



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

Processo nº 19515.000330/2010-11
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1302-001.616 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de novembro de 2014
Matéria IRPJ e CSLL
Embargante Abril Comunicações S.A.
Interessado Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

ALEGAÇÃO NÃO ENFRENTADA. OMISSÃO INEXISTENTE.
REJEIÇÃO DOS EMBARGOS.

O julgador não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.

PONTO DE DEFESA OMITIDO. ACOLHIMENTO DOS EMBARGOS.

Verificada a omissão do julgado na apreciação de um ponto de defesa, os embargos devem ser acolhidos, para supri-la.

DECISÕES DO CARF. ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, do CTN.
INAPLICÁVEL. SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Práticas reiteradas não nascem de decisões, estas podem apenas reconhecer a existência daquelas, razão pela qual é inaplicável o art. 100, III, do CTN na espécie.

Salvo na hipótese do art. 75 do RICARF, não se aplica o inciso II do art. 100 do CTN às decisões do CARF, pois elas não têm efeito vinculante para a Administração Tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher parcialmente os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Andrade, Guilherme Pollastri, Waldir Rocha, Márcio Frizzo e Leonardo Marques.

Relatório

Versa o presente relatório sobre embargos de declaração opostos pela contribuinte em face do Acórdão nº **1302-001.453**, com a seguinte fundamentação:

a) que se trata de lançamento tributário por meio do qual a Autoridade Fiscal exige da Embargante, sucessor por incorporação da contribuinte (TVA Sistema de Televisão S.A.), o recolhimento do IRPJ e da CSLL, relativos ao ano-calendário 2007, em razão da glosa de compensação de prejuízo fiscal e base negativa, excedentes à limitação de 30% do lucro, realizadas pela empresa TVA Sistema de Televisão S.A. no momento de sua extinção (na apuração das bases de cálculo derivadas do balanço de encerramento ocorrido em 31/12/2007);

b) que a recorrente sempre trouxe o argumento, inclusive independente da própria discussão da trava em si, que é no sentido de que o lucro da TVA do ano-calendário 2007 corresponde, exclusivamente, ao suposto ganho de capital na alienação de toda a sua atividade, o que não foi tratado no acórdão embargado, sendo que, uma vez enfrentada a matéria, outra conclusão não será possível senão a inexistência de qualquer materialidade tributável (ganho de capital) no ano-calendário 2007; e

c) que o acórdão embargado igualmente deixou de apreciar a argumentação trazida pela Embargante no item III.6 – da Multa do recurso voluntário, no qual a Embargante aduz que, considerando-se a posição favorável da jurisprudência deste Conselho quanto a inaplicabilidade da limitação quantitativa (trava) na hipótese de descontinuidade da pessoa jurídica, de rigor a aplicação do art. 100 e parágrafo único do CTN, pois entende a embargante que a jurisprudência deste Conselho é dotada da inequívoca natureza de norma complementar de direito tributário, cuja observância tem o condão de excluir a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior

Os embargos de declaração são tempestivos, foram subscritos por mandatário com poderes para tal (substabelecimento a fls. 2661), razão pela qual passo a analisar os outros pressupostos de admissibilidade.

Da Omissão Quanto à Alegação de que o Lucro em 2007 era oriundo todo do Ganho de Capital

Afirma a embargante que tal alegação foi reiterada ao longo da defesa no âmbito administrativo, tanto em sede de Impugnação (fls. 201, 232 e 235), quanto de Recurso Voluntário (fls. 2.153-2155; 2198-2201). Observo que a numeração indicada pela embargante é a realizada pela Derat/SPO, não é a do Eprocesso.

Ora, para análise da admissibilidade dos embargos de declaração no qual se sustenta a omissão do julgado, temos apenas que cotejar as questões preliminares ou de mérito que compõem o pedido da parte com o que fora efetivamente decidido no acórdão embargado.

A questão, então, posta em julgamento foi muito bem delimitada pela embargante no seu recurso voluntário, quando assim se manifestou:

“12. O que está sob discussão é tão-somente a possibilidade de uma empresa aproveitar integralmente seus prejuízos fiscais e base negativas de CSLL acumulados, no momento de sua extinção, para abatimento de resultados positivos, neste caso claramente gerados pela alienação dos bens que fundamentaram a atividade que deu causa à apuração de tais prejuízos e bases negativas.”.

Ou seja, o que estava em julgamento era TÃO-SOMENTE saber se a pessoa jurídica poderia, no momento da sua extinção, compensar integralmente (sem a trava) os seus prejuízo fiscal e base negativa acumulados. Para sustentar que era permitido tal compensação integral, a embargante lançou mão de dois fundamentos, os quais podem ser assim sintetizados:

a) que é possível a compensação integral no momento da extinção, pois há norma implícita decorrente do próprio conceito constitucional de renda e da necessidade de considerar a relação de vários exercícios continuos, na relação que se estabelece entre capacidade contributiva e realidade;

b) que o aproveitamento integral dos prejuízos fiscais e bases negativas acumulados se deu *como forma de um verdadeiro ajuste do custo dos bens alienados que anteriormente havia sido lançado a conta de resultado*.

A embargante agora sustenta, nos seus declaratórios, que o acórdão embargado teria sido omisso no enfrentamento do segundo argumento. Aqui reside o rotundo equívoco da embargante, pois a omissão que desafia embargos de declaração é aquela resultante do não enfrentamento, pelo órgão julgador, da questão preliminar ou de mérito posta em julgamento. Isso porque o julgador “*não está obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão*”, conforme entendimento já pacificado no Superior Tribunal de Justiça, se não vejamos:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.130.754 - RS (2009/0122490-9)
RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS
AGRAVANTE : VITASSIR ÂNGELO FERRAREZE
ADVOGADO : LUIZ JUAREZ NOGUEIRA DE AZEVEDO E
OUTRO(S)
AGRAVADO : DARCI ÂNGELO TICIANI
ADVOGADO : CAITANO GATTO
EMENTA

1. A leitura do acórdão evidencia que a decisão foi proferida de maneira clara e precisa, contendo fundamentos de fato e de direito suficientes para uma prestação jurisdicional completa. É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.
(...)

Some-se a isso, o fato de que o segundo argumento pecava pela clareza, ou seja, a recorrente deveria sustentar ou que existia prejuízo fiscal a ser compensado integralmente ou que existia custo do bem alienado (por ter sido lançado em resultado despesas que deveriam ser ativadas como custo do bem posteriormente alienado), mas jamais querer que o prejuízo fiscal fosse tomado como custo do bem alienado. Note-se que o recurso não chega a sustentar que houve equívoco nos lançamentos contábeis da embargante, ou seja, não alega que as despesas lançadas em resultado deveriam ter sido ativadas como custo, apenas pleiteia que os prejuízos fiscais gerados sejam tratados como custo do bem alienado, tanto que se defende alegando apenas que o aproveitamento integral dos prejuízos fiscais e bases negativas acumulados se deu *como forma de um verdadeiro ajuste do custo dos bens alienados que anteriormente havia sido lançado a conta de resultado*. Não era uma ajuste, mas apenas como uma forma de um verdadeiro ajuste.

Na verdade, o recurso voluntário repetiu *ipsis litteris* o que já havia sustentado na impugnação, sendo que essa argumentação pouco clara, foi objeto da seguinte manifestação da DRJ (doc. a fls. 2202):

“O impugnante argumenta que os lucros apurados em 2007 decorrem, basicamente, da alienação da operação de TV por Assinatura pelo sistema MMDS, e que aplicar a trava dos 30% no caso em questão implica em minorar, sem fundamento legal, o próprio custo do investimento realizado.

Trata-se de argumentação um tanto confusa e que em nada acrescenta de útil ao deslinde da controvérsia, já que, como bem observa o próprio interessado, os autos de infração não questionam a origem do lucro no ano-calendário 2007, os valores de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL acumulados, a alienação da operação de MMDS ou mesmo a incorporação da TVA Sistemas de Televisão, mas apenas a possibilidade de seu aproveitamento integral no momento da extinção da empresa para abatimento de resultados positivos.

O lucro gerado em 2007 e que foi compensado com prejuízos de períodos anteriores, ademais, foi apurado e declarado pelo próprio contribuinte, e sua formação não é objeto do presente processo, não sendo estes autos o local nem este julgamento o momento adequado para discuti-lo.”.

Quanto à questão de mérito posta em julgamento – saber se pode ser compensado integralmente prejuízos fiscais e bases negativas no momento da extinção da pessoa jurídica, o acórdão embargado a enfrentou plenamente, como se pode verificar da seguinte transcrição:

“Com relação ao mérito, peço vênica aos meus pares para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto que proferir nos autos do PAF 11065.001759/2007-56, em julgamento ocorrido na 1ª Turma da

Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual foi vencedor pelo voto de qualidade.

Com a devida vênia dos que defendem a compensação sem trava do prejuízo fiscal no último balanço da empresa a ser incorporada, ousou discordar, por enxergar, nos argumentos que assim sustentam, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.

Sustenta-se 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 recorrente, 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 IRPF 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. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-GO, in verbis:

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

bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores..”

Data maxima venia, confunde-se aqueles que citam o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que “o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores”. Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período - lucro líquido do exercício.

Sustenta-se também que a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal. Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é em sentido contrário, ou seja, que “somente por benesse da política fiscal que se estabelecem mecanismos como o ora analisado, por meio dos quais se autoriza o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados”, conforme dicção da Min. Ellen Gracie ao julgar o RE 344994.

Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.

Duas verdades óbvias se deduz de tal entendimento: primeiro, renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei; segundo, a compensação de prejuízo poderia ser totalmente desautorizada pelo legislador ordinário, pois não haveria ofensa ao conceito de renda (art. 43 do CTN).

Engana-se também quem defende que a não submissão dos prejuízos à trava, nos casos de que se trata, não se encontra vedada pelas normas veiculadas pelos artigos 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/1987, pois, teleologicamente, o art. 33 visa impedir que o saldo de prejuízo fiscal da empresa a ser incorporada cause qualquer impacto financeiro na incorporadora, o que ocorreria se, no seu último exercício, fosse permitido a incorporada pagar menos IRPJ compensando o saldo de prejuízos além dos 30% permitidos.

Todavia, a questão principal não gira em torno do art. 33 do DL 2.341/87, mas da total falta previsão legal para que se afaste a regra geral da trava de 30% no último período de apuração da empresa a ser incorporada. Isso mesmo, não há previsão legal, mas um mero esforço exegetico do recorrente, o qual desborda os parâmetros hermenêuticos das normas de regência da matéria.

Ademais, permissa venia, a interpretação, digamos, sistemática feita pelo recorrente - já que não se baseia em nenhum dispositivo legal específico, mas no sistema jurídico como um todo - é contraditória e ofende a isonomia, pois, “já que sustenta que o prejuízo fiscal deve ser integralmente compensável no tempo, para que a tributação não ofenda

o conceito de renda, como fazer então se houver saldo remanescente de prejuízo no último período de existência da pessoa jurídica ainda que lhe fosse afastada a trava dos 30%? Ora, em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos da América, é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será então que, para respeitar o conceito de renda, o intérprete deveria também entender autorizada a compensação retroativa na situação em tela sem lei que a preveja? A resposta é, por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando uma situação não isonômica entre a incorporada que tem lucro no seu último exercício suficiente para ser compensado 100% do saldo de prejuízos acumulados e aquela que não o tenha, a qual ficará com saldo de prejuízo fiscal que jamais será compensado.

Vale ainda ressaltar que, quando o legislador ordinário quis, ele expressamente afastou a trava de 30%. Refiro-me ao art. 95 da Lei 8.981/95. Assim, nem mesmo o Poder Judiciário poderia chegar tão longe a ponto de criar, por jurisprudência, uma nova exceção à regra da trava de 30%, sob pena de se estar legislando positivamente.

Assim, com relação a este ponto, voto por conhecer dos embargos de declaração, pois, neles, foi, formalmente, apontada omissão que obrigou o exame da substância do vício alegado. No mérito, voto por rejeitar os embargos de declaração, pois, do exame da substância do vício alegado, não restou configurada omissão do acórdão embargado no enfrentamento da questão posta em julgamento.

Da Omissão Quanto à Aplicação do art. 100, Parágrafo Único

Alega a embargante que o acórdão deixou de apreciar a argumentação trazida no item III.6 – da Multa do recurso voluntário, o qual assim dispõe:

III.6 - DA MULTA

178. Pelas razões apresentadas ao longo desta exposição, descabe o lançamento de ofício efetuado contra a Recorrente, referente ao IRPJ e CSLL, inexistindo, por conseguinte, fundamento para a imposição de qualquer multa de ofício, uma vez que a aludida penalidade pecuniária constitui acessório da exação principal.

179. A multa, em si mesma, segue a sorte do tributo principal que, uma vez inexigível, acarreta inexigibilidade daquela.

180. Todavia, admitindo-se a absurda hipótese que a autuação venha a ser mantida, é de se ressaltar que ao menos a multa de ofício deve ser cancelada, por três razões. **A uma, em face do que dispõe o artigo 132 do Código Tributário Nacional, que ao estabelecer a responsabilidade por débitos fiscais, por sucessão (incorporação inclusive), determina expressamente a responsabilidade por tributos devidos, sem que haja, portanto, a transmissão da responsabilidade por multa eventualmente aplicável ao sucedido, verbis:**

(...)

182. A duas, por que a penalidade também não pode prosperar, sob pena de ofensa ao artigo 100, inciso III e parágrafo do Código Tributário Nacional.

183. Segundo referido dispositivo as práticas reiteradas das autoridades administrativas servem de diretrizes para interpretação das regras fiscais.

184. Neste sentido, destaca-se que a conduta adotada pela TVA SISTEMAS DE TELEVISÃO S/A era e é amplamente admitida pela própria jurisprudência administrativa. Vale dizer, o aproveitamento integral dos prejuízos e bases negativas, realizados pela TVA SISTEMAS DE TELEVISÃO S/A no ano de 2007, sempre foi conduta chancelada pela instância administrativa, que detém a última palavra em relação aos procedimentos adotados pelo Fisco e Contribuintes, em relação as obrigações tributárias federais.

185. O parágrafo único do referido artigo 100 do Código Tributário Nacional estabelece que não é aplicável penalidade, tampouco juros ou atualização monetária, sobre tributo que deixou de ser pago por contribuinte que agia de acordo com a prática reiterada da administração. Referido argumento só não foi acolhido pela respeitável decisão recorrida, porque parte de premissa equivocada de que tal procedimento não era reiterado e chancelado pelo tribunal administrativo. Ocorre que, como visto, a premissa é tão equivocada que se partiu de julgamento isolado, cuja situação fática é absolutamente diversa dos demais casos apreciados.

186. Ora, a prática reiterada do Tribunal Administrativo sempre reconheceu a legalidade da compensação integral de prejuízos acumulados e bases negativas em casos de extinção de sociedades, o que é objeto do lançamento. Evidente que tais decisões têm o condão de orientar as condutas a serem adotadas pelos administrados. Afinal, o órgão da administração tributária federal, que em última instância decide sobre as práticas adotadas por contribuintes e Fisco, serve, também, para orientar os procedimentos de ambas as partes, em havendo quaisquer dúvidas quanto a melhor conduta a ser seguida.

Não obstante esteja colocado sob o mesmo item III.6 do recurso voluntário, os argumentos aduzidos nos parágrafos 180 e 182 não são fundamentos da mesma questão de mérito, mas sim questões autônomas. Ocorre que a interpretação do art. 132 do CTN, sustentada pela recorrente, e que fora enfrentada no acórdão recorrido, tinha como questão de mérito apenas o cabimento ou não da imposição de multa de ofício à sucessora. Por sua vez, a questão da aplicação do art. 100, III e parágrafo único, do CTN na espécie, que não fora enfrentada pelo acórdão embargado, vai mais além, pois reside em saber se é devido tanto a multa de ofício como os juros de mora. Ou seja, trata-se de ponto efetivamente omitido pelo acórdão em tela, razão pela qual acolho os embargos e passo a suprir essa omissão.

O equívoco do recorrente é grosseiro, pois quando se trata de decisões administrativas, aplica-se o inciso II do art. 100 do CTN, o qual expressamente dispõe que as decisões administrativas só se tornam normas complementares quando a lei atribua eficácia normativa. Ora, nos termos da legislação em vigor, a decisão do CARF só terá eficácia normativa vinculante para toda a administração federal, na hipótese do art. 75 do Anexo II do RICARF, ou seja, quando, *por proposta do Presidente do CARF, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica de nível nacional, habilitadas à*

*indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à **súmula** do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal (art. 75 do Anexo II da Portaria MF 256/09).*

Em suma, práticas reiteradas não nascem de decisões, estas podem apenas reconhecer a existência daquelas, razão pela qual é inaplicável o art. 100, III, do CTN. Ademais, salvo na hipótese do art. 75 do RICARF, não se aplica o inciso II do art. 100 do CTN às decisões do CARF, pois elas não têm efeito vinculante para a Administração Tributária. Note-se que a RFB nunca acolheu a posição adotada nos ultrapassados julgados do Conselho de Contribuintes citados pela recorrente, ou seja, a Autoridade Lançadora nunca aceitou a tese de que fosse legal a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas sem a trava dos 30% no último ano de existência da pessoa jurídica.

Em face do exposto, voto por conhecer dos embargos e, no mérito, acolhê-los parcialmente, para suprir a omissão do acórdão embargado, sem efeitos infringentes, nos termos deste relatório e voto.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator