



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

Processo nº 16327.001394/2009-17
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1302-001.900 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de julho de 2016
Matéria IRPJ - Prejuízo Fiscal
Recorrente COMPANHIA SECURITIZADORA DE CRÉDITOS FINANCEIROS RUBI
Recorrida 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OMISSÃO SOBRE PONTO QUE DEVERIA TER SIDO APRECIADO.

Constatado nos autos a ocorrência de omissão sobre ponto o qual a turma julgadora deveria ter se pronunciado, impõem-se acolher os Embargos Declaratórios para pronunciar-se sobre esta matéria.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

EFICÁCIA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITO VINCULANTE.

Nos termos do inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional, somente constituem normas complementares à legislação tributária, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.

DERROGAÇÃO DE NORMAS.

A lei posterior revoga a lei anterior quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior, nos termos do art. 2º da Lei de Introdução às normas do direito brasileiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em CONHECER os embargos e ACOLHÊ-LOS, sem efeitos infringentes, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (relator) e Talita Pimenta Félix que acolhiam os embargos com efeitos infringentes. Designada a Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich para redigir o voto vencedor.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/08/2016 por ANA DE BARROS FERNANDES WIPPRICH, Assinado digitalmente e

m 05/08/2016 por ANA DE BARROS FERNANDES WIPPRICH, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por MARCOS AN

TONIO NEPOMUCENO FEITOSA, Assinado digitalmente em 22/08/2016 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO

Impresso em 22/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Ana de Barros Fernandes Wipprich, Rogério Aparecido Gil, Marcelo Calheiros Soriano, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Talita Pimenta Félix e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Na sessão plenária de 13 de março de 2014, a 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste Conselho julgou recurso voluntário interposto nestes autos. A decisão foi formalizada no Acórdão nº 1302-001.328, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL. BASE NEGATIVA DE CSLL. TRAVA LEGAL DE 30%. INCORPORAÇÃO. APLICABILIDADE. Não há dispositivo legal que afaste a aplicação dos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 aos casos de extinção da pessoa jurídica por incorporação.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. Estende-se à sucessora a responsabilidade pela multa de ofício devida na hipótese de controle comum entre sucedida e sucessora. Aplicação da Súmula Carf nº 47.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Cientificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional informou que não haveria interposição de recurso (fl. 230). Os autos seguiram para a Unidade de origem que lavrou a intimação de fls. 233/234, da qual a contribuinte foi cientificada em 06/11/2014 (fls. 235).

A contribuinte opôs embargos tempestivamente em 11/11/2014, no qual aponta **OMISSÃO** no julgado acerca da inaplicabilidade da multa de ofício e dos juros de mora por força do art. 100, incisos II e III do CTN e do art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei n. 4.502/64, requerendo ao final o acolhimento e provimento dos Embargos de Declaração para sanar a omissão apontada, além de atribuição de efeitos modificativos do julgado.

Confirma-se no recurso voluntário que a matéria foi alegada e, inclusive, foi consignada no relatório do acórdão embargado:

- que quando a sociedade incorporada pela recorrente deixou de observar a limitação de 30% na DIPJ relativa à incorporação, agiu de acordo com o entendimento manifestado pela jurisprudência administrativa conforme se vê nos diversos acórdãos transcritos.

- que a observância das normas contidas no artigo 100 do CTN exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

- que dessa forma, na hipótese de mantidas as exigências fiscais, deve ao menos ser cancelada a exigência da multa de ofício e os juros de mora e demais atualizações.

Todavia, o voto condutor do julgado nesta parte, de lavra do Relator Guilherme Pollastri Gomes da Silva, somente abordou a objeção da contribuinte à aplicação da penalidade em face de sucessora por incorporação.

Em despacho exarado às fls.268 dos autos, a presidente da 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária admitiu os Embargos de Declaração opostos pelo recorrente, nos termos do art.65 §2º, e no art.49, §5º, ambos do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Relator

Os embargos atendem os requisitos de admissibilidade, de acordo com o despacho exarado às fls.268 dos autos, por isso deles conheço.

