



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

Processo nº 16643.000304/2010-21
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1102-001.082 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de abril de 2014
Matéria CSLL - Compensação de Bases de Cálculo Negativas
Recorrentes ABRIL COMUNICAÇÕES S/A (incorporadora de TEVECAP S/A)
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

RECURSO DE OFÍCIO. RECEITAS TRIBUTADAS EM OUTRO EXERCÍCIO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Comprovado que a autuação considerou na base de cálculo da CSLL receitas que foram tributadas em outro exercício, em lançamento constante de processo administrativo já transitado em julgado, correta a exclusão desses rendimentos pela decisão recorrida.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITAÇÃO DE 30%. EXERCÍCIO DE ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES.

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, poderá ser compensada com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995. Não há previsão legal que permita a compensação de bases de cálculo negativas acima desse limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO POR OBEDIÊNCIA À PRÁTICA REITERADA OU ERRO DE PROIBIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes ou do CARF, ainda que majoritária, não pode ser considerada como prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas, pois decorre de decisões que apreciaram atos dessas autoridades que negaram o direito.

O conceito de “erro de proibição” não serve para excluir a multa de ofício básica de 75%, porque o art. 136 do CTN determina que, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária

independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo quanto da penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, e, portanto, envolve tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Como consequência, é legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre todo o crédito tributário, o que inclui o valor da multa de ofício proporcional, não paga no vencimento.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcelo Baeta Ippolito, João Carlos de Figueiredo Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho, que davam provimento ao recurso. O conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho apresentou declaração de voto. Ausente momentaneamente o conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Participou do julgamento, em seu lugar, o conselheiro Marcelo Baeta Ippolito.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, João Carlos de Figueiredo Neto, Ricardo Marozzi Gregório, Marcelo Baeta Ippolito, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 3 e 296 a 337, referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, ano-calendário 2007, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 26.008.020,34, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Por bem descrever os fatos, transcrevo a descrição da ação fiscal e das infrações lançadas constante no relatório de 1ª instância (fl. 1.137):

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 304 a 337), a empresa TEVECAP S/A - CNPJ nº 57.574.170/0001-05 foi incorporada pela Abril Comunicações S/A em 31.12.2007, e aproveitou naquela data o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL acumulados nos períodos anteriores, sem observar o limite de 30% do lucro líquido ajustado previsto nos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

A empresa incorporadora alegou à fiscalização que efetuou tal procedimento já que, em razão da extinção da empresa incorporada, não poderia aproveitar os prejuízos e bases de cálculo negativas nos exercícios subsequentes, e que a limitação imposta pela legislação não se aplica ao caso de extinção da pessoa jurídica, já que a regra limitadora da compensação não extingue o direito à utilização dos prejuízos, mas apenas a difere.

Os Auditores-Fiscais não aceitaram o argumento, e efetuaram lançamentos em face da incorporadora, para exigir os tributos que deixaram de ser recolhidos em virtude da compensação acima do limite legal, por entender que o procedimento do contribuinte não encontra amparo legal. O presente processo trata do lançamento da CSLL, e o processo nº 16643.000303/2010-87, do IRPJ.

Entendem os autuantes que a legislação em questão não prevê exceção para o caso de extinção da pessoa jurídica, e que ela deve ser interpretada restritivamente, por se tratar de benefício fiscal, que, além disso, pode ser modificado ou suprimido pelo ente federativo, sem que isso configure ofensa a um pretendo direito adquirido dos sujeitos passivos.

No que se refere à CSLL, a base de cálculo do próprio período foi de R\$ 412.825.719,77, e o contribuinte compensou o mesmo valor a título de bases negativas de períodos anteriores, acima do limite de R\$ 123.847.715,93, caracterizando um excesso de R\$ 288.978.003,84, base de cálculo utilizada no lançamento.

A fiscalização deixou registrado que o contribuinte possuía saldos acumulados de bases negativas de CSLL suficientes para efetuar as compensações no limite de 30%.

Por fim, foi imputada a responsabilidade tributária à empresa Abril Comunicações S/A, como sucessora da TEVECAP S/A, nos termos do artigo 132 do CTN, inclusive no que se refere à multa de ofício, já que o artigo 129 expressamente determina que as regras de responsabilidade dos sucessores previstas no Código

aplicam-se a créditos tributários, o que inclui as multas cominadas ao sujeito passivo infrator.

Os autuantes acrescentam que a responsabilidade pela multa de ofício é da sucessora, especialmente nos casos em que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico, como é o caso, e, portanto, a incorporadora conhecia os atos ilícitos praticados pela incorporada.

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 350 a 396), acatada como tempestiva. Socorro-me, mais uma vez, da descrição do recurso feita pelo relatório do acórdão de primeira instância (fls. 1.137 a 1.140):

Pede o julgamento conjunto das impugnações referentes ao IRPJ e à CSLL, bem como que seja proferida uma única decisão, em face dos princípios da economia e celeridade processual.

Esclarece que foi autuada (processo nº 19515.004172/2009-27) para ajustar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em função da glosa do valor de R\$ 17.148.719,79, referente à exclusão de parte do valor da Provisão para baixa de investimentos (receita de venda da empresa Canbrás, efetuada em 2004, com condição suspensiva, cujo reconhecimento se deu em 2007), e de R\$ 10.966.766,70, referente à exclusão de Reversão de Provisão de ICMS, também no ano-calendário 2004. Tais autuações resultaram na redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa do ano de 2004.

Caso mantidas as glosas no processo citado, e se mantida a limitação na compensação das bases negativas neste processo, no mínimo deve ser observado que a receita de venda da empresa Canbrás TV a Cabo Ltda, reconhecida em 2007 pela impugnante, e considerada pela Fazenda como incorrida em 2004, não pode impactar no lucro apurado no ano-calendário 2007, sob pena de se incorrer em uma dupla tributação.

Entende por isso ser nula a presente autuação, por ofensa ao artigo 142 do CTN, por conter erro na apuração da base de cálculo. Assim, requer seja reconhecida a nulidade, ou, no mínimo, que seja determinado o ajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No mérito, afirma que as compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores são previstas na legislação tributária para que o IRPJ e a CSLL não alcancem o patrimônio do contribuinte, mas apenas o seu lucro. Entende necessário, para fins de apuração do acréscimo patrimonial, que sejam absorvidas as perdas anteriores da empresa, observando-se os resultados acumulados, e não apenas aqueles apurados em determinado exercício.

Faz um histórico da legislação que trata do assunto, concluindo que, até o advento da Lei nº 8.981/95, era imposto um limite temporal para aproveitamento dos prejuízos e bases negativas, que poderiam acarretar a perda desse direito, caso a empresa não conseguisse utilizá-los ao longo do prazo concedido.

Para que isso não ocorresse, e em respeito à Lei nº 6.404/76, que determina que o resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto de renda, a legislação a partir da

Lei nº 8.981/95 estabeleceu um limite quantitativo para a compensação, eliminando o limite temporal.

O artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87, por sua vez, vedou que os valores não aproveitados sejam transmitidos à empresa sucessora por incorporação, fusão ou cisão, no seu entender para evitar que sejam realizadas reorganizações societárias com o único propósito de aproveitar os resultados negativos de uma das empresas envolvidas nas operações, e porque esses resultados negativos não guardam relação com a apuração de resultados da própria sucessora, não podendo se falar, nesse caso, em necessidade da compensação para evitar a tributação do patrimônio da sucessora.

Entende que a limitação de 30% das compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL teve por objetivo garantir uma arrecadação mínima para o Fisco, garantindo, em contrapartida, o direito ao aproveitamento integral dos valores negativos ao longo do tempo, para que seja respeitada a tributação apenas sobre os acréscimos patrimoniais, o que pressupõe a continuidade da empresa.

Conclui então que não se aplica a trava dos 30% no caso de extinção por incorporação, já que a empresa sucessora não poderá aproveitar os prejuízos da sucedida, nem haverá exercícios futuros em que esta última possa compensá-los integralmente, sob pena de violação aos artigos 43 e 44 do CTN.

Por isso, o artigo 58 da Lei nº 8.981/95 e os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 não alcançam a situação de extinção da pessoa jurídica, e não podem embasar os lançamentos efetuados. Caso o legislador tivesse pretendido limitar a compensação de prejuízos também a esse caso, teria sido expresso. Não o sendo, o artigo 112 do CTN impõe que se dê interpretação mais favorável ao contribuinte.

Afirma que a empresa sucedida agiu amparada em jurisprudência pacífica do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que deve ser observada, prestigiando os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima.

Tece considerações acerca dos lucros apurados em 2007, destacando que os autos de infração não questionam a sua origem, os valores de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL acumulados, ou mesmo a sua incorporação pela impugnante, mas apenas a possibilidade de seu aproveitamento integral no momento da extinção da empresa para abatimento de resultados positivos.

Afirma que não houve qualquer tentativa de transferência ou planejamento fiscal, e que aplicar a trava dos 30% no caso em questão implica em ignorar todo o investimento operacional da empresa extinta, fazendo-a tributar um único lucro gerado, anos depois, no momento da sua extinção.

Se mantida a autuação fiscal, entende ter direito a deduzir da base de cálculo da CSLL o montante lançado a título de IRPJ, por conta do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, que permite a dedução de tributos e contribuições, sob o regime de competência, na determinação do lucro real.

Contesta a multa de ofício aplicada, no seu entender incabível por não se comunicar à incorporadora, a teor do artigo 132 do CTN, que veda a transmissão da responsabilidade por penalidades ao sucessor, uma vez que, de maneira expressa, a restringe apenas ao montante do tributo devido, o que respeita o princípio da individualização da pena, que veda apenar-se quem não tenha cometido a conduta ilícita.

Além disso, aduz que, por força do artigo 100, inciso III e parágrafo único do CTN, a multa e os juros devem ser cancelados, já que a empresa sucedida agiu em conformidade com prática reiterada da administração, especificamente a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Isso seria razão suficiente também para configurar-se o erro de proibição por parte do contribuinte, no sentido de excluir o dolo de sua conduta, pois, apesar de conhecer os elementos constitutivos da conduta proibida, entendia que a conduta por ele praticada não correspondia àquela proibida.

Ainda caso mantida a autuação, o impugnante ressalta que é indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada e não paga no vencimento, por ausência de previsão legal. Os juros previstos no artigo 161, §1º do CTN aplicam-se apenas ao montante do principal lançado, caso contrário não haveria razão para o mesmo dispositivo, logo em seguida ressaltar que a aplicação de juros não causa prejuízo à imposição das penalidades cabíveis. A própria Lei nº 9.430/96, nos seus artigos 6º, §2º, 28 e 61, trata da incidência de juros apenas sobre o valor do tributo, e não da multa de ofício.

Conclui requerendo o cancelamento da autuação, e protesta pela produção de todas as provas em Direito admitidas, especialmente a posterior juntada de documentos, caso seja necessário.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP) julgou procedente em parte o lançamento, em acórdão que possui a seguinte ementa (fls. 1.135 a 1.151):

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de bases de cálculo negativas sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

RECEITA INCORRETAMENTE RECONHECIDA EM 2007. EXCLUSÃO.

Exclui-se da base de cálculo da CSLL receita auferida em 2004 e incorretamente reconhecida pelo contribuinte no ano-calendário 2007, conforme ficou demonstrado no processo nº 19515.004172/2009-27.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

MULTA DE OFÍCIO: EMPRESA INCORPORADORA.

O sucessor por incorporação responde pela multa de ofício decorrente de infração cometida pela sucedida quando se tratar de empresas do mesmo grupo econômico, ainda que lançada posteriormente ao evento societário, já que tinha conhecimento prévio da situação que levou à autuação fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Os fundamentos dessa decisão foram os seguintes:

a) reconheceu-se que as receitas tributadas no processo nº 19515.004172/2009-27 estavam incluídas na base de cálculo da CSLL lançada neste processo. Nesse sentido, a autoridade julgadora não considerou que esse fato acarretasse a nulidade da autuação, mas determinou a exclusão do montante de R\$ 17.148.719,79 da base de cálculo do lançamento;

b) a compensação de prejuízos de exercícios anteriores, assim com das bases negativas da CSLL, nada mais é que um benefício fiscal, não existindo a garantia do direito de seu total aproveitamento;

c) não existe previsão legal para compensação de bases negativas da CSLL de exercícios anteriores acima do limite de 30% do lucro líquido ajustado, mesmo no caso de extinção da pessoa jurídica;

d) não existe previsão legal para se deduzir da base de cálculo do CSLL o valor do IRPJ lançado;

e) é possível se imputar à incorporadora multa de ofício por infrações cometidas pela incorporada antes da incorporação, em especial quando se tratam de empresas do mesmo grupo econômico, pois, nessas hipóteses, aquela tem conhecimento do passivo desta, assumindo-o;

f) o artigo 100, III e parágrafo único do CTN, não se aplica na hipótese de decisões dos órgãos de jurisdição administrativa, que têm previsão expressa no inciso II e limita-se às decisões a que a lei atribua eficácia normativa (como é o caso das súmulas com efeito vinculante);

g) o erro de proibição se revela inaplicável, de maneira geral, às infrações à lei tributária, que independem de dolo, conforme artigo 136 do CTN;

h) quanto aos juros incidentes sobre a multa de ofício, trata-se de assunto afeito à cobrança do crédito tributário e deve ser objeto de contestação na ocasião propícia e em face da autoridade competente, que não é a Delegacia de Julgamento;

i) indeferiu-se o pedido genérico para produção de provas e posterior juntada de documentos, já que a oportunidade para tal se deu com a interposição da impugnação, sendo possível fazê-lo em momento posterior apenas se comprovadas uma das hipóteses do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

RECURSOS AO CARF

Pela decisão ter exonerado valor superior ao limite de alçada, definido pela Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, o Presidente da Turma de Julgamento da DRJ recorreu de ofício a este Conselho, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – Processo Administrativo Fiscal – PAF.

Na fl. 1.158, a unidade de origem atestou a ciência da autuação por decurso de prazo em 23/2/2013, 15 dias depois da disponibilização dos documentos através da Caixa Postal, Módulo e-CAC, do Site da Receita Federal.

Em 6/3/2013, o contribuinte apresentou o recurso de fls. 1.168 a 1.228, onde, após solicitar o julgamento conjunto dos autos que contêm os lançamentos de IRPJ e CSLL, argumenta que:

a) a empresa TEVECAP S/A acumulou um saldo de prejuízo contábil de mais de R\$1.200.000,00, totalmente relacionado a sua atividade operacional, fato não contestado nos autos;

b) a empresa TEVECAP alienou todas as suas operações, e por isso foi incorporada pela recorrente, não havendo qualquer planejamento fiscal, fato também não contestado na autuação;

c) assim, o que está sob discussão é tão-somente a possibilidade de uma empresa aproveitar integralmente seus prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL acumulados, no momento de sua extinção, para abatimento de resultados positivos, mormente quando estes são oriundos de alienação dos investimentos;

d) a Lei nº 9.065, de 1995, eliminou o risco de o contribuinte perder o direito ao aproveitamento dos prejuízos e bases negativas, quando, ao invés de estabelecer um prazo para tanto, determinou um limite quantitativo, autorizando o aproveitamento de uma fração do prejuízo acumulado e da base negativa que poderia ser aproveitada anualmente, qual seja, o equivalente a 30% da base de cálculo do tributo apurado. Nesse passo, o limite quantitativo assegura a utilização integral do prejuízo fiscal, já que elimina o limite temporal para a sua utilização, uma vez que tem por premissa a regra geral da continuidade da pessoa jurídica. E a regra do artigo 33 do Decreto-lei nº 2.241, de 1987, veda tão-somente a transferência de prejuízos para a incorporada, ou seja, sem exceção, as limitações existentes foram notadamente observadas pela Recorrente;

e) O fundamento de validade (ou seja, de aplicação) da “trava” é o direito temporal (sem prescrição) à recuperação integral dos resultados negativos, o que implica, necessariamente, na premissa de continuidade da pessoa jurídica. Assim, se a limitação para o aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa tem como pressuposto a existência de exercícios futuros para aproveitamento dos resultados negativos (que a empresa foi proibida de utilizar naquele momento), então, na iminência do encerramento da empresa, a trava deixa de ser aplicável, pela impossibilidade do cumprimento de sua condição, qual seja, postergação do aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas restantes em exercícios futuros;

f) proibir a compensação integral dos prejuízos e bases negativas viola o próprio conceito constitucional de renda;

g) compensação de prejuízos e bases negativas não é mero benefício fiscal;

h) ao contrário do afirmado na decisão recorrida, o entendimento sobre a matéria já estava sedimentado, no âmbito administrativo, no sentido da não aplicabilidade da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL no caso de extinção da pessoa jurídica, sendo que a decisão trazida pelos Julgadores de 1ª instância, contrária a essa tese, representa posicionamento isolado do CARF, inclusive fundamentado em situação fática absolutamente diversa daquelas usualmente julgadas acerca desta matéria. Apresenta como exemplos de julgados favoráveis a sua tese os Acórdãos nºs 108-06.682, CSRF/01-04.258, 101-94.515, 108-07.456, 107-09.243, CSRF/01-05.100, 1103-00.619, 1103-00.617, 1201-00.165, 1201-00.108, 107-09.447 e 101-95.872;

i) a possibilidade de se aproveitar integralmente os resultados negativos na extinção da pessoa jurídica decorre da própria lógica de sua limitação, estando expressa na exposição de motivos da Medida Provisória que a originou, sendo, nos termos de estudo do Prof. Eurico de Santi, “uma norma implícita ou derivada do Sistema Tributário, que dispensa menção específica”;

j) é necessária previsão legal expressa para se afastar a trava dos 30% em um contexto de continuidade da empresa, como se faz no art. 14 da Lei nº 8.023, de 1990, para os prejuízos na atividade rural, mas não para a situação de extinção da pessoa jurídica, porque da norma existente (de vedação de 30%) já se extrai o pressuposto fático de sua aplicação - manutenção do direito de compensar;

l) a maior parte do resultado de 2007 corresponde a receitas decorrentes de venda de participações societárias, no valor de R\$ 485.770.757,09. Por se tratar de uma holding, que detinha as participações vendidas, o custo deste investimento está em grande parte refletido nas despesas financeiras incorridas com a sua manutenção, que geraram os resultados negativos que implicaram na composição do prejuízo fiscal acumulado e na base de cálculo negativa até o ano-calendário de 2007. Assim, a exclusão dos prejuízos das receitas de vendas alcança o verdadeiro conceito de ganho de capital;

m) a multa de ofício não pode prosperar, nos termos do art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN, porque a conduta adotada era plenamente admitida pela jurisprudência administrativa. No mesmo sentido, a penalidade deve ser cancelada porque o contribuinte incorreu, no mínimo, no que se denomina “erro de proibição”, pois seguiu interpretação mansa e reiterada das jurisprudências administrativa e judicial;

n) é indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, e não paga no vencimento, por ausência de previsão legal.

Ressalte-se que o voto esmiúça os fundamentos das letras “d”, “e”, “f” e “g” por meio de detalhada análise da evolução legislativa sobre a matéria, em especial das normas atualmente em vigor, e de abalizada doutrina.

Do mesmo modo, o argumento do item “h” é aprofundado com a discussão de decisões do STJ e do STF, buscando demonstrar que tratam de situações diversas, e do Acórdão nº 105-15.908, utilizado como fundamento da decisão recorrida, que teria analisado planejamento que travestiu prejuízo fiscal em saldo negativo de imposto, alcançando com isso a compensação de prejuízos fiscais entre sucessora e sucedida, o que é expressamente proibido no ordenamento jurídico.

Ao final, pugna-se pelo provimento do recurso voluntário, bem como pelo desprovimento do recurso de ofício, cancelando-se o auto de infração em sua totalidade.

Observe-se que as matérias “dedução do IRPJ da base de cálculo da CSLL” e “impossibilidade de imputação de multa de ofício à incorporadora por infrações da incorporada”, que constavam da impugnação, não foram repetidas no voluntário, e portanto não compõem mais a lide.

RESOLUÇÃO Nº 1102-000.174: SOBRESTAMENTO

Este processo foi a mim distribuído no sorteio realizado em junho de 2013, e indicado para pauta na sessão de 6 agosto de 2013.

Por meio da Resolução nº 1102-000.174 (fls. 1.257 a 1.275), esta Turma decidiu por determinar o sobrestamento do julgamento do recurso, à luz do art. 62-A do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e do § único do art. 1º da Portaria CARF nº 1, de 03 de janeiro de 2012, em virtude da repercussão geral do Recurso Extraordinário 591.340-6/SP, que discutia a constitucionalidade da trava de 30% para compensação de prejuízos.

Contudo, a Portaria GMF nº 545, de 18 de novembro de 2013, revogou os parágrafos primeiro e segundo do art. 62- A do anexo II do RICARF, acabando assim com o instituto do sobrestamento.

Nesse sentido, os autos retornaram para análise do mérito do recurso e foram incluídos na pauta da sessão de 12 de março de 2014, mas o julgamento não foi concluído em função de pedido de vista.

No início do julgamento, o patrono do contribuinte trouxe memoriais, acompanhado de parecer técnico da lavra do Prof. Eliseu Martins, que melhor detalhavam o argumento do recurso voluntário de que os prejuízos representavam o custo do investimento (item “I”), tendo a Turma admitido sua junta aos autos, o que se deu nas fls. 1.278 a 1.390.

Finalmente, os autos a mim retornaram, numerados digitalmente até fl. 1.395.

Esclareça-se que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator

O recurso de ofício foi interposto corretamente, pois a decisão exonerou valor superior ao limite de alçada, e portanto merece ser conhecido.

Do mesmo modo, deve-se conhecer do recurso voluntário, por ser tempestivo e atender às demais condições de admissibilidade.

Esclareça-se que, nesta mesma sessão de julgamento, também será apreciado o processo nº 16643.000303/2010-87, que cuida da autuação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ relativa aos mesmos fatos.

RECURSO DE OFÍCIO

A decisão recorrida excluiu da base de cálculo tributada o valor de R\$ 17.148.719,79, relativo a rendimentos tributados no processo nº 19515.004172/2009-27, correspondentes à receita de venda de participação societária na empresa Canbrás TV a Cabo Ltda, que o recorrente havia excluído do lucro real no ano de 2004, para tributá-la somente em 2007.

Como aquela Delegacia de Julgamento havia mantido o lançamento do outro processo, tributando as receitas de venda em 2004, achou por bem excluí-las nestes autos, relativo ao ano de 2007, para evitar dupla tributação.

Esclareça-se que o contribuinte apresentou recurso voluntário contra a decisão no citado processo, que ainda não foi apreciado pelo CARF.

Em casos semelhantes, encaminharia meu voto por suspender a apreciação deste recurso até o deslinde do outro processo, pois, caso se desse provimento ao voluntário naqueles autos, poderia acontecer o duplo benefício pelo contribuinte. Isso porque a receita de venda da participação societária não seria tributada nem no ano de 2004, nem em 2007, devido à exclusão dos rendimentos neste processo.

Entretanto, em análise dos documentos do processo nº 19515.004172/2009-27, verifiquei que o contribuinte optou por não se insurgir contra essa parte, conformando-se com o decidido. Para melhor compreensão, transcrevo excertos do recurso voluntário:

6. Em relação à provisão para baixa de investimento, a Recorrente, dentre outros aspectos, alegou que o fato gerador seria 2003 (data do depósito bancário no respectivo montante) ou em 2005, data em que se implementou a condição suspensiva, representada por meio da aprovação pela ANATEL e do CADE da venda da Canbrás.

7. A decisão da DRJ, contudo asseverou que, com base na Lei nº 8.977/95 (art. 28) e na Lei nº 8.884/94 (art. 54, §7º, vigente à época), apenas a aprovação pela ANATEL é condição prévia para a concretização do negócio jurídico que, a partir daí, produz seus efeitos. Partindo da premissa que a aprovação do CADE não se

dava de forma prévia e, referenciando o Ato nº 44.960 da ANATEL, de 28/06/2004, que aprovou a transferência do controle acionário da Canbrás, concluiu que a receita da venda deve ser reconhecida em julho de 2004, data em que publicada a decisão da ANATEL.

8. Nessa toada, a Colenda 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I **julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Recorrente, consignando que a mesma receita foi indevidamente apresentada apenas no ano de 2007 e, sendo legítimo o lançamento consolidado neste processo, foi cancelada a duplicidade nos processos nº 16643.000303/2010-87 e nº 16643.000304/2010-21, excluindo-se o montante de R\$ 17.148.719,79,** referente à receita já adicionada de ofício na apuração do ano-calendário de 2004.

9. Sobre este item do lançamento, tendo em vista que a Recorrente não deixou de reconhecer como devida a inclusão da receita na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apenas discutindo o correto ano do fato gerador; considerando, também, que concorda com a Douta Autoridade Fiscal e com a DRJ no sentido de que esta receita não deve ser reconhecida no ano-calendário de 2007; e, considerando, por fim, que, ato contínuo ao julgamento desses autos que concluiu pela procedência do lançamento, foi eliminada a duplicidade em razão dos lançamentos de IRPJ e de CSLL, relativos ao ano-calendário de 2007, nos processos nº 16643.000303/2010-87 e nº 16643.000304/2010-21; não há, nessa medida, prejuízo ao Fisco ou ao contribuinte na manutenção da respectiva decisão, pelo que deixa de tratar novamente de todo o mérito.

10. Nada obstante, **desde logo se preserva o direito de jamais ser cobrada em duplicidade.** Assim, na remota hipótese de - apesar do trânsito em julgado do mérito no sentido de que o lançamento deve se reportar ao ano de 2004 e nestes autos já se ter procedido ao ajuste de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL - ser reformada a decisão proferida nos autos dos Processos nº 16643.000303/2010-87 e nº 16643.000304/2010-21, em sede de Recurso de Ofício, deve-se cancelar o respectivo lançamento nos presentes autos, pois se estará tributando duplamente o mesmo evento. Tal se levanta para preservar direito, porquanto foi devidamente identificada a duplicidade e os lançamentos de IRPJ e CSLL - processos mencionados - referentes ao evento, **objeto deste lançamento, foram corretamente cancelados como decorrência da manutenção deste e apenas nesta premissa.**

Nesse sentido, há que se concluir que transitou em julgado, na esfera administrativa, a questão da competência em que se deveria reconhecer a receita de venda da participação societária, discutida no âmbito do processo nº 19515.004172/2009-27, fixando-a no exercício de 2004.

Assim, correta a decisão recorrida na parte em que retirou da base de cálculo do lançamento as receitas de vendas já tributadas em outro exercício.

Desta forma, nego provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

APLICAÇÃO DA TRAVA DOS 30% A EMPRESAS EM EXTINÇÃO

A questão posta nos autos diz respeito à possibilidade de empresas em extinção, no caso em análise por incorporação, compensarem bases de cálculo negativas de CSLL acima do limite de 30% do lucro líquido ajustado no último exercício de suas existências.

A matéria não é nova e já foi amplamente discutida no âmbito do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. No início, inequivocamente de forma favorável à tese do recurso, mas com uma reversão da jurisprudência, ao menos de forma parcial, a partir de 2009.

Transcrevo os dispositivos legais sob análise, o art. 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 e o art. 58 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

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

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

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.

Tais dispositivos regulam, a partir de 1º/1/1995, a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL, permitindo apenas que ela se dê até o limite de 30% do lucro líquido ajustado do exercício.

Nesse momento, esclareço meu posicionamento sobre o tema.

A regra é clara e objetiva em limitar a compensação das bases de cálculo negativas da CSLL em no máximo 30% do lucro líquido ajustado, não prevendo qualquer exceção, não sendo possível se adotar a interpretação do recorrente de que não alcança o ano de encerramento de atividade.

Por ser a compensação de bases negativas da CSLL um verdadeiro benefício fiscal, a interpretação dos dispositivos que a regulamentam deve ser literal, nos termos do art. 111, inciso, II, do Código Tributário Nacional – CTN.

Esclarecido meu entendimento, passo a confrontá-lo com os fundamentos do recurso.

O principal argumento da defesa é o de que o art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995, não se aplica ao ano de encerramento da pessoa jurídica.

Partindo-se de uma análise evolutiva da legislação que rege a matéria, chega-se à conclusão de que se trocou um critério temporal para a compensação dos prejuízos e bases negativas (3 ou 4 anos após sua apuração), para um critério quantitativo (30% do lucro líquido ajustado). Assim, não existiria mais qualquer limitação de tempo para o aproveitamento dos prejuízos e bases negativas, garantindo-se sua utilização integral.

Como consequência, a trava dos 30% só tem sentido em um contexto de continuidade da pessoa jurídica, que poderia compensar todo o seu saldo de prejuízos e bases negativas no decorrer dos anos, mesmo que de forma parcelada. Contudo, se a empresa deixa de existir, pode exercer seu direito de compensação de uma vez, sob pena de perdê-lo em definitivo.

Acrescenta-se que era essa a motivação do legislador quando editou a norma. Tal entendimento deriva da exposição de motivos constante do Projeto de Conversão em Lei da Medida Provisória nº 998, de 19 de maio de 1995 (posteriormente convertida na Lei nº 9.065, de 1995), abaixo transcrita:

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

(Diário Oficial do Congresso, 14 de junho de 1995, fl. 3273)

A partir dessas premissas, conclui-se que a possibilidade de se aproveitar integralmente os resultados negativos na extinção da pessoa jurídica decorre da própria lógica de sua limitação, sendo, nos termos de estudo do Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi, “uma norma implícita ou derivada do Sistema Tributário, que dispensa menção específica”.

Apesar de interessante, o argumento não me convence.

Não é possível se extrair da exposição de motivos acima transcrita qualquer princípio fundamental da compensação, como se pretende, já que o dispositivo pretendia apenas reformular a regra de compensação do art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995, que estava com sua vigência tornada temporária pelo art. 12 da Lei nº 9.065, de 1995.

É essa a conclusão a que se chega do próprio Projeto de Conversão em Lei acima citado, como abaixo se transcreve:

O art. 12 estabeleceu vigência temporária (até 31 de dezembro de 1995) para os artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 1995, tendo em vista que, nas discussões que antecederam a conversão da Medida Provisória nº 812 na referida Lei nº 8.891, o Congresso Nacional fez tal exigência, com o objetivo de rediscutir com o Poder Executivo, no ano de 1995, as matérias disciplinadas por aqueles dispositivos e estabelecer normas permanentes.

(Diário Oficial do Congresso, 14 de junho de 1995, fl. 3271)

Assim, o Congresso Nacional teve a oportunidade de disciplinar a compensação de tributos e o fez nos mesmos termos da Lei nº 8.981, de 1995, com a trava dos 30%, sem exceções. Com a devida vênia, não é possível se extrair do dispositivo que propõe esse procedimento, isto é: trava de 30% sem exceções, uma norma implícita que o contradiz.

Além disso, a própria análise histórica da legislação contraria a tese. Se realmente o direito à compensação integral dos prejuízos e bases negativas decorresse do próprio Sistema Tributário, como explicar os períodos em que esse direito não era garantido (antes de 1947), ou então quando se proibia a compensação após determinado prazo, mesmo existindo saldo?

Mais ainda, mesmo na legislação atual, existem diversas situações onde o direito à compensação integral não é garantido.

É o caso do parágrafo único do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, que permite que, no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida somente compense os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. Isso, somado ao disposto no *caput*, que proíbe que a empresa sucessora por cisão compense prejuízos da sucedida, resulta em uma parcela do prejuízo que restará perdida.

É também o caso do art. 32 do mesmo decreto-lei, que proíbe que a pessoa jurídica compense 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.

Assim, o direito à compensação de prejuízos e bases negativas é uma opção legislativa, podendo até mesmo não existir, incluindo-se na categoria de benefício fiscal.

Tal conclusão é refutada pela defesa, que argumenta que a compensação de prejuízos e bases negativas não é mero benefício fiscal, mas direito do contribuinte relacionado à própria definição de renda extraída da Constituição.

Essa argumentação foi inicialmente utilizada para combater a limitação da trava dos 30%, mas não foi acolhida pelo Supremo Tribunal Federal - STF, que pacificou seu entendimento no Recurso Extraordinário 344.994-0/PR.

É verdade que essa decisão não analisou o caso de extinção da pessoa jurídica, e nem aqui se está a dizer o contrário. Mas é certo que seus fundamentos se aplicam à

discussão. Em especial, de que o direito à compensação é instrumento de política tributária, que pode ser revista pelo Estado.

Não há como se admitir o argumento recursal de que o uso da expressão “benefício fiscal” nesse julgado é ambíguo e provavelmente tem o sentido de competência facultativa da lei tributária, em nada se confrontando com tese defendida. O que se está a dizer é que não existe um direito natural à compensação de prejuízos fora do que concedido pelo Estado.

Recorde-se que esse julgado do STF rejeitou também o argumento de que a vedação ao direito de compensação integral de prejuízos violava o conceito de renda, pois esse era o entendimento do relator, que não foi reconhecido pelos demais membros do Tribunal constitucional.

Esmiuçando o tema, transcrevo as argutas observações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, redator do voto vencedor do Acórdão nº 9101-001.337, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado na sessão de 26 de abril de 2012:

Sustenta o ilustre relator 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”.

Ora, se isso fosse realmente verdade, a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 154/47 teria ofendido o conceito de renda e chegaríamos à absurda conclusão de que, até essa data, tributou-se, no Brasil, outra base que não a renda. Da mesma forma, mesmo após a autorização da compensação de prejuízos fiscais (Lei 154/47), também não se estaria tributando a renda, pois sempre foi imposto um limite temporal para que se compensasse o prejuízo fiscal, de tal sorte que, em não havendo lucros suficientes em tal período, caducava o direito a compensar o saldo de prejuízo fiscal remanescente. Pelo entendimento esposado pelo ilustre Relator, a perda definitiva do saldo de prejuízos fiscais, nesses casos, também contaminaria os lucros reais posteriores, já que não mais estariam a refletir “renda”. Não é razoável imaginar que toda a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 9.065/95 (ou do art. 42 da Lei 8.981/95) tenha ofendido o conceito de renda, nem também é possível sustentar que a Lei 9065/95 tenha instituído um novo conceito de renda.

Note-se que o art. 43 do CTN trata do aspecto material do imposto de renda, seja de pessoa jurídica ou física, e não há que se dizer que a legislação do IRPJ ofende o conceito de renda ali previsto, pelo fato, por exemplo, de **não permitir** que a pessoa física que tenha mais despesas médicas do que rendimento em um ano leve o seu decréscimo patrimonial para ser compensado no ano seguinte.

Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo.

Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. (...)

(...)

Partindo-se da conclusão de que o direito de compensação de prejuízos e bases negativas é uma opção legislativa, e de que a regra geral é a de que ela só pode ocorrer no limite dos 30% do lucro líquido ajustado do período, observa-se que existem situações em que o legislador optou por estabelecer exceções.

Isso aconteceu no art. 14 da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, que permite que se compense o resultado da atividade rural com prejuízos de períodos anteriores, ou no art. 95 da Lei nº 8.981, de 1995, que permite que empresas inseridas no regime Befiex compensem o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas.

Mas todas as exceções à regra geral foram estabelecidas expressamente, como não poderia deixar de ser. E é evidente que, para as empresas em via de serem extintas, não foi concedido qualquer direito excepcional de compensação acima do limite legal de 30% do lucro líquido ajustado.

Quanto à jurisprudência do CARF sobre a matéria, há que se reconhecer que, até 2009, ela era predominantemente favorável à tese da defesa.

Contudo, a mudança de entendimento ocorreu no julgamento do conhecido “Caso Bunge”, constante do Acórdão nº 9101-00.401, da 1ª Turma da CSRF, julgado na sessão de 2 de outubro de 2009, tendo por relatora a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro. Transcreve-se sua ementa:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

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

Observe-se que tal decisão confirmou o entendimento do Acórdão nº 105-15.908, da 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, julgado na sessão de 16 de agosto de 2006, tendo por relator o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.

Argumenta o recorrente que esse julgado, utilizado como fundamento da decisão recorrida, analisava situação diversa, onde se teria realizado planejamento que travestiu prejuízo fiscal em saldo negativo de imposto, alcançando com isso a compensação de prejuízos fiscais entre sucessora e sucedida, o que é expressamente proibido no ordenamento jurídico.

Contudo, apesar de serem esses os fatos analisados naquela ocasião, as conclusões propostas rejeitaram a compensação de prejuízos acima da trava dos 30% para todas as empresas, ainda que no encerramento das atividades.

A partir dessa decisão da CSRF, travou-se acirrado debate no campo doutrinário, buscando-se demonstrar a impossibilidade de se afastar da antiga jurisprudência consolidada. É nesse contexto que se insere o já citado estudo do Professor Eurico de Santi.

Entretanto, em análise dos acórdãos proferidos após essa data, verifico que a maior parte rejeita a compensação acima da trava dos 30% para empresas incorporadas. Transcrevo as ementas, na parte de interesse à discussão:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO. ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES.

Os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores poderão ser compensados com o lucro real do período, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa, por incorporação ou por outro motivo. A compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores é expressiva de benefício fiscal, a ser interpretado restritivamente, e não constitui direito adquirido do contribuinte, conforme jurisprudência do STF.

(Acórdão nº 1301-00.822, 1ª Turma Ordinária/3ª Câmara /1ª SJ, sessão de 14 de março de 2012, relator Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr.)

COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO. ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES.

As bases de cálculo negativas da CSLL apuradas em períodos anteriores poderão ser compensadas com o lucro líquido ajustado do período, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. Não há previsão legal que permita a compensação de bases de cálculo negativas de períodos anteriores acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa, por incorporação ou por outro motivo. A compensação de bases de cálculo negativas de períodos anteriores é expressiva de benefício fiscal, a ser interpretado restritivamente, e não constitui direito adquirido do contribuinte, conforme jurisprudência do STF.

(Acórdão nº 1301-00.827, 1ª Turma Ordinária/3ª Câmara /1ª SJ, sessão de 14 de março de 2012, redator designado Conselheiro Waldir Veiga Rocha)

COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS. LIMITAÇÃO INCORPORADAS.

A regra legal que estabeleceu o limite de 30% do lucro líquido ajustado para a compensação de bases de cálculo negativas aplica-se inclusive no caso de descontinuidade da pessoa jurídica em virtude de reorganização societária.

(Acórdão nº 1102-00.707, 2ª Turma Ordinária/1ª Câmara /1ª SJ, sessão de 10 de abril de 2012, relator Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé)

Acrescente-se que esse entendimento já foi mais uma vez referendado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no já citado Acórdão nº 9101-001.337, cuja ementa se transcreve:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2005

Ementa: INCORPORAÇÃO - LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - APLICÁVEL.

Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei.

À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada.

(Acórdão nº 9101-001.337, 1ª Turma/CSRF, sessão de 26 de abril de 2012, redator do voto vencedor Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior)

Ressalte-se apenas que todas essas decisões se deram pelo voto de qualidade, e que ainda persiste o entendimento contrário, o que demonstra que a matéria ainda é objeto de acalorados debates.

Diante do exposto, concluo que não é possível se admitir a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL no que exceder o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

GANHO DE CAPITAL:

Nos itens 173 a 188 do voluntário, o recorrente aponta para uma situação peculiar dos fatos em discussão, que, no seu entender, serviriam, por si só, para se dar provimento ao recurso.

Afirma que, no ano de 2007, a TEVECAP reconheceu receitas decorrentes de alienação do ativo permanente, no valor de R\$ 485.770.757,09, relativas à venda das participações societárias que detinha.

Entretanto, pondera que esse resultado só pode ser tributado naquilo que corresponder efetivamente a um acréscimo patrimonial, porquanto não equivale a qualquer renda obtida, mas a um ganho efetivo de capital na venda de um bem.

Assim, como se trata a TEVECAP de uma verdadeira holding, que detinha as participações vendidas, o custo deste investimento está em grande parte refletido nas despesas financeiras incorridas com a sua manutenção. Justamente essas despesas financeiras é que geraram os resultados negativos incluídos na composição do prejuízo fiscal acumulado e na base de cálculo negativa até o ano-calendário de 2007.

Alega que os investimentos pretéritos à alienação de determinado bem não são considerados como custo de investimento diretamente, mas espelhados no prejuízo e na base negativa, porquanto consumidos ao longo da vida daquele negócio.

Conclui, então, que os prejuízos e bases de cálculo negativas acumulados correspondem aos custos dos investimentos alienados, e, portanto, devem ser excluídos das receitas relativas a suas vendas para se obter o ganho de capital.

Em sede de memoriais, o recorrente acrescenta que esse prejuízo fiscal operacional sequer existiria se tivesse contabilizado seus custos e despesas, relativos à fase pré-operacional, no ativo diferido, que, no encerramento, seria integralmente amortizado e não se teria qualquer ganho passível de tributação, já que os custos/despesas a serem apropriados seriam superiores à receita obtida com a alienação dos ativos.

Não concordo com o raciocínio.

A legislação tributária determina que se apure o ganho de capital na alienação de investimentos pela diferença entre o valor da alienação e o valor contábil, que corresponde, via de regra, ao custo de aquisição. Mesmo nos casos de investimentos avaliados pelo valor do patrimônio líquido, onde o custo de aquisição é dividido entre valor do patrimônio líquido e ágio/deságio, quando da apuração do ganho de capital considera-se o valor do ágio ou do deságio, ainda que já amortizados.

No caso, o contribuinte apurou um custo de aquisição de R\$ 50.634.786,52 que foi deduzido das receitas auferidas na alienação do ativo permanente (R\$ 485.770.757,09), como se observa das informações das linhas 39 e 41 da “Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral” da DIPJ 2007 (fl. 917), o que demonstra que se tributou apenas o ganho de capital.

Já o argumento de que os gastos realizados com o investimento poderiam ter sido registrados no ativo diferido, ao invés de reconhecidos como despesas, pois se tratavam de

dispêndios da fase pré-operacional (apesar de a empresa já estar em funcionamento), busca trazer para a lide o exercício mental das diversas alternativas contábeis não utilizadas pelo contribuinte.

Impor à autoridade fiscal, antes de realizar lançamentos, o dever de aferir se o contribuinte teria a opção de contabilizar o mesmo fato de forma diversa com resultados fiscais mais vantajosos é determinar que a Fiscalização se transmute em verdadeira auditoria contábil.

No caso, o contribuinte reconheceu gastos como despesas e custos efetivamente incorridos nos exercícios em que os dispêndios foram realizados, tudo devidamente contabilizado em escrituração certamente auditada devido ao porte da empresa. Desse modo, não é possível agora se furtar da tributação decorrente de sua expressa opção, alegando que poderia ter feito de modo diverso.

EXCLUSÃO DA MULTA POR PRÁTICA REITERADA OU ERRO DE PROIBIÇÃO

O recorrente defende que, caso se mantenha a tributação do principal, a multa de ofício não pode prosperar, nos termos do art. 100, inciso III e parágrafo único, do Código Tributário Nacional - CTN, porque a conduta adotada era plenamente admitida pela jurisprudência administrativa, que era mansa e pacífica no sentido da dedutibilidade da totalidade dos prejuízos nos casos de extinção da pessoa jurídica.

No mesmo sentido, argumenta que a penalidade deve ser cancelada porque o contribuinte incorreu, no mínimo, no que se denomina “erro de proibição”, pois seguiu interpretação mansa e reiterada das jurisprudências administrativa e judicial.

O art. 100 do CTN, ao tratar das normas complementares, determina que a sua observância exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Transcreve-se:

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

(...)

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.

O recorrente entende que sua conduta era reiteradamente observada pelas autoridades administrativas.

Ora, a simples constatação de que a jurisprudência apontada era toda dos antigo Conselho de Contribuintes e do CARF demonstra que a compensação não havia sido admitida, e portanto autuada pela autoridade fiscal, e também não permitida pelo julgador de 1ª instância, sendo impossível classificá-la como prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas.

Do mesmo modo, o conceito de “erro de proibição” pode, na melhor das hipóteses, ser admitido para se afastar o dolo e desqualificar a penalidade imposta, mas nunca para excluir a multa de ofício básica de 75%, aplicada ao caso. Isso porque o art. 136 do CTN determina que, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Assim, mantenho a multa de ofício aplicada.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

O recorrente alega ainda que é indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, e não paga no vencimento, por ausência de previsão legal.

O julgador de 1ª instância não conheceu da matéria, alegando se tratar de assunto afeito à cobrança do crédito tributário, que deveria ser objeto de contestação na ocasião propícia e em face da autoridade competente, que não era a Delegacia de Julgamento.

Discordo da conclusão.

Apesar de o lançamento não conter juros incidentes sobre a multa de ofício, eles passaram a incidir imediatamente após a lavratura do auto de infração, e é direito do contribuinte contestá-los.

Na execução do julgado, a autoridade fiscal não terá competência para decidir sobre a matéria, nem o sujeito passivo instrumentos para impugná-la administrativamente.

Desta forma, conheço da matéria.

Argumenta o recorrente que §1º do art. 161 do CTN dispõe que o crédito tributário eventualmente existente, não integralmente pago no vencimento, será acrescido de juros de mora. Todavia, ao referir-se ao “crédito tributário” o diploma legal não se refere à multa de ofício, mas apenas ao principal cobrado. Isso porque, se assim não fosse, não haveria necessidade do mesmo dispositivo ressaltar, logo em seguida, que a aplicação dos juros não causa prejuízo à imposição das penalidades cabíveis.

Ademais, no presente caso, os juros moratórios cuja aplicação foi autorizada pelo lançamento limitam-se àqueles aplicados sobre o tributo. É o que determinam os artigos 6º, §2º e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, únicos dispositivos legais constantes da capitulação legal do lançamento que tratam da aplicação dos juros de mora.

E, ainda que assim não fosse, tendo sido aplicada a Taxa Selic, depreende-se da leitura do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que estabeleceu sua aplicação como juros moratórios, que a referida taxa se aplica apenas sobre os tributos não pagos no vencimento.

Discordo do argumento.

A incidência de juros de mora sobre o crédito não pago no vencimento decorre do art. 161 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

(...)

O crédito a que se refere o artigo é, sem dúvida, o crédito tributário, que, nos termos do art. 139 do Código, decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Por sua vez, o art. 113, §1º, do CTN, determina que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Assim, por evidente, o crédito tributário envolve tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Ao contrário do afirmado no recurso, a base legal indicada para os juros de mora é o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996 (fl. 297), abaixo transcrito:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ora, a incidência dos juros de mora se dá sobre débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, o que inclui a multa de ofício acessória, e não apenas sobre os tributos e as contribuições. Não há outra exegese a ser extraída do adjetivo “decorrentes”

Outros dispositivos legais confirmam que essa é a interpretação mais adequada. Veja-se o constante no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Assim, a lei permitiu a formalização de crédito tributário exclusivamente de multa, admitindo ainda a incidência de juros sobre ela, o que demonstra que é essa a lógica do sistema.

Ademais, a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, inclui o § 8º no art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, dispondo que os juros de mora se aplicam aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o que obviamente inclui as multas de ofício aplicadas.

Desta forma, interpretando-se de forma sistemática o ordenamento, não restam dúvidas de que os juros de mora devem incidir sobre o tributo e a multa de ofício, não sendo lícito que qualquer possível impropriedade na redação de um dispositivo de forma isolada altere essa conclusão.

É esse o entendimento predominante da 1ª Turma da CSRF, como demonstram as ementas abaixo transcritas:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Acórdão nº 9101-01.191, sessão de 17 de outubro de 2011, redator do voto vencedor Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. Em se tratando de débitos relacionados com tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício

incidem, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora calculados segundo a taxa Selic, ex vi dos arts. 29 e 30, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

(Acórdão nº 9101-01.191, sessão de 15 de maio de 2012, relator Conselheiro Valmir Sandri)

Assunto: Juros de mora sobre multa de ofício.

*A melhor exegese da remissão feita pelo **caput** do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício.*

(Acórdão nº 9101-001.337, sessão de 14 de agosto de 2012, relator Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior)

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

(assinado digitalmente)
José Evande Carvalho Araujo

Declaração de Voto

Pede-se vênia para divergir do voto condutor do ilustre Conselheiro Relator quanto às conclusões de recurso voluntário.

Apesar de discordar dos fundamentos e da conclusão do voto sobre a aplicabilidade, em operações de incorporação, do limite de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de que tratam as Leis n. 8.981 e n. 9.065, ambas de 1995, cujos fundamentos deixo de aduzir em virtude dos argumentos abaixo, veja-se que há questão relevante aduzida no recurso voluntário interposto pela Contribuinte que merece análise, qual seja: a inexistência de renda (no caso, ganho de capital) passível de tributação no ano-calendário de 2007.

Em que pese tenha como pano de fundo lançamento decorrente da inobservância do limite de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas no ano-calendário de 2007 (com IRPJ e CSLL apurados no mesmo ano-calendário), a Contribuinte traz desde a sua impugnação, em caráter subsidiário, alegação de que, qualquer que seja o entendimento a respeito do mencionado tema, o certo é que não haveria IRPJ ou CSLL a serem

exigidos no ano-calendário de 2007 por absoluta inexistência de fato gerador respectivo (no caso, reitere-se, o ganho de capital compensado com citados prejuízos fiscais e bases negativas). Em outros termos, independentemente da procedência (ou não) da compensação, seria improcedente eventual exigência em 2007 por ausência de base tributável.

Sustenta a Contribuinte, em síntese, que o ganho de capital relativo ao ano-calendário de 2007 foi por ela apurado indevidamente, em decorrência de equívoco no registro contábil de despesas contraídas desde o ano de 2002 para o desenvolvimento de suas atividades. Segundo a Contribuinte, por estar em comprovada fase pré-operacional em citados períodos, esta (Contribuinte) deveria ter contabilizado tais despesas em conta de ativo diferido, em observância ao regime de competência, para posterior amortização em estágio operacional futuro. Nessa hipótese (escrituração do ativo diferido), a alienação do investimento não geraria o ganho de capital tributado no lançamento (via indeferimento da compensação de prejuízos fiscais e bases negativas), considerado o confronto entre as receitas obtidas com tal venda (no caso, R\$485.135.971,00) e o valor do “ativo” correspondente (no caso, R\$1.278.997.591,36). Por sua vez, o erro de escrituração levou a Contribuinte a escriturar vultosos prejuízos fiscais e bases negativas em cada um dos anos-calendários, cuja utilização, em 2007, entendeu a Fiscalização estar limitada a 30% do montante acumulado nos períodos anteriores.

Nesses termos, e, reitere-se, a par da discussão a respeito da legitimidade (ou não) da aplicação do limite de compensação para as hipóteses de compensação, passa-se a analisar a procedência (ou não) da exigência de IRPJ e de CSLL no ano-calendário de 2007 face a Contribuinte, considerado o efetivo resultado desta no período em referência.

Procede a primeira premissa fática adotada pela Contribuinte em sua argumentação no sentido de que o resultado (pretensamente) tributável em 2007 - (compensado com os prejuízos e bases negativas) – decorre prioritariamente da alienação de bens e direitos registrados no ativo permanente, no valor de R\$485.770.757,09. Para tanto, veja-se o quanto informado pela Contribuinte na Ficha 6A da DIPJ 2008, relativa ao ano-calendário de 2007.

A segunda premissa fática é a de que a Contribuinte se encontrava em estágio pré-operacional nos períodos anteriores aos lançamentos, considerada a natureza e o estágio de sua atividade, o volume de seus dispêndios e receitas nos anos anteriores, dispêndios esses assumidos para viabilizar a geração de resultados em exercícios futuros, e a sub-utilização dos equipamentos, instalações e tecnologia nos períodos em referência.

Sobre o tema, é incontroverso nos autos o de que a empresa incorporada pela Contribuinte desenvolvia atividade de televisão por assinatura e provimento de acesso à internet em banda larga. Nessa condição, também é incontroverso o fato de que realizou investimentos e assumiu obrigações financeiras para viabilizar atendimento da concessão e de seu mercado consumidor.

É intuitivo que empresas que desenvolvem atividades análogas à Contribuinte devem realizar investimentos e assumir obrigações em montante bastante superior àquele necessário para o atendimento da eventual demanda inicial. Tais empresas adquirem cabos, realizam passagem subterrânea de fios, instalam cabeamento de postes, entre outras providências, em valores desproporcionais à eventual demanda inicial, pois visam preparar o empreendimento para atender a demanda esperada em determinada localidade, independentemente da quantidade de consumidores conectados ao sistema nos primeiros anos de vida da empresa. Em suma, por razões consumeristas e regulatórias, tais empresas investem

em infraestrutura em montante suficiente para atender a demanda esperada **plena** naquela na área de concessão respectiva.

No caso da Contribuinte, o “*Atestado técnico da capacidade e abrangência da Rede TVA*”, no qual se baseou o Professor Eliseu Martins em seu parecer técnico abaixo comentado, ratifica a assertiva de que os equipamentos adquiridos e instalações realizadas pela empresa incorporada pela Contribuinte estavam sub-utilizadas no ano-calendário de 2007, posto que atendiam número de assinantes bastante inferior à capacidade instalada respectiva, nominada “*home passed*” (segundo atestado, “*conceito que identifica numericamente a quantidade de residências que contam com a possibilidade de serem ligadas a uma rede terrestre de distribuição de sinais eletrônicos*”). Diga-se: investiu-se em infra-estrutura para demanda ainda não existente, mas cuja existência era bastante factível para geração de resultados em exercícios futuros.

Não bastasse, conforme citado no parecer contábil em referência, os investimentos e obrigações assumidas pela empresa incorporada pela Contribuinte visavam também à exploração de sistema de acesso à rede de telefonia convencional (VOIP), tecnologia essa que só pode ser empreendida com a aquisição do investimento pela Telefônica, que passou a oferecer conjuntamente os serviços de telefonia, televisão e internet (“Triple Play”). Tal fato também demonstra a sub-utilização do investimento (capital mais despesas) nos anos-calendário anteriores a 2007 e o não atingimento de sua capacidade plena.

Tal estágio pré-operacional é comprovado empiricamente quando analisados os resultados da empresa sucedida pela Contribuinte nos anos-calendários anteriores. Conforme demonstrativo trazido aos autos, as DRE’s relativas aos exercícios de 2002 a 2007 (ano do pretenso fato gerador) informam acúmulo de prejuízo operacional ao longo de todo o período, exatamente por ter realizado investimentos e assumido obrigações para formação do empreendimento em montante bastante desproporcional à sua demanda nos respectivos anos-calendário. Confira-se:

	Prejuízo Operacional	Prejuízo Operacional Acumulado
2002	-522.716.696,02	-522.716.696,02
2003	-108.965.669,64	-631.682.365,66
2004	-70.280.934,02	-701.963.299,68
2005	-111.335.805,54	-813.299.105,22
2006	-74.344.921,73	-887.644.026,95
2007	-52.261.450,01	-939.905.476,96

Os números acima referidos deixam claro que a Tevecap, enquanto holding e investidora das sociedades que desenvolviam a operação (Rede Ajato e TVA), não apenas aportou capital social nessas sociedades (o qual gerou o custo de investimento que foi baixado na alienação), como também teve de recorrer ao mercado para captação de recursos que viabilizassem os investimentos realizados. Ocorre que, até a alienação da operação, considerando-se que jamais foi atingida a capacidade plena instalada, os resultados decorrentes das atividades não foram suficientes para fazer frente ao aporte feito pela Tevecap, bem como os dispêndios incorridos na obtenção de recursos (empréstimos) no mercado. Em suma: todos

os dispêndios foram realizados com vistas a um resultado em exercícios futuros, caracterizando o estágio pré-operacional da empresa incorporada pela Contribuinte à época dos fatos.

Tais circunstâncias não passaram despercebidas ao Professor Eliseu Martins no parecer trazido aos autos pela Contribuinte, *verbis*:

“Ocorre que a operação objeto dos investimentos tratava-se de uma atividade inovadora no Brasil: foram os primeiros a dar início ao mercado de televisão e internet a cabo. Não havia, quando do início das operações, concorrentes que estavam fazendo a mesma atividade. Sendo assim, não somente havia dificuldade de criação de toda a infraestrutura para o negócio, mas também do desenvolvimento de um mercado até então inexistente.

Ocorre que esse tipo de negócio, especialmente em um mercado ainda inexistente, é de difícil definição de quando encerra-se a fase pré-operacional e inicia-se a fase efetivamente operacional plena. Veja-se que para se dar início a uma atividade dessa natureza, são necessários investimentos em infraestrutura, pagamentos de royalties sobre os conteúdos, divulgação e custo dos financiamentos. Mas para se iniciar uma operação não é necessário que toda a infraestrutura esteja pronta. Por exemplo, em uma cidade qualquer, pode-se montar a infraestrutura número de bairros e iniciar a venda e entrega dos serviços, sem mesmo ter começado a se construir a infraestrutura em outros bairros. Isso implica em dizer que a empresa está em operação plena? Ora, muitos dos custos referentes à operação podem ser diretamente relacionados à quantidade de consumidores e irão ser compensados pela receita que cada um deles irá gerar. Todavia, para que esses primeiros bairros possam ser atendidos, e que para os demais bairros também, quando a infraestrutura estiver pronta, há um montante muito grande de custos que não diretamente vinculados à quantidade de assinantes, mas sim à infraestrutura necessária para atender a uma demanda que ainda não foi atingida, principalmente no caso de empresas iniciantes. (...)

Por essa razão, nas normas contábeis norte-americanas (vide já citado SFAS 51) há a possibilidade, inclusive, de dividir a empresa em pedaços: aqueles que já estão em fase operacional plena e outras que ainda estão em fase pré-operacional (chamada pré-maturidade). Conforme fomos informados, e já comentado anteriormente, a entidade elaborou demonstrações contábeis conforme a regra norte-americana para obter financiamentos no exterior, inclusive com pareceres de auditoria, utilizando-se do seguinte critério: as despesas pré-operacionais eram mantidas no ativo até o momento do atingimento do ponto de equilíbrio. (...)

Considerados os dispêndios realizados (e que vieram a formar o saldo de prejuízos fiscais posteriormente compensados), o Professor Eliseu Martins é enfático ao considerar adequada, sob o prisma contábil, sua escrituração em conta de ativo diferido, pois se referem a investimentos de uma atividade ainda não plenamente operacional:

“Assim sendo, é razoável e pertinente afirmar que as amortizações e dispêndios operacionais poderiam não ter sido apropriados ao resultado, em

razão da natureza da atividade desenvolvida, das necessidades de construção de infraestrutura e desenvolvimento de um mercado inexistente no Brasil. Ainda, é razoável mencionar que tais custos pudessem ser mantidos em conta de ativo até o momento do atingimento do ponto de equilíbrio, o que até o momento da venda do investimento não ocorreu”.

Como é evidente, tivessem sido escriturados em conta de ativo diferido, tais dispêndios seriam integralmente amortizados por ocasião da alienação da operação com relação à qual os investimentos foram realizados, não se cogitando discussão a respeito da observação, ou não, dos limites quantitativos para compensação de prejuízo fiscal e, menos ainda, considerados os valores envolvidos, de tributação de “ganho de capital” no ano-calendário de 2007. Essa também é a conclusão do Professor Eliseu Martins para o caso no citado parecer, verbis:

“Nas três entidades que tiveram suas operações encerradas, o critério adotado foi o de lançar para o resultado todas as despesas que estavam sendo incorridas. Apesar de no caso real haver uma maior complexidade em termos de naturezas de despesas, fundamentalmente formadas pelas despesas usuais da entidade somadas aos encargos de depreciação da infraestrutura e as despesas financeiras geradas pelos financiamentos, em nada modifica as conclusões possíveis.

Em linha com a resposta ao quesito anterior, conjuntamente com o desenvolvido na resposta ao presente quesito, as empresas reais não tinham atingido o seu ponto de equilíbrio e não chegaram a alcançar nem metade de meta mínima de assinantes. Assim, todos os prejuízos que vinham sendo acumulados ao longo do tempo poderiam ter sido incorporados ao custo do investimento, mantidos em conta de ativo diferido. E caso esse tivesse sido o critério de contabilização, no momento da alienação eles teriam sido considerados como custo da venda dos ativos e não teria sido gerado um ganho de capital na venda, mas sim um prejuízo, seguindo o mesmíssimo mecanismo exemplificado anteriormente.

Na realidade, não houve ganho de capital na venda dos ativos operacionais das empresas em tela. O ganho de capital apresentado no período da alienação dos investimentos foi momentâneo e evidenciou somente o ocorrido no período específico da venda em si, não sendo representativo do resultado do investimento como um todo. O resultado da alienação da operação e o valor do ganho de capital apurado nesse período menos todos os prejuízos acumulados ao longo dos anos.

Note-se que esse seria o resultado caso todos os prejuízos tivessem sido tratados como ativo diferido: teriam sido baixados todos como custo da venda dos ativos somente no período da efetiva venda. Como consequência, teria sido gerado um prejuízo que não teria sua dedutibilidade questionada pela autoridade fiscal. (...)

Em suma, é correto afirmar que o custo dos ativos poderia ser maior do que aquele considerado no momento da alienação caso fosse considerado o critério do atingimento do ponto de equilíbrio. Nesse caso, as empresas não teriam prejuízos acumulados no momento da venda, mas teriam custos que seriam baixados contra o resultado para efeito do cálculo do ganho de capital na venda dos ativos operacionais. E, certamente, não teriam sido

apurados ganhos de capital, mas sim, registrados prejuízos que iriam ajustar o patrimônio líquido das empresas frente à realidade econômica que elas enfrentaram: efetivos prejuízos no investimento sem a existência de quaisquer aumentos patrimoniais”.

Para que não paire dúvida a respeito do tema, considerados os valores relativos à operação da empresa sucedida pela Contribuinte e a forma de contabilização sugerida pelo Professor Eliseu Martins, evidencia-se que a empresa sucedida apurou efetiva perda (e não ganho) de capital com a alienação de seu ativo. Confira-se:

(+) Receitas de Alienação de Bens e Direitos do Ativo Permanente	485.770.757,09
(-) Valor Contábil dos Bens e Direitos Alienados	- 50.634.786,52
(-) Custo do Investimento (indevidamente apontado como prejuízo acumulado)	- 1.278.997.591,36
(=) Perda de capital Apurada	- 843.861.620,79

Firmadas as premissas fáticas supra -, quais sejam: **(a)** que o resultado positivo da empresa sucedida pela Contribuinte no ano-calendário de 2007 teria sido auferido pela alienação de seus investimentos e objeto de sua atividade; e **(b)** que a Contribuinte não estava em estágio operacional pleno no ano-calendário de 2007, considerados a natureza e estágio de sua atividade, os valores dos dispêndios e receitas auferidas até esse período e a sub-utilização dos equipamentos, instalações e tecnologia adquiridos para desenvolvimento regular do empreendimento – passa-se à análise da “faculdade” da empresa sucedida pela Contribuinte, **para fins fiscais**, **(a)** de considerar tais dispêndios como despesas imediatamente dedutíveis de seu resultado ou **(b)** registra-los em conta de ativo diferido, em observância ao regime de competência, para amortização respectiva durante a fase operacional plena da companhia.

Em que pesem as razões aduzidas pelo Professor Eliseu Martins sobre a alegada facultatividade do registro dos dispêndios para fins contábeis, as quais, em razão do campo de análise proposto no parecer se deixará de tecer comentários, é certo que, **para fins fiscais**, não há facultatividade considerados os expressos termos do art. 325 do RIR/99. Embora a prática contábil possa admitir em tese a opção conservadora pela antecipação de despesas que se referiram a resultados esperados em exercícios posteriores, citado dispositivo impõe que sejam ativados custos e despesas operacionais que se refiram a uma operação cuja plena capacidade instalada não tenha sido alcançada. *Verbis*:

“Art. 325. Poderão ser amortizados: (...)

II - os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como: (...)

e) a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial da operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "d"); (...)

§ 1º A amortização terá início (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º): (...)

III - no caso da alínea "e" do inciso II, a partir do momento em que for iniciada a operação ou atingida a plena utilização das instalações”.

Na mesma linha, o Parecer Normativo CST nº 72/1975 define, com precisão, quais custos ou despesas estarão sujeitos ao tratamento fiscal supracitado:

“São "pré-operacionais ou pré-industriais" amortizáveis na forma do artigo 188, § 3º, "a", do RIR, aprovado pelo Decreto número 58.400/66, as despesas necessárias à organização e implantação ou ampliação de empresas, inclusive as de cunho administrativo, pagas ou incorridas até o início de suas operações ou plena utilização das instalações (...)”.

Ainda nesse mesmo sentido, a Receita Federal do Brasil já se manifestou no sentido de que os resultados financeiros negativos também devem ser debitados em conta de ativo diferido, *verbis*:

‘ATIVO DIFERIDO. DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS. Despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais e as exigidas na expansão de atividades industriais devem ser contabilizadas em conta do ativo, podendo ser amortizadas no prazo mínimo de cinco anos após o início, respectivamente, das operações e da utilização das novas instalações. As receitas e despesas financeiras das citadas pessoas jurídicas devem compor o resultado tributável do período em que foram respectivamente auferidas ou incorridas, sem a possibilidade de confrontação com as despesas pré-operacionais do mesmo período, as quais se integram ao ativo diferido para posterior amortização’. (RFB, Solução de Consulta nº 108, de 10.09.2007, Disit 06)

“As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício”. (Solução de Divergência COSIT nº 45 / 2008).

Do ponto de vista fiscal, portanto, não é permitido ao contribuinte proceder à antecipação de despesas que, conforme a regra tributária, somente deveriam ser trazidas ao resultado em exercício posterior. Sobre o tema, o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes já decidiu no sentido da necessidade de correção da escrituração contábil quando o contribuinte traz a resultado despesa que deveria ter sido capitalizada em conta de ativo diferido, *verbis*:

“III - ATIVO DIFERIDO - DESPESAS COM PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO - Os gastos com instalação e implantação de programas de computação, de uso exclusivo da empresa, devem ser capitalizados para que sejam depreciados no prazo de vida útil e não lançadas como despesas no próprio exercício em que foram adquiridos. O mesmo não ocorre em relação a pagamentos por cessão de uso de software, já que inócorre a figura da exclusividade ou propriedade da empresa, indispensáveis à ativação do bem ou direito. Nessa hipótese, a apropriação da despesa no período-base do pagamento pode ensejar apenas o lançamento de eventual postergação do imposto, por antecipação da despesa, mas nunca a glosa do gasto pura e

simplesmente". (Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Acórdão 101-92.635, Sessão de 20/01/2000).

Não são raros os casos em que o Fisco, confrontando-se com situação de antecipação de despesas análogas à do caso presente, lavra lançamentos para constituição de créditos de eventual tributo devido ou redução de prejuízo fiscal apurado pelo contribuinte, por erro no registro de seus dispêndios e receitas, independentemente dos lançamentos fiscais realizados pelo sujeito passivo.

O fato de a Contribuinte ter realizado escrituração contábil em dissonância com a lei fiscal não homologa o lançamento contábil para fins tributários e, menos ainda, autoriza a exigência de IRPJ e CSLL na hipótese em que não há renda ou lucro, mas perda. Como é corrente nesse Conselho, **registros contábeis** (principalmente, aqueles que se mostram inadequados para retratar a realidade fática da empresa), por si sós, **não têm o condão de gerar renda ou lucro**. Importa, em cada caso, encontrar o real fato tributável, e não aquele pretense fato tributável informado pelos (inadequados) lançamentos contábeis do contribuinte. Deve-se privilegiar a substância dos atos praticados pelos contribuintes, e não apenas os seus registros formais. Tais considerações têm sido acolhidas pelo CARF por ocasião do julgamento de casos que envolvem planejamento tributário, que, apesar de não tratarem de caso análogo ao presente, mostram-se úteis como método de interpretação dos fatos na busca pela real (e adequada) incidência tributária. Assim, o fato de a Recorrente ter registrado, de maneira inadequada, o custo do investimento para aquisição do ativo permanente (na sua fase pré-operacional) em seu resultado, e não no seu ativo diferido, não deve ser suficiente para autorizar a exigência de IRPJ e CSLL nas hipóteses em que ausente efetivo ganho de capital.

Se os tributos em questão (IRPJ e CSLL) incidem sobre **renda ou lucro**, de acordo com a leitura conjunto do art. 43 do CTN e da Lei n. 7.689/88, caberia à Fiscalização avaliar os fatos do caso concreto com vistas a identificar (ou não) a existência de **renda ou lucro**, sob o ponto de vista da substância dos eventos considerados, contemplando, inclusive, a **regularidade dos registros contábeis das receitas e despesas do período**.

Sobre tal método de análise da materialidade tributária, vale lembrar o entendimento de Marco Aurélio Greco¹, que assevera:

“Diante de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante das diversas circunstâncias reunidas no caso concreto.

Assim, a postura metodológica mais adequada é aquela que – sem perder de vista as peculiaridades de cada etapa ou dos segmentos de que a operação se compõe – visualiza o conjunto assim formado e busca determinar o enquadramento que este, globalmente considerado, deve ter perante o ordenamento tributário brasileiro.

Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa) é importante interpretar a estória (conjunto).”

Não há dúvida sobre a legitimidade do procedimento de fiscalização que busca caracterizar a efetiva materialidade tributável diante de lançamentos contábeis que obstam, indevidamente, a caracterização da efetiva materialidade tributável. Igual tratamento deve ser dado aos casos em que as eventuais inadequações contábeis (formais) militam em desfavor dos contribuintes, como é o caso dos autos; em tais casos, devem ser igualmente superadas as formalidades contábeis que, de alguma maneira, impedem a verificação da efetiva materialidade concreta.

Nesse contexto, do ponto de vista material (deixando-se de lado os registros contábeis inadequados), se a alienação de um ativo tem como resultado uma **perda patrimonial** (e não um ganho), conforme demonstrado pela Contribuinte, tal peculiaridade dever ser, necessariamente, considerada na avaliação da sua respectiva tributação.

Esses fatos deveriam ter sido objeto de análise pela Fiscalização, porque, assim como as receitas da TEVECAP S.A. (cujo registro não respeitou o regime de competência, de acordo com a própria DRJ), as suas despesas do período, relativamente à aquisição dos seus ativos (integrantes do Ativo Permanente) deveriam ter sido, igualmente, examinadas, pela Fiscalização, ou, quando menos, por esse Colegiado, de acordo com o art. 142 do CTN, com vistas à apuração da efetiva materialidade tributária, independentemente da referida inadequação contábil.

Poder-se-ia argumentar que o caso em referência não seria distinto de qualquer outra hipótese de extinção por incorporação de empresa com prejuízo acumulado, já que, também em relação a essa (empresa) ocorreria tributação de patrimônio, ao invés de tributação sobre a renda, ante o fato de o limite de compensação de prejuízos implicar, nessas hipóteses, restrição definitiva à sua utilização pelo contribuinte extinto. Segundo esse argumento, portanto, a tributação de patrimônio nessas hipóteses decorreria da própria regra de limitação de prejuízos, cujos efeitos não poderiam ser afastados no caso.

Por mais relevante que seja o argumento, que justifica, em última análise, o próprio afastamento do limite legal nas hipóteses de incorporação de empresas, note-se que não se trata aqui de um caso comum de compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL acima da trava de 30% (trinta por cento) no ano da extinção da pessoa jurídica. Discute-se, além da legitimidade de tal limite, a correção (ou não) do registro de receitas e dispêndios para fins fiscais, cujo reconhecimento, naturalmente, terá consequência relevante em relação à ocorrência (ou não) de fato gerador dos tributos lançados no período assinalado.

Por fim, destaque-se que, conforme demonstrativo trazido pela Contribuinte em memoriais protocolados aos autos, a capitalização dos dispêndios em conta de ativo diferido não importaria prejuízo ao Erário. Tal assertiva decorre da análise conjunta das DIPJs (Ficha 09A) dos anos-calendário 2002 a 2007, juntadas desde a Impugnação, como o LALUR – Parte A e B – do ano-calendário 2007, apresentados à Fiscalização, dos quais se conclui que:

- (i) As receitas operacionais auferidas nos períodos seriam confrontadas com a contrapartida da amortização parcial do saldo da conta de ativo diferido, sendo que o lucro líquido sempre será zero (e não devedor, como ocorreu com a equivocada apropriação direta das despesas a resultado);
- (ii) A taxa de amortização do ativo diferido, por exercício, nunca será superior a 20%, em consonância com a legislação fiscal que trata da amortização do ativo diferido;

- (iii) Quanto ao exercício da alienação da participação, quando amortizado integralmente o ativo diferido, tem-se que, ainda que realizados todos os ajustes que foram feitos pela Contribuinte em suas DIPJs (afinal, a contrapartida da amortização de despesas indedutíveis amortizadas será, obviamente, também indedutível), o lucro real que se apuraria em 2007 teria sido inferior àquele efetivamente reconhecido pela Contribuinte, conforme demonstrativo colacionado abaixo:

Prejuízo Contábil 2007 c/ ativação de despesas e custos	Ajuste Líquido 2002 - 2007 (adições > exclusões)	Resultado Tributável em 2007 c/ativação de despesas e custos	Lucro Real 2007 - DIPJ Ficha 09A / Linha 47
-722.731.382,87	636.061.195,76	-86.670.187,11	0,00

Em conclusão, reconhecida a natureza dos dispêndios como investimentos voltados a resultados esperados para exercícios futuros, em operação que não atingiu a plena capacidade dos equipamentos instalados, a consequência é de que tais dispêndios devem compor o custo da operação posteriormente alienada e, portanto, trazidos a resultado tão somente no exercício em que a respectiva operação foi alienada. Essa é a determinação do art. 324 do RIR/99, *verbis*:

Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º). (...)

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

Por tais fundamentos, orienta-se voto no sentido de conhecer do recurso voluntário interposto pela Contribuinte para, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Antonio Carlos Guidoni Filho