ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13888.004959/2010-16

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

Processo nº	13888.004959/2010-16
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1201-000.800 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	7 de maio de 2013
Matéria	AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ E CSLL
Recorrente	RIO DAS PEDRAS PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2007

PRELIMINAR DE NULIDADE

Não há nulidade no lançamento em razão do fato da autuação fiscal considerar o planejamento tributário para agravar a multa em 150%, não se confundindo com a exigência fiscal que se pautou na compensação acima dos 30% quanto à base negativa (CSLL) e prejuízo fiscal (IRPJ).

PRELIMINAR DE ERRO QUANTO AO SUJEITO PASSIVO

Não há erro no lançamento quanto ao sujeito passivo, visto que a empresa autuada foi a incorporadora, que à época do lançamento assumiu todos os ativos e passivos da incorporada.

PRELIMINAR DE ERRO QUANTO AO CRITÉRIO TEMPORAL

Não há erro quanto ao critério temporal do lançamento, pois em 31 de dezembro de 2005 e 2007 a empresa extinta não mais existia, sendo que os fatos geradores ocorreram quando da incorporação, momento esse em que houve a compensação da base negativa da CSLL e do prejuízo fiscal quanto ao IRPJ acima dos 30%.

PRELIMINAR DE ERRO QUANTO AO CRITÉRIO QUANTITATIVO

Não se pode falar em erro quanto ao critério quantitativo, pois as operações autuadas se basearam em operações da empresa extinta, e não na incorporadora, não podendo misturar apuração da sucedida com apuração de base de cálculo da sucessora, pois a autuação se deu sob fatos e operações da sucedida.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

Aplica-se a tese da postergação quanto ao pagamento de tributo apenas no caso da compensação ter sido realizada pela incorporadora, e não pela incorporada, em razão da sua inexistência após a incorporação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DECADÊNCIA

Reconhece-se a decadência quanto ao fato gerador de julho de 2005, considerando a aplicação da tese do STJ quanto à decadência (RESP 973.733) e o disposto no artigo 62-A do RICARF. Aplicação do artigo 150, § 4°, do CTN.

INDENIZAÇÃO RECEBIDA ATRAVÉS DE PRECATÓRIO.

Origem em ação judicial indenizatória quanto ao IAA. Coisa julgada a favor da contribuinte que reconheceu a natureza da indenização como dano emergente. Natureza jurídica que não permite tributação, a despeito do erro do contribuinte em declarar e tributar os valores como receita não operacional. Erro reconhecido e escusável.

MULTA DE 150%. INEXISTÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO.

O planejamento tributário usado pelo contribuinte foi embasado em jurisprudência do CARF sobre a matéria, não existindo dolo, fraude ou simulação, visto que a jurisprudência da corte mantinha à época entendimento favorável aos contribuintes sobre a compensação acima da trava dos 30% pela empresa extinta.

CSSL. BASE NEGATIVA.

Aplicam-se os mesmos fundamentos trazidos na presente decisão quanto à base negativa da CSLL.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares argüidas. No mérito, por maioria de votos (vencido o conselheiro Marcelo Cuba Netto), deram provimento ao recurso, por considerarem não tributável, pela sua natureza indenizatória, o valor recebido mediante precatórios. Apreciaram e decidiram, ainda por unanimidade de votos, a desqualificação da multa de ofício e, por conseqüência, a decadência dos lançamentos de ofício efetuados sobre fato gerador que teria ocorrido no ano-calendário de 2005. Também foi enfrentada a questão da quebra da trava de 30% na compensação de prejuízo e da base negativa da CSLL, no caso de extinção por incorporação, e decidiram, pelo voto de qualidade, mantê-la (vencidos o relator e os Conselheiros André Almeida Blanco e Meigan Sack Rodrigues). Declarou-se impedido o Conselheiro João Carlos de Lima Junior, que foi substituído pela Conselheira Meigan Sack Rodrigues.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, André Almeida Blanco e Meigan Sack Rodrigues.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização federal, que cobra da empresa contribuinte IRPJ e CSLL dos anos calendários de 2005 e 2007, decorrentes de compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL de anos anteriores, sem a trava dos 30%, ou seja, a empresa extinta que incorporada compensou todo o valor do prejuízo e base negativa quando da sua extinção.

Vejamos as descrições do Relatório Fiscal:

> *INTRODUÇÃO*
>
> *A legislação fiscal brasileira faculta às pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real, a utilização do benefício da compensação dos saldos de exercícios anteriores de prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL com o Lucro Real e Base de Cálculo positiva da CSLL em determinado exercício.*
>
> *Tal compensação é limitada a 30% do Lucro Real e da BC da CSLL após as adições e exclusões determinadas pela legislação.*
>
> *No entanto, nos casos de encerramento de uma empresa extinta por sucessão, alguns contribuintes passaram a não obedecer a limitação imposta pela legislação, sob o pretexto de tratar - se do último período da empresa, o que possibilitaria a ela o aproveitamento integral do saldo restante.*
>
> *Esse entendimento, nunca aceito pela Fiscalização da Receita Federal, porém, aceito por algumas câmaras do Conselho de Contribuintes e referendado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF), acabou por incentivar a conduta de alguns contribuintes a utilizar um mecanismo abusivo por meio da incorporação, caracterizando-se num falso planejamento tributário.*
>
> *(...)*
>
> *Como se verifica, esse pretenso Planejamento Tributário caracteriza - se como uma verdadeira Evasão Fiscal, com prejuízos à Fazenda Nacional.*
>
> *Vale frisar que, a legislação fiscal que rege a matéria nunca mencionou que, em virtude do desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, se procedesse à compensação de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL de períodos anteriores sem observância do limite de 30% a que se reporta os artigos 15 e 16 da Lei n° 9.065, de 1995.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No entendimento atual do CARF aplica-se o limite de 30%, mesmo nos casos de extinção de empresas por incorporação.

O próprio Supremo Tribunal Federal, no RE 344.994-0, em março de 2009, firmou entendimento de que a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores é espécie de benefício fiscal.

O silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu intérprete, mormente em se tratando de benefício fiscal.

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e, em atendimento ao MPF n° 0812500/00578-2/2010, efetuamos as verificações fiscais relativas às operações de sucessivas reorganizações societárias, cujo objetivo da contribuinte acima referenciada foi o de compensar integralmente os saldos de prejuízos fiscais acumulados - IRPJ e os saldos de base de cálculo negativa da CSLL, sem respeitar o limite de compensação equivalente a 30%, a que se reportam os artigos n° 15 e 16 da Lei n° 9065, de 1995.

Para tanto, a contribuinte procedeu da seguinte forma:

AGROPECUÁRIA ITAPERU S/A., CNPJ n° 15.546.880/0001-73, uma empresa que apresentava, em 28/07/2005, os seguintes dados fiscais e cadastrais:

(...)

Utilizando-se de um pretenso planejamento tributário, esta empresa foi incorporada por outra, em 28/07/2005 e, portanto, sendo o seu último período de operação, ela compensou integralmente os saldos de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, sem a trava dos 30%, com respaldo em algumas decisões favoráveis do Conselho de Contribuintes, referendadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Veja fichas 9A e 17, da DIPJ de evento especial, AC 2005, relativas à Demonstração do Lucro Real e Demonstração da Base de Cálculo da CSLL:

(...)

*Observação: a alteração da razão social de **AIRAM ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA. para AIRAM ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A., se deu em 30/06/2005, continuando o mesmo CNPJ n° 07.362.805/0001-24.***

Na mesma Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 28/07/2005, a qual deliberou e aprovou a incorporação da AGROPECUÁRIA ITAPERU S/A., CNPJ n° 15.546.880/0001-24 pela AIRAM ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES CNPJ n° 07.362.805/0001-24, foi aprovada, também, a adoção pela sociedade incorporadora, da denominação e do objeto social da incorporada, ou seja, a incorporadora passou a se chamar AGROPECUÁRIA ITAPERU S/Á., agora com o CNPJ n° 07.362.805/000l-24.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A contribuinte usou um meio atípico, ou seja, criou uma pseudo-situação para evitar um fato gerador que seria o normal (compensar o prejuízo respeitando a trava), para submetê-lo a um mandamento tributário menos oneroso.

Lembrete: A compensação de prejuízos fiscais e da BC negativa da CSLL está limitada a 30% do lucro real e da BC positiva da CSLL, independentemente da extinção ou não da empresa.

Esta evasão fiscal resultou num prejuízo à Fazenda Nacional, no valor de R$ 2.542.159,40 a título de IRPJ e R$ 784.252,64 a título de CSLL, assim demonstrados:

IRRJ

Lucro Real antes da compensação de prejuízos R$ 17.392.159,77

Compensação permitida pela legislação = 30% do Lucro Real R$ 5.217.647,93

Compensação efetuada pela empresa "incorporada" R$ 15.386.285,56

Compensação"Excedente (Indevida) R$ 10.168.637,63

IRPJ que deixou de ser recolhido R$ 2.542.159,40

R$ 10.168.637,63 x 15% + 10% x R$ 10.168.637,63 = R$ 2.542.159,40

CSLL

Base de cálculo da CSLL antes da compensação de prejuízos R$ 17.392.159,77

Compensação permitida pela legislação = 30% da BC da CSLL R$ 5.217.647,93

Compensação efetuada pela empresa "incorporada" R$ 13.931.566,19

Compensação Excedente (Indevida) R$ 8.713.918,26

CSLL que deixou de ser recolhida R$ 784.252,64

R$ 8.713.918,26x9% = R$784.252,64

CONTINUANDO A AUDITORIA FISCAL

Finalizado o ano de 2005, a Airam, agora AGROPECUÁRIA ITAPERU S/A, com o CNPJ n° 07.362.805/0001-24, apresenta a DIPJ, na forma de tributação do Lucro Real.

Para o ano - calendário de 2006, apresenta a DIPJ na forma de tributação do Lucro Presumido.

Em 31/07/2007, a empresa AGROPECUÁRIA ITAPERU S/A foi incorporada pela empresa Rio das Pedras Participações S/A.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em virtude da incorporação, a Agropecuária Itaperu S/A, apresenta a DIPJ de evento especial, relativo ao período de 01/01/2007 a 31/12/2007, apresentando Lucro real e BC positiva da CSLL, no valor de R$ 11.309.062,07.

A incorporadora RIO DAS PEDRAS PARTICIPAÇÕES S/A, é uma holding, controladora de participações societárias, cujos acionistas são Rubens Ometto Silveira Mello e Mônica Maria M. Silveira Mello.

Essa empresa foi constituída em 1992.

Para o ano calendário de 2006, ela apresentou sua DIPJ na forma de tributação do Lucro Real, demonstrando um prejuízo fiscal e uma base de cálculo negativa da CSLL, no valor de R$ 52.238.016,82.

Somado ao saldo já existente, referente aos períodos anteriores, os saldos acumulados de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL atingiram o montante de R$ 57.907.121,42, conforme seu livro do Lalur.

Cenário perfeito para mais um "planejamento tributário", isto é, fazer com que a Rio das Pedras Participações S/A. seja incorporada por alguma "outra empresa" e, sob o argumento de que se trata do último exercício(extinção por incorporação), compensa o prejuízo fiscal no montante do lucro real e da BC negativa da CSLL. Nesse caso compensa R$ 56.137.062,03.

E assim foi feito.

Novamente, as mesmas pessoas jurídica e físicas, que lá em 2005 já tinham usado procedimento semelhante, apresentam a empresa Noiva da Colina Administração e Participações Ltda, CNPJ n° 09.012.684/0001-16, como incorporadora da Rio das Pedras Participações S/A, CNPJ n° 69.037.034/0001-57.

A Noiva da Colina tem como sócias a empresa belga Empreendimentos e Rubens Ometto e Mônica Maria.

Em 31/10/2007, a Noiva da Colina é transformada de Ltda. para S/A e incorpora a Rio das Pedras...

A ORIGEM DO PREJUÍZO FISCAL DE R$ 56.137.062,03

Em agosto/2006, a contribuinte (Rio das Pedras Participações S/A, CNPJ n° 69.037.034/0001-57) adquiriu 860 ações da empresa Belga Empreendimentos e Participações Ltda., CNPJ n° 04.964.222/0001-85, com um ágio de R$ 135.624.749,12.

Em outubro/2006, a contribuinte incorporou a parcela cindida da Belga, equivalente àquelas 860 ações, recebendo em troca 3.154.896 ações da Cosan S/A. Indústria e Comércio, CNPJ n° 50.746.577/0001-15.

Em dezembro/2006, a contribuinte vendeu as 3.154.896 ações da Cosan para a Lewington, por R$ 104.111.568,00 (informação corroborada pelo próprio contribuinte).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A contribuinte, na sua DIPJ relativa ao ano-calendário de 2006, procedeu da seguinte forma:

- Lançou o valor do ágio, de R$ 135.624.749,12, na linha 20 (encargos de depreciação e amortização), da ficha 05 A- Despesas Operacionais, da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2006.

- Conseqüentemente, esse valor foi transportado para a linha 28 – Despesas Operacionais, da ficha 06 A.

Ao proceder desta formar, a contribuinte fez, na DIPJ, um prejuízo não operacional transformar-se em um prejuízo operacional.

Como é sabido, a legislação fiscal não permite que prejuízos não operacionais de exercícios anteriores sejam compensados com lucros operacionais, conforme previsto no RIR/99:

Art. 511. Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1° de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite previsto no caput do art. 510 (Lei 9.249, de 1995, art. 31).

§ 1° Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente.

O valor de R$ 135.624.749,12 deveria ser lançado na linha 41- Valor contábil dos bens e direitos alienados, da ficha 06 A., parte integrante do resultado não operacional, o que resultaria num prejuízo não operacional.

Veja que a própria legislação do imposto de renda assim estabelece:

Art. 426, do RIR/99. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei n° 1.730, de 1979, art. 1°, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real; .

/// - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

(..)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como vimos, estamos diante de uma transação não operacional, que juntamente com outras transações da mesma natureza, redunda num resultado não operacional. No caso, um prejuízo fiscal não operacional.

Assim, em 31/10/2007, data da "incorporação" da contribuinte, os saldos corretos de prejuízos fiscais, relativos a períodos anteriores, são os seguintes:

Prejuízos Fiscais Operacionais R$ 5.669.104,60

Prejuízos Fiscais não Operacionais - R$.52.238.016,82

Saldo de prejuízos fiscais considerados operacionais pela contribuinte, conforme o seu LALUR, no qual está incluso o prejuízo relativo ao AC de 2006 = R$ 57.907.121,42

(-) Prejuízo fiscal não operacional relativo ao AC 2006 = (R$ 52.238.016.82)

Saldo de prejuízo fiscal operacional = R$ 5.669.104,60

Na DIPJ de evento especial (incorporação), em 31/10/2007, são apresentados, pela contribuinte, um lucro não operacional de R$ 3.281.077,63 e um lucro real de R$ 56.137.062,03.

Por permissão legal, a pessoa jurídica pode, nesta situação, compensar integralmente o lucro não operacional utilizando o seu saldo de prejuízos não operacionais de períodos anteriores.

No período-base em que for apurado resultado não operacional positivo, todo o seu valor poderá ser utilizado para compensar os prejuízos fiscais não operacionais de períodos anteriores, ainda que a parcela do lucro real admitida para compensação não seja suficiente ou que tenha sido apurado prejuízo fiscal.

Como a contribuinte apurou um lucro não operacional de R$ 3.281.077,63, ele será compensado integralmente, por esta Fiscalização, com parte do saldo de prejuízos fiscais não operacionais, em atendimento ao mandamento legal acima transcrito.

A situação correta passa a ser a seguinte:

Lucro real antes da compensação de prejuízos - R$56:137;062,03'

Prejuízo fiscal não operacional compensado R$ 3.281.077,63

Prejuízo fiscal operacional compensável R$ 5.669.104,60

Lucro real após a compensação de prejuízos R$ 47.186.879,80

Na realidade, o valor de R$ 47.186.879,80, é o saldo de prejuízo fiscal não operacional que a contribuinte compensou indevidamente com lucros operacionais, na data do evento, isto é, 31/10/2007.

Frise-se que mesmo que o prejuízo fiscal fosse operacional, a contribuinte incorreria em infração, pois também desrespeitou a trava dos 30% do lucro real.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Esta nova evasão fiscal, resultou num prejuízo à Fazenda Nacional, no valor de R$ 11.776.719,95 a título de IRPJ e R$ 3.536.634,90 a título de CSLL,

Em 20/06/2008, a Noiva da Colina Administração e Participações S/A altera a razão social para RIO DAS PEDRAS PARTICIPAÇÕES S/A.

A JUSTIFICATIVA DA CONTRIBUINTE PARA OS DOIS EVENTOS DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA, OU SEJA, AS INCORPORAÇÕES DA AGROPECUÁRIA ITAPERU S/A E DA RIO DAS PEDRAS PARTICIPAÇÕES S/A.

"*A operação justifica-se tendo em vista as vantagens obtidas pelas sociedades envolvidas, consistentes na redução de custos operacionais e administrativos em face da unificação dos esforços gerenciais e do redimensionamento da estrutura operacional."*

A contribuinte foi intimada a ratificar ou não tal justificativa e, caso ratificasse, deveria demonstrar as vantagens obtidas pelas sociedades envolvidas, bem como, a redução dos custos operacionais, valorando as reduções de cada um desses custos.

Vejamos a resposta à intimação:

"Com relação a seu questionamento acerca da justificação das incorporações ocorridas, temos a apresentar que para ambas, ratificamos nossas justificativas e podemos até complementá-las.

Com relação à redução dos custos objetivados, os mesmo dizem respeito a: i) eliminações de publicações de editais de convocação, extrato de atas e balanços ii) custos com preparação de obrigações acessórias, como dctf, dacon, dirf; iii) custos com preparação de atas iv) contabilidade v) etc.

Ademais, para toda e qualquer operação, sob a ótica do acionista, há a presunção de que o gestor analisou e implementou a operação que melhor conviesse a empresa. Também merece comentar o fato que estas empresas estão inseridas num conglomerado de empresas que detém diversos investimentos e cujo principal deles está no setor sucroalcooleiro através da controlada a Cosan S.A. indústria e Comércio, empresa que nos últimos anos vem apresentando vigoroso crescimento. Uma das principais características dos executivos destas empresas, e que se traduz no funcionamento delas, é a combinação da experiência profissional com o dinamismo. Este comentário se faz necessário para lumiar a operação em análise, dando a ela o caráter empresarial que ela merece, uma vez que não se trata de uma operação isolada, mas de uma operação inserida num Grupo Empresarial onde, por vezes, os gestores antecipando uma negociação, constituem empresas para serem empregadas em negócios que ainda estão em análises, que podem ou não sair, mas como dever de oficio, devem deixar a estrutura da negociação pronta para sua realização. No entanto, por muitas outras vezes, os negócios não saem como

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

originalmente pretendido ou simplesmente não acontecem e a constituição de empresas se mostram inúteis. De tempos em tempos os gestores revisam a estrutura societária, visando sempre mantê-las transparente e eficiente aos olhos do mercado financeiro e acionário. "

Da leitura dessa resposta, pode-se depreender o seguinte:

Em relação à Airam Administração e Participações, para reduzir tais custos era só baixá-la, ou então nem constituí-la.

Alie-se ao fato de que era uma Ltda. até 28 dias antes de ela incorporar a Itaperu, não se aplicando, portanto, para esse tipo de sociedade, procedimentos como publicação de editais de convocação, extratos de atas e balanços, etc.

Em relação à Noiva da Colina Administração e Participações aplicam-se as mesmas considerações, ou seja, era Ltda. até o dia em que ela incorporou a Rio das Pedras, não se aplicando também as obrigatoriedades citadas, típicas de sociedades anônimas.

Para reduzir custos era só baixá-la, ou então nem constituí-la, uma vez que, alguns meses depois do evento teve sua razão social alterada para Rio das Pedras Participações S/A.

A citação uma vez que não se trata de uma operação isolada, mas de uma operação inserida num Grupo Empresarial onde, por vezes, os gestores antecipando uma negociação, constituem empresas para serem empregadas em negócios que ainda estão em análises, que podem ou não sair, mas como dever de ofício, devem deixar a estrutura da negociação pronta para sua realização. No entanto, por mintas outras vezes, os negócios não saem como originalmente pretendido ou simplesmente não acontecem e a constituição de empresas se mostram inúteis. De tempos em tempos os gestores revisam a estrutura societária, visando sempre mantê-las transparente e eficiente aos olhos do mercado financeiro e acionário. "

Ora, se os negócios não saem como originalmente pretendidos ou simplesmente não acontecem e a constituição de empresas se mostram inúteis, elas devem ser baixadas e não serem utilizadas para pretensos planejamentos tributários.

Como se observa, nos casos citados nesta autuação, não há um propósito negocial nessas "reorganizações societárias", a não ser única e exclusivamente a redução ou a eliminação do montante de tributos a pagar.

A conduta da contribuinte foi a de criar pseudo-situações a fim de se enquadrar em algumas decisões administrativas passadas do Conselho de Contribuintes (atual CARF), buscando desta forma evitar a subsunção do negócio praticado ao fato imponível, objetivando suprimir ou reduzir o IRPJ/CSLL.

Pretendeu, por meio de um planejamento tributário abusivo, realizar "incorporações" para que as ditas "incorporadas" pudessem compensar os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa da CSLL sem o limite de 30%.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os procedimentos da contribuinte enquadram-se, destarte, no disposto no § 1° do artigo 44 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que em sua redação original, e na atual, limita-se a remeter, dentre outros, ao art. 72 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, e que têm a seguinte redação:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A AUTUAÇÃO

Diante de tudo o que foi exposto, lavramos os Autos de Infração (Processo n° 13888.004959/2010-16) conforme demonstrados a seguir, cujos montantes incluem os juros calculados até 29/10/2010, e multa qualificada:

• Imposto de Renda - PJ R$ 40.833.066,82

• Contribuição Social sobre o Lucro Líquido R$ 12.327.039,79

Total R$53.160.106,61

A contribuinte interpôs impugnação administrativa, em 17 de dezembro de 2010, alegando em síntese que:

• Nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), ocorreu a decadência do direito de o Fisco exigir o IRPJ e CSLL, relativos ao mês de julho de 2005. Não deveria sequer ser cogitada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, razão pela qual o prazo decadencial não poderá seguir a regra contida no art. 173,1, do citado Código;

• O art. 153, III, da Constituição Federal (CF) autoriza a tributação da "renda e proventos de qualquer natureza" e o art. 43, I, do CTN qualifica renda como o "produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos", sendo que o inciso II define "proventos de qualquer natureza" como "acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior". Por sua vez, o art. 44 do CTN define que a base de cálculo é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou proventos tributáveis. Seguindo as disposições dos arts. 43 e 44 do CTN, o art. 250 do RIR, de 1999, determina, na apuração do lucro real, a compensação dos prejuízos fiscais de períodos anteriores, que, para as empresas em funcionamento, é limitada a 30% do lucro líquido ajustado;

• Ocorre que, nas hipóteses de extinção da empresa, dentre elas a incorporação (Lei n° 6.404, de 1976, art. 227, § 3), não é possível aplicar a limitação de 30% na declaração final da empresa incorporada, levando-se em consideração que, nos termos do art. 514 do RIR, de 1999, "a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida". Nesse contexto, diante da sua

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

extinção, não haverá meios de a incorporada utilizar os saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL em anos subseqüentes, como prevê a legislação. Portanto, verifica-se que a limitação de 30% para a utilização do prejuízo fiscal pressupõe a continuidade das atividades da empresa;

• Diante da vedação da possibilidade da incorporadora compensar o saldo de prejuízos fiscais que anteriormente pertencia à sociedade incorporada, por óbvio, qualquer limitação ao aproveitamento do referido saldo por parte da empresa sucedida implicará negação do direito à utilização do saldo dos citados prejuízos e tributação do patrimônio da empresa, em nítida lesão ao art. 153, III, da CF, ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1, da CF), bem assim aos arts. 43 e 44 do CTN;

• Com relação à limitação da compensação dos prejuízos fiscais não operacionais, por idênticas razões, por se tratar da última declaração de rendimentos da incorporada, não pode prevalecer mais essa restrição à compensação;

• Quanto às acusações de fraude, diferentemente do que aponta o Fisco, não há nada de ilegal ou abusivo na incorporação da Agropecuária Itaperu S/A pela Airam Administração e Participações S/A, ocorrida em 28/07/2005, e da Rio das pedras Participações S/Apela empresa Noiva da Colina Administração e Participação S/A, ocorrida em 31/10/2007.

Além de fazer parte de renegociações e estratégias societárias adotadas com o fito de manter e consolidar o controle acionário, as incorporações são justificadas, também, pela redução dos custos operacionais e administrativos, em face da unificação dos esforços gerenciais e do redimensionamento da estrutura operacional. Trata-se de real e legítima reorganização societária, que atendeu todos os requisitos da Lei n° 6.404, de 1976, somada à adoção de um legal e legítimo planejamento tributário;

• Em 01/08/1991 a Destilaria Rio Brilhante S/A ingressou com a ação ordinária n° 91.001.8260-5, em face da União Federal, pleiteando indenização por prejuízos provocados em função de o Instituto do Açúcar e ***Álcool*** *(IAA) ter fixado os preços de comercialização dos produtos mencionados em patamares inferiores aos custos médios de produção, em desobediência aos ditames dos arts. 9.º e 10 da Lei n° 4.870, de 1965 (doc. anexo). Ao receber as parcelas relativas ao precatório oriundo da referida ação judicial, em agosto de 2005 e outubro de 2007, ofereceu tais valores à tributação do IRPJ e CSLL;*

• Ocorre que, na realidade, tais valores não refletem nenhum "acréscimo patrimonial", fato gerador do IRPJ e CSLL. A indenização foi paga pela União Federal para ressarcir o dano passado, com o objetivo de recompor o patrimônio desfalcado. Nos termos das lições de Pontes de Miranda, no caso estão presentes os três requisitos do dano emergente: a) prejuízo sofrido diretamente em consequência do eventos, razão pela qual; b) sua indenização recompõe perda ocorrida no passado consistente; c) em concreta diminuição no patrimônio,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

verificável quando há depreciação do ativo ou aumento do passivo. Nesse contexto, quando se indeniza o dano causado ao patrimônio material, na verdade, o pagamento em dinheiro simplesmente restitui a perda patrimonial ocorrida;

• Mister se faz o afastamento da multa de 150%, tendo em vista que não houve fraude. As compensações com prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL foram efetuadas de acordo com o pacífico entendimento doutrinário e jurisprudencial que afastam a limitação de 30%. Trata-se de legítima e real reorganização societária, que atendeu a todos os requisitos da Lei n° 6.404, de 1976, somada à adoção de um igualmente legal e legítimo planejamento tributário, fundamentado e baseado nos precedentes jurisprudenciais dos tribunais administrativos;

• A multa de 150% aplicada é ilegal, tem caráter confiscatório, afronta o art.150, IV, da CF e os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

• Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela juntada de documentos complementares, produção de diligências suplementares, apresentação de memoriais e sustentação oral de seu direito;

• Requer que todas as intimações relativas ao presente processo sejam realizadas no nome de Elias Marques de Medeiros Neto, OAB/SP n° 196.655, Marco Antonio Tobaja, OAB/SP n° 54.853 e Heberto Lima Araújo, OAB/SPn° 185.648.

Posteriormente, em 01/04/2011, a contribuinte apresentou o documento de fls. 351 a 357, repetindo as alegações feitas na impugnação e fazendo novas alegações, de que as receitas declaradas como operacionais, no ano-calendário de 2007, são, na verdade, não operacionais, tendo em vista que houve a cessão dos direitos de crédito relativo ao processo judicial anteriormente citado. Acrescenta que o acréscimo obtido com essa cessão de crédito qualifica-se, nos termos do art. 418 do RIR, de 1999, como "ganho de capital", classificando-se como resultado não operacional. Dessa forma, o ganho de capital de R$ 60.587.403,80 deve ser contraposto aos prejuízos/base negativa acumulados de R$ 52.238.016,82.

Aduz que, como a fiscalização afirma que para fins fiscais é como se a incorporação não tivesse ocorrido e a sociedade incorporada continuasse a existir, deveria ter dado ao caso tratamento semelhante ao de postergação no recolhimento de IRPJ e CSLL, seguindo a jurisprudência do Carf ao analisar a compensação acima do limite de 30%.

Anexou ao processo os documentos de fls. 358 a 511.

A DRJ manteve integralmente o lançamento fiscal, conforme voto abaixo colacionado:

Novas Alegações Apresentadas a Destempo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A contribuinte apresenta, em 01/04/2011, novas alegações de que as receitas declaradas como operacionais, no ano-calendário de 2007, são, na verdade, não operacionais e que à compensação acima do limite de 30% deve ser dado tratamento de postergação no recolhimento de IRPJ e CSLL.

Deve-se esclarecer que o prazo de 30 dias para impugnação decorre de expressa previsão contida no art. 15 do PAF:

(...)

E o art. 16, § 4º, do mesmo Decreto dispõe:

(...)

Levando-se em consideração que tais ocorrências não ficaram provadas no presente processo, não serão analisadas as novas alegações apresentadas intempestivamente (em 01/04/2011), assim como os documentos a elas correspondentes.

Decadência.

A impugnante argúi a decadência do direito de a Fazenda Publica efetuar o lançamento de ofício em relação ao fato gerador ocorrido em julho de 2005.

A esse respeito, há que se asseverar, de plano, que se está diante do lançamento dito por homologação, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que a lei atribuiu à pessoa jurídica o dever de antecipar o pagamento do imposto de renda sem prévio exame da autoridade tributária, apurando e recolhendo o quantum devido, antecipando-se a qualquer procedimento da repartição fiscal.

Tal modalidade de lançamento opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade de pagamento exercida pelo sujeito passivo, expressamente a homologa. Nesse caso, segundo disposição do § 4 do mesmo artigo, a decadência opera-se em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, se a autoridade administrativa não homologar o lançamento antes de decorrido o qüinqüênio, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por conseguinte, efetuado o pagamento antecipado do imposto a que se refere o art. 150 do CTN, sem dolo, fraude ou simulação, e a Fazenda Pública não vier, dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, expressamente homologar o lançamento, este será considerado tacitamente homologado, e definitivo e bom o pagamento antecipado.

Há que se observar, entretanto, que o prazo à homologação, de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, não se aplica, de qualquer forma, à espécie dos autos, em face da ressalva constante ao final de seu texto, por estar caracterizada a ocorrência de fraude, como ficará demonstrado mais adiante, na análise da multa qualificada, o que desloca a contagem do prazo decadencial para o art. 173,1, do CTN, iniciando a sua contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com efeito, para o fato gerador ocorrido em julho de 2005, o prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2006 e teve seu termo final em 31/12/2010. Tendo a ciência do auto de infração ocorrido em 17/11/2010, deve ser afastada a preliminar de decadência do direito de lançar os tributos ora exigidos.

Compensação de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas de CSLL de Anos Anteriores.

Trata-se de analisar lançamento relativo ao IRPJ (ano-calendário 2005) e CSLL (anos-calendário de 2005 e 2007), em que houve compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL superior ao limite de 30% do lucro real antes das compensações. Apurou-se, ainda, no ano-calendário de 2007, compensação indevida de prejuízo fiscal não operacional com lucros operacionais.

A contribuinte alega que nos casos de incorporação (Lei n° 6.404, de 1976, art. 227, § 3º) não é possível aplicar a limitação de 30% na declaração final da empresa incorporada, levando-se em consideração que, nos termos do art. 514 do RIR, de 1999, "a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida".

Inicialmente, cabe ressaltar que à Administração não compete afastar a aplicação de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico sem lei que assim regulamente, uma vez que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos dos artigos 141 e 142 do CTN.

Sobre a compensação de prejuízos fiscais, o art. 514 do RIR, de 1999, dispõe:

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei n" 2.341, de 1987, art. 33).

O citado Decreto-lei é claro ao proibir a compensação de prejuízos fiscais da sucedida pela pessoa jurídica sucessora.

A partir de 1995, o legislador ordinário, por meio da Lei n.° 8.981, de 20 de janeiro de 1995, arts.42 e 58 e arts. 15 e 16 da Lei n.° 9.065, de 20 de junho de 1995. fixou o limite máximo de 30% para a compensação de prejuízos fiscais e não contemplou a possibilidade de sua compensação integral quando realizados os eventos de incorporação, fusão ou cisão.

Verifica-se que as leis acima citadas ao fixarem o limite máximo de 30%, estipularam, de fato, tributação mínima de 70% do lucro real do ano e da base de cálculo da CSLL, assegurando a observância do princípio da autonomia dos exercícios financeiros para a apuração e tributação daqueles resultados. Cabe ressaltar que referido lucro real e base de cálculo da CSLL, não se compõe, por definição, com o eventual prejuízo e base de cálculo negativa de ano anterior. A cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

independentes. 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 e da CSLL do período em apuração.

O fato de ter havido prejuízo em período de apuração anterior não tem implicação sobre a definição de renda do período seguinte. Tanto é assim que se fala em prejuízo do ano-calendário de 2006, por exemplo, porque em tal período a empresa teve despesas superiores a receitas na apuração do resultado. O prejuízo de um ano-calendário é somente a ele relativo, não se comunicando, para efeito de definição do conceito de renda, com o lucro dos períodos subseqüentes.

Tem-se, assim, que essa nova sistemática de redução do lucro líquido ajustado, em razão do aproveitamento de prejuízos e de bases de cálculo negativas acumulados limitado a 30%, não significa que a empresa tenha qualquer crédito contra a Fazenda Nacional, constituindo a compensação apenas um benefício tributário concedido.

Nesses termos, sendo a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas acumulados em períodos anteriores um benefício fiscal, deve-se observar o que foi estabelecido na lei, afastando-se a interpretação extensiva.

A esse respeito já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal (STF):

(...)

No presente caso, foi apurado, no ano-calendário de 2006, prejuízo fiscal não operacional de R$ 52.238.016,82 e, no ano-calendário de 2007, lucro não operacional de R$ 3.281.077,63, que foi integralmente compensado com parte do saldo de prejuízos fiscais não operacionais de 2006, tendo sido compensado R$ 5.669.104,60 (fls. 197 e 199) relativo a prejuízo fiscal de anos anteriores.

Assim, não há que se falar em limite de 30%, pois o lucro não operacional apurado no ano-calendário de 2007 foi integralmente compensado com o prejuízo operacional existente em 31/10/2007 e foi tributado o saldo de prejuízo fiscal não operacional (R$ 47.186.879,80) compensado indevidamente com lucros operacionais.

Portanto, nessa parte não cabe qualquer alteração do lançamento.

Indenização Recebida.

Quanto à indenização recebida, verifica-se que. ela não foi objeto do lançamento. Na impugnação, a contribuinte afirma que o valor recebido a esse título é não tributável e que foi indevidamente incluído como receita operacional nos anos-calendário de 2005 e 2007.

Tem-se que indenização é a prestação destinada a reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico, que pode ser de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

natureza patrimonial (integrantes do patrimônio material) ou não-patrimonial (integrantes do patrimônio imaterial ou moral).

Segundo o professor Fernando Noronha, na obra DIREITO DAS OBRIGAÇÕES - Fundamentos do Direito das Obrigações Introdução à Responsabilidade Civil

- Volume I - Editora Saraiva (2003), "Existe uma subclassificação muito importante dos danos patrimoniais, que é tradicional e privativa deles: os danos emergentes e os lucros cessantes. A distinção é feita no art. 402, a propósito das obrigações negociais. O dano emergente traduz-se em efetiva diminuição do patrimônio do lesado; o lucro cessante consiste na frustração de um ganho que era esperado, de um acréscimo patrimonial que o lesado teria, se não houvesse ocorrido o fato danoso".(ressaltei).

E o citado art. 402 do Código Civil (Lei n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002) dispõe:

Verifica-se, na petição inicial da ação ordinária n° 91.0018260-5, que a contribuinte pleiteia uma recomposição patrimonial consistente no pagamento de um valor correspondente à diferença entre os preços autorizados pelo IAA, para a cana, o açúcar e o álcool, e aqueles fixados em consonância com os critérios legais. Solicita indenização pela perda em seu faturamento, tendo em vista que deixou de ter uma maior margem de lucro.

Trata-se, portanto, não de uma compensação de danos efetivamente experimentados, mas de pagamento de um acréscimo patrimonial correspondente ao ganho que deixou de ser auferido (lucro cessante).

Dessa forma, a referida indenização está no campo de incidência do imposto de renda, nos termos do art. 43 do CTN, sendo improcedente a alegação feita pela contribuinte.

Inconstitucionalidade.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade, cabe esclarecer que a autoridade administrativa não tem competência para analisar tais questões, sendo esta competência atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário pela CF, no art. 102.

A doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública se passa na esfera infralegal e as normas jurídicas, quando emanadas do órgão competente, gozam de uma presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

Inovado o sistema jurídico com uma norma emanada do órgão competente, ela passa a pertencer ao sistema, cabendo à autoridade administrativa tão-somente velar pelo seu fiel cumprimento até que seja expungida do mundo jurídico por uma outra superveniente ou por resolução do Senado da República,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

publicada posteriormente à declaração de sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou, pois o lançamento é uma atividade vinculada.

Esta questão, ademais, encontra-se agora expressamente disciplinada em lei ordinária, conforme prescrito no art. 25 da Lei n° 11.941, de 2009, que inseriu o art. 26-A no Decreto n° 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Não se enquadrando a matéria impugnada em qualquer das exceções prescritas no § 6, recém-transcrito, não há como afastar a exigência combatida a pretexto de alegada inconstitucionalidade da norma em que a fundamentou.

Assim sendo, resta à impugnante levar suas considerações ao Poder Judiciário, que detém o "monopólio" da análise de alegadas ilegalidades e/ou inconstitucionalidades do direito positivado. Enfim, os óbices por ela apontados, neste ponto, são impertinentes à seara administrativa.

Multa de 150%

A contribuinte alega que não houve fraude nas incorporações efetuadas, tratando-se de legítima e real reorganização societária e planejamento tributário fundamentado nos precedentes jurisprudenciais dos tribunais administrativos.

O autuante fundamentou a exigência da multa qualificada de 150% no art. 44,1, § I, da Lei n° 9.430, de 1996 (com redação dada pelo art. 14 da Lei n° 11.488, de 15 de junho de 2007), configurando os procedimentos da contribuinte como fraude (art. 72 da Lei n° 4.502,de 1964). Considerou que a "conduta da contribuinte foi a de criar pseudo-situações a fim de se enquadrar em algumas decisões administrativas passadas do Conselho de Contribuinte (atual CARF), buscando desta forma evitar a subsunção do negócio praticado ao fato imponível, objetivando suprimir ou reduzir o IRPJ/CSLL."

A contribuinte tentou justificar as incorporações da Agropecuária Itaperu S/A e da Rio das Pedras Participações S/A alegando obtenção de vantagens consistentes na redução de custos operacionais e administrativos, além de que não se trata de uma operação isolada, mas de uma operação inserida num Grupo Empresarial, onde. por vezes, os gestores constituem empresas que por muitas outras vezes se mostram inúteis.

Tais justificativas não foram aceitas pelo autuante e foram invalidadas tendo em vista que, por se tratar de sociedade Ltda., os custos citados pela contribuinte (eliminação de publicações de editais de convocação, extrato de atas e balanços) não existiam, além de que tais fatos poderiam ser resolvidos com a baixa das empresas e não com a sua incorporação.

Além disso, apesar de terem sido incorporadas, a denominação social e, no caso da Agropecuária Itaperu S/A, o endereço da sede que permaneceu foi o da incorporada e não da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

incorporadora, que ficou totalmente descaracterizada no evento. Acrescente-se que todas as empresas envolvidas nesse planejamento tributário permaneceram com os mesmos acionistas. Todos esses fatos evidenciam que não houve substância econômica do negócio, mas tão somente, a criação de artifício visando evitar o pagamento do tributo, por meio da compensação dos prejuízos de IRPJ e dos saldos negativos de CSLL.

Não se vislumbra, assim, nessa "reorganização societária" nenhum propósito negocial, mas apenas a finalidade única de compensar integralmente os prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, sem observar o limite de 30%.

Solicitação de diligência.

Quanto ao pedido de produção de diligência formulado pela impugnante, o PAF, arts. 18 e 28, estabelece:

No caso em exame, considera-se desnecessária a diligência proposta pela requerente por estarem presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide.

Defesa Oral

Quanto à solicitação para assistir à sessão de julgamento e fazer sustentação oral, cumpre esclarecer que não existe, no âmbito da legislação processual tributária, previsão para a apresentação de defesa oral em julgamento de primeira instância. A manifestação do interessado se dá, tão somente, por escrito, nos termos do art. 15 do Decreto n° 70.235, de 1972, a saber:

Indefere-se, pois, o pedido, por falta de previsão legal a respeito do assunto.

Intimação. Endereçamento.

Quanto à solicitação de que as intimações sejam feitas aos advogados Elias Marques de Medeiros Neto, OAB/SP n° 196.655, Marco Antonio Tobaja, OAB/SP n° 54.853 e Heberto Lima Araújo, OAB/SP n° 185.648, deve ser rejeitada. Estas devem ser feitas em nome do sujeito passivo e dirigidas ao seu domicílio fiscal, conforme reza o CTN. no art. 127, que dispõe sobre a existência do domicílio tributário, e o art. art. 23 do Decreto n° 70.235, de 1972, havendo, portanto, previsão legal para o endereçamento dos atos processuais. Assim, feita a eleição pelo sujeito passivo, não é possível a admissão de domicílio especial para o processo administrativo fiscal.

Conclusão.

Diante de todo o exposto, voto por considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário tal como lançado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A contribuinte foi intimada da decisão da DRJ em 18/08/2011. Inconformada, protocolou Recurso Voluntário em 19/09/2011, repisando os mesmos fundamentos trazidos em sua impugnação quanto ao mérito, e incluiu preliminares a seguir descritas: a) nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa quanto à acusação fiscal, sendo difícil para ela entender por quais motivos a mesma foi autuada, se por planejamento tributário abusivo ou compensação de base negativa da CSLL e do prejuízo fiscal acima dos 30%; b) erro na sujeição passiva; c) erro quanto ao critério temporal da regra matriz; d) erro quanto ao critério quantitativa da hipótese da regra matriz; a questão da postergação do pagamento do tributo; e) a questão da multa qualificada de 150%; e f) a questão da decadência, todas enfrentadas no voto abaixo colacionado.

Este é o relatório!

CÓPIA

Voto

Conselheiro Rafael Correia Fuso

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Passemos ao enfrentamento das preliminares alegadas pela recorrente:

PRELIMINARES

A) ENTENDIMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO E NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DEFESA:

Quanto ao entendimento do Auto de Infração, a contribuinte questiona em seu petitório se a empresa foi autuada por pseudo "planejamento tributário abusivo" ou pela compensação sem a observância do limite de 30%, mesmo aceitando as incorporações e pela compensação de prejuízos fiscais não operacionais com lucros operacionais.

Como se pode observar do relatório fiscal, transcrito pela própria contribuinte em seu Recurso, a empresa foi atuada por ambos os fundamentos, com imputação secundária e pretérita a questão da fraude para qualificar a multa em razão de planejamento tributário, e como questão principal, visto que a materialização dos tributos e a fundamentação utilizada no auto de infração, a trava dos 30% na incorporação societária. Vejamos:

> *Utilizando-se de um **pretenso planejamento tributário**, esta empresa foi incorporada por outra, em 28/07/2005 e, portanto, sendo o seu último período de operação, ela compensou integralmente os saldos de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, sem a trava dos 30%, com respaldo em algumas decisões favoráveis do Conselho de Contribuintes, referendadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.*
>
> (..)
>
> *A contribuinte usou um meio atípico, ou seja, **criou uma pseudo-situação para evitar um fato gerador que seria o normal (compensar o prejuízo respeitando a trava), para submetê-lo a um mandamento tributário menos oneroso.***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Lembrete: A compensação de prejuízos fiscais e da BC negativa da CSLL está limitada a 30% do lucro real e da BC positiva da CSLL, independentemente da extinção ou não da empresa.

*Esta **evasão fiscal resultou num prejuízo** à Fazenda Nacional, no valor de R$ 2.542.159,40 a título de IRPJ e R$ 784.252,64 a título de CSLL, assim demonstrados:*

(...)

*A conduta da contribuinte foi a de criar **pseudo-situações a fim de se enquadrar em algumas decisões administrativas passadas do Conselho de Contribuintes** (atual CARF), buscando desta forma evitar a subsunção do negócio praticado ao fato imponível, objetivando suprimir ou reduzir o IRPJ/CSLL.*

*Pretendeu, **por meio de um planejamento tributário abusivo**, realizar "incorporações" para que as ditas "incorporadas" pudessem compensar os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa da CSLL sem o limite de 30%.*

Os procedimentos da contribuinte enquadram-se, destarte, no disposto no § 1° do artigo 44 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que em sua redação original, e na atual, limita-se a remeter, dentre outros, ao art. 72 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, e que têm a seguinte redação:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Com isso, ao analisarmos o Recurso da contribuinte, observa-se que a mesma se defende de forma contundente de ambas as imputações, o que denota que se houve algum prejuízo, o que eu não acredito, o mesmo foi devidamente superado, não existindo efetivo prejuízo nos autos, pois a defesa da contribuinte foi muito bem elaborada, não havendo cerceamento do direito de defesa.

Já em relação à questão da nulidade do lançamento, em que se discute eventual confusão e antagonismo no lançamento fiscal, sob o fundamento da necessidade de desconsiderar todas as operações efetuadas, recompor as bases de cálculo dos tributos e autuar as empresas incorporadas nas sucessivas operações societárias, entendo que a argumentação da recorrente não se sustenta.

A questão do planejamento tributário ilícito, a despeito de ser causa e fato pretérito da questão da compensação, buscou considerar a operação como fraude, de forma que pudesse qualificar a multa em 150%.

O cerne da autuação é a compensação acima dos 30% e não há dúvidas disso, haja vista os fundamentos legais e descrição dos fatos trazidos no lançamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, as incorporações e sucessões não foram desconstituídas, mas o resultado disso tudo serviu, segundo a fiscalização, para exigir tributos em razão da compensação, fundado em multa qualificada em razão da suposta existência de fraude.

Desta forma, a regra de incidência da multa qualificada, que tem como precedente o suposto planejamento tributário ilícito, teve como conseqüente a fraude, aplicando-se uma pena de 150%.

Essa regra é distinta da regra de incidência do tributo, que teve como antecedente a compensação acima de 30%, e como conseqüente a exigência dos tributos.

Nesse caso, é possível a convivência das duas regras de incidência, uma quanto à multa, e outra quanto ao tributo, pois a imputação em relação ao planejamento tributário supostamente ilícito só serviu para considerar a operação sob o manto da fraude, e nunca desconsiderar a operação societária. Se a fiscalização não fizesse a construção de seu Termo de Verificação Fiscal dessa forma, não conseguiria justificar a imputação da multa de 150%.

Isso não quer dizer que concordamos com a multa qualificada e que a mesma se sustenta nos presentes autos.

Desta feita, não vislumbro nulidade no lançamento fiscal quanto a esse ponto.

B) ERRO NO SUJEITO PASSIVO

Quanto à sujeição passiva, basta olharmos para o histórico societário, que conseguiremos entender o caminho trilhado pela fiscalização para autuar a Rio das Pedras:

- Em 28/07/2005 a Agropecuária Itapirú S/A, CNPJ n° 15.546.880/0001-73 incorporou a empresa AIRAM Administração e Participações, CNPJ n° 07.362.805/0001-24, a operação ocorreu e houve a compensação integral do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL;

- Em 31/07/2007 a Agropecuária Itapirú S/A, CNPJ n° 07.362.805/0001-24, a mesma empresa que incorporou a AIRAM, foi incorporada pela Rio das Pedras Participações S/A, CNPJ n° 69.037.034/0001-57;

- Em 31/10/2007 a empresa Rio das Pedras Participações S/A, CNPJ n° 69.037.034/0001-57, que incorporou a Agropecuária Itapirú, foi incorporada pela empresa Noiva da Colina Administrações e Participações Ltda., CNPJ n° 09.012.684/0001-16, que por sua vez, em 20.06.2008, antes da autuação fiscal, alterou sua razão social para Rio das Pedras Participações S/A.

Assim, note-se que a sujeição passiva do lançamento se deu em face da Rio das Pedras, CNPJ n° 09.012.684/0001-16, utilizando a fiscalização do quadro societário existente no momento do lançamento, fulcrado nas regras fiscais que tratam da sucessão, não podendo o fisco lavrar auto de infração em face de empresas extintas.

Esse inclusive é o entendimento da jurisprudência do CARF:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Ano-calendário: 2004

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

NULIDADE CONFIGURADA POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA PELA INCORPORADORA.

Extinguindo-se a incorporada, responde a incorporadora, na qualidade de sucessora, pelos tributos devidos pela sucedida, fato que impõe seja aquela identificada como sujeito passivo na condição de responsável tributário.

Portanto, é inadmissível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica regularmente extinta por incorporação à data da ciência do lançamento.

Nulidade reconhecida.

(Processo nº 17883.000355/2008-79, Acórdão nº 1401-00.359)

IRPJ - ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO -

INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO - Reputa-se insubsistente o lançamento que nomeia como sujeito passivo empresa extinta por incorporação, porquanto a incorporadora, na qualidade de sucessora, é quem responde pelos tributos devidos pela incorporada, tendo em vista a sua extinção em data anterior à lavratura do auto de infração.

Recurso voluntário provido e recurso de ofício improvido.

(Processo n° : 10840.00001312002-11, Acórdão n° : 105-15.922)

E mais, adotar o argumento de que a contribuinte foi autuada por suposto planejamento tributário, com vistas a desconsiderar as operações societárias e impor o erro quanto ao sujeito passivo, sob a necessidade de autuar as empresas incorporadas (extintas), como demonstrado anterior, não foi essa a intenção do agente fiscal, visto que apenas tratou do planejamento tributário com vistas a qualificar a multa, e não com o objetivo de desconsiderar os atos sob o pretexto de exigência do imposto.

Portanto, correta a autuação fiscal quanto ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

C) ERRO NA DETERMINAÇÃO DOS CRITÉRIOS TEMPORAL

Quanto ao erro de determinação do critério temporal, em razão de considerar como fato gerador (melhor dito: fato jurídico tributário) os eventos societários (28/05/2005 e 31/10/2007), entendo que não há nulidade no lançamento.

Na data da incorporação há obrigações fiscais a serem consideradas pela empresa incorporada, como o levantamento do balanço e a entrega da DIPJ.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Se não há continuidade da empresa, não há que se falar em fato jurídico tributário em 31 de dezembro na empresa extinta, ainda mais quando o fato jurídico que resultou na tributação se deu com a compensação nas datas das extinções das sociedades.

Se a compensação acima dos 30% tivesse ocorrido na empresa incorporadora, aí sim poderíamos falar em fato jurídico tributário em 31 de dezembro de 2005 e 2007, pois a empresa incorporadora encontrava-se existente nos dias 31 de dezembro dos referidos anos.

É claro que o momento da compensação não se confunde com a data do fato gerador do Imposto sobre a Renda. Contudo, na extinção de sociedade por incorporação, com a entrega da DIPJ em 31/08/2005 e 31/10/2007, e com o encerramento da empresa na data da extinção, considerar como fato gerador a data de 31 de dezembro do ano não teria amparo legal, pois a sociedade incorporada não existiria mais nessa data.

Nestes termos, rejeito a preliminar quanto ao erro na determinação do critério material.

D) DA QUESTÃO DO ERRO QUANTO AO CRITÉRIO QUANTITATIVO

Quanto ao erro do critério quantitativo do lançamento, a retórica da Recorrente nesse tópico se deu quanto à necessidade de se desconsiderar as incorporações e apurar os valores de forma segregados quanto à Rio das Pedras (incorporadora) e a Itapirú (incorporada), questão essa já enfrenta nessa decisão, não existindo razões para a desconsideração, visto que a incorporação se deu de forma regular e com os devidos registros nos órgãos competentes, sendo que os fundamentos e imputações usadas pela fiscalização para considerar o planejamento tributário objetivou a aplicação da penalidade qualificada, e não a exigência do tributo por conta disso. A exigência do IRPJ e da CSLL se deu quanto à compensação acima de 30%.

Neste aspecto, rejeito a preliminar quanto ao erro no critério quantitativo no lançamento.

E) DA POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE TRIBUTOS

Por fim, outro ponto que merece análise é quanto à alegação da necessidade da fiscalização olhar a postergação do tributo, especificamente quanto à tributação em momentos posterior pela empresa sucessora (incorporadora).

Destaca-se, a respeito do assunto, que a autuação não se deu quanto à compensação de base negativa da CSLL e prejuízo fiscal pela empresa incorporadora.

Somente seria o caso de olhar a postergação se a operação fosse outra. No caso de aproveitamento e compensação pela empresa extinta, não há como olhar a questão da postergação em relação à empresa incorporadora, pois essa não realizou a compensação. O tributo pago em momento posterior decorre dela mesmo, e não da empresa incorporada, nesses casos.

Na extinção da sociedade, o prejuízo ou base negativa acima dos 30% da incorporada, segundo a fiscalização, se extinguiria, ou seja, não seria aproveitável pela incorporadora.

Ademais, a Súmula n° 36 do CARF mencionada pela recorrente não é aplicada em casos da extinção da sociedade. Como a empresa extinta vai pagar tributos se foi

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

incorporada? Trata-se de uma questão lógica de não aplicação dos fundamentos trazidos pelo contribuinte.

Nesse aspecto, rejeito a questão da aplicação da postergação.

CÓPIA

F) DA MULTA QUALIFICADA DE 150%

Quanto à multa qualificada de 150%, entendo que a mesma deve ser afastada.

Isso porque, a reestruturação societária, a despeito de se tratar de empresas do mesmo grupo e com composição societária comum entre as empresas, não se dá sob manto da fraude.

A elisão fiscal, em que se busca economizar tributos fundado em jurisprudência do CARF não é ato ilícito e não de ser confundido com a evasão fiscal. Tanto não é ilícito que há jurisprudência da Corte Maior administrativa permitindo a compensação de prejuízo fiscal e base negativa pela empresa extinta na incorporação.

O fundamento, conforme será melhor analisado a seguir, vem ao encontro daquilo que a norma não vedou, não restringiu, fulcrada num histórico legislativo e com premissas firmes na melhor doutrina e jurisprudência dessa Corte.

Buscar a economia de tributos não é ato desabonador ao ponto de considerar como um crime.

Nesse sentido, considerando que o contribuinte realizou os registros das operações societárias e atendeu amplamente a fiscalização, municiando de todas as informações pertinentes às operações e compensações, entendo pela aplicação da jurisprudência abaixo transcrita dessa Corte:

> ***ACÓRDÃO 103-21047/ TERCEIRA CÂMARA/ PRIMEIRO CONSELHO, EM 16/10/2002***
>
> *(...)*
>
> *EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.*
>
> ***O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos***.
>
> ***ACÓRDÃO 101-95537/ PRIMEIRA CÂMARA/ PRIMEIRO CONSELHO, EM 24/05/2006***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *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.*
>
> *ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso,* ***para reduzir o percentual da multa de ofício para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado****. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora), Caio Marcos Cândido e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.*

Com isso, a multa qualificada deve ser afastada, visto que está fundada sob premissa equivocada, qual seja planejamento tributário fundado em premissa de fraudar o fisco, o que não ficou provado nos autos, pois a contribuinte realizou compensações de base negativa de CSLL e de prejuízo fiscal (IRPJ) fundada à época em jurisprudência firme do CARF sobre a matéria, que orientou e orienta ainda hoje as práticas de muitos contribuintes.

G) DA DECADÊNCIA

Em conseqüência da exclusão da fraude, há de reconhecer a decadência quanto ao fato jurídico tributário de 2005, visto a aplicação do artigo 150, § 4°, do CTN.

Esse acolhimento decorre da aplicação do disposto no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, diante da prolação de decisão do STJ em sede de recurso especial com efeito repetitivo, nos termos abaixo transcritos:

> *PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*
>
> *(RESP 973.733/SC, Min. Luiz Fux, S1 – Primeira Seção, Julgado em 12/08/2009, Dje de 18/09/2009)*

Considerando que um dos fatos jurídico tributário ocorreu em 28/07/2005, e o lançamento fiscal se deu em 17/11/2010, e considerando que houve pagamento a menor de tributos, bem como em razão da natureza do tributo, qual seja CSLL e IRPJ, então houve a decadência quanto ao referido fato gerador, não cabendo mais discussão nesse processo, por conta da jurisprudência sedimentada do STJ quanto à matéria.

DO MÉRITO

I – DO VALOR RECEBIDO A TÍTULO DE INDENIZAÇÃO

Primeiramente, cumpre deixar muito claro e consignado nesse processo que o lucro que foi considerado nesse processo para fins de tributação teve origem em receita não operacional decorrente de recebimento de precatórios pela empresa extinta quanto ao IAA – Contribuição ao Instituto do Açúcar e do Álcool, na qual a empresa extinta saiu vitoriosa em ação judicial, conforme cópia trazidas nos autos.

Portanto, antes de adentrarmos na compensação do saldo negativo de CSLL e prejuízo fiscal quanto ao IRPJ e a trava dos 30%, há uma questão pretérita, que no meu modo de ver encerra a discussão do processo, qual seja a natureza jurídica dos valores recebidos pela Recorrente a título de indenização em ação judicial, que teve trânsito em julgado e o STF já encerrou a discussão, como bem constatado na ação judicial patrocinada pela Recorrente, de que a natureza jurídica da indenização é de reparação de prejuízo, e não quanto a lucros cessantes, pondo o fim na discussão ventilada pela DRJ.

A despeito da contribuinte ter errado e reconhecido tal erro em relação ao registro de valor recebido a título de indenização como receita não operacional, inclusive realizando a escrituração, apontando a informação na DIPJ de 31/10/2007 e oferecendo tal valor à tributação, tal erro, em razão da natureza, não pode ser objeto de fato gerador de tributo, pois falta a esse valor as características jurídicas de receita tributada.

Como visto na decisão judicial trazida nos autos, nomeado expressamente nos enunciados do acórdão do Tribunal Regional Federal que transitou em julgado, estamos diante de uma indenização por danos emergentes, pois os valores praticados e tabelados na produção e comercialização do álcool sequer dava para cobrir os custos, não se tratando, com isso de lucros cessantes, pois a natureza jurídica do valor recebido buscou recompor uma perda existente na empresa, e não algo que a empresa deixou de ganhar.

O que não podemos aceitar é a irresponsabilidade em interpretar as decisões judiciais de acordo com a conveniência e oportunidade do intérprete.

No acórdão transitado em julgado a favor da Recorrente está dito com todas as letras se tratar de INDENIZAÇÃO em razão de danos emergentes. Vejamos:

> *Ressalte-se, ainda, ter concluído o laudo pericial pela existência de prejuízo causado pela defasagem de preço, que, segundo a resposta ao quesito 11° (fls.414), causa dano direto pois a autora recebeu menos dinheiro do que deveria receber, tendo*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *aviltada sua receita bruta. Esse dano, afirma o perito, "reduz o desempenho econômico da empresa em razão do menor ingresso de recursos."*
>
> *De conseqüência, entendo existentes danos experimentados pelas autorais, danos esses decorrentes da atuação da UNIÃO, dado que esta fixou os preços dos produtos discutidos abaixo de seus custos, desprezando a apuração realizada pela Fundação Getúlio Vargas, encomendada pelo próprio I.A.A. para efeito de observância das diretrizes estabelecidas pela Lei 4.870/65.*
>
> *O verdadeiro "quantum" desses danos ou prejuízos será, no entanto, melhor alcançado quando da liquidação deste julgado.*

CÓPIA

Com isso, não tenho dúvida de que a decisão da DRJ deve ser reformada nessa parte, fazendo apontamentos e interpretações sob premissas equivocadas.

Por conta disso, não existe sobre o valor recebido a título indenização incidência tributária quanto a IRPJ e CSLL, não configurando, portanto, receita, e muito menos tributável, conforme farta jurisprudência colacionada pela Recorrente em seu petitório.

O STF já pacificou o assunto considerando inclusive que a natureza jurídica da indenização é de reparação civil objetiva do Estado, e como sabido, essa modalidade no direito civil só atende aos danos emergentes, **jamais aos lucros cessantes**. Vejamos decisões da Suprema Corte brasileira:

> *Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ADMINISTRATIVO. INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.* ***RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO ESTADO.*** *FIXAÇÃO PELO PODER EXECUTIVO DOS PREÇOS DOS PRODUTOS DERIVADOS DA CANA-DE-AÇÚCAR ABAIXO DO PREÇO DE CUSTO. DANO MATERIAL. INDENIZAÇÃO CABÍVEL. 1. A intervenção estatal na economia como instrumento de regulação dos setores econômicos é consagrada pela Carta Magna de 1988. 2. Deveras, a intervenção deve ser exercida com respeito aos princípios e fundamentos da ordem econômica, cuja previsão resta plasmada no art. 170 da Constituição Federal, de modo a não malferir o princípio da livre iniciativa, um dos pilares da república (art. 1º da CF/1988). Nesse sentido, confira-se abalizada doutrina: As atividades econômicas surgem e se desenvolvem por força de suas próprias leis, decorrentes da livre empresa, da livre concorrência e do livre jogo dos mercados. Essa ordem, no entanto, pode ser quebrada ou distorcida em razão de monopólios, oligopólios, cartéis, trustes e outras deformações que caracterizam a concentração do poder econômico nas mãos de um ou de poucos. Essas deformações da ordem econômica acabam, de um lado, por aniquilar qualquer iniciativa, sufocar toda a concorrência e por dominar, em conseqüência, os mercados e, de outro, por desestimular a produção, a pesquisa e o aperfeiçoamento. Em suma, desafiam o próprio Estado, que se vê obrigado a intervir para proteger aqueles valores, consubstanciados nos regimes da livre empresa, da livre concorrência e do livre embate dos mercados, e para*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013
por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

manter constante a compatibilização, característica da economia atual, da liberdade de iniciativa e do ganho ou lucro com o interesse social. A intervenção está, substancialmente, consagrada na Constituição Federal nos arts. 173 e 174. Nesse sentido ensina Duciran Van Marsen Farena (RPGE, 32:71) que "O instituto da intervenção, em todas suas modalidades encontra previsão abstrata nos artigos 173 e 174, da Lei Maior. O primeiro desses dispositivos permite ao Estado explorar diretamente a atividade econômica quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. O segundo outorga ao Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica. o poder para exercer, na forma da lei as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo esse determinante para o setor público e indicativo para o privado". Pela intervenção o Estado, com o fito de assegurar a todos uma existência digna, de acordo com os ditames da justiça social (art. 170 da CF), pode restringir, condicionar ou mesmo suprimir a iniciativa privada em certa área da atividade econômica. Não obstante, os atos e medidas que consubstanciam a intervenção hão de respeitar os princípios constitucionais que a conformam com o Estado Democrático de Direito, consignado expressamente em nossa Lei Maior, como é o princípio da livre iniciativa. Lúcia Valle Figueiredo, sempre precisa, alerta a esse respeito que "As balizas da intervenção serão, sempre e sempre, ditadas pela principiologia constitucional, pela declaração expressa dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, dentre eles a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa" (DIÓGENES GASPARINI, in Curso de Direito Administrativo, 8ª Edição, Ed. Saraiva, págs. 629/630, cit., p. 64). 3. ***O Supremo Tribunal Federal firmou a orientação no sentido de que "a desobediência aos próprios termos da política econômica estadual desenvolvida, gerando danos patrimoniais aos agentes econômicos envolvidos, são fatores que acarretam insegurança e instabilidade, desfavoráveis à coletividade e, em última análise, ao próprio consumidor." (****RE 422.941, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ de 24/03/2006). 4. In casu, o acórdão recorrido assentou: ADMINISTRATIVO. LEI 4.870/1965. SETOR SUCROALCOOLEIRO. FIXAÇÃO DE PREÇOS PELO INSTITUTO DO AÇÚCAR E DO ÁLCOOL – IAA. LEVANTAMENTO DE CUSTOS, CONSIDERANDO-SE A PRODUTIVIDADE MÍNIMA. PARECER DA FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS – FGV. DIFERENÇA ENTRE PREÇOS E CUSTOS. 1.* ***Ressalvado o entendimento deste Relator sobre a matéria, a jurisprudência do STJ se firmou no sentido de ser devida a indenização, pelo Estado, decorrente de intervenção nos preços praticados pelas empresas do setor sucroalcooleiro****. 2. Recurso Especial provido. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. RE 632644 AgR / DF - DISTRITO FEDERAL ,AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Julgamento: 10/04/2012 Órgão Julgador: Primeira Turma.*

EMENTA: CONSTITUCIONAL. ECONÔMICO. INTERVENÇÃO ESTATAL NA ECONOMIA:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

REGULAMENTAÇÃO E REGULAÇÃO DE SETORES ECONÔMICOS: NORMAS DE INTERVENÇÃO. LIBERDADE DE INICIATIVA. CF, art. 1º, IV; art. 170. CF, art. 37, § 6º. I. - A intervenção estatal na economia, mediante regulamentação e regulação de setores econômicos, faz-se com respeito aos princípios e fundamentos da Ordem Econômica. CF, art. 170. O princípio da livre iniciativa é fundamento da República e da Ordem econômica: CF, art. 1º, IV; art. 170. II. - Fixação de preços em valores abaixo da realidade e em desconformidade com a legislação aplicável ao setor: empecilho ao livre exercício da atividade econômica, com desrespeito ao princípio da livre iniciativa. III. - Contrato celebrado com instituição privada para o estabelecimento de levantamentos que serviriam de embasamento para a fixação dos preços, nos termos da lei. Todavia, a fixação dos preços acabou realizada em valores inferiores. ***Essa conduta gerou danos patrimoniais ao agente econômico, vale dizer, à recorrente: obrigação de indenizar por parte do poder público. CF, art. 37, § 6º. IV. - Prejuízos apurados*** *na instância ordinária, inclusive mediante perícia técnica. V. - RE conhecido e provido.(RE 422941 / DF - DISTRITO FEDERAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Julgamento: 06/12/2005, Órgão Julgador: Segunda Turma)*

Esse inclusive é o entendimento da jurisprudência dessa Corte:

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal). NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não se verificando na formulação da exigência a hipótese alegada pela defesa, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - FALTA DE RETENÇÃO - OBRIGATORIEDADE DE INCLUSÃO DOS RENDIMENTOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - A falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos, já que se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano-calendário da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte. DECISÃO JUDICIAL - INDENIZAÇÕES POR LUCROS CESSANTES -TRIBUTAÇÃO - Os valores recebidos em decorrência de decisão judicial em ação de cobrança de lucros cessantes, caracteriza hipótese de incidência do imposto de renda. Assim, o valor principal e os juros recebidos devem ser declarados como rendimentos tributáveis na

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *declaração de ajuste anual.* ***DECISÃO JUDICIAL - INDENIZAÇÕES POR DANOS EMERGENTES - NÃO-INCIDÊNCIA - Os valores que visam exclusivamente a repor o bem destruído, reparar o bem danificado ou repor a perda sofrida, até o limite fixado em condenação judicial, não sofrem incidência do imposto de renda. A incidência do imposto, na espécie, acarretaria redução indevida no valor recebido, ferindo o princípio constitucional da justa indenização****. ESPÓLIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro são responsáveis pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha, limitada a responsabilidade ao montante do quinhão ou da meação. Entretanto, nestes casos, não cabe o lançamento de multa de ofício, sendo os herdeiros responsáveis apenas pelo imposto apurado, com a devida correção monetária, quando for o caso, e dos juros de mora, descabida a aplicação de penalidade. Preliminar rejeitada. Recurso parcialmente provido. (Número do Processo n° 10930.001122/2002-46, Acórdão n°104-20072)*

Evidente, portanto, que o equívoco cometido pela Recorrente ao oferecer o valor à tributação não deve implicar em nascimento de obrigação tributária.

Diante do exposto, acolho os fundamentos trazidos pela Recorrente quanto à não tributação dos valores relativos à indenização recebida por danos emergentes em ação judicial mencionada nos autos, destacando que **devemos cumprir a decisão judicial transitada em julgado, pois faz coisa julgada a favor da recorrente, em aplicar que a natureza jurídica do valor recebido e oferecido à tributação é de indenização por dano emergente, que não é fato gerador de tributo.**

II – HISTÓRICO LEGISLATIVO DA COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL

Quanto à compensação acima dos 30%, a despeito da questão anterior encerrar a discussão desse processo e colocar um fim a favor do contribuinte, cumpre ainda enfrentar a polêmica matéria nesse Tribunal.

O direito à dedução dos prejuízos fiscais acumulados e das bases negativas acumuladas com os resultados positivos apurados nos exercícios posteriores passou a ser reconhecido pelo direito brasileiro em 1947, pela Lei nº 154, em seu artigo 10, limitado o seu exercício a 3 (três) anos:

> *Art. 10. O prejuízo verificado num exercício, pelas pessoas jurídicas, poderá ser deduzido, para compensação total ou parcial, no caso de 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.*

Por sua vez, o Decreto-Lei nº 1.598/77 alterou a compensação de prejuízos fiscais, em seu artigo 64 e parágrafos, no tocante ao prazo decadencial, aumentando de 3 (três) anos para 4 (quatro) anos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Art. 64. A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subseqüentes.*
>
> *§ 1º - O prejuízo compensável e o apurado na demonstração do lucro real e registrado no livro de que trata o item I do art. 8º, corrigido monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a compensação.*
>
> *§ 2º - Dentro do prazo previsto neste artigo a compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos-base, a vontade do contribuinte.*

Posteriormente, a Lei nº 8.383/91, nos arts. 38, parágrafo 7º e 44, parágrafo único, reconheceu o direito à dedução dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da contribuição social com os resultados positivos apurados nos períodos subseqüentes, sem qualquer limitação percentual ou temporal:

> *Art. 38.....*
>
> *Parágrafo 7º - O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subseqüentes.*
>
> *Art. 44.....*
>
> *Parágrafo único: Tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo de mês subseqüente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real. (Artigo revogado pela Lei nº 8.981, de 20.01.95).*

Já o artigo 12, da Lei nº 8.541/92, quanto ao imposto sobre a renda, determinou que os prejuízos fiscais, apurados a partir de 1º de janeiro de 1993, poderiam ser deduzidos do lucro real apurado em até 4 (quatro) anos-calendários subseqüentes ao ano de apuração:

> *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. (Artigo revogado pela Lei nº 8.981, de 20.01.95)*

Como se pode observar, não existia limite quanto ao aspecto material para a compensação do prejuízo fiscal, podendo ser feito em sua integralidade pela pessoa jurídica, porém existia limite temporal, devendo ser feito em até 4 anos.

Esse elemento temporal seria inaplicável nos casos de aproveitamento do prejuízo ou da base negativa da CSLL no caso da extinção da pessoa jurídica, o que lhe permitira a compensação integral.

Quanto à restrição, a Lei nº 8.981/95, em seus arts. 42 e 58, alterando o critério temporal limitador do direito em questão, determinou que, a partir de janeiro de 1995, o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

lucro líquido ajustado somente poderia ser reduzido por dedução da base de cálculo negativa ou prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores em, no máximo, 30% (trinta por cento).

> *Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.*
>
> *Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.*
>
> *Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.*

Da mesma forma, com a edição do artigo 15 da Lei nº 9.065/95, a restrição foi consolidada:

> *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.*

Observe que o texto acima prescrito é claro e não traz dúvidas quanto à sua validade, vigência e eficácia. Destaca-se ainda que não há exceção no texto para as operações de incorporação.

III – DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE A MATÉRIA

Em investigação sobre a constitucionalidade da limitação da compensação do prejuízo fiscal em 30%, o Pleno do Supremo Tribunal Federal decidiu que o texto legal acima transcrito refere-se a um benefício fiscal concedido pelo legislador:

> *EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGO 42 E 58 DA LEI Nº 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.*
>
> *1. 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.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *2. A Lei nº 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos anteriores e não afetam fato gerador nenhum.*
>
> *Recurso extraordinário a que se nega provimento.*[1]

Destaco que o acórdão do STF não trata da matéria no contexto do aproveitamento do prejuízo fiscal quando da extinção da empresa. Julgados vem sendo proferido por essa corte, aplicando a decisão do STF de forma indiscriminada, o que não está correto, pois o contexto quando envolve o aproveitamento integral por empresa extinta em incorporação é outro!

Portanto, a questão que se põe em discussão é se existe ou não regras e princípios (que são valores) que vedam os contribuintes a realizar a compensação integral do prejuízo fiscal, sem a limitação dos 30%, quando ocorre a extinção da sociedade por incorporação, observando que o aproveitamento se dá dentro da pessoa jurídica extinta.

No meu entender essas regras não existem, sendo incorreta aplicar a tese indiscriminada de que a regra geral aplicada por alguns julgados do CARF quanto ao artigo 15 da Lei nº 9.065/95 faria esse papel de vedação em qualquer hipótese, melhor vislumbrado a seguir.

Outra questão que se explora de forma incorreta está no disposto no artigo 32 do Decreto-Lei nº 2.341/87, que deu redação ao artigo 513 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda):

> *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).*

Contudo, observa-se que a legislação acima citada não trata da extinção da sociedade, o que não implicaria em nenhuma vedação no aproveitamento do prejuízo pela Recorrente.

O artigo 514 do Decreto nº 3.000/99, que reproduz o texto do artigo 33, parágrafo único do Decreto-Lei nº 2.341/87, prescreve a vedação da compensação do prejuízo fiscal pela empresa sucedida, mas também não faz nenhuma menção ou imposição de restrição quanto ao aproveitamento pela empresa extinta.

> *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).*

IV – FUNDAMENTOS PARA A AFASTABILIDADE DA LIMITAÇÃO DOS 30% NA INCORPORAÇÃO

[1] Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 344.994-0/PR, Ministro Relator para o Voto Eros Grau, Tribunal Pleno, Julgado em 25/03/2009. Endereço eletrônico: www.stf.jus.br.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Partindo logo para o problema do estudo do histórico legislativo, vislumbra-se que antes da Lei nº 9.065/95, era facultado aos contribuintes promover compensação integral do prejuízo fiscal, e conjuntamente havia um prazo legal para o seu exercício – quatro anos -, o qual poderia, no caso de contínuos prejuízos apurados pelo contribuinte, levar a perda integral do direito.

Com a modificação da legislação que inseriu no ordenamento jurídico a denominada trava dos 30%, os contribuintes adquiriram um efetivo ganho, pois, uma vez extinto o prazo para o exercício do direito, não mais há o risco dele perecer com o tempo.

Por outro lado, o artigo 15 da Lei nº 9.065/95 impôs um limite de 30% sobre o lucro do período em que se pretende exercer a compensação. Esse limite percentual não se refere ao prejuízo acumulado, mas se refere ao lucro líquido do ano da compensação. Com isso, o prejuízo acumulado continua autorizado à compensação integral.

Desta feita, cabe transcrever as lições do ex-Conselheiro do CARF, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que tratou da matéria com propriedade:

> *Em síntese, a antiga legislação não estabelecia limites materiais, mas sim temporais; a atual estabelece materiais, mas não temporais. Na combinação dos dois tipos de limites, a legislação atual é mais vantajosa aos contribuintes por extinguir a possibilidade de perecimento do exercício de direitos.*[2]

Nas lições acima transcritas, extraídas de um julgado do CARF, não há exigência de regra de exceção, não há inconstitucionalidade de enunciados, não há investigação sobre a violação ao conceito de renda trazido no artigo 43 do Código Tributário Nacional3; a tese sustentada em não se aplicar a trava dos 30% sobre o prejuízo é que a mesma não se refere ao prejuízo, mas ao lucro líquido, sob o ponto de vista da materialidade, e não da temporariedade extintiva.

Esse é um entendimento respeitável nesse Tribunal, que merece compreensão e reflexão dos julgadores.

O que vem somar a esse entendimento e que faz parte da identificação dos anseios do legislador (atos de enunciação) é a exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95, reedição das Medidas Provisórias 947/95 e 972/95, editada no Diário Oficial do Congresso Nacional de 14 de junho de 1995, fls. 3270, que traz o seguinte excerto:

> *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 nº 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar,*

[2] Processo Administrativo nº 16327.000481/2008-76. Acórdão nº 1201-00.108.Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma. Julgado em 18 de junho de 2009. Relator para voto Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

[3] "Art.43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (...)"

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.*

Note-se que diante da presença da expressão "sem retirar do contribuinte o direito de compensar" o entendimento de que na declaração de encerramento cabe integral compensação das bases negativas acumuladas é evidente, sendo inaplicável a trava dos 30% para a empresa extinta.

O autor da norma acima mencionada, ex-Conselheiro deste E. Tribunal, Edson Vianna de Brito, quando ocupava importante cargo nos quadros da Receita Federal, tratou do assunto em seu livro sobre o imposto sobre a renda, afirmando4:

> *"Este dispositivo estabelece uma base de cálculo mínima, para efeito da determinação do imposto de renda devido, através da fixação de um limite máximo de redução – por compensação de prejuízos fiscais – do lucro tributável apurado em cada ano-calendário. Em outras palavras, as pessoas jurídicas que detenham estoque de prejuízos fiscais apurados em anos anteriores passam a sujeitar-se a um imposto de renda mínimo, uma vez que o lucro tributável só poderá ser reduzido em no máximo trinta por cento.*
>
> *Note-se, preliminarmente, que em nenhum momento, o texto integral cerceou o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994 com lucro real obtido a partir de 1º de janeiro de 1995. Pelo contrário, ao fixar um limite máximo para compensação em cada ano-calendário, o dispositivo legal, em seu parágrafo único, faculta a compensação da parcela que seria compensável se não houvesse a limitação com o lucro real de anos-calendários subsequentes."*

Somente há razoabilidade e coerência se tal aplicação limitativa fosse insurgida em face de uma empresa que possui no tempo o exercício de sua atividade nos anos anteriores, o que não é o caso dos autos em razão da sua extinção.

E no caso de extinção da pessoa jurídica, como ela não mais terá oportunidade de aproveitar os resultados negativos em períodos futuros, não se aplica a "trava", sob pena de perder o direito à compensação de prejuízos, posição adotada nos acórdãos CSRF/01-04258, de 2.12.2002, e CSRF/01-05100, de 19.10.2004, ambos da1ª Turma da Câmara Superior, mencionados pelo contribuinte em seu Recurso.