Conforme exposto no exame de admissibilidade dos embargos de declaração em referência, ele foi OMISSO acerca da análise da inaplicabilidade da multa de ofício e dos juros de mora por força do art. 100, incisos II e III do CTN e do art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei n. 4.502/64.

A decisão embargada foi formalizada através do Acórdão nº 1302-001.328, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL. BASE NEGATIVA DE CSLL. TRAVA LEGAL DE 30%. INCORPORAÇÃO. APLICABILIDADE. Não há dispositivo legal que afaste a aplicação dos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 aos casos de extinção da pessoa jurídica por incorporação.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. Estende-se à sucessora a responsabilidade pela multa de ofício devida na hipótese de controle comum entre sucedida e sucessora. Aplicação da Súmula Carf nº 47.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. É escoreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Cabe destacar, que no recurso voluntário a matéria foi alegada e, inclusive, foi consignada no relatório do acórdão embargado (vide fls. 209):

- que quando a sociedade incorporada pela recorrente deixou de observar a limitação de 30% na DIPJ relativa à incorporação, agiu de acordo com o entendimento manifestado pela jurisprudência administrativa conforme se vê nos diversos acórdãos transcritos.

- que a observância das normas contidas no artigo 100 do CTN exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

- que dessa forma, na hipótese de mantidas as exigências fiscais, deve ao menos ser cancelada a exigência da multa de ofício e os juros de mora e demais atualizações.

Todavia, o voto condutor do julgado nesta parte, somente abordou a objeção da contribuinte à aplicação da penalidade em face de sucessora por incorporação, não se manifestando acerca da inaplicabilidade da multa de ofício e dos juros de mora nos termos do art. 100, incisos II e III do CTN e do art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei n. 4.502/64.

Assim dispõe os arts. 100, incisos II e III do CTN e do art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei n. 4.502/64 o seguinte:

CTN

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

(...)

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

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

Lei n.º 4.502/64

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

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

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em

processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; (Grifei)

Segundo a Embargante, referidos dispositivos são totalmente aplicados ao presente caso, *litteris*:

Isto porque quando a sociedade incorporada pela embargante deixou de observar a limitação de 30% na DIPJ relativa à incorporação, agiu de acordo com o entendimento reiterado da jurisprudência administrativa sobre a matéria, tal como definida em diversos acórdãos transcritos no recurso apresentado, citando-se, exemplificadamente, o acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais n.º CSRF/01-05100, de 19.10.2004.

(...)

De fato, no momento em que se desencadeou o ato de incorporação (31.12.2004), isto é, no momento em que se deliberou pela conveniência da incorporação da BOAVISTA pela embargante, o entendimento sedimentado na jurisprudência administrativa era no sentido de inaplicabilidade do limite quantitativo para a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSL, na hipótese em que a sociedade se extinguiu.

Justamente por essa razão que a embargante invocou a aplicação dos incisos II e III, do art. 100, do Código Tributário Nacional, na medida em que estes dispõem que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa - tal como o antigo Conselho de Contribuintes, o atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciavam-se como normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos que versam sobre matéria tributária.

Da leitura acima, observa-se que o cerne central da questão diz respeito ao enquadramento ou não das decisões dos órgãos singulares ou coletivos da jurisdição administrativa como normas complementares em matéria tributária para fins de exclusão da multa de ofício e dos juros de mora no caso em apreço e aplicabilidade dos incisos II e III art. 100 do CTN e art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei n. 4.502/64.

Inicialmente, necessário esclarecer que embora o art.100 do CTN, incluía as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo lei que confira a efetividade de regra geral às decisões prolatadas nos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, a sua eficácia limitasse especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

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

Há de se ressaltar, que apenas com a edição do caput e parágrafo 2º do art. 75 do Regimento do CARF, instituído pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (o Ministro da Fazenda poderá atribuir às súmulas editadas por aquele conselho efeito vinculante em relação à administração tributária federal, mediante edição de portaria específica), mesma redação observada no atual regimento interno do CARF, ficou a administração tributária federal sujeita à observância do entendimento esposado na súmula a que se atribua tal efeito (súmula vinculante) mediante portaria da autoridade competente. Assim, inaplicáveis os incisos II e III art. 100 do CTN ao presente caso.

Feito o primeiro esclarecimento, passaremos a analisar a possibilidade de aplicação ao presente caso do art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei n. 4.502/64.

Sabemos que o texto escrito representa apenas o enunciado linguístico do legislador, isto é, o suporte físico da norma jurídica, que somente é obtida mediante construção por parte do interprete. Por comportar mais de um significado, a norma jurídica é dinâmica: altera-se ao longo do tempo, ainda que não tenha havido alteração de quaisquer de seus dispositivos. Assim, uma nova interpretação corresponde a uma nova norma jurídica que, a rigor, não deve retroagir.

O jurista Sacha Calmon¹ defende que:

Todo o Direito Tributário está marcado pela irretroatividade (legislação, administração e jurisdição) em prol dos justicáveis, ao suposto de que o Direito muda constantemente, seja pela inovação legislativa, seja pela inovação de sua interpretação da lei pela Administração.

A irretroatividade da nova interpretação encontrou reconhecimento legislativo no âmbito do processo administrativo federal: a Lei no 9.784, de 1999, em seu artigo 2º, parágrafo único, XIII, estabeleceu que a Administração deve observar, entre outros critérios, “a interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação”.

No caso em foco, a autuação fiscal decorreu da glosa de compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa acima da limitação de 30% do lucro líquido ajustado.

Segundo o termo de verificação fiscal (fls. 55/58) restou consignado o seguinte:

A COMPANHIA SECURITIZADORA DE CRÉDITOS FINANCEIROS RUBI, doravante denominada simplesmente RUBI, CNPJ nº 01.222.069/0001-22, é sucessora por incorporação da COMPANHIA SECURITIZADORA DE CRÉDITOS FINANCEIROS BOAVISTA, CNPJ no 02.749.220/0001- 48, doravante denominada BOAVISTA, conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária de 31/12/2004 as fls. 05.

A contribuinte BOAVISTA apurou Lucro Real, em sua declaração final de incorporação em 31/12/2004, abrangendo o período de 01/01/2004 a 31/12/2004.

A BOAVISTA lançou em sua DIPJ, Ficha 09 A — Demonstração do Lucro Real, Linha 36 a título de "Outras Exclusões", o montante de R\$ 8.277.000,00 (fls. 33). Em análise ao LALUR do contribuinte apresentado em 14/12/2009 em resposta à Intimação Fiscal lavrada na RUBI em 15/10/2009, verificamos que tais exclusões

estão relacionadas à compensação de Prejuízos Fiscais apurados em anos-calendário anteriores compensados pelo contribuinte, conforme cópia do LALUR as fls. 19.

Os registros contábeis do contribuinte evidenciam que a contribuinte BOAVISTA, em sua declaração final de empresa incorporada, compensou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em limite superior ao previsto em lei.

A compensação de prejuízos fiscais é limitada a 30% do lucro líquido ajustado, descabendo alegar hipóteses excepcionais, já que a lei não previa exceções que autorizassem a compensação superior a este limite.

Conforme afirmado pela Embargante, a época da operação de incorporação o entendimento reiterado da jurisprudência administrativa sobre o assunto era no sentido de que não se aplica a empresa extinta por incorporação o limite de 30% do lucro líquido na compensação de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa, nos termos do Acórdão CSRF/01-05100 de 19.10.2004.

De fato a ascensão doutrinária e normativa do precedente não o torna imutável. Mas impõe maior deferência e cautela na sua superação.

Quando o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reverte decisão consolidada, não pode e nem deve fazê-lo com indiferença em relação a segurança jurídica, às expectativas de direito por ele próprio gerada, a boa-fé e confiança dos contribuintes, pois o que se está em jogo é a própria credibilidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A proteção da confiança assim como a boa-fé, são princípios que se dirigem à Administração Pública. Compete tal órgão aplicar o direito aos casos concretos e, nesse ofício, deve atuar com certa constância e previsibilidade, já que lhe cabe preservar a ordem jurídica existente a assegurar a isonomia perante a lei.

É certo que o CARF, assim como qualquer outro juízo ou tribunal, não está impedido de modificar sua posição acerca de determinada questão, seja para se adaptar a novos fatos, seja simplesmente para rever sua interpretação anterior. Ao fazê-lo, entretanto, o CARF, a exemplo dos demais Poderes Públicos, está vinculado aos princípios da segurança jurídica, da confiança e da boa-fé, por força do qual a posição jurídica dos particulares que procederam de acordo com a orientação anteriormente adotada pelo Conselho de Contribuintes acerca de determinada matéria deve ser preservada.

São nessas situações que o art.76, inciso II, alínea “a” da Lei n. 4.502/64 deve ser aplicado, pois ele anuncia o princípio da proibição de comportamento contraditório em prejuízo ao contribuinte, isto é, o contribuinte não poderia ser penalizado por seguir a jurisprudência do CARF, dando efetiva aplicabilidade aos princípios da segurança jurídica, da confiança e da boa-fé.

Cabe frisar, que no nosso entendimento, a norma disposta no referido artigo possui caráter de norma geral de direito tributário, razão pela qual foi recepcionada pela Constituição Federal como Lei Complementar e que, portanto, se aplicaria a todos os tributos, independentemente de estar inserida apenas na Lei que trata do IPI.

Logo, eventual modificação de entendimento consolidado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, atrai a aplicação do artigo 76, inciso II, alínea “a” da Lei n.º 4.502/64, ou seja, impede a imposição de penalidades, a cobrança de juros e a correção monetária – cuida-se de medida de proteção da esfera jurídica do contribuinte que confiou no ato produzido pela administração tributária.

Diante do exposto, voto no sentido de ACOLHER os embargos de declaração e dar-lhes provimento para sanar a OMISSÃO apontada, atribuindo-lhes efeitos infringentes, notadamente para determinar o cancelamento da cobrança da multa de ofício e os juros de mora da presente autuação.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Voto Vencedor

Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, Redatora designada

Em que pese o entendimento do Conselheiro Relator a respeito do alcance e vigência da alínea "a" do inciso II, artigo 76, da lei nº 4.502/64, não há como comungar da tese exposta, por força do artigo 100, inciso II, do Código tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, editada posteriormente à Lei nº 4.502, em 1966:

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

(...)

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

Ainda que ao tempo da ocorrência dos fatos geradores ora analisados existissem decisões colegiadas espelhando interpretação à norma tributária em que se amparou a recorrente para agir, o fez ao seu próprio risco, em vista de nenhuma lei ter atribuído eficácia normativa àquelas decisões e a segurança jurídica defendida pelo i. Relator não deve ser erguida sobre decisões que podem ser alteradas, como no presente caso, pela legislação em espécie comportar diferentes interpretações.

Assim é que o Código Tributário Nacional veio dar nova luz às regras de interpretação das leis tributárias e tacitamente revogou o disposto no artigo 76, inciso II, alínea "a", invocado pela recorrente, da Lei nº 4.502/64, consoante explica a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, Decreto-Lei nº 4.657/42, com alterações da Lei nº 12.376/10 (LICC), em seu artigo 2º, §1º:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. (Vide Lei nº 3.991, de 1961)

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Além do mais, é cediço que as três leis aqui citadas - CTN, 4.502 e LICC - têm o reconhecido *status* legislativo de Leis Complementares, pelo que improficuo pretender, pela hierarquia de normas, a supremacia da Lei nº 4.502/64 sobre o texto normativo das demais.

E, de certo, que a situação jurídica ora tratada tão pouco se amolda à situação descrita no inciso III do artigo 100 do CTN, que cuida especificamente de práticas administrativas reiteradas e não decisões colegiadas.

Em assim sendo, não é possível reconhecer a vigência legislativa das disposições inseridas na alínea 'a' do inciso II do artigo 76 da lei nº 4.502/64, após a vigência do artigo 100, inciso II, da Lei editada posteriormente nº 5.172/66, por derrogação tácita do texto anterior.

Os embargos devem ser pois, conhecidos, acolhidos pela omissão relatada, mas sem qualquer efeito infringente.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich