



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

Processo n° 13808.003787/2001-15
Recurso n° 172.746 Voluntário
Acórdão n° **1803-000.551 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 05 de agosto de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente MARCOTRADE COMÉRCIO EXTERIOR DO BRASIL S.A.
Recorrida 5ª TURMA - DRJ EM SÃO PAULO - SP I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica

Exercício: 1997

Ementa: LUCRO INFLACIONÁRIO – REALIZAÇÃO OBRIGATÓRIA – A tributação do saldo credor da diferença IPC/BTNF do balanço de 1990 tornou-se obrigatória a partir do ano-calendário de 1993, sendo facultativo o diferimento escalonado, nos termos da Lei n° 8.200/91.

DECADÊNCIA – LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO - O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA – IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - A pessoa jurídica incorporadora é responsável, por sucessão, pelo crédito tributário devido pela incorporada. No entanto, é válido o auto de infração lavrado após formal encerramento de atividades da incorporada, que contenha sua indicação no polo passivo da obrigação tributária, desde que assegurados o devido processo legal e a ampla defesa à sucessora.

MULTA DE OFÍCIO - SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR - SUCESSÃO ENTRE EMPRESAS INTEGRANTES DO MESMO GRUPO - EXONERAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - Tratando-se de sucessão entre empresas ligadas, coligadas ou controladas, deve-se manter a multa de ofício lançada na empresa incorporada, já que é manifesta a interveniência da incorporadora nos procedimentos da incorporada.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – CONSTITUCIONALIDADE – O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, NEGAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

SELENE FERREIRA DE MORAES

Presidente

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Benedicto Celso Benício Júnior, Walter Adolfo Maresch, Marcelo Fonseca Vicentini e Sérgio Rodrigues Mendes.

Relatório

Em processo de revisão da DIPJ/97, ano-base 1996, sobre o contribuinte acima identificado, foi lavrado Auto de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, relativamente ao ano-base de 1996 (fls. 57/58).

Os fatos que ensejaram a autuação e o respectivo enquadramento legal encontram-se descritos à fl. 58:

“LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO REALIZADO EM VALOR INFERIOR AO LIMITE MÍNIMO OBRIGATÓRIO, CONFORME DEMONSTRATIVOS ANEXOS. Arts. 195, 417, 419 e 420 do Regulamento de Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 1.041/94; Lei 9.065/95, art. 5º, caput e § 1º e art. 7º, caput e § 1º”

A fiscalização adicionou ao resultado do período lucro inflacionário realizado de R\$ 1.204.125,79, alterando o prejuízo apurado pelo contribuinte, de R\$ 336.422,89, para Lucro Real no montante de R\$ 867.702,90 (fl. 59), sobre o qual foi calculado o Imposto de Renda Suplementar.

O crédito tributário total lançado, acrescido da multa proporcional e de juros calculados até 31/07/2001, perfaz o montante de R\$ 489.646,58 (quatrocentos e oitenta e nove mil, seiscentos e quarenta e seis reais e cinquenta e oito centavos).

Conforme "Termo de Constatação" de fl. 56, trata-se a autuação de realização obrigatória de lucro inflacionário no ano-calendário de 1996, não efetuada pela empresa sob o argumento de que a Lei nº 8.200/91, que determinou a apuração do saldo de correção de monetária da diferença IPC/BTNF 90, tinha caráter facultativo e não impositivo.

Irresignada com a autuação, da qual tomou ciência em 31/07/2001 (fl. 57), a interessada apresentou, em 30/08/2001, a impugnação de fls. 70/95, acompanhada dos documentos de fls. 96/224, na qual apresentou as alegações abaixo sintetizadas:

- o Auto de Infração deve ser cancelado, porque apresenta erro quanto ao sujeito passivo, tendo sido lavrado contra pessoa jurídica extinta por incorporação. O lançamento deveria ter sido feito em face da empresa que incorporou a autuada, a qual não existia mais juridicamente à data da autuação;

- como o lançamento resultou de divergência no próprio nascimento do lucro inflacionário diferido, a decadência deve ser contada do ano que se deu a omissão verificada pelo fisco, e não do ano que seria devida a realização. Assim, o lançamento deve ser cancelado à vista do § 4º do art. 150 do CTN, porque decaído o direito de a Fazenda constituir crédito relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo prazo decadencial iniciasse a partir do nascimento do direito ao crédito tributário, no caso presente, do ano-base de 1991. Mesmo sob o critério do quinquênio contado da declaração de rendimentos entregue em 1992, nos termos do art. 173, do CTN, o lançamento se mostrava decaído;

- a obrigatoriedade da guarda e controle da escrituração relativa a fatos que repercutam em lançamentos de exercícios futuros foi instituída pelo artigo 37 da Lei nº 9430/96, não podendo ser aplicada retroativamente;

- o Conselho de Contribuintes tem decidido que o saldo devedor da diferença IPC/BTNF poderia ser deduzido no próprio ano de 1990, de modo que o saldo apurado pela impugnante "deve ser tratado como receita ficta omitida em 1991, ano de sua criação legal, sendo o diferimento faculdade do contribuinte, de que neste caso não se pode cogitar, pois o LID, embora em um primeiro momento tenha sido registrado contabilmente, foi logo em seguida estornado, de forma que, após tal estorno não há mais que se cogitar na própria possibilidade de diferi-lo";

- o Decreto nº 332/91 tornou obrigatória a correção monetária das demonstrações financeiras referentes ao período-base 1990 pelo IPC. Esse decreto afronta o artigo 99 do CTN, que limita o conteúdo e alcance dos decretos, eis que cotejada a determinação extrapolou a Lei nº 8.200/91, que em seu art. 3º previu o reconhecimento dessa diferença IPC/BTNF, mas não de forma obrigatória. Em suma, o diferimento escalonado, a partir de 1993, da tributação do saldo credor da diferença IPC/BTNF, consistiu em um favor fiscal do qual a impugnante abriu mão, disto não podendo ser penalizada;

- a Lei 8200/91 retirou o direito de as empresas utilizarem a variação do BTNF ao IRVF, prevista, na Lei 8.088/90, a partir do próprio ano de 1991, ofendendo o princípio da anterioridade e o da irretroatividade (art. 105 do CTN);

- ao menos deveria ser concedida à impugnante o direito à depreciação e a baixas retroativas dessa diferença de correção monetária agregada aos ativos;

- ainda que o fisco tivesse razão quanto à existência do saldo credor da diferença IPC/BTNF, não se pode admitir a tributação de um valor diferido que, a despeito da faculdade de realização parcial, com certeza teria sido integralmente realizado já em 1993 e absorvido pelos prejuízos fiscais acumulados, uma vez que, no ano-calendário de 1993 e nos seguintes, a impugnante ofereceu à tributação todo o lucro inflacionário gerado no período;

- se devida, a tributação do cotejado saldo de lucro inflacionário deveria ser efetuada no ano-calendário de 1993, ou no mínimo, deveria a autoridade fiscal abater desse saldo as realizações obrigatórias, ao percentual mínimo obrigatório ou em função da baixa de seus bens, nos anos de 1993, 1994 e 1995;

- a multa aplicada é indevida, pois sua natureza é estritamente pessoal e não pode ser transferida via sucessão;

A 5ª TURMA – DRJ EM SÃO PAULO – SP I, ao julgar a impugnação apresentada, manteve parcialmente o lançamento, consoante ementa adiante transcrita:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1996

Ementa: LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO OBRIGATÓRIA

A tributação do saldo credor da diferença IPC/BTNF do balanço de 1990 tornou-se obrigatória a partir do ano-calendário de 1993, sendo facultativo o diferimento escalonado nos termos da Lei nº8.200/91.

REALIZAÇÕES OBRIGATÓRIAS NOS PERÍODOS ANTERIORES

Na formalização do lançamento de imposto decorrente da falta de realização do lucro inflacionário, há que se excluir da base tributável as realizações obrigatórias de períodos anteriores, que influenciam no saldo de lucro inflacionário passível de realização no período da autuação.

COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZOS ACUMULADOS EM PERÍODOS ANTERIORES.

Não pode ser reclamada a compensação de prejuízos acumulados com as parcelas do lucro inflacionário que o contribuinte não realizou, utilizando-se da faculdade legal de diferimento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/12/1996

Ementa: SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Tanto a empresa incorporada, na condição de contribuinte, quanto a empresa incorporadora, na condição de

responsável tributário, figuram no pólo passivo da obrigação tributária relativa a fatos anteriores à incorporação. Comprovado nos autos que a sucessora tornou ciência das intimações fiscais e do lançamento, não há nulidade no Auto de Infração em que a empresa incorporada consta como contribuinte. A empresa sucessora responde pelo pagamento do tributo devido pela sucedida, sujeitando-se, inclusive, à multa de ofício e juros de mora aplicados no lançamento de ofício.

DECADÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO.

A contagem do prazo decadencial para o lançamento de ofício do IRPJ observa o artigo 173, inciso I, do CTN. Termo iniciado no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

DECADÊNCIA. LUCRO INFLACIONÁRIO.

No que respeita à realização do lucro inflacionário, o prazo decadencial não pode ser contado a partir do exercício em que se deu o diferimento, mas a partir de cada exercício em que deve ser tributada sua realização.

CONSERVAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS.

Obrigatoriedade da guarda e controle da escrituração relativa a fatos que repercutam em lançamentos de exercícios futuros por determinação do art. 4º do Decreto-lei nº 486/69, reproduzido no RIR/94 e ratificado pelo artigo 37 da Lei nº 9430/96.

Lançamento Procedente em Parte”

Cientificado da decisão em 29/02/2008, interpôs o contribuinte recurso a este conselho, em 28/03/2008, aduzindo razões similares às apresentadas em primeiro grau administrativo, naquilo que tangia à parcela mantida dos lançamentos.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR, Relator:

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais para seu seguimento.
Dele conheço.

(1) Da decadência

Preliminarmente, aduziu a recorrente ter ocorrido a decadência dos lançamentos debatidos.

Segundo sua exegese, as autuações focadas, por se fulcrarem em variação monetária do balanço do ano-calendário de 1990, teriam fato gerador concretizado no ano-base de 1991. Nesse sentido, considerando-se que o IRPJ é tributo sujeito a lançamento por homologação, de um lado, e aplicando-se o critério de cômputo decadencial estatuído pelo artigo 150, § 4º, do CTN, de outro, caducos estariam os créditos fiscais formalizados, sendo imperioso o cancelamento das peças acusatórias respectivas.

Não entendo, contudo, ter razão a petionária. É verdade, sim, que se aplica à hipótese o estresido artigo 150, em lugar do dispositivo do artigo 173, I, do Código. Isto não significa, porém, que se esteja em presença de situação de decadência.

Consoante bem sedimentado na jurisprudência deste Conselho, o início do lustro decadencial não se posta, em casos como este, no momento da formação do saldo da diferença IPC/BTNF; ao revés, começa-se a computar o quinquênio pertinente a partir apenas do exercício em que a realização destes saldos seria obrigatória, segundo o mínimo legal – período este que, *in casu*, corresponde ao ano-calendário de 1996.

Neste sentido apontam precedentes do CARF, solidificados na Súmula nº 10 do órgão, *verbis*:

“Súmula CARF nº 10: O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.”

Tendo-se em vista que o AII formalizado foi cientificado ao contribuinte antes de 31/12/2001 – mais precisamente, em 31/07/2001 –, não há que se falar em decadência. Superada, pois, deve ser esta preliminar.

(2) Da indicação de sujeito passivo incorreto

Ainda na seara preliminar, afirma a autuada que o auto infracional seria inválido em razão de nele estar indicada pessoa jurídica extinta por incorporação. Nessa esteira, assevera a recorrente que a incorporadora, na qualidade de sucessora tributária, era quem deveria ter sido citada no corpo do AII, em homenagem ao quanto prescrito pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

Também aqui não entrevemos razão à insurgência manifestada. A indicação da incorporada, na peça acusatória, não ensejou nenhum prejuízo à compreensão da infração ou ao exercício do direito de defesa, por parte da incorporadora. Remanesceram incólumes as prerrogativas processuais inerentes ao devido processo legal, uma vez que a contribuinte de direito continuara sendo, de toda forma, a pessoa jurídica extinta (ainda que a responsabilidade tributária tenha sido transferida, via sucessão, à petionária).

Sobre o tema já se posicionou o presente colégio, não havendo espaço para maiores ilações:

“ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - A indicação da pessoa jurídica constituída à época dos fatos, com a ciência do lançamento para a sua responsável sucessora, é procedimento regular, que não pode provocar nulidade, pois ausente qualquer prejuízo para o contribuinte, haja vista inexistir cerceamento de defesa. Nesses casos, o formalismo não pode prevalecer. (Ac. 1º CC – 101-94.717/04)”

“SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA - IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - A pessoa jurídica incorporadora é responsável, por sucessão, pelo crédito tributário devido pela incorporada. No entanto, é válido o auto de infração lavrado após formal encerramento de atividades da incorporada, que contém sua indicação (incorporada) no pólo passivo da obrigação tributária, desde que assegurados o devido processo legal e a ampla defesa à sucessora. (Ac. 1º CC – 103-22.201/05)”

(3) Do caráter facultativo do cômputo da diferença IPC/BTNF

No mérito, bate-se a requerente pelo entendimento de que o diferimento do saldo da diferença IPC/BTNF seria facultativo, nos moldes da Lei nº 8.200/91. Em tal linha, somente com a edição do Decreto nº 332/91 é que se teria buscado tornar obrigatória a adição, ao lucro real, da parcela da correção monetária correspondente à citada diferença de índices.

Relativamente a este tópico, parecem precisas as palavras erigidas pelo aresto recorrido. Como bem ressaltado pelo colegiado *a quo*, o artigo 3º da Lei nº 8.200/91, abaixo copiado, erigiu como facultativa apenas a dedução da diferença IPC/BTNF junto ao lucro real, no caso de saldo devedor. Em se tratando de saldo credor, era, na verdade, obrigatória a soma correspondente, nada sendo deixado ao alvitre do contribuinte:

“Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - poderá ser deduzida na determinação do lucro real, em quatro períodos-base, a partir de 1993, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, quando se tratar de saldo devedor;

II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor.”

Aliás, como oportunamente recordado no acórdão inferior, “*esse tratamento diferenciado é condizente com a legislação do Imposto de Renda, na qual verifica-se que as adições ao lucro líquido são obrigatórias, ao passo que as deduções permitidas constituem faculdades do contribuinte*”.

Não há, portanto, como se admitir o argumento de que a correção da diferença IPC/BTNF seja facultativa. Havendo saldo credor, obrigatória era a adição desta cifra ao lucro real, de forma a que qualquer omissão pudesse redundar na formalização de lançamentos suplementares, como o presente. A realização diferida, autorizada pela Lei nº 8.200/91, representou favor fiscal apenas no que se refere à postergação e ao escalonamento, e não à própria inclusão da diferença entre os índices corretivos.

(4) Da ofensa aos princípios da irretroatividade e da anterioridade

Em quarto lugar, aduz a interessada que a Lei nº 8.200/91 não poderia ter produzido efeitos em relação a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1991, em virtude da vedação estabelecida pela anterioridade constitucional e pelo princípio da irretroatividade tributária.

Nesta linha, não poderia a recorrente ser compelida “*ao pagamento, em atraso, de imposto de renda, em virtude de ter atendido ao disposto na legislação vigente em 1990 [Lei nº 8.088/90], haja vista que, deste modo, estariam sido feridos diversos normativos legais*”.

Pois bem. Ao buscar infirmar os ditames contidos na Lei nº 8.200/91, está a petionária, pela presente via, intentando discutir a própria constitucionalidade da legislação fiscal. Esta sorte de análise não cabe, contudo, na esfera administrativa, eis estarem as autoridades executivas plenamente vinculadas à observância do ordenamento vicejante.

Só pode a recorrente intentar questionar o direito posto mediante provocação do Poder Judiciário, na forma dos mecanismos de controle de constitucionalidade. Este entendimento se encontra consagrado na Súmula CARF nº 02, nos seguintes moldes:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

É irrelevante, pois, qualquer adução, na esfera recursal, de pretensa ilidimidade da lei fiscal. Tendo esta sido observada, nada pode o CARF fazer, ainda que, hipoteticamente, fosse impertinente o regramento normativo debatido.

(5) Da intransferibilidade, para a sucessora, da multa de ofício impingida à sucedida

Em penúltimo posto, defende a incorporadora que sua responsabilidade, calcada na figura da sucessão tributária, jamais poderia englobar valores atinentes a penalidades de ofício. Averba, acerca do tópico, o entendimento de que só deveria responder pelos valores de tributos propriamente ditos, inconfundíveis com a figura da sanção de ato ilícito (artigo 3º do CTN).

Colaciona a postulante, então, para embasar sua visão, o artigo 133 do CTN – dispositivo que, no seu entendimento, fulcraria a transferência de responsabilidade pertinente ao caso.

Pois bem. A responsabilidade por sucessão, em regra, não engloba penalidades por infrações, cominadas à empresa sucedida. De fato, cogente é o entendimento de que as sanções de natureza punitiva encerram natureza personalíssima, não podendo ser transferidas a terceiros, ao lado dos tributos, salvo se lançadas em momento anterior ao da sucessão.

Esta corrente, com a qual nos identificamos, encontra respaldo firme na jurisprudência do CARF. Ela é, afinal, a que melhor corresponde ao espírito do artigo 132 do CTN, a seguir transcrito:

“Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.”

Ocorre, contudo, que a exegese do estresido dispositivo não deve ser literal. Com efeito, segundo sedimentado no seio deste conselho, a intransferibilidade dos encargos punitivos não pode prosperar se a reorganização societária tiver se realizado no bojo de um só grupo econômico preexistente, abarcador tanto da incorporada quanto da incorporadora.

No caso, a simples análise dos atos societários colacionados às fls. 02 e ss. permite perceber que a sucessora era sócia da sucedida, antes da cominação dos encargos guerreados. Fica claro, então, que as penalidades devem, sim, ser suportadas pela incorporadora, uma vez que sua participação no direcionamento das atividades da incorporada é de fácil presunção.

Ilustrativamente:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES SOB CONTROLE COMUM - SUCESSÃO - CARACTERIZAÇÃO - A

interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator - sob pena deitar por terra as normas gerais insculpidas nos artigos 129 e 136, também do CTN -, não pode ser feita isoladamente, de sorte a afastar a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadora e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum. (Ac. 1º CC – 107-08.562/06)”

“MULTA DE OFÍCIO - SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR - SUCESSÃO ENTRE EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS - EXONERAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - Tratando-se de sucessão entre empresas ligadas, coligadas ou controladas, deve-se manter a multa de ofício lançada na empresa incorporada, já que é manifesta a interveniência da incorporadora nos procedimentos da incorporada, notadamente quando é patente a presença de empresas do grupo econômico na operação financeira que culminou com o procedimento fiscal. (Ac. 1º CC – 106-17.143/08)”

(6) Da inaplicabilidade de juros Selic sobre a multa de ofício

Por derradeiro, impugna a recorrente a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício, aventando que aqueles encargos só poderiam gravar o valor principal do tributo.

O ponto, contudo, não merece maior atenção, uma vez que a simples análise do demonstrativo de fl. 61 já evidencia não ter sido este o procedimento contábil adotado pelo agente autuante. Inócuo é o tópico, sendo inútil sua ereção.

Isto posto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões, em 05 de agosto de 2010

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR

Processo nº 13808.003787/2001-15
Acórdão n.º **1803-000.551**

S1-TE03
Fl. 11
