentamente e até que os lucros gerados sejam suficientes para a sua compensação integral, sem limite temporal;

- elevada prosperidade vs. continuidade da entidade: com a adoção da “trava dos 30%”, o saldo de prejuízos fiscais acumulados será rapidamente consumido em face dos lucros gerados;

- elevada prosperidade vs. extinção da entidade: o saldo de prejuízos fiscais acumulados poderá ser integralmente consumido em face dos lucros gerados, sem a adoção da “trava dos 30%” na última declaração de rendimento da empresa extinta;

- baixa prosperidade vs. extinção da entidade: o estoque de prejuízos fiscais acumulados poderá ser integralmente consumido em face dos lucros gerados, sem a adoção da “trava dos 30%” na última declaração de rendimento da empresa extinta, mas como não seriam suficientes para absorver todo o prejuízo de exercícios anteriores, haverá saldo residual não aproveitado.

Para a solução do caso concreto, devemos verificar qual interpretação dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 – a do contribuinte ou a da PFN – melhor se amolda a esse arcabouço normativo e, em especial, à *diretriz da renda enquanto acréscimo patrimonial* adotada pelo legislador.

É forçoso reconhecer que a interpretação sustentada pelo contribuinte realmente se alinha à *diretriz da tributação da renda enquanto acréscimo patrimonial*. A “**Figura 03**”, acima, evidencia que, diante da impossibilidade de *continuidade* das atividades da empresa por conta de sua extinção por incorporação, deve haver o acerto final de contas, com a compensação do saldo de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) da incorporada contra os seus próprios lucros.

Tal interpretação coincide com aquela adotada pelo e. STJ em uma série de julgados (vide no tópico “1.4”, abaixo). Assim, por exemplo, nos acórdãos do REsp 516849/CE, do AgRg no REsp 944.427/SP e do AgRg no REsp 516.849/CE, a Primeira Turma daquele Tribunal reconheceu como pressuposto de legitimidade da “trava dos 30%” exatamente a manutenção do direito do contribuinte à compensação da totalidade de seus prejuízos, ainda que o seu exercício seja diluído no tempo: o legislador “diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada”. Na mesma linha, a Segunda Turma do e. STJ, em acórdãos como do REsp 993.975/SP e do REsp 1.132.256/SP, concluiu que a norma em questão “diferiu a dedução para exercícios futuros, **de forma escalonada, começando pelo**

percentual de 30%, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN”, bem como que “a legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem” (grifamos).

Nos termos adotados pelo e. STJ, ao diferir o aproveitamento integral dos prejuízos acumulados (IRPJ) e da base negativa (CSL), o legislador estabeleceu um *escalonamento*, de forma que as empresas que apresentem continuidade – como ocorre em geral – devem observar a “trava dos 30%”. **Coerentemente, esse percentual poderá ser superior na hipótese de não haver continuidade da pessoa jurídica, como se dá com a sua extinção por incorporação, fusão ou cisão.**

É digno de nota o voto da i. Min. Eliana Calmon, no REsp 993.975/SP, *in verbis*:

“Pela legislação do imposto de renda, vigente até 30/12/94, era possível às empresas contribuintes compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas apuradas e registradas no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), como previsto nos arts. 6º e 64 do DL nº 1.598/77 e art. 12 da Lei 8.541/92.

Em 31/12/94, pela MP nº 812/94, convertida na Lei nº 8.981/95, limitou-se a autorização da dedução do prejuízo compensável ao percentual de 30%, a partir de 1º de janeiro de 1995, conforme se observa dos arts. 42 e 58 do mencionado diploma legal.

Apesar de limitada a dedução de prejuízos para o exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução.

A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida.

O diferimento da dedução, a meu ver, não descaracterizou o crédito, tendo sido somente manipulado pelo fisco, segundo critérios de política econômica e fiscal arrecadatória.

A limitação, que no meu ponto de vista, constitui em empréstimo compulsório, é aquela que obsta a devolução de um valor tomado do contribuinte injustamente, como ocorreu em relação à correção monetária das demonstrações financeiras, quando a Lei 8.200/91, em reconhecendo a ilegalidade da correção estipulada no balanço de 1989, permitiu a devolução escalonada.

Na hipótese dos autos, diferentemente, não tomou o fisco valor do contribuinte. O contribuinte é que teve frustrada uma expectativa de ganho com o desenvolvimento de sua atividade empresarial e suportou prejuízos, tendo direito de abater as perdas nos anos posteriores, dentro de um limite que não seja devastador para o fisco, que já contava com exações vindas da atividade empresarial.

Uma outra argumentação, comum nas ações onde é defendida a tese do direito à dedução integral dos prejuízos, é a de que foi vulnerado o art. 110 do CTN, eis que não poderia a Lei nº 8.981/95 subverter o conceito de renda.

Como visto no início deste voto, entretanto, não houve subversão alguma, porque não se olvidou o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que se tornou escalonado.”

Por sua vez, a “**Figura 04**” acima evidencia que, diante da impossibilidade de continuidade, com a extinção da pessoa jurídica por incorporação, a **interpretação sustentada pela PFN conduziria à tributação do patrimônio e não da renda**. Caso essa interpretação seja adotada, não se tributaria o *acréscimo patrimonial* (teoria da *renda-acréscimo patrimonial*), mas o próprio patrimônio; não se tributaria o produto do capital (teoria da *renda-produto*), mas o próprio capital investido pelos sócios.

Das duas interpretações apresentadas, apenas a sustentada pela PFN tem o condão de desvirtuar a *diretriz de renda enquanto acréscimo patrimonial* eleita pelo legislador ordinário e, em afronta aos arts. 43 e 44 do CTN, transformar o IRPJ e a CSL em tributos incidentes sobre a *propriedade*. Tudo isso à revelia de decisão do Congresso Nacional, pois o legislador ordinário não pode ser acusado de ter cerceado o direito do contribuinte ao aproveitamento da totalidade de seus prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) quando, na verdade, apenas diluiu o seu exercício no tempo de existência da pessoa jurídica.

Esse também é o entendimento majoritário da doutrina. Destaca-se trecho do erudito estudo publicado por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁵ sobre o tema, *in verbis*:

“Assim, de um lado, a opção do legislador é garantir/autorizar a compensação de prejuízos à condição de uma limitação quantitativa (asserção expressa), manifestando um direito de compensar prejuízos, sem limitação temporal (asserção implícita). Promover esse bem (direito de compensar prejuízos até o seu limite total, sendo integral a dedução) constitui, de outro, o objetivo, cujo fundamento, que Schauer (ver acima) chama de justificação da regra, aponta para respeito à isonomia, na medida em que se observa que uma periodicidade estanque, que terminaria por impedir a compensação de prejuízos anteriores com lucros posteriores, conduziria a um tratamento mais oneroso de determinados contribuintes (que praticassem atividades de maior risco, a exigir período maior de investimento até o surgimento de resultados positivos), o que violaria a igualdade.

Aparece aqui aquela tensão (ver Schauer anteriormente citado) entre a regra (ao limite de 30%, prejuízos fiscais poderão ser compensados) e sua justificação (princípio da isonomia), que conduz, mediante teleologia, a novas generalizações. Isto é, ao teor da norma “é autorizado compensar prejuízos fiscais, desde

⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Da compensação de prejuízos fiscais ou da trava de 30%, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, ano 10, n. 60. Belo Horizonte, 2012, p. 21-2.

que não ultrapasse o limite de 30%”, a generalização que a fundamenta (seu telos, seu objetivo: compensação de prejuízos até seu esgotamento total por exigência da isonomia) faz surgir significados indiretos, ali presentes em forma ilocutiva: a restrição quantitativa não deve implicar perda do direito de compensar prejuízos, até porque a ausência de restrição temporal significa possibilidade de transferência para períodos posteriores até o seu esgotamento. Ou seja, parte-se da exigência de uma periodicidade estanque (até 30% no período) para uma nova generalização da regra por força da sua justificação: a periodicidade anual dos tributos não impede, ao contrário, autoriza a compensação de prejuízos acumulados, em períodos subsequentes.

*Pois bem, e dessa nova generalização (que atende, com base em isonomia, à diferença entre contribuintes) segue outra: o aproveitamento integral dos prejuízos, num único período, por sociedade incorporada, dada a impossibilidade de seu aproveitamento integral, diferido no tempo. Note-se, na tensão regra/fundamento, passamos de uma generalização (direito de compensar, até integralmente, **num mesmo ano**, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo) para uma segunda (não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, **até o seu limite total, sendo integral a dedução**) e dessa, para uma terceira (ressalvada a situação dos que de fato ou de direito estão impedidos ou impossibilitados de realizar o diferimento no tempo). Nos termos de Schauer, antes referidos, na segunda generalização temos uma sobreinclusão, na terceira, uma subinclusão, ambas dentro da mesma ratio legis.”*

(grifos do original)

Na mesma linha, ao examinar a questão, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS⁶ concluiu, *in verbis*:

“a) não há lacuna na lei que limitou a 30% a compensação de prejuízos fiscais, pois apenas dedicada a empresas em funcionamento, como o STJ e a exposição de motivos das MPs e projetos de conversão em lei resultantes esclareceram;

b) a lei objetivou, exclusivamente, distender, no tempo, o aproveitamento de prejuízo, MAS NÃO eliminá-lo, em havendo lucros;

(...)

A lei que permite a compensação do prejuízo determina QUE TODO O PREJUÍZO SERÁ COMPENSADO, DISTENDIDO NO TEMPO (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS DA LEI). A conclusão lógica é que se não há mais tempo para aproveitá-lo, em havendo lucros na extinção, a

⁶ SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Incorporação de empresa com extinção da incorporada - Possibilidade de aproveitamento do prejuízo além de 30%, acesso em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/4qc6/incorporacao-de-empresa-com-extincao-da-incorporada-possibilidade-de-aproveitamento-do-prejuizo-alem-de-30-ives-gandra-da-silva-martins>

lei permite seu aproveitamento, de uma só vez, para que não haja tributação sobre um “não acréscimo patrimonial” vedado pelo CTN (arts. 43 e 44) e pelo artigo 150, inciso I, da Lei Suprema, que impõe o princípio da legalidade para a incidência tributária”.

No presente voto, então, não se afastam os arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95, bem como não se infirma a constitucionalidade⁷ de tais dispositivos no presente voto. Pelo contrário, aplica-se ao caso concreto a norma prescrita pelo legislador ordinário, que encerra o ciclo de diferimento do direito à compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) com a extinção da pessoa jurídica. Interpretação diversa, tal qual a sustentada pela PFN, macularia a cobrança tributária de flagrante ilegalidade.

1.4. A jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário sobre o tema.

O e. STF ainda não possui decisões a respeito do tema em análise. Não se pode confundir o presente caso com a discussão existente perante aquele Corte, afetada inclusive pelo rito da repercussão geral⁸, quanto à (in)constitucionalidade da “trava de 30%” em todos e quaisquer casos. Como foi dito, neste processo administrativo, inclusive por respeito ao RICARF⁹, assume-se como legítima a “trava dos 30%” nos termos estabelecidos pelo legislador ordinário, o qual não prescreveu a sua aplicação às hipóteses de extinção da pessoa jurídica por incorporação, fusão ou cisão.

Por sua vez, **na linha da jurisprudência do e. STJ**, a legalidade da “trava dos 30%” pressupõe a garantia ao contribuinte de que poderá aproveitar a totalidade dos seus prejuízos fiscais (IRPJ) ou de sua base negativa (CSL). No âmbito da **1ª Turma do e. STJ**, destacam-se as seguintes decisões:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. APELAÇÃO INTEMPESTIVA. REMESSA OFICIAL. EFEITO DEVOLUTIVO. PRECLUSÃO. INTERESSE DO PODER PÚBLICO. CSSL. IMPOSTO DE RENDA. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI N. 8.981/95.

LEGALIDADE.

1. O recurso especial é cabível contra acórdão que, constatando a intempestividade do recurso voluntário da Fazenda, decidiu a controvérsia apenas em sede de remessa ex officio, tendo em vista que o reexame necessário trata-se de instituto criado em

⁷ Não cabe no bojo deste processo administrativo analisar possíveis inconstitucionalidades da tributação da permuta, o que é reservado ao Poder Judiciário, conforme o RICARF, art. 62: “Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”

⁸ IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - PREJUÍZO - COMPENSAÇÃO - LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controvérsia sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

(STF, RE 591.340 RG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 09/10/2008)

benefício do Poder Público. Precedente: (Resp 435.645, Rel. Ministro Franciulli Netto, DJU de 19.05.03).

2. *"A limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercício anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda, não se encontra eivada de ilegalidade." (ERESP 429730/RJ, Primeira Seção, DJ de 11.04.2005).*

3. *Afasta-se, inclusive a alegação de afronta a direito adquirido. (REsp 885.893/RJ, DJ 01.03.2007).*

4. *A Lei 8.981/95, ao estabelecer a aludida limitação, "não alterou os conceitos de renda e de lucro, nem tampouco ofendeu os arts. 43 e 110 do CTN, porquanto o art. 52 da mencionada lei diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada" (AgRg no REsp 516849/CE, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 03.04.2006).*

5. *Agravo regimental desprovido.*

(STJ, AgRg no REsp 944.427/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/04/2009)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL.

APELAÇÃO INTEMPESTIVA. REMESSA OFICIAL. EFEITO DEVOLUTIVO.

PRECLUSÃO. INTERESSE DO PODER PÚBLICO. CSSL. IMPOSTO DE RENDA.

PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI N. 8.981/95.

LEGALIDADE.

1. *O recurso especial é cabível contra acórdão que, constatando a intempestividade do recurso voluntário da Fazenda, decidiu a controvérsia apenas em sede de remessa ex officio, tendo em vista que o reexame necessário trata-se de instituto criado em benefício do Poder Público. Precedente: (Resp 435.645, Rel. Ministro Franciulli Netto, DJU de 19.05.03).*

2. *"A limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercício anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda, não se encontra eivada de ilegalidade." (ERESP 429730/RJ, Primeira Seção, DJ de 11.04.2005).*

3. *Afasta-se, inclusive a alegação de afronta a direito adquirido. (REsp 885.893/RJ, DJ 01.03.2007).*

4. *A Lei 8.981/95, ao estabelecer a aludida limitação, "não alterou os conceitos de renda e de lucro, nem tampouco ofendeu os arts. 43 e 110 do CTN, porquanto o art. 52 da mencionada lei diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada" (AgRg no REsp 516849/CE, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 03.04.2006).*

*5. Agravo regimental desprovido.**(AgRg no REsp 944.427/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 25/05/2009)**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. IMPOSTO DE RENDA.**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. MP 812/94. LEIS 8.981/95 E 9.065/95. LIMITAÇÃO DE 30%. LEGALIDADE. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO DESPROVIDO.**1. Esta Corte, em diversas oportunidades, manifestou-se no sentido da legalidade da limitação de trinta por cento (30%) na compensação de prejuízos fiscais, sob o fundamento de que a Lei 8.981/95, que estabeleceu essa limitação, não alterou os conceitos de renda e de lucro, nem tampouco ofendeu os arts. 43 e 110 do CTN, **porquanto o art. 52 da mencionada lei diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada.****2. É legal essa limitação, em relação à compensação de prejuízos fiscais verificados até o dia 31.12.1994, a partir do exercício de 1995, não havendo contrariedade ao princípio da anterioridade.**3. Agravo regimental desprovido.**(STJ, AgRg no REsp 516.849/CE, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 03/04/2006, p. 228)*

No âmbito da 2ª Turma do e. STJ, destacam-se as seguintes decisões:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – CONTRARIEDADE AO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA – IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÃO DA LEI Nº 8.981/95: LEGALIDADE.**1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.**2. A limitação estabelecida na Lei 8.981/95 não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.**3. O art. 52 do mencionado diploma legal diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN.**4. A legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem.**5. Controvérsia já pacificada pela Primeira Seção desta Corte.**6. Recurso especial não provido.**(STJ, REsp 993.975/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009)**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DEDUÇÃO*

*DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÃO DA LEI Nº 8.981/95: LEGALIDADE.**1. A limitação estabelecida na Lei 8.981/95 não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.**2. O art. 52 do mencionado diploma legal diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN.**3. A legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem.**4. Controvérsia já pacificada pela Primeira Seção desta Corte.**5. Recurso especial não provido.**(STJ, REsp 1.132.518/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2009)**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÃO DA LEI Nº 8.981/95: LEGALIDADE.**1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário 232.084-9, relator o Ministro Relator Ilmar Galvão, decidiu que Medida Provisória nº 812/94, convertida na Lei 8.981/95, foi publicada no dia 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado financeiro do exercício, encerrado no mesmo dia, sendo irrelevante, para tanto, que o último dia do ano de 1994 tenha recaído num sábado, se não se acha comprovada a não-circulação do Diário Oficial da União naquele dia.**2. A limitação estabelecida na Lei 8.981/95 não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.**3. O art. 52 do mencionado diploma legal diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN.**4. A legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem.**5. Controvérsia já pacificada pela Primeira Seção desta Corte.**6. Recurso especial parcialmente conhecido e não provido.**(STJ, REsp 1.132.256/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2009)*

No âmbito do CARF, é possível divisar dois momentos distintos em sua jurisprudência. A primeira compreende o período entre 2001 e 2009, enquanto que a segunda teve início em meados de 2009/2010.

No acórdão n. 108-06682, de 20.9.2001, a 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**, julgou ser **válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação:**

“INCORPORAÇÃO — DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO

DE PREJUÍZOS — INAPLICABILIDADE - No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado.

Ainda em 2001, o acórdão n. 101-93438, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, julgou que a compensação dos prejuízos, mesmo na hipótese de extinção por incorporação, deveria respeitar a “trava dos 30%”:

“IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS- A regra legal que estabeleceu o limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos não contém exceção para as empresas que sejam objeto de incorporação.

*INOBSERVÂNCIA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIAPOSTERGAÇÃO — Não há previsão legal para exigência de multa de mora sobre o imposto postergado
MULTA- RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR POR INCORPORAÇÃO — Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias cometidas pela incorporada, se o lançamento foi formalizado após a incorporação.”*

A incipiente divergência foi sufragada logo em 2002, quando a CSRF julgou a questão. Assim, no acórdão n. 01-04258, de 2.12.2002, a CSRF, por maioria, julgou **válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação:**

“COMPENSAÇÃO PREJUÍZO E BASE NEGATIVA – No caso de incorporação, uma vez que vedada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada.”

As decisões que se seguiram, tanto das Turmas Ordinárias quanto da CSRF, navegaram em águas tranquilas, firmes na compreensão de que seria válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação. **Por unanimidade**, o acórdão da CSRF n. 01-05100, de 19.10.2004, confirmou tal entendimento:

“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.”

Destacam-se as seguintes decisões das Turmas Ordinárias que se seguiram, boa parte por **unanimidade de votos**:

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.

(Acórdão n. 108-07456, de 2.7.2003, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)

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, no balanço da cisão, a parcela de prejuízos proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30%.

(Acórdão n. 101-94515, de 17.3.2004, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — EMPRESAS EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL- A jurisprudência do Conselho que afasta a limitação só alcança a compensação feita na declaração final de extinção.”

(Acórdão n. 101-95856, de 9.11.2006, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos)

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL – LIMITE DE 30% – EMPRESA INCORPORADA. A lei não traz qualquer exceção a 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%.

(Acórdão n. 101-95872, de 9.11.2006, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)

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. (Acórdão CSRF/01-05.100, em Sessão de 19 de outubro de 2004, publicado no DOU de 28/02/2002).

(Acórdão n. 107-09.243, de 05.12.2007, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)

CSL — INSTITUIÇÃO FINANCEIRA EM PROCESSO DE EXTINÇÃO (REGIME DE LIQUIDAÇÃO ORDINÁRIA) — TRAVA DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — INAPLICABILIDADE A denominada trava de 30% na

compensação de prejuízos, que pressupõe o princípio de continuidade da empresa, não pode ser aplicada quando a sociedade se encontra em processo de extinção em razão do regime de liquidação ordinária em que se encontra.

(Acórdão n. 107-07.856, de 11.11.2007, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por unanimidade)

IRPJ. CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS EM PERÍODOS ANTERIORES. CISÃO. INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO. Constitui pressuposto da aplicação da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas a continuidade das atividades do contribuinte e a paulatina apropriação dos prejuízos. Nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, com a conseqüente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador, vez que tal determinaria o fenecimento do direito do contribuinte.

(Acórdão n. 107-09.447, de 13.8.2008, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – TRAVA – CISÃO – Em relação à parcela proporcional ao patrimônio líquido transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. Por essa razão, no balanço da cisão, a parcela do prejuízo proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30% do lucro líquido ajustado.

(Acórdão n. 101-96509, de 22.1.2008, a 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por unanimidade).

Em 02.10.2009, **por voto de qualidade**, a CSRF alterou esse entendimento até então corrente, como se observa no acórdão n. 9101-00401:

IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

Por fim, no julgamento do recurso especial objeto desta declaração de voto, realizado em fevereiro de 2016, novamente a CSRF, **por voto de qualidade**, decidiu manter a glosa da compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e da base de cálculo negativa (CSL) pela não observância da “trava de 30%”, ainda que o contribuinte tenha sido extinto por incorporação. *Permissa venia*, conforme se procurou demonstrar, tal decisão destoa de todo o ordenamento jurídico.

1.5. Conclusão quanto ao mérito principal do recurso especial.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2004

Autenticado digitalmente em 02/03/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 03/03/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 04/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O caso ora em análise envolve a compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra os seus próprios lucros, todos apurados antes do evento de extinção por incorporação, ocorrido em **2006**.

Pelo que foi exposto e em linha com meu voto proferido no julgamento do presente recurso especial, entendo que o ciclo de diferimento do direito à compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL), tal como prescrito pelos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 (“trava dos 30%”), encerrou-se com a extinção da contribuinte pela incorporação realizada, não sendo legal a glosa levada a termo no AIIM.

2. A punição do contribuinte pela prática de conduta razoável considerada legítima pelo CARF à época dos fatos.

Por meio de memoriais, o contribuinte requer seja afastada a cobrança multa punitiva que lhe foi imposta pela compensação de seu saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), sem a observância da “trava dos 30%”, em sua última declaração de rendimentos entregue em razão de sua extinção por incorporação, ocorrida em **2006**. Alega que teria agido de boa-fé, acompanhando o entendimento consolidado deste Tribunal à época dos fatos, o que reclamaria a aplicação, inclusive, da Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”.

A análise da questão demanda saber:

- Se há, no sistema jurídico brasileiro, proteção ao contribuinte que, de boa-fé, age de forma razoável e compatível com o entendimento da administração fiscal, especialmente por seu órgão máximo de julgamento;
- Se existente, qual seria a extensão da proteção ao contribuinte, distinguindo-se a possibilidade de cobrança do débito principal e das penalidades pecuniárias que o acompanham;
- Por fim, caso existente a referida proteção ao contribuinte, se o caso concreto se adequa às situações que reclamam a sua aplicação.

2.1. O sistema jurídico brasileiro protege o contribuinte que, de boa-fé, age de maneira razoável e compatível com o entendimento da administração fiscal, especialmente por seu órgão máximo de julgamento?

Essa análise possivelmente representa um dos temas mais relevantes da teoria do Direito tributário, pois suscita posicionamentos relacionados à justiça e à sua efetiva concretização em um dado sistema jurídico, o que requer, para isso, igualdade, segurança jurídica e boa-fé nas relações entre fisco e contribuinte. KLAUS TIPKE¹⁰ oferece um bom ponto de partida para a compreensão do presente caso, *in verbis*:

“As Constituições dos Estados de Direito não permitem que o Direito Positivo seja dissociado da Ética. Elas partem do pressuposto de que é possível reconhecer o que é justo e o que é injusto. A Constituição Brasileira declara-se por ‘uma sociedade livre, justa e solidária’. A Constituição Alemã não contém qualquer declaração expressis verbis em favor da justiça, mas estatui – assim como a Constituição Brasileira – o direito fundamental à igualdade perante a lei. Tratamento isonômico como corolário da justiça pressupõe, porém, um critério adequado de comparação, um tertium comparationis orientado pela justiça. Contudo, é amplamente aceito que o princípio da igualdade seja um produto da justiça. Não existe um critério uniforme para todo o Direito. Muito mais correto é que cada ramo do Direito tenha seu próprio critério. Em outras palavras, deve ser decidido qual princípio ou qual critério é adequado para o particular ramo do Direito, tal como o Direito Tributário. Na Alemanha fala-se, portanto, em justiça adequada à matéria.

O que é adequado à matéria depende da finalidade da regulamentação do particular ramo do Direito. O Direito Penal orientado pela culpabilidade mede a pena justa segundo o grau de culpa. Subvenções são medidas segundo a necessidade ou segundo um mérito especial. Por isso se fala em princípio da necessidade e princípio de mérito. Para o Direito Tributário é amplamente reconhecido que este deve ser orientado pelo princípio da capacidade contributiva. Isso não vale, porém, para normas extrafiscais.”

A justiça naturalmente também deverá ser observada na lei tributária que define infrações. Mas nessa seara há peculiaridades especiais, pois, como bem observa MARIA ÂNGELA L. PAULINO PADILHA¹¹, “é preciso ter em mente que os interesses punitivos não se confundem com os interesses arrecadatórios do Estado, sob pena de desvirtuar-se o sistema repressivo de seus propósitos”.

E não se espera apenas que o legislador imprima justiça ao sistema jurídico, cabendo esse dever também ao aplicador do Direito. MORIS LEHNER¹² constata que o “princípio fundamental da tributação justa” não deve ser observado apenas na edição das leis, mas também quando de sua aplicação, de forma que a interpretação da lei também deve ser orientada por esse “princípio normativo diretivo”.

O Direito brasileiro não se furtou de tais constatações, o que se comprova pela análise do CTN, especialmente em seus arts. 100 e 112.

O art. 112 do CTN se dirige diretamente aos aplicadores do Direito tributário, inclusive aos Conselheiros do CARF, pois trata da interpretação da legislação ordinária. O Legislador Complementar, imbuído da competência que lhe foi outorgada pelo art. 146 da

¹¹ PAULINO PADILHA, Maria Ângela Lopes. As Sanções no Direito Tributário. São Paulo : Noeses, 2015, p. XXIX.

¹² LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 2001, p. 143-6.

CF/88, torna mandatório ao intérprete considerar fatores como a “natureza ou às circunstâncias materiais do fato” e a sua “punibilidade”. Em caso de “**dúvida**” que circunde os referidos fatores, a norma deve ser aplicada “da maneira mais favorável ao acusado”. Eis a redação do dispositivo:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Parece claro que tal norma persegue a justiça fiscal, a segurança jurídica e a boa-fé nas relações entre o fisco e o contribuinte. Entre outras variáveis fáticas alcançadas por essa norma, as condutas praticadas pelo contribuinte que apresentem dúvida razoável quanto à sua legitimidade devem ser escusadas de penalização. Trata-se de *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*, que no Direito penal encontra paralelo no consagrado “*erro de proibição*”.

A pedra de toque para a sua aplicação é a aferição, pelo intérprete, da *razoabilidade* da conduta praticada pelo contribuinte, o que reclama por critérios para a outorga dessa proteção.

A seleção de critérios para a identificação de condutas razoáveis, que imponham dúvida quanto à sua legitimidade capaz de amenizar ao máximo possível a aplicação de penalidades tributárias, não é tarefa das mais simples, como observa a doutrina. Nesse sentido, leciona LUÍS EDUARDO SCHOUBERTI¹³, *in verbis*:

“À primeira vista, o dispositivo acima [CTN, art. 112] poderia ser visto como de difícil aplicação prática, ou pelo menos de difícil controle, já que seu pressuposto – a dúvida – carrega extremo grau de subjetividade. Aquilo que para um é duvidoso surge no espírito de outrem com clareza.

Entretanto, a peculiaridade do processo brasileiro – tanto o administrativo quanto o judicial – em que preveem órgãos colegiados de julgamento, com sessões públicas, oferece um controle objetivo da dúvida.

Não é incomum, com efeito, que decisões sejam tomadas em estreita maioria, ou até mesmo por voto de qualidade do presidente do órgão julgador. Em tais casos, a dúvida fica manifesta pela expressiva opinião da minoria vencida”.

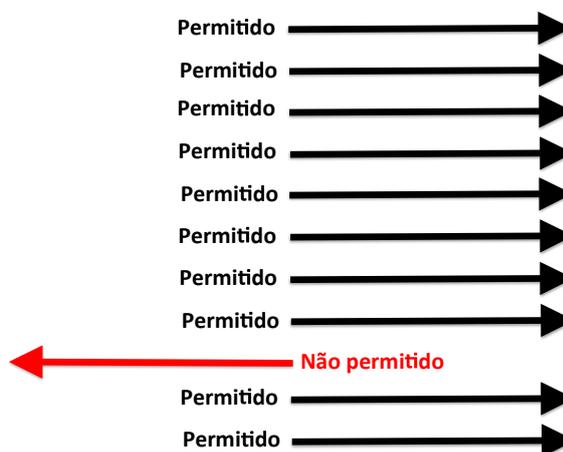
Entre os critérios que podem ser adotados para aludida aferição, o caso concreto nos impõe decidir se é ou não fator relevante a constância de um determinado

entendimento pela administração fiscal, especialmente por seu órgão máximo de julgamento, acompanhada da adoção, pelo contribuinte, de conduta trilhada nessa mesma direção.

As decisões do CARF, produzidas para o controle da legalidade dos lançamentos tributários, são públicas e influenciam a tomada de decisões do mais cauteloso dos contribuintes. De fato, o particular que, de boa-fé, se preocupar em ser diligente e cumprir com todos os seus deveres perante o fisco brasileiro, sem dúvida precisará contar com o auxílio de um consultor tributário (“*compliance cost*”), que terá como parte fundamental de seu trabalho verificar diligentemente como a administração fiscal, especialmente por seus órgãos decisórios, aplicam os enunciados legais que influenciam o caso sob a sua análise.

Para bem localizar a questão, suponha-se, por hipótese, que decisões reiteradas do CARF afirmem, de forma irrecorrível para variados contribuintes, que uma determinada conduta seria plenamente legítima (“**permitido**”), como ilustrado na representação gráfica a seguir:

Figura 05. Norma de escusa de penalidade à conduta razoável.



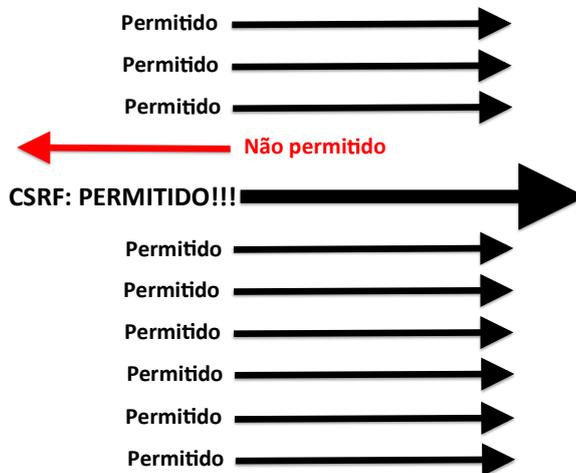
A representação gráfica suscita proposadamente situação de ausência de homogeneidade absoluta das decisões, exatamente para evidenciar que esta não é uma exigência para a aplicação do art. 112 do CTN. Para a incidência da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*, o Legislador Complementar exige que exista “**dúvida**” (CTN, art. 112, *caput*), o que não é afastada simplesmente por uma decisão divergente (“não permitido”) de uma série constante de decisões em um mesmo sentido (“permitido”).

Bem compreendidos, julgados de Turmas Ordinárias do CARF, que destoem de uma série constante de decisões, tem um papel fundamental no processo de estabilização do Direito tributário, em que o Tribunal administrativo, no âmbito de sua competência, esclarece à sociedade qual o seu entendimento quanto à legítima aplicação das normas tributárias: tais decisões divergentes (“não permitido”) ensejam a atuação da CSRF para a uniformização da jurisprudência administrativa. Diante de uma decisão da CSRF, a sociedade pode compreender com mais certeza quais condutas são (ou têm sido) legitimadas pela administração fiscal, como um aceno de segurança jurídica àqueles que seguirem o mesmo caminho.

Nos moldes de nosso sistema jurídico, a decisão da CSRF apresenta **elevada eloquência** para a transmissão de mensagem à sociedade que, de boa-fé, poderá compreender como deverá agir para estar em conformidade com o entendimento da administração fiscal.

Graficamente, em continuidade à ilustração acima, poderíamos ter a seguinte imagem como decorrência de uma decisão da CSRF:

Figura 06. Norma de escusa de penalidade à conduta razoável.



Nesse seguir, independentemente de decisão divergente isolada (“*outlines*”), caso o contribuinte trilhe o mesmo caminho indicado por uma constância de decisões do CARF, confirmada por decisão ou decisões da CSRF, a sua conduta deve ao menos ser considerada razoável pela administração fiscal. Caso esse tribunal administrativo posteriormente altere o seu padrão de entendimento sobre o tema em questão, então será preciso reconhecer que haveria, ao menos, a “*dúvida*” requerida pelo art. 112 do CTN para a incidência da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*.

Essa questão foi analisada pelo CARF, por exemplo, em face da guinada de sua jurisprudência a respeito do *planejamento tributário*. Assim, no acórdão n. 101-95.537, este Tribunal compreendeu que não seria legítimo punir o contribuinte que teria sido induzido, à época dos fatos, pela jurisprudência pretérita:

PENALIDADE QUALIFICADA — INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE — ERRO DE PROIBIÇÃO — ARTIGO 112 DO CTN — SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI — Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudenciais contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. Recurso provido parcialmente.

(Acórdão n. 101-95.537, Processo n. 11065.001589/2004-67, sessão de 24/05/2006)

A aludida norma também encontra reforço no art. 100 do CTN:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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.

Como se observa, o art. 100 do CTN deixa clara a necessidade de *exclusão de penalidade pecuniária* caso o contribuinte obedeça *normas complementares* consubstanciadas, por exemplo, em *decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa* (inciso II) ou, ainda, em *práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas* (inciso III).

É preciso compreender claramente a relação estabelecida entre os arts. 100 e 112 do CTN. Se, por um lado, o art. 112 deixa em aberto quais critérios podem ser utilizados para que o aplicador verifique se há a “dúvida” que lhe obriga a interpretar a penalidade da forma mais favorável ao acusado, por outro, o art. 100 do CTN não exclui das decisões administrativas colegiadas a serventia de se prestarem à aferição da referida “dúvida” e da razoabilidade da conduta adotada pelo contribuinte.

Também é preciso observar que **constância de precedentes** do órgão máximo de julgamento da administração fiscal pode ser compreendido como *práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*, abarcadas pelo art. 100, **III**, do CTN.

Tais normas encontram fundamento de validade na Constituição Federal. Entre outras normas constitucionais que podem ser citadas, merece destaque a que prescreve a observância no “princípio da razoabilidade”, explicitado por REGINA HELENA COSTA¹⁴ do seguinte modo ao lecionar sobre “princípios gerais do direito sancionador”:

“Merece referência, outrossim, o princípio da razoabilidade. No direito brasileiro, a razoabilidade encontra fundamento expresso no art. 5º, LIV, CR, segundo o qual “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”

A razoabilidade é medida em relação ao interesse público específico. A razoabilidade deve ser tomada como aquilo que a sociedade pode admitir como uma das soluções possíveis para o caso concreto; é o padrão social a respeito de certas condutas e, portanto, só pode ser aferida em função da realidade, de um contexto determinado.

Pensamos, assim, que razoabilidade e proporcionalidade sejam termos fungíveis, a significar diretriz implícita fundamentada nas ideias de devido processo legal substantivo e de justiça, com vistas à proteção da arbitrariedade”

Desse modo, os aplicadores do Direito tributário, entre eles os Conselheiros do CARF, possuem uma bússola prescrita pelo ordenamento jurídico para que, no caso de conduta razoável do contribuinte que suscite “dúvida” quanto à sua punibilidade, trilhem a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Não se pode deixar de observar que o art. 100, II, do CTN, erigiu “as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa” com *status* de *normas complementares*, desde que a lei lhes atribua “eficácia normativa”. Note-se que o ordenamento atribui juridicidade às normas “gerais e abstratas”, “gerais e concretas”, “individuais e abstratas” ou “individuais e concretas”¹⁵. A todos esses enunciados prescritivos o sistema jurídico atribui “eficácia normativa”. E os acórdãos enunciados pelas Turmas Ordinárias e pela CSRF do antigo Conselho de Contribuintes, que compõem a série constante referida nas ilustrações acima, possuem “eficácia normativa”, de natureza individual e concreta.

A atribuição de *eficácia normativa individual e concreta* às referidas decisões é suficiente para os propósitos da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*: evidenciar que outros contribuintes, mesmo que estranhos ao procedimento administrativo, poderiam ter justificáveis “**dúvidas**” sobre a vedação de uma conduta. Foi o que reconheceu o art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64, suscitado pelo contribuinte em sede de memoriais:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o impôsto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

(...)

¹⁵ É o que leciona PAULO DE BARROS CARVALHO, *in verbis*: “Por fontes do direito havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas. O significado da expressão fontes de direito implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui avante, de “veículo introdutor de normas”. Isso já nos autoriza a falar em “normas introduzidas” e “normas introdutoras”. Pois bem, nos limites desta proposta, as fontes do direito serão os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que introduzam no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas. Agora, tais ocorrências serão colhidas enquanto atos de enunciação, já que os enunciados consubstanciam as próprias normas. Trata-se de um conceito sobremaneira relevante porque a validade de uma prescrição jurídica está legitimamente ligada à legitimidade do órgão que a expediu, bem como ao procedimento empregado na sua produção.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 2000.pg 45)

Deve ser verificada a relevância ao presente recurso especial desse dispositivo suscitado pelo contribuinte.

Analisadas as normas do CTN sobre a matéria, é possível avançar na análise do ciclo de positivação do Direito tributário para cogitar, por hipótese, três possíveis reações do legislador ordinário: *i*) regular, sem restringir, a fruição da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*; *ii*) restringir ou mesmo proibir que a interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida na penalização de conduta razoável; *iii*) quedar-se silente, tendo em vista que os aplicadores do Direito tributário já se encontram suficientemente tutelados sobre a questão.

O art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64, como se vê, cuida da fruição da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*. O legislador ordinário requereu decisão da CSRF como requisito para a demonstração da razoabilidade da conduta do acusado capaz de evidenciar “dúvida” que lhe garanta a mais favorecida das interpretações e o afastamento de penalidades (“decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal”). Além disso, o legislador ordinário não exigiu qualquer *constância de entendimento* do Tribunal, valendo-se do singular (“decisão irrecorrível”) para fazer referência àquilo que serviria de escusa à aplicação de penalidade, enfatizando que o contribuinte não necessita ser parte do procedimento administrativo que deu origem à decisão paradigmático (“seja ou não parte o interessado”).

Assim, parece correto compreender que a Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”, apresenta três espectros normativos. Primeiro, apenas declara a *norma de escusa de penalidade à conduta razoável* já prescrita pelo CTN, ao que se poderia chamar de *meramente pedagógica* ou *didática*¹⁶. Segundo, ao tornar prescindível a pluralidade das decisões de mesmo sentido, satisfazendo-se com uma única decisão irrecorrível da CSRF, o legislador ordinário tornou mais objetiva a aferição da “dúvida” que garante ao acusado a mais favorecida das interpretações. Por fim, ao exigir decisão irrecorrível da CSRF, o enunciado prescritivo por ser considera restritivo, pois tais condições não foram requeridas pelo legislador complementar.

São controvertidas algumas questões sobre a eficácia da Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”. Seria possível, por exemplo, questionar se haveria proporcionalidade na suposta distinção do legislador, em agraciar exclusivamente as relações jurídico-tributárias atinentes ao IPI com uma *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*. Porque o legislador garantiria apenas em relação às relações em torno do IPI a aplicação de tal norma que, afinal, vivifica a segurança jurídica, a justiça fiscal e a boa-fé?

No entanto, não me parece necessário enfrentar tais questionamentos, pois o presente caso seria igualmente solucionado com ou sem a aplicação direta da Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”.

Ocorre que, na hipótese da Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”, ser aplicável apenas ao IPI e, assim, não poder ser suscitado aos casos envolvendo IRPJ e CSL, o art. 112 do CTN possui eficácia suficiente para vincular o julgador. Se o legislador ordinário quedou-se silente ao voltar as suas atenções à tributação sobre a renda, o seu silêncio transmite a mensagem eloquente de que a justiça fiscal, a segurança jurídica e a boa-fé administrativa

¹⁶ Há no sistema jurídico normas cuja função é meramente pedagógica, declaratória, didática. Tais normas não são, em absoluto, imprescindíveis, já que não lhes cabe mais do que repisar de forma mais clara e eficaz à sociedade algum mandamento já existente no ordenamento jurídico. A importância de normas gerais e abstratas meramente pedagógicas pode estar relacionada com a necessidade de se lembrar aos aplicadores do Direito a sua cogência, de modo que, quanto menor a *eficácia social* das normas do sistema jurídico, mais pertinência pode vir a ter enunciados prescritivos meramente *pedagógicos*, *didáticos*.

foram adequada e suficientemente prestigiadas pelo CTN, não sendo necessário mais qualquer atividade legislativa para dar eficácia à *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*.

Da mesma forma, não é aplicável ao caso concreto o Parecer Normativo COSIT n. 23, de 6 de setembro de 2013, que trata da força vinculante de um acórdão administrativo em relação a terceiros. Ocorre que, no caso concreto, não se trata simplesmente de aplicar, com força de *norma complementar*, o teor de um acórdão do CARF, emanado em relação a um terceiro, com a conseqüente exclusão de penalidades (CTN, art. 100, II). Trata-se de reconhecer se há ou não a “dúvida” requerida pelo art. 112 do CTN decorrente da constância de precedentes do órgão máximo de julgamento da administração fiscal, que se aproxima mais da hipótese do art. 100, III, do CTN.

2.2. Qual a extensão da proteção ao contribuinte, distinguindo-se o débito principal das penalidades pecuniárias que o acompanham?

Na análise da obrigação tributária objeto do presente processo administrativo, é preciso distinguir o *crédito tributário* da *penalidade pecuniária* (CTN, art. 113, §1º). Ocorre que a *norma de escusa de penalidade à conduta razoável* apenas tem eficácia sobre a *penalidade pecuniária*, sem afetar a cobrança do tributo (CTN, art. 3º).

O art. 146 do CTN tutela os casos em que a administração fiscal altera o seu entendimento quanto à correta aplicação de uma norma de incidência tributária. Para os contribuintes que tiveram as suas condutas já fiscalizadas para averiguação de subsunção a uma norma tributária no período em que a administração mantinha, por exemplo, entendimento de não incidência, o referido dispositivo do CTN prescreve a inalterabilidade da situação jurídica estabelecida. Em relação aos exercícios ainda não fiscalizados, no entanto, a novel interpretação poderia ser legitimamente adotada, não havendo direito adquirido desse contribuinte à interpretação pretérita.

Por sua vez, a ressalva “em relação a um mesmo sujeito passivo”, contida no art. 146 do CTN, não estende a *terceiros* a garantia de que serão observados, pela administração fiscal, idênticos critérios jurídicos para o lançamento do tributo. Assim, se duas empresas concorrentes forem fiscalizadas pela primeira vez, para a averiguação de fatos semelhantes, em um mesmo período, pelo mesmo agente fiscal, não há, *a priori*, garantia a nenhuma delas de que lhes seja aplicada homogênea interpretação jurídica. Da mesma forma, ainda que todos os concorrentes de uma empresa obtenham da administração fiscal um mesmo entendimento (não cobrança de um tributo, por exemplo), não poderia esse contribuinte, apenas por esse fundamento, exigir da administração fiscal não ser cobrado desse tributo. Ocorre que “as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, que por qualquer razão venham a ser alteradas, tem relevância para afastar penalidades, mas não afetam a cobrança do tributo em si (CTN, art. 100, III e parágrafo único).

Como se constata, o ordenamento jurídico proíbe que o fisco castigue, com penalidades pecuniárias, o contribuinte que agiu, à época dos fatos, em conformidade com a interpretação então mantida pela administração fiscal. Mas a proteção em exame não proíbe a administração fiscal de alterar o seu entendimento e realizar a cobrança de certo tributo dentro do prazo de 5 anos, contados conforme o art. 150 ou 173 do CTN.

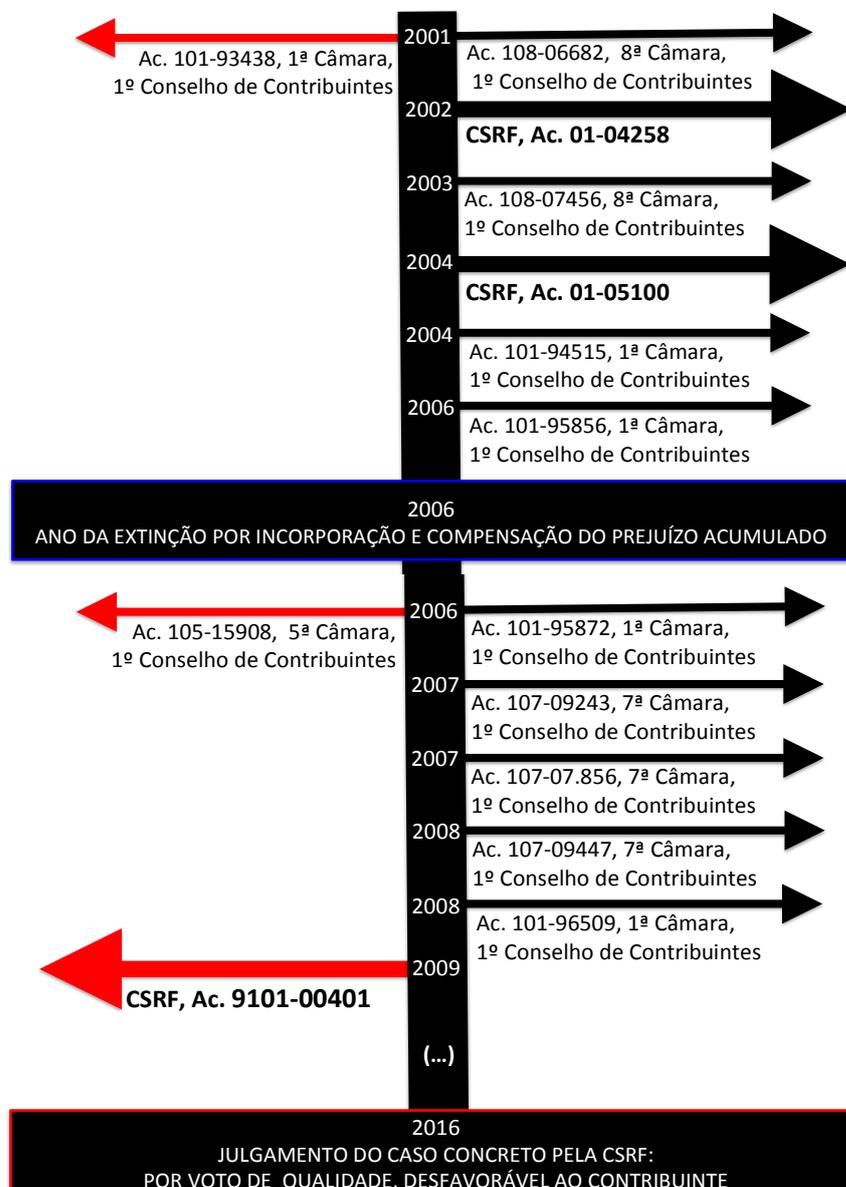
Assim, se aplicável ao presente caso, a *norma de escusa de penalidade à conduta razoável* afastaria apenas a cobrança da multa imposta no AIIM.

2.3. O caso concreto se adequa às situações que reclamam a proteção da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*?

No presente caso, é preciso aferir se, em 2006, quando a conduta do contribuinte foi concretizada, haveria uma padrão nas decisões deste Tribunal administrativo que indicasse como legítimo o caminho então trilhado.

Já se verificou, na análise do mérito do presente recurso especial (vide tópico “1.4”), a evolução da jurisprudência do CARF atinente à “trava dos 30%”. A representação gráfica abaixo ilustra a constância do entendimento mantido pelas Turmas Ordinárias e pela CSRF do antigo Conselho de Contribuintes quando o contribuinte, em face de sua extinção por incorporação, realizou a compensação de seus prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) sem a “trava dos 30%”.

Figura 06. Constância de decisões do CARF sobre a “trava dos 30%”.



Como se observa, em **2006**, o contribuinte estava imerso em um sistema jurídico no qual as decisões enunciadas pelo CARF, inclusive por sua CSRF, manifestavam com *constância* que, em face de extinção da pessoa jurídica por incorporação, seria legítima a compensação de seus prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) sem a “trava dos 30%”. A CSRF se manifestou sobre a matéria em **2002** e em **2004**, considerando legítima tal conduta, sem destoar da imensa maioria dos acórdãos enunciados, **por unanimidade de votos**, pelas Turmas Ordinárias.

É muito coerente a observação de ROBERTO DUQUE ESTRADA¹⁷ a respeito do cenário instaurado à época da conduta praticada pelo contribuinte (**2006**), *in verbis*:

“Qualquer consultor em matéria tributária, entre dezembro de 2002 e outubro de 2009, quando indagado por clientes se uma pessoa jurídica, no período base de sua extinção, em virtude de cisão, fusão ou incorporação, poderia compensar integralmente o saldo de prejuízos fiscais acumulados, isto é, sem observar o limite de 30% de redução do lucro líquido, teria respondido afirmativamente à questão e classificado como muito remota a probabilidade de perda em eventual discussão administrativa. O consultor tributário fundamentaria sua resposta na jurisprudência consolidada da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), inaugurada pelo Acórdão CSRF/01-04.258, de 1o de dezembro de 2002, da relatoria do conselheiro Celso Alves Feitosa, assim ementado: (...)”

Apenas a partir de **2009** (ou agosto de **2010**, quando foi formalizado o acórdão n. 9101-00401, da CSRF) é possível identificar uma mensagem diferente transmitida pelo órgão máximo de julgamento da administração fiscal quanto à legitimidade da conduta em questão.

Dessa forma, caso se compreendesse aplicável o art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64, para situações envolvendo a tributação da renda (e não apenas IPI), então será forçoso concluir que há substrato fático para a sua incidência ao caso concreto: ***o dispositivo exige uma única decisão irrecorrível da CSRF para suscitar o afastamento de penalidade, mas o contribuinte possuía, à época dos fatos, dois acórdãos da CSRF que reconheciam a legitimidade de seu agir.***

Não obstante, ainda que por qualquer razão se considere inaplicável ao presente caso a Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”, ainda assim deve ser reconhecida a incidência da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*.

No presente caso, o padrão da jurisprudência do antigo Conselho de Contribuinte à época da conduta praticada pelo contribuinte, inclusive em face das decisões da CSRF, demonstra que os atos praticados apresentavam elevada razoabilidade e não seriam, *a priori*, considerados como sujeitos à *punibilidade*. Quando muito, haveria “*dúvida*” (CTN, art. 112, *caput*) quanto à sua “*punibilidade*” (CTN, art. 112, III). Tais normas do CTN, que tratam da interpretação da legislação ordinária, se dirigem diretamente aos agentes fiscais e aos julgadores (administrativos ou judiciais), não havendo discricionariedade quanto à sua obediência.

Note-se que a aferição da “dúvida”, no presente caso, se torna manifesta pelo próprio julgamento do presente recurso especial, ocorrido em 2016. Neste, houve empate entre os julgadores, pois 5 deles entenderam como legítima a conduta praticada pelo contribuinte, embora outros 5 tenham entendido pela ausência de permissivo expresso no sistema para a sua realização. Por voto de qualidade do i. Presidente da Turma, considerou-se como não permitido o aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas sem a “trava dos 30%”.

Assim, se em 2006, quando a conduta foi praticada, a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuinte indicava para a legitimidade dos atos praticados pelo contribuinte, em 2016 apenas um voto, em meio a um colegiado composto por 10 julgadores, seria suficiente para que a conduta em questão fosse considerada perfeitamente legítima. Nesse caso, como adverte a doutrina acima analisada, “a dúvida fica manifesta pela expressiva opinião da minoria vencida” 18.

2.4. Conclusões finais quanto à imposição de multa contra o contribuinte.

Por todos os fundamentos expostos, entendo que deve ser afastada a imposição da multa imposta no AIIM contra o contribuinte. No presente no caso, seria coerente que o contribuinte conduzisse os seus atos em conformidade com o padrão estabelecido pela constância das decisões do CARF, especialmente diante das decisões da CSRF que apontavam para a mesma direção. Se duas interpretações seriam possíveis, mas o órgão máximo de julgamento da administração fiscal confirmou que uma delas seria a correta, é razoável esperar que o contribuinte trilhasse por esse caminho, não sendo legítimo ao Estado lhe penalizar por agir de tal maneira.

Certa vez, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA¹⁹ asseverou que “*O contribuinte não pode se convencer da justiça da tributação a que se vê submetido porque não encontra racionalidade na tributação nacional. Registra-se grande imoralidade fiscal no país*”. Se a constatação desse professor estiver minimamente correta, urge que os operadores do Direito, especialmente os agentes fiscais e os membros dos tribunais administrativos e judiciários, empenhem os seus maiores esforços para que a justiça fiscal, a segurança jurídica e a boa-fé nas relações entre fisco e contribuinte façam parte da realidade brasileira.

Se no Brasil o contribuinte pode ter a confiança de, hoje, pautar-se de boa-fé na forma como a administração fiscal interpreta e aplica reiteradamente uma certa norma jurídica, então nossa nação já terá evoluído para um Estado democrático de Direito que garante a segurança jurídica aos seus administrados. Contudo, se um particular corre o risco de amanhã vir a ser punido por ter agido exatamente da forma como a administração fiscal, por seu órgão máximo de julgamento, afirmava ser legítima à época dos fatos, então ainda falhamos vergonhosamente em termos de justiça fiscal, segurança jurídica e boa-fé nas relações mantidas entre fisco e contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

18 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 2012, p. 708-709.

19 OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Contribuições sociais e desvio de finalidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; (coord.). Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.