Em brilhante voto proferido pelo Conselheiro Valmir Sandri, nos autos do Processo Administrativo n° 13807.003133/2004-36, Acórdão n° 9101-00.401, de 2 de outubro de 2009, a matéria foi enfrentada com profundidade sob uma outra óptica, mas que acrescenta e contribui para a desqualificação da imputação fiscal:

> *Na verdade, a compensação de prejuízos fiscais entre períodos visa contribuir para a consolidação da empresa. Por esta razão é que em alguns países, a compensação se dá através do transporte de prejuízos para exercícios anteriores e para exercícios posteriores. Na ordem jurídica brasileira essa compensação se impõe, mesmo se vedada ou de qualquer forma*

4. Brito, Edson Vianna de. Imposto de Renda das Pessoas Físicas. Editora Frase: São Paulo. p. 161 e seguintes.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

limitada pela lei ordinária, tendo em vista que os prejuízos são partes indissociáveis do conceito de acréscimo patrimonial positivado na Constituição Federal.

No livro "Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Integração entre sociedade e sócios" (Atlas, 1985, p. 125-126), Henry Tilbery, afirma que o fundamento para que se permita a compensação de prejuízos entre períodos, decorre da necessidade de se considerar a realidade das empresas, que se organizam para funcionar continuamente e permitir que a tributação se faça a partir de um nivelamento dos resultados. Escreve o jurista: "a compensação dos prejuízos entre períodos representa um reconhecimento do.fato de ser a vida da empresa contínua e é um procedimento que, na realidade, faz o imposto incidir sobre um resultado nivelado através de maior número de anos. Isto é importante, quando o sistema de tributação trata o período-base como unidade estanque (self-contained period)"

O fato é que, o direito à *compensação existe sempre, até porque, se negado, estar-se-á a tributar um não acréscimo patrimonial, uma não renda, mas sim o patrimônio do contribuinte que já suportou tal tributação.*

Assim, a compensação pelo contribuinte do prejuízo fiscal por ele suportado, não se trata, como entende alguns, de uma benesse e/ou favor concedida pelo poder público, mas sim de uma regra para evitar que se tribute uma não renda, ou seja, o próprio patrimônio do contribuinte.

Da leitura do voto que trata da matéria ora em questão, a Nobre Relatora sugere uma interpretação do conteúdo semântico do art. 15 da Lei 9065/1995. Para tal, parte, a meu ver, da falsa premissa de que a autorização da compensação de prejuízos fiscais é um beneficio fiscal, em linha com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (RE 344.994).

Em decorrência, entende que o preceito deve ser interpretado de forma restritiva à luz do que dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional, para concluir que a limitação de 30% deve ser aplicada também na hipótese de compensação de prejuízos acumulados na extinção da empresa por incorporação ou outra operação societária.

Argumenta que a interpretação fundada em argumentos finalísticos serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários.

E, por fim, afirma que, diferentemente da pretensão exarada na tese até então vigente neste Conselho, há vedação legal ao aproveitamento dos prejuízos nos casos de incorporação, como se veria na leitura dos arts. 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/1987.

Entretanto, divirjo do seu entendimento quanto à natureza jurídica da compensação dos prejuízos acumulados, eis que não considero se tratar o mesmo de um beneficio fiscal, mas de elemento inerente à apuração da própria base de cálculo do tributo, no caso, daquilo que é renda, pois, se não for assim, estará se tributando uma não renda, um não um acréscimo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

patrimonial, afastando-se, portanto do conceito constitucional de "renda" e "proventos de qualquer natureza" extraída da Carta Maior.

Os conceitos de lucro e prejuízo são fornecidos pelo direito societário e decorrem de um corte temporal determinado pela legislação societária e pela contabilidade necessária à apuração do resultado de um exercício. A empresa, tanto no direito societário quanto na contabilidade, é constituída para operar, exercendo seu objeto social, indefinidamente no tempo, daí o princípio da continuidade Contudo, para diversos fins são necessárias apurações periódicas de seu resultado, onde é verificado lucro, que impacta positivamente seu patrimônio líquido, ou prejuízo que repercute negativamente sobre o patrimônio líquido.

Em razão da continuidade e para que seja apresentada a atual situação patrimonial, é que, no balanço, os resultados negativos (prejuízos) devem ser deduzidos do resultado do exercício, como determina a Lei n. 6.404, em seu art. 189 que dispõe:

"Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda

Parágrafo único: o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem".

Assim, o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores. E, considerando que o lucro real parte do lucro contábil, o mesmo é nitidamente afetado pela compensação dos prejuízos.

Por esta razão, a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um beneficio fiscal, mas um elemento para determinação do aspecto quantitativo do imposto de renda, e sendo assim, eliminá-lo, como visto acima, estar-se-a maculando os artigos 43 e 44 do CTN, tornando um "não acréscimo patrimonial" (a parcela de lucro não compensável do prejuízo existente) tributado pelo imposto de renda, em montante, portanto, não real.

(...)

No caso em questão - incorporação -, a situação da pessoa jurídica é excepcional e não está compreendida pela norma. Na situação normal, uma pessoa jurídica em atividade, o limite de 30% apresenta como resultado a postergação da sua compensação (diferimento), Na situação excepcional, ora configurada, a aplicação deste limite resulta na manutenção de prejuízo acumulado e na sua perda, pelo fato de existir vedação expressa à compensação de prejuízos da sucedida pela sucessora, de modo a levar a tributação algo que não se configura como acréscimo patrimonial.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, se a lei permite a compensação de todo o prejuízo fiscal distendido no tempo, a conclusão lógica a que se deve ter é, se não há mais tempo para aproveitá-lo, em havendo lucros na extinção, a 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.

E é com base neste princípio (legalidade), que se impõe para o caso esta inteligência, eis que a lei não cuidou da espécie - extinção, fusão e incorporação -, que são detentoras do direito que o CTN lhes outorgou, de não terem que pagar tributos sobre um "não acréscimo patrimonial", mas apenas aplicável a empresas em funcionamento, conforme o espírito da lei exposto pelo relatar do projeto de lei, bem como pelo Superior Tribunal de Justiça que claramente cuidou apenas da legalidade da restrição de 30% de aproveitamento, preservando-lhes, todavia, o direito de compensarem, no tempo, a totalidade do prejuízo.

Assim, restringir o direito a compensação conforme posto no voto ora em analise, estar-se-a solapando o direito do contribuinte em não ser privado ilegalmente de sua propriedade, mesmo porque, como visto acima, a lei jamais pretendeu negar esse direito - o que foi confirmado, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça -, e sendo assim, numa situação limite como nos casos de extinção, incorporação e fusão, esse direito pode e deve ser exercido integralmente pelo contribuinte, sob pena de se ter uma restrição que a lei não impôs.

Por fim, há de se registrar que a lei, na sua correta exegese, impõe o aproveitamento de todo o prejuízo fiscal, em havendo lucro, no tempo, tempo este que, conforme nos casos excepcionais acima citados (extinção, fusão e incorporação), esgota-se de imediato, sendo, desta forma, o prejuízo fiscal compensável, sem qualquer "trava".

Por fim, impende destacar que a incorporação foi realizada de acordo com as normas que lhe são aplicáveis e cujos objetivos foram puramente negociais, não representando qualquer espécie de mecanismo desenvolvido com a finalidade de evitar ou postergar o pagamento de tributos, tanto é que a fiscalização sequer contestou as operações em seu relatório.

A conclusão que se tira é que a utilização de prejuízo fiscal e da base negativa da contribuição social sobre o lucro, em decorrência da extinção de sociedade, não está sujeita à limitação dos 30% do lucro líquido ajustado.

Por fim, destaca-se ainda que o problema da interpretação da norma e sua referência, além de ser o ponto principal desse estudo, merece uma articulação sistemática na extração do conteúdo hermenêutico.

É fato que o texto legal não trouxe exceção à regra da incorporação quanto à compensação do prejuízo, mas nem precisaria, pois se a trava dos 30% se refere ao lucro líquido e na extinção não há nenhuma restrição ao aproveitamento do prejuízo fiscal ou da base negativa da CSLL.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Diante do exposto, entendo que na declaração de encerramento da sociedade por incorporação cabe integral compensação do prejuízo fiscal e das bases negativas acumuladas pela empresa extinta, sendo inaplicável a trava dos 30%, destacando que os fundamentos trazidos quanto ao IRPJ são aplicáveis da mesma forma à CSLL.

V – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS OPERACIONAIS COM NÃO OPERACIONAIS

Com relação à acusação de que a empresa efetuou compensação de lucro operacional apurado em 31/07/2007 com prejuízo não operacional não pode prevalecer. Conforme exposto nessa decisão, os valores recebidos e contabilizados pela empresa relativos à ação judicial que discutia o IAA decorre de indenização por danos emergentes.

Como o erro da empresa não pode implicar por sua essência em tributação, a cessão do seu crédito a terceiros, decorrente do precatório indenizatório não tem o condão de desqualificar sua essência. Portanto, estamos diante de uma receita não operacional, nos termos das regras do IBRACON (NPC n° 14), e como tal deve ser considerada para fins de compensação com prejuízos não operacionais, nos termos do artigo 511 do RIR/99.

Nestes termos, acolho os fundamentos trazidos pela recorrente quanto à questão da justificativa do erro.

VI - DA INCIDÊNCIA DOS JUROS SOBRE A MULTA

Em relação à incidência dos juros sobre a multa, venho mantendo em meus julgados o entendimento de que a multa de ofício é penalidade, portanto, inaplicável a taxa SELIC sobre esse montante, que não configura "crédito tributário", nos termos do art. 161 do CTN.

Isso porque, a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento de um dever legal de pagá-lo, em caso de entendimento contrário, implicaria concluir que sobre a multa de oficio incide a multa de mora, o que se trata de um verdadeiro absurdo.

Nesse sentido, cumpre trazer os fundamentos da ex-Conselheira Sandra Faroni sobre a matéria, editados no Acórdão 1102-00.060, que resumem os argumentos pela não incidência dos juros sobre a multa de ofício:

> *"A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).*
>
> *De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.*
>
> *O Decreto-lei n° 1.736/79 determinou a incidência dos juros de mora sobre o "valor originário" , definindo como "valor originário" o débito, excluídas apenas as parcelas relativas a correção monetária, juros de mora, multa de mora e encargo do DL 1.025/69. Ou seja, não previu a exclusão da multa de oficio.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1° determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.

Além dos artigos 2° e 3° do DL 1.736/79, tratam dos juros de mora os seguintes dispositivos de leis ordinárias: Lei 8.383/91, art. 59; Lei 8.981/95, art. 13; Lei 9.430/96, art. 5°, § 3°, art. 43, parágrafo único e art. 61, § 3°, Lei n° 10.522/2002, (cuja origem foi a MP 1.621-31/98), arts. 29 e 30.

O artigo 61 da Lei 9.430/96 regula a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01 de janeiro de 1997, não alcançando, pois, a multa por lançamento de ofício, uma vez que:

(a) a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo; (b) entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora.

O artigo 30 da Lei 10.522/2002 determina a submissão, a partir de 10 de janeiro de 1997, a juros de mora calculados segundo a Selic, dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994 e que não tenham sido objeto de parcelamento, e dos créditos inscritos na Dívida Ativa da União.

Em síntese, em se tratando de débitos de tributos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1° de janeiro de 1995 só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre multa no caso de multa lançada isoladamente; não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1° do art. 161 do CTN."

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso e, acolho a preliminar de decadência quanto ao ano calendário de 2005, e no mérito DOU-LHE PROVIMENTO, para cancelar o lançamento fiscal em sua integralidade.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA