



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.000428/2010-61
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.262 – 1ª Turma
Sessão de 03 de março de 2016
Matéria IRPJ
Recorrentes CAMARGO CORREA ENERGIA S.A.
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%.

Dispõe a legislação que na apuração do lucro real, poderá haver o aproveitamento da base negativa mediante compensação desde que obedecido o limite de trinta por cento sobre o lucro líquido. Eventual encerramento das atividades da empresa, em razão de eventos de transformação societária, como a incorporação, não implica em exceção ao dispositivo legal, a ponto que permitir aproveitamento da base negativa acima do limite determinado.

MULTA DE OFÍCIO RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO.

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. REsp n° 932.012 STJ representativo de controvérsia. Súmula STJ n° 554.

Recurso Especial da Fazenda Provido.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, conhecer, por unanimidade, o Recurso Especial do Contribuinte, e conhecer, por voto de qualidade, o Recurso Especial da Fazenda, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa (Relatora), Luis Flávio Neto, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro André Mendes Moura. No mérito, negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, por voto de qualidade,

vencidos os Conselheiros, Cristiane Silva Costa (Relatora), Luis Flávio Neto, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez, e dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa (Relatora), Luis Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Mendes Moura. Os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Luis Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) apresentarão Declaração de Voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

(Assinado digitalmente)

CRISTIANE SILVA COSTA - Relatora

(Assinado digitalmente)

ANDRÉ MENDES MOURA - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRÉ MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ e CSLL pela compensação de prejuízo fiscal e bases de cálculo negativas, à ocasião da cisão total da VBC Participações S.A., seguida da incorporação de um terço da empresa cindida pela Camargo Correa Energia S/A, sem a observância do limite de 30% (trinta por cento) em 28/11/2006.

A Delegacia da Receita Federal em São Paulo julgou procedente o lançamento tributário, em acórdão assim ementado (fls. 516/523):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

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

É indevida a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO EMPRESARIAL.

A sucessora 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.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara deste Conselho deu parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para afastar a multa de ofício, em acórdão cuja ementa se transcreve a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2006

PESSOAS JURÍDICAS. EXTINÇÃO. RESULTADOS NEGATIVOS ACUMULADOS. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%.

Os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 autorizam a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores, desde que o lucro líquido do período, ajustado pelas adições e exclusões previstas nas legislações daqueles tributos, não seja reduzido em mais de 30%. O limite à compensação aplica-se, inclusive, ao período em que ocorrer a extinção da pessoa jurídica, haja vista a inexistência de norma, ainda que implícita, que o excepcione.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2006

SUCESSÃO. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO. Deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou recurso especial em 26/08/2014 requerendo a manutenção da **multa de ofício imposta à sucessora**, apontando como paradigmas os acórdãos: **(i) 9303-001863**, que consignou entendimento que “Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades)”; **(ii) CSRF/02-02.396**, do qual se extrai: “Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O

direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada”.

A Camargo Corrêa Energia S/A apresentou contrarrazões a este recurso, requerendo o não conhecimento do recurso, pois (i) a matéria estaria superada pela Súmula CARF nº 47; (ii) o "primeiro acórdão paradigma" (CSRF 02-02396) trataria de caso em que havia controle comum entre a sucessora e a sucedida, fato distinto do presente; (iii) o acórdão 9303-001863 não serviria para demonstração de divergência, tendo em vista que ainda não publicado, ou sequer sua ementa; (iv) mesmo se considerado o acórdão 9303-001863 (publicado depois da interposição do recurso), não haveria similitude fática entre os casos; (v) não teria havido prequestionamento da matéria alegada em recurso; (vi) no mérito, sustenta a improcedência do recurso, pleiteando a aplicação do artigo 76, da Lei nº 4.502/64; (vii) requer o afastamento dos juros sobre a multa de ofício.

Sendo intimada em 23/06/2015 quanto a este acórdão, a Camargo Corrêa Energia S/A interpôs recurso especial em 07/07/2015, no qual sustenta divergência quanto à **limitação de 30% na compensação de prejuízo fiscal**, indicando como paradigma os seguintes acórdãos (i) **1103-00619**, do qual consta que *“Diante da ‘morte’ da pessoa jurídica, inclusive por incorporação, deixa de existir o conteúdo da regra limitadora da compensação quantitativa, pois deixa de existir a periodicidade e, assim, a interperiodicidade. Negar isso é contra o valor incorporado na regra de limitação quantitativa da compensação no tempo”* e (ii) **0003-001093**, no qual foi decidido que *“a regra da ‘trava’, portanto, tem seu sentido equacionado na persistência da periodicidade e, assim, da interperiodicidade – no tempo, jamais no não tempo da empresa.”*

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial, requerendo fosse negado provimento ao recurso especial (fls. 621/629).

Os recursos especiais foram admitidos, conforme despacho às fls. 320/322 e 615/619.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Recurso Especial da Camargo Corrêa

Conheço do recurso especial da contribuinte, eis que tempestivo e devidamente demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária.

Passo à análise do seu mérito.

A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais é regulada pelo artigo 6º, §3º, alínea c, do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2004;

Autenticado digitalmente em 06/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 06/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 08/07/2016 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 08/07/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 06/07/2016 por RONALDO APELBAUM
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º O limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

Outrossim, sobreleva considerar que a hipótese de incorporação, há outros dispositivos legais relevantes a serem considerados, como o artigo 33, do Decreto-Lei nº 2.341/1.987, que expressamente autoriza que a sucessora por incorporação compense os prejuízos fiscais da sucedida:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Referida disposição legal, foi também reproduzida no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999, artigo 514), nos exatos termos constantes do Decreto-Lei.

A autorização para compensação integral dos prejuízos, na hipótese de incorporação, tem relação com a sucessão de direitos e obrigações da incorporada pela incorporadora, como tratam os artigos 227, da Lei nº 6.404/1964 e 1.116, do Código Civil. Afinal, se a incorporadora não puder aproveitar todo o prejuízo detido pela incorporada, não haverá a plena sucessão de direitos e obrigações.

A garantia da integral compensação de prejuízos à incorporadora respeita, ainda, o conceito de lucro firmado no artigo 43, do Código Tributário Nacional, impossibilitando que patrimônio da incorporada seja objeto de tributação pelo Imposto sobre a Renda.

Portanto, entendo que a compensação de prejuízos fiscais, no caso de incorporação, não está limitada ao percentual de 30%.

É importante lembrar que o Supremo Tribunal Federal analisou a limitação de 30% na compensação de prejuízos fiscais, concluindo pela sua constitucionalidade, no acórdão cujas ementas são a seguir reproduzidas:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO

DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido

2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 344994, Tribunal Pleno, DJe 27/08/2009)

DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO.

1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido. (RE 545.308, Tribunal Pleno, DJe 25/03/2010)

Ademais, há decisão do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a repercussão geral da matéria:

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - PREJUÍZO - COMPENSAÇÃO - LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controversa sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. (RE 591.340, DJe 06/11/2008)

Não obstante o reconhecimento de repercussão geral, inexistente decisão definitiva que tenha reconhecido a constitucionalidade da limitação de 30%, para compensação de prejuízos fiscais, submetida ao rito do artigo 543-B, do Código de Processo Civil.

Acrescente-se que as decisões anteriormente proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não são vinculantes para os julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, além disso, estas decisões não trataram da incorporação de pessoa jurídica, situação peculiar que há de ser enfrentada de forma distinta daquelas apreciadas pelo Supremo Tribunal Federal, conforme transcrição supra.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao recurso especial da Camargo Corrêa Energia S/A para reconhecer a legitimidade da compensação de prejuízos fiscais em percentual superior aos 30% (trinta por cento), reformando a decisão recorrida e cancelando o auto de infração.

Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional

A contribuinte Recorrida requer o não conhecimento do recurso da Fazenda Nacional, tendo diferentes argumentos, que serão analisados a seguir.

Primeiramente, rejeito o pedido de não conhecimento do recurso especial por falta de prequestionamento, eis que o Regimento Interno deste Conselho (Portaria 343/2015) expressamente apenas exige a "demonstração precisa" do prequestionamento com relação aos recursos interpostos pelo contribuinte:

Art. 67 (...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

Em sentido similar, previa o Regimento Interno anterior (Portaria 256/2009):

Art. 67. (...)

§ 3º O recurso especial interposto pela contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

Em que pese não seja exigida a "demonstração precisa" do prequestionamento pela Procuradoria da Fazenda Nacional, é fundamental que a questão tratada em seu recurso conste das decisões de instâncias inferiores. Afinal, não seria possível a inovação a respeito dos temas debatidos nos autos em sede de recurso especial, nem mesmo pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

No caso destes autos consta do acórdão recorrido expressa análise da responsabilidade tributária da sucessora, *verbis*: "*Deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.*"

Diante disso, rejeito o requerimento de não conhecimento do recurso por falta de prequestionamento da matéria.

Passo à análise do conhecimento quanto aos dois primeiros acórdãos paradigmas identificados no recurso especial, qual sejam, **9303-001863** e **201-125461**.

Acórdão 9303-001863

A Recorrida alega que o **Acórdão 9303-001863** não serviria para demonstração de divergência, tendo em vista que ainda não publicado. Além disso, que não haveria similitude fática entre os casos, tendo em vista que a multa de ofício teria sido aplicada à sucessora que era do mesmo grupo econômico que a sucedida.

Destaque-se a ementa do citado paradigma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS IOF. Período de apuração: 22/12/2000 a 16/01/2001 IOF CÂMBIO OPERAÇÕES COM TBILLS. INCIDÊNCIA

O tipo tributário do IOFCâmbio não restringe a incidência do imposto à entrega física de moeda estrangeira ou nacional, tampouco exige que haja liquidação de contrato de câmbio. O campo de incidência é mais amplo e alcança as operações em que a entrega da moeda é feita por meio de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado. Inegavelmente, TBills são títulos representativos de moeda estrangeira. Sua compra e venda, portanto, configura operação de câmbio, tributada por esse imposto federal.

MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO.

Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades).

Rejeito o argumento de que não haveria publicação do acórdão, eis que este paradigma foi devidamente autenticado em 27/12/2012, assinado digitalmente em 18/04/2013 pelo então Presidente da CSRF. De toda forma, pondero que até a presente data este acórdão não consta no acesso ao sítio do CARF, como tampouco sua ementa.

No entanto, não conheço da divergência apontada em recurso especial, diante da alegada falta de similitude fática, tendo em vista a relevância - como será melhor explicitado ao longo deste voto - da existência de controle comum para atribuição de responsabilidade à sucessora. Ressalvo que este não é o entendimento majoritário desta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme julgamentos realizados nas sessões de julgamento de janeiro e fevereiro deste ano.

Acórdão CSRF 02-02396

A Recorrida sustenta que o **acórdão (CSRF 02-02396)** trataria de caso em que havia controle comum entre a sucessora e a sucedida, fato distinto do presente. O acórdão acima referido foi proferido nos autos do processo nº 10675.003550/2002-71. É importante contextualizar referido julgamento.

Este acórdão identificado como paradigma foi proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, contendo a seguinte ementa:

COFINS - DECADÊNCIA.

O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia haver sido constituído.

MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO.

Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporada conhecia perfeitamente o passivo da incorporada.

Recurso especial negado.

A falta de similitude fática apontada pela Recorrida - eis que este acórdão trata de situação fática em que havia controle comum entre a sucessora e a sucedida - é

bastante relevante para o julgamento da demanda, mas não me parece seja o entendimento predominante desta Turma.

Afinal, em julgamentos precedentes, decidiu-se que para o julgamento da responsabilidade da sucessora é irrelevante a existência de controle comum.

De toda forma, ressalvo meu entendimento pessoal pela impossibilidade de conhecimento de recursos em que o acórdão paradigma trata de pessoas jurídicas com controle comum, quando o acórdão recorrido expressamente reconhece que: "o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico."

Diante disso, não conheço da divergência apontada quanto ao acórdão CSRF 02-02396.

Mérito do Recurso Especial da Procuradoria

Caso conhecido o recurso a esse respeito, passo a apreciar o seu mérito.

A respeito da discussão sobre a possibilidade de responsabilização tributária do sucessor pelas multas da empresa incorporada, entendo que este Conselho está adstrito à decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial regido pelo artigo 543-C, do Código de Processo Civil, por força do artigo 62, II, b, do Regimento Interno deste Conselho (Portaria nº 343/2015).

Sobreleva destacar o teor da decisão do Superior Tribunal de Justiça a esse respeito, que teve trânsito em julgado em 04/06/2013:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/Jimmy1995 11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas

de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

3. A base de cálculo possível do ICMS nas operações mercantis, à luz do texto constitucional, é o valor da operação mercantil efetivamente realizada ou, consoante o artigo 13, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, "o valor de que decorrer a saída da mercadoria".

4. Desta sorte, afigura-se incontestemente que o ICMS descaracteriza-se acaso integrem sua base de cálculo elementos estranhos à operação mercantil realizada, como, por exemplo, o valor intrínseco dos bens entregues por fabricante à empresa atacadista, a título de bonificação, ou seja, sem a efetiva cobrança de um preço sobre os mesmos. (...)

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (Resp 923.012, Primeira Seção, DJe 24/06/2010)

A questão foi ainda consolidada em Enunciado nº 554 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça:

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

É importante anotar que a Turma *a quo* deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais explicita que não comprovado - pela fiscalização - o controle comum entre a sucedida e a sucessora, como se verifica em sua ementa:

SUCESSÃO. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO. Deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

A questão foi formalizada na Súmula nº 47 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que prescreve:

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Lembre-se que os Conselheiros do CARF são obrigados a observar as suas súmulas, como também as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ, julgadas na sistemática do artigo 543-C, nos termos dos artigos 45, VI e 62, § 2º, do Regimento Interno atual.

VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62:

Art. 62.. (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Nesse panorama, faz-se necessário apreciar a aplicabilidade da decisão do Superior Tribunal de Justiça - que atribui ao sucessor a responsabilidade tributária - ou da súmula deste Conselho - que afasta a responsabilidade do sucessor - considerando o caso dos autos.

Pondero que a decisão do Superior Tribunal de Justiça, embora tenha analisado a responsabilidade tributária tratada pelo artigo 132, do CTN, não avaliou a relevância do **controle comum** para atribuição desta responsabilidade; enquanto a Súmula CARF 47 funda-se exatamente na presunção de responsabilidade quando há controle comum. E, a *contrariu sensu*, a Súmula CARF afasta a responsabilidade tributária quando inexistente controle comum, como também interpretou a Turma Ordinária prolatora do acórdão recorrido.

É importante também consignar que o julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça tem devolutividade limitada ao quanto decidido pelo acórdão recorrido, observando-se o prequestionamento da matéria. E de acordo com o relatório do acórdão cuja ementa se transcreveu acima, aparentemente não foi tratada a questão do controle comum para julgamento a respeito da responsabilidade regida pelo artigo 132, do CTN, tanto pelo acórdão recorrido, quanto em recurso apresentado pela responsável naquele processo.

Com efeito, está transcrito no relatório do acórdão do STJ trecho do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais:

Apelação. Ação ordinária. Pretensão de não incluir na base de cálculo do ICMS os valores dados em bonificação. Não comprovado que as bonificações foram incondicionais, devem ser incluídos os respectivos valores na base de cálculo. Impõe-se à sucessora a obrigação de pagar as multas impostas à antecessora. Ação improcedente. Sentença mantida

Também foram sintetizadas as razões do recurso especial:

Nas razões recursais, alegou-se violação dos arts. 12 e 13 da LC 87/96, porquanto os valores não recebidos efetivamente pela recorrente, como são os descontos incondicionais, não podem integrar a base de cálculo do tributo, porquanto não correspondem ao preço praticado na operação mercantil. Nesse ponto, mostra-se ilegal a legislação estadual que prevê contrariamente ao disposto na LC 87/96, havendo conflito entre as referidas leis. Outrossim, alegou que o Tribunal não atentou para as provas produzidas nos autos quanto ao fato de que as bonificações concedidas não se subordinam a qualquer evento futuro ou incerto. Aventou dissídio jurisprudencial com arestos deste Tribunal Superior. Alternativamente, postulou pela exclusão das multas punitivas aplicadas à empresa incorporada, porquanto a empresa sucessora apenas deve responder pelos tributos da sucedida, consoante precedentes

jurisprudenciais trazidos à colação para fundamentar o dissídio alegado.

Nesse contexto, a decisão do Superior Tribunal de Justiça não avaliou a questão fulcral que fundamenta a Súmula CARF 47, que é a existência - ou não - de controle comum para justificar a responsabilização tributária na forma do artigo 132, do CTN. Assim, entendo aplicável a Súmula CARF 47 ao caso dos autos, para o fim de negativa de provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional neste ponto.

É importante anotar que o E. Superior Tribunal de Justiça julgou embargos de declaração nos autos do Recurso ESpecial nº 923.012, rejeitando-os, conforme ementa transcrita a seguir:

EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. EXCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO DESDE QUE INCONDICIONAL. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª. SEÇÃO, NO RESP. 1.111.156/SP, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 22.10.2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ASSERTIVA DO ACÓRDÃO RECORRIDO DE QUE NÃO FICOU COMPROVADA ESSA INCONDICIONALIDADE, NA HIPÓTESE DOS AUTOS. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO JULGADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. É da tradição mais respeitável dos estudos de processo que o recurso de embargos de declaração, desafiado contra decisão judicial monocrática ou colegiada, se subordina, invencivelmente, à presença de pelo menos um destes requisitos: (a) obscuridade, (b) contradição ou (c) omissão, querendo isso dizer que, se a decisão embargada não contiver uma dessas falhas, o recurso não deve ser conhecido e, se conhecido, deve ser desprovido. Não se pode negligenciar ou desconsiderar a necessidade da observância rigorosa desses chamados pressupostos processuais, muito menos usar o recurso como forma de reversão pura e simples da conclusão do julgado.

2. As omissões e contradições apontadas, em verdade, não ocorreram; o que se constata é que o contribuinte pretende reverter o resultado do julgamento, tentando fazer prevalecer seu ponto de vista sobre os temas discutidos.

3. Quanto ao pedido de exclusão da base de cálculo do ICMS das mercadorias dadas em bonificação, restou assentado pelo acórdão recorrido, consoante trecho transcrito no aresto ora embargado, que somente os descontos incondicionais estão livres de integrar a base de cálculo do imposto, e que a empresa não fez qualquer prova de que as bonificações concedidas foram dadas dessa forma, ou seja, sem vinculação a qualquer tipo de condição; esse entendimento não diverge daquele assentado em inúmeros julgados desta Corte.

4. Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que

se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

5. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

6. Embargos Declaratórios rejeitados. (EDcl no REsp 923012, DJe 24/04/2013)

Note-se que os embargos declaratórios foram rejeitados, por entender a Primeira Seção do STJ que inexistiria omissão ou contradição no acórdão embargado.

A respeito do assunto, são precisas as lições de Nelson Nery Junior e Rosa Maria Andrade Nery:

"Providos os embargos fundados na omissão da decisão, está é completada pela decisão de acolhimento dos embargos, que passa a integrá-la. Quando a questão for de direito dispositivo, a cujo respeito se exige a iniciativa da parte, e não tiver sido arguida na forma e prazo legais, o juízo ou tribunal não tem, em princípio, dever de pronunciar-se sobre ela. Assim, neste último caso, são inadmissíveis os Edcl porque não houve omissão" (Código de Processo Civil Comentado, 13ª edição, 2013, RT, p. 1084).

A decisão de embargos de declaração que os rejeita - como ocorrido nos autos do Recurso Especial nº 923.012 -, por não ser reconhecida qualquer omissão ou contradição, não integra a decisão embargada; diferentemente daquela decisão que acolhe os embargos.

Aliás, nos termos do Código de Processo Civil, não se atribui os efeitos da coisa julgada aos motivos da decisão:

*Art. 469. Não fazem coisa julgada:
I. os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença*

Também por isso, os motivos que levaram a Primeira Seção do STJ a decidir pela rejeição dos embargos de declaração são irrelevantes para o fim de determinar o alcance do acórdão prolatado no Recurso Especial nº 923.012 na forma do artigo 543-C. Se o Código de Processo Civil explicitamente veda que os motivos da decisão façam coisa julgada (em princípio entre as partes, conforme artigo 472, do CPC), com mais razão não se admite a atribuição de tais efeitos a terceiros, por força do artigo 543-C.

Diante disso, a menção na motivação de acórdão de embargos de declaração à irrelevância do fato de já estar "*formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa*" serviu apenas para justificar, pela Primeira Seção do STJ, a inoportunidade de omissão ou contradição no acórdão. E, assim, confirmar o entendimento manifestado no presente voto: que aquela fundamentação não altera o julgamento do recurso especial e apenas confirma que a existência de controle comum não foi tratada naquele processo pelas vias cabíveis.

Por fim, aplico ao presente caso a disposição do artigo 76, da Lei nº 4.502/1964, que dispõe:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades. (...)

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

a) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

b) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado fôr parte;

Extraio do voto vista do Conselheiro Luis Flávio Neto, nos autos do processo nº 19515.006116/2008-46, acórdão n. 9101-002.226, trecho relevante para análise do tema:

No âmbito do CARF, é possível divisar dois momentos distintos em sua jurisprudência. A primeira compreende o período entre 2001 e 2009, enquanto que a segunda teve início em meados de 2009/2010.

No acórdão n. 108-06682, de 20.9.2001, a 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por unanimidade, julgou ser válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação:

“INCORPORAÇÃO — DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA — LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — INAPLICABILIDADE - No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a . norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado.

Ainda em 2001, o acórdão n. 101-93438, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, julgou que a compensação dos prejuízos, mesmo na hipótese de extinção por incorporação, deveria respeitar a “trava dos 30%”:

“IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS- A regra legal que estabeleceu o limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos não contém exceção para as empresas que sejam objeto de incorporação.

INOBSERVÂNCIA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIAPOSTERGAÇÃO — Não há previsão legal para exigência de multa de mora sobre o imposto postergado MULTA- RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR POR INCORPORAÇÃO — Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias cometidas pela incorporada, se o lançamento foi formalizado após a incorporação.”

A incipiente divergência foi sufragada logo em 2002, quando a CSRF julgou a questão. Assim, no acórdão n. 01-04258, de 2.12.2002, a CSRF, por maioria, julgou válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação:

“COMPENSAÇÃO PREJUÍZO E BASE NEGATIVA – No caso de incorporação, uma vez que vedada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada.”

As decisões que se seguiram, tanto das Turmas Ordinárias quanto da CSRF, navegaram em águas tranquilas, firmes na compreensão de que seria válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação. Por unanimidade, o acórdão da CSRF n. 01-05100, de 19.10.2004, confirmou tal entendimento:

“IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.” (...)

Em 02.10.2009, por voto de qualidade, a CSRF alterou esse entendimento até então corrente, como se observa no acórdão n. 9101-00401:

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.

Por fim, no julgamento do recurso especial objeto desta declaração de voto, realizado em fevereiro de 2016, novamente a CSRF, por voto de qualidade, decidiu manter a glosa da compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e da base de cálculo negativa (CSL) pela não observância da “trava de 30%”, ainda que o contribuinte tenha sido extinto por incorporação.

Com efeito, o acórdão n. 9101-00401, proferido nos autos do processo n. 13807.003133/2004-36, alterou o entendimento da última instância administrativa para então julgar indevida a compensação de prejuízo fiscal acima do limite de 30 por cento na hipótese de encerramento das atividades. Este acórdão foi publicado em 02/10/2009, segundo informações do sitio do CARF.

Depois deste julgamento, não foi publicado nenhum outro acórdão entre a data de sua publicação e a ciência do auto de infração em 17/03/2010.

Especificamente quanto ao julgamento nos autos do processo n. 13807.003133/2004-36, alega a Recorrida que teriam sido apresentados embargos de declaração e que, portanto, este julgamento não produziria efeitos antes do julgamentos destes embargos.

Efetivamente, consultando o site do CARF, confirmo que não foi proferido julgamento quanto a tais embargos até 17/03/2015, assistindo razão ao Recorrido.

Sobre efeito suspensivo dos embargos, destaco doutrina:

muito maior razão, não se pode executar a decisão que foi efetivamente impugnada pelo recurso de EDcl."

Nery Junior, p. 1091

"Sendo da própria índole dos EDcl o aperfeiçoamento da decisão embargada, não se pode executá-la antes da correção porque de difícil compreensão e, se executada, disso poderiam advir 'perigosos efeitos práticos'" (Humberto Theodoro Júnior, RF 355/79, n. 7)

Diante disso, entendo que entre a ocorrência dos fatos geradores em discussão nestes autos e a ciência do auto de infração (17/03/2010) inexistia decisão de última instância administrativa irrecurável EFICAZ, razão pela qual aplico o artigo 76, da Lei 4502.

Por tais razões, nego provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, aplicando a Súmula CARF 47 e o artigo 76, da Lei nº 4.502.

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por não conhecer do Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional e conhecer do Recurso Especial do sujeito passivo. No mérito, voto por **dar provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo**, reconhecendo a legitimidade de compensação da integralidade de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas e **negar provimento ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional** aplicando a Súmula CARF 47 e o artigo 76, da Lei 4502, para afastar a multa de ofício imposta à sucessora.

Caso vencida quanto ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, voto por baixar os autos à Turma Ordinária para julgamento da alegação de não incidência de juros sobre a multa.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes Mora, Redator Designado

Não obstante as considerações da I. Relatora, tão bem expostas ao Colegiado, no qual a acompanho para conhecer o recurso especial da Contribuinte, peço vênias para **divergir** das demais conclusões do voto, sobre os seguintes pontos: (1) admissibilidade do recurso da PGFN; (2) análise do mérito do recurso da Contribuinte, sobre aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais no evento de incorporação e (3) análise do mérito do recurso da PGFN sobre a aplicação de multa de ofício à sucessora por infração cometida pela sucedida.

1. Admissibilidade do Recurso da PGFN

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

Autenticado digitalmente em 06/07/2016 por ANDRÉ MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 06/07/2016

6 por ANDRÉ MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO,

Assinado digitalmente em 08/07/2016 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 08/07/2016

por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assina

do digitalmente em 06/07/2016 por RONALDO APELBAUM

Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Foram apresentados dois paradigmas, acórdãos nº 9303-001.863 e CSRF 02-02.396, a respeito da matéria "multa de ofício na sucessão empresarial com lançamento fiscal posterior ao evento societário".

Em relação ao voto vencido, **remanesceram** pontos dos quais entendo que devem ser enfrentados sob uma outra perspectiva: (1) que a matéria estaria superada pela Súmula CARF nº 47; (2) que os acórdãos paradigma tratariam de situações sem similitude fática com a decisão recorrida, inclusive envolvendo caso em que havia controle comum entre a sucessora e a sucedida.

Em relação à Súmula CARF nº 47, restou claro que foi aplicada **a contrario sensu** na decisão recorrida. Vale transcrever excerto do voto:

3) Da Responsabilidade sobre a Multa de Ofício

No que concerne à multa de ofício há que se notar que seu lançamento foi efetuado somente após o evento da cisão total da empresa VBC Participações S/A.

Como é cediço, este Conselho pacificou entendimento segundo o qual, havendo o lançamento sido realizado somente após a ocorrência da sucessão, a sucessora não responde pela multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, exceto se restar provado que ambas estavam sob controle comum, ou que pertenciam a um mesmo grupo econômico, fato que, no caso sob exame, sequer chegou a ser levantado, seja pela autoridade lançadora, seja pela PGFN em suas contrarrazões ao recurso voluntário.

Em sendo assim, incide no caso, a contrario sensu, o disposto na Súmula nº 47 de Colegiado, que assim estabelece (DOU de 09/12/2010): (...)” (grifei)

Ora, não há qualquer previsão regimental para vincular interpretação do caso concreto que entende pela aplicação sumular em via inversa, não direta, **a contrario sensu**.

Mostra-se clara disposição do RICARF, Anexo II, art. 67, §3º:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Vale transcrever a redação da súmula:

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado

que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

O entendimento da súmula reflete o que se encontra pacificado no Tribunal, qual seja, que é cabível a aplicação da multa de ofício em debate quando restar comprovado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. A aplicação do direito **em tal situação** encontra-se consolidada. Por outro lado, não há nada que possa infirmar que se encontra pacificada interpretação tratando de cenário no qual as sociedades não estejam sob controle comum ou pertençam ao mesmo grupo econômico. Tanto que a situação não é abrangida pela súmula, que o debate no âmbito do CARF permanece, no âmbito dos presentes autos, na decisão recorrida e nos paradigmas apresentados.

Entendo, portanto, superado óbice levantado em relação à Súmula CARF nº 47.

Em relação à pretensa falta de similitude fática entre a decisão recorrida e os paradigmas, os argumentos da Contribuinte não procedem.

O que se aprecia é se a decisão recorrida deu legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, conforme *caput* do art. 67, Anexo II do RICARF.

A norma em apreciação é o art. 132 do CTN, e sobre ela deve-se debruçar a análise que, conforme interpretação a ser dada, poderá recorrer a outros dispositivos legais.

Tomando-se por base o acórdão paradigma CSRF/02-02.396, constata-se que a decisão que considerou que a sucessora responde por multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida antes da sucessão, sem mais nenhuma condição para a responsabilização pela multa de ofício aplicada. Por sua vez, ao discorrer sobre situação no qual sucessora e sucedida são do mesmo grupo empresarial, entendeu que tal cenário só serve para **ratificar** a responsabilização tributária. Basta observar o excerto do voto paradigma:

Melhor sorte não merece os argumentos de defesa no tocante à responsabilidade da sucessora (incorporadora) por infrações fiscais cometidas pela sucedida, pois o direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades).

Esta questão foi muito bem enfrentada por Marcus Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso que deu origem ao Acórdão 202.11845, transcrito pela Conselheira Irene Souza da Trindade Torres no voto condutor do Acórdão nº que, em virtude da similitude com a questão aqui tratada, com os devidos agradecimentos aos ilustres conselheiros, peço licença para transcrever e adotar excertos do desse acórdão como minhas razões de decidir:

(...)

Não fossem as razões aposta linhas acima suficientes para demonstrar a procedência da multa de ofício na empresa incorporadora, a ata sumária da assembléia geral extraordinária realizada em 30 de agosto de 2.002, cópia às fls.

213 a 219, põe, a meu ver, pá de cal na discussão, pois, conforme consta desse documento, a incorporadora era acionista controladora da incorporada, com participação superior a 99,99% das ações do capital dessa empresa, o que implica em dizer que todos os atos praticados pela incorporadora era, ao menos indiretamente, de responsabilidade da hoje incorporadora, a qual detinha o controle total da administração da incorporada. Diante disso, não consigo vislumbrar qualquer possibilidade de excluir a reclamante do pólo passivo da obrigação tributária ora em exame. (grifei)

E, demonstrada a divergência entre a decisão recorrida e o acórdão paradigma CSRF 02-02396, torna-se prescindível apreciação do outro paradigma 9303-001.863.

Assim sendo, preenchidos os requisitos para exame de admissibilidade, demonstrada a divergência entre a decisão recorrida e o acórdão paradigma CSRF 02-02396, voto no sentido de **conhecer** o recurso de PGFN.

2. Mérito do Recurso da Contribuinte. Aplicação da Trava de 30% no Evento de Incorporação.

Votou a I. Relatora no sentido de dar provimento ao recurso da Contribuinte, posicionamento do qual peço vênia para discordar.

Isso porque, sobre a matéria **aplicação da trava de 30% de prejuízos fiscais no evento de incorporação**, há que se observar o disposto nas Leis nº 8.981, de 1995, e na Lei nº 9065, de 1995:

Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, poderá ser reduzido em, no máximo trinta por cento.

(...)

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.

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda,

observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

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 subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995. Produção de efeito

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.

Verifica-se que nos comandos legais **não há nenhuma disposição** no sentido de que a regra que estabelece o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado apurado pela empresa, albergue a exceção alegada pela recorrente, qual seja, de que em razão da extinção da pessoa jurídica por conta da incorporação, ou qualquer outro evento de reorganização societária, o prejuízo fiscal poderia ser aproveitado integralmente.

Inclusive, quando o legislador pretendeu estabelecer exceções à aplicação da trava dos 30%, tal medida foi realizada de **maneira expressa**, conforme aduziu com precisão o voto proferido no Acórdão nº 9101-00.401, da sessão de 02 de outubro de 2009, da Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, citando **dois exemplos**.

Primeiro, no que diz respeito às empresas inscritas no regime BEFIEEX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981, de 1995, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 95. As empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEEX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subseqüentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas.

Inclusive, o art. 510 do RIR/99 contempla expressamente a hipótese:

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado,

cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º O limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

*Art. 470. Às empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - Comissão **BEFIEX**, poderão ser concedidos os seguintes benefícios, nas condições fixadas em regulamento (Decreto-Lei nº 2.433, de 1988, art. 8º, incisos III e V, e Lei nº 8.661, de 1993, art. 8º):*

*I - compensação de prejuízo fiscal verificado em um período de apuração com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequente independentemente da distribuição dos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, **não estando submetida ao limite estabelecido no art. 510** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 95, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º); (...) (grifei)*

Segundo, quando o legislador tratou do aproveitamento de prejuízos fiscais referentes à atividade rural, na Lei nº 8.023, de 1990. De acordo com o diploma legal e as instruções normativas da Receita Federal sobre o tema (IN SRF nº 39, de 28/06/1996 e nº 257, de 11/12/2002), mediante o atendimento de determinadas condições, não se aplica o limite de 30% à compensação de prejuízos de atividade rural com (1) lucro apurado pela mesma atividade, em qualquer ano-calendário, e (2) lucro apurado pelas atividades em geral, desde que no mesmo período de apuração. Também se pode utilizar o saldo de prejuízos de atividade rural, acumulados de períodos anteriores, para compensar lucro apurado de atividades em geral, e vice-versa, casos em que se aplica a trava dos 30%.

Como se pode observar, o aproveitamento de prejuízos fiscais, quando recebeu tratamento de exceção, foi mediante dispositivo legal próprio, específico para a situação positivada pela norma.

Em relação à jurisprudência administrativa, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, também se mostra interessante apreciar a evolução da questão, sob uma perspectiva histórica.

A Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nas sessões de 02/12/2002 (Acórdão nº 01-04.258), e de 19/10/2004 (Acórdão nº 01-05.100), decidiu no sentido de que o limite de utilização de 30% não seria aplicado nos casos de extinção de pessoa jurídica.

Ocorre que **tal posicionamento foi modificado**, conforme o já mencionado Acórdão nº 9101-00.401, de 02/10/2009, pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja publicação ocorreu em 02/01/2011:

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. (grifei)

E, em oportunidade posterior, o entendimento foi ratificado, nos Acórdãos nº 9101-001.337 e 9101-001.760:

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 mingua 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)

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. A mesma limitação se aplica à compensação de bases negativas da CSLL. (Acórdão nº 9101-001.760, 1ª Turma/CSRF, sessão de 16 de outubro de 2013, redator do voto vencedor Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão)

No que concerne ao voto proferido pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, na decisão proferida no Acórdão nº 9101-001.760, peço vênias para transcrever excerto no qual rebate, com precisão, argumento de que o não aproveitamento do prejuízo fiscal implicaria em tributar o patrimônio:

O quarto argumento sobre o qual se firma a outra posição é de que sem se aproveitar o prejuízo do período anterior estar-se-ia tributando o patrimônio, o qual é corroborado pela citação de renomados autores, trazidos no voto, e em memoriais. Com a

devida vênia, contudo, este argumento também não procede, e o contra-argumento aqui é singelo. A distinção feita pela I. Relatora é meramente econômica, e não jurídica. Do ponto de vista econômico, mesmo um tributo indireto (como IPI e ICMS) atinge o patrimônio, pois se não fosse cobrado resultaria em patrimônio maior após a operação (tanto do contribuinte de fato quanto do contribuinte de direito). A análise da repercussão da aplicação da norma tributária, indubitavelmente direito de sobreposição, indica que ela se destaca do substrato ao qual se dirige, pois a norma elege algumas expressões econômicas para tributar, e o fato de que estes fenômenos econômicos estão interligados não invalida a incidência. O fato gerador do imposto de renda é a variação patrimonial positiva calculada de acordo com a norma tributária, e o fato de se apoiar em substrato normativo-contábil, não transmuta a norma tributária em norma contábil. Tributos sobre o patrimônio têm incidência instantânea, com comandos normativos do tipo "o fato gerador é a propriedade de bens do tipo X na data Y", e "o contribuinte é o proprietário". É fato que o Imposto de Renda, o IPI, o ICMS, o PIS/COFINS afetem o patrimônio disponível do contribuinte, mas não transforma essas exações fiscais em tributos incidentes sobre o patrimônio, embora, repise-se, a sua cobrança altere o patrimônio dos contribuintes (de fato e de direito). Quando a legislação do Imposto de Renda limita deduções ela afeta a renda tributável e, por conseguinte, o patrimônio, mas não pode ser considerada inconstitucional por isto. Isto é da natureza da metodologia do tipo tributário do imposto de renda. Como foi dito, o que a Constituição veda é tributar a não renda. Dado isto, como calcular a renda tributável até o limite da variação patrimonial positiva é matéria de lei.

Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também foi suscitada a tese de que o prejuízo teria a mesma natureza de patrimônio, isto seria um "ativo". Disto decorreria que haveria tributação sobre o patrimônio (prejuízo), se não fosse permitida sua dedutibilidade. Ocorre que prejuízo (perda), no meu entender não é ativo. A legislação tributária, norma de sobreposição, consentânea com a economia e as bases econômicas da atividade empresarial, concede o aproveitamento dos prejuízos dentro da lógica da continuidade empresarial, mas daí a entender que prejuízo acumulado pode representar patrimônio, é o mesmo que dizer que tanto faz lucro ou prejuízo, o que contrasta com a própria lógica econômica. A empresa distribui lucro ou ativa lucro, não distribui prejuízo, nem ativa prejuízo. Ninguém persegue o prejuízo, a atividade empresarial persegue o lucro. Norma que permite transmutar perda em lucro com base na rationale de que a perda tem valor patrimonial é uma contradição em si mesma. Contudo, é verdade que dada a perspectiva (expectativa) de que o prejuízo fiscal em um dado exercício diminua o tributo devido em um exercício posterior, no futuro, há a possibilidade se ativar esta expectativa de direito, a título de ativo fiscal diferido (conforme, e.g., Resolução CFC n. 1189/09). Trata-se de perspectiva de impacto patrimonial positivo, como é qualquer redução de custo, ainda que tributário. Assim, o prejuízo fiscal, que difere do prejuízo

contábil (podendo haver caso de lucro contábil com prejuízo fiscal, o que não é infrequente) pode ser considerado uma espécie de expectativa de direito com perspectivas de consequências patrimoniais positivas. Contudo, é um argumento puramente contábil e se aplica, na perspectiva puramente contábil. Ou seja, isto tudo é uma questão contábil e que, neste aspecto, nada tem a ver com a limitação legal de aproveitamento de prejuízo fiscal, que só comporta exceções legais. O fato dos prejuízos fiscais acumulados constarem da parte B do Lalur e de reduzirem tributo a pagar no futuro, não lhes dá o condão de patrimônio.

Enfim, no Supremo Tribunal Federal, em 25/03/2009, ao julgar o RE 344.994-0/PR (ocasião em que foi vencido relator Ministro Marco Aurélio), prevaleceu entendimento do Ministro Eros Grau, que redigiu o voto vencedor, conforme ementa a seguir.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 344994, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, DJe-162 DIVULG 27-08-2009 PUBLIC 28-08-2009 EMENT VOL-02371-04 PP-00683 RDDT n. 170, 2009, p. 186-194)

Na mesma direção foi proferido o acórdão no RE 545.308/SP (em que foi vencido o relator Marco Aurélio), no qual o voto vencedor da Ministra Carmen Lúcia foi assim ementado:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo

Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido.(RE 545308, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CARMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2009, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-05 PP-01244 RTJ VOL-00214-PP-00535)

Portanto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso da Contribuinte.

3. Mérito do Recurso da PGFN. Aplicação da Trava de 30% no Evento de Incorporação.

Votou a I. Relatora no sentido de negar provimento ao recurso da PGFN, posicionamento do qual peço vênia para discordar.

A matéria em debate, relativa a aplicação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, já foi apreciada recentemente pelo presente Colegiado, em decisão formalizada no acórdão nº 9101-002.225 (em fevereiro de 2016).

Sendo assunto já analisado e debatido pelo Colegiado, tomo a liberdade de utilizar os fundamentos, objetivos e precisos, apresentados no mencionado voto da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que inclusive enfrentou com propriedade argumento trazido pela Contribuinte a respeito da aplicação do art. 76 da Lei nº 4.502, de 1964 no caso concreto.

Passando a enfrentar o mérito da questão trazida no recurso fazendário, tenho que é a sucessora, sim, responsável pela multa de ofício aplicada pela fiscalização por infração cometida pela sucedida antes do evento da sucessão.

Neste sentido vem decidindo o STJ, havendo recentemente sido publicada a Súmula 554, julgada em 9/12/2015, DJe de 15/12/2015, nos seguintes termos:

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

Contudo, como a súmula é silente quanto ao fato de a sucessão ocorrer entre pessoas jurídicas integrantes ou não do grupo econômico, esclareço que o meu entendimento é no sentido de que a "responsabilidade dos sucessores" é tratada na Seção II do capítulo do Código Tributário Nacional CTN que trata da responsabilidade tributária. Logo no primeiro artigo dessa seção (art. 129) consta regra geral de interpretação que se aplica a todas as disposições da seção (inclusive ao art. 132), estabelecendo que "o disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data" (sublinhei).

Como se vê, o mandamento geral de interpretação faz referência à expressão "créditos tributários" que abarca, a toda evidência, tanto o tributo em si, quanto a multa por infração à legislação tributária. Dessa maneira, fazendo-se uma interpretação sistemática do CTN, só se pode interpretar o art. 132 sob a orientação da regra interpretativa do art. 129, daí defluindo que, quando o art. 132 estabelece a

responsabilidade da sucessora "pelos tributos devidos" até à data da sucessão pela sucedida, inclui-se aí a multa.

É desnecessário para aplicação dessa regra, portanto, qualquer vinculação entre empresa sucedida e sucessora, visto que tal multa é a básica de 75%, tem natureza objetiva, e se liga ao crédito tributário.

No que diz respeito ao pleito da contribuinte, em contrarrazões, para ver afastada a multa na sucessora por força do art. 76 da Lei nº 4.502, de 1964, entendo que não merece prosperar porque tal dispositivo legal, genérico para penalidades, em lei que trata do imposto sobre consumo, não tem o condão de afastar o repetitivo do STJ julgados no RESP Nº 923.012/MG, que, por força do art. 62 do Anexo II do RICARF, deve ser observado. Por oportuno, transcrevo parte da ementa dessa decisão:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

Como também, transcrevo parte do voto do julgamento dos embargos desse repetitivo, para deixar claro que para o repetitivo do STJ é indiferente o fato do evento sucessório ter ocorrido antes ou após o fato gerador:

4. *Quanto à responsabilidade do sucessor pelas multas (moratórias ou punitivas), observe-se que o ordenamento jurídico tributário admite o chamamento de terceiros para arcar com o pagamento do crédito tributário, na forma dos arts. 128 e seguintes do CTN, sendo expresso o art. 132 do CTN ao dispor:*

[...]

5. *Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/02) é a absorção de uma ou várias sociedades por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora.*

6. *Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.*

7. Por fim, o art. 129 do CTN estabelece que a transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

8. O que importa, portanto, é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

9. *Todos esses aspectos foram bem examinados no acórdão embargado, in verbis:*

[...]

11. *Ante o exposto, rejeitam-se os Embargos Declaratórios.*

Além disso, também entendo que o art. 76 da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado à luz do próprio CTN, que foi publicado quase dois anos depois, e cujo art. 100 assim dispõe:

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

I os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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.

Ou seja, aqui temos uma lei complementar, publicada após uma lei ordinária, afirmando que decisões administrativas somente podem excluir a imposição de penalidades se a lei lhes atribuir eficácia normativa.

Ocorre que não existe, em nosso ordenamento jurídico, nenhuma lei que atribuiu eficácia normativa às decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais do então Conselho de Contribuintes, a ponto de afastar o que dispõe as leis vigentes, que no caso seriam as leis que determinam a trava de 30% para a compensação de prejuízos e bases negativas da CSLL, respectivamente arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 .

Neste sentido também entendeu o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 6 de setembro de 2013, por sua vez atualizou o Parecer Normativo CST nº 390, de 1971 (apenas para substituir Conselho de Contribuintes por CARF), nos seguintes termos:

Relatório

Cuida-se da atualização do Parecer Normativo CST nº 390, de 1971, que, embora tenha vigorado até a presente data, faz referências a normas já revogadas ou modificadas.

2. Trata o presente Parecer Normativo sobre a prevalência ou não de acórdãos prolatados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, ou pelos extintos Conselhos de Contribuintes (CC) do Ministério da Fazenda, em que se declara a classificação fiscal de produtos na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, ou quaisquer outras matérias, sobre decisões que venham a ser fixadas pelas diversas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em situações que versem sobre a mesma matéria.

Fundamentos

3. Resume-se a questão na delimitação do âmbito de eficácia das decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF ou pelos extintos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

4. O inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional determina que:

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

I os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

(...)

5. Necessário esclarecer que, embora o acima reproduzido diploma legal, em seu inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões prolatadas nos acórdãos dos Conselhos, a sua eficácia limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

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

7. Há que se ressaltar, por oportuno, que, nos termos do caput e parágrafo 2º do art. 75 do Regimento do CARF, Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, o Ministro da Fazenda poderá atribuir às súmulas editadas por aquele conselho efeito vinculante em relação à administração tributária federal, mediante edição de portaria específica. Somente em tal hipótese fica a administração tributária federal sujeita à observância do entendimento esposado na súmula a que se atribua tal efeito (súmula vinculante) mediante portaria da autoridade competente.

8. Por conseguinte, ao pretender orientação no sentido de conhecer a classificação de produtos na TIPI ou sobre interpretação da legislação tributária federal, caberá ao contribuinte formular consulta específica à autoridade competente na forma do que lhe facultam os art. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e os art. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996, ressaltando-se, todavia, o disposto no art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei nº 4.502, de 1964.

9. Entretanto, não prevalece a guarida deste dispositivo legal art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei nº 4.502, de 1964 quando sobrevenha ato normativo emanado pela autoridade competente, versando sobre a mesma matéria e de forma distinta da solução apresentada no processo de consulta, porquanto este ato se insere entre as normas complementares da legislação tributária, conforme dispõe o art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional.

10. *Esclareça-se, finalmente, que o Parecer Normativo do Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil é ato administrativo de natureza normativa, por força do disposto no art. 1º, inciso III, combinado com o art. 280, inciso III, todos do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 2012, incluindo-se, portanto, entre os atos normativos apontados no art. 100, inciso I, do CTN.*

Conclusão

11. *Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.*

Aliás, o Regulamento do IPI vigente ao tempo do fato gerador (como também o atual), no caso o Decreto nº 4.543, de 2002, em seu art. 610, reproduziu esse dispositivo, porém o aplicou apenas aos casos em que o interessado seja parte da decisão administrativa:

Art. 610. Não será aplicada penalidade enquanto prevalecer o entendimento, a quem cumprir as obrigações acessória e principal (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 101):

I de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de qualquer instância administrativa, proferida em processo de determinação e exigência de créditos tributários ou de consulta, em que o interessado seja parte; ou

II de acordo com interpretação fiscal constante de ato expedido pela Secretaria da Receita Federal.

Ou seja, a penalidade deixará de ser aplicada, se o sujeito passivo pagou o imposto em observância a uma decisão administrativa do qual foi parte. Ademais, ainda que houvesse decisões administrativas, ao tempo do fato gerador, permitindo a compensação além da trava de 30% nos casos de extinção de pessoa jurídica, havia também outras em sentido contrário, a exemplo do acórdão 10515908, de 16/8/2006, do acórdão 10708562, de 24/5/2006 e do acórdão 10708607, de 21/6/2006.

Nesse sentido, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso da PGFN.

4. Conclusão

Pelas razões expostas, acompanho a relatora para **conhecer o Recurso Especial da Contribuinte**, e voto no sentido de **conhecer o Recurso Especial da PGFN**. No mérito, voto por **negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte** e por **dar provimento ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional**.

(Assinado digitalmente)

André Mendes Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão

Durante o julgamento foi ventilado na sustentação oral, e via memorial, um interessante argumento que afastaria a aplicação da multa no presente caso, e que merece maiores considerações.

O argumento consiste na ideia de que o art. 76, inciso II, “a”, da Lei 4.502/1964 teria o condão de afastar a aplicação da multa em um lançamento de ofício quando o contribuinte tiver agido em conformidade com decisão irrecorrível de última instância administrativa. Eis o dispositivo mencionado:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87;

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

a) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

b) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado fôr parte;

c) de acôrdo com interpretação fiscal constante de circulares instruções, portarias, ordens de serviço e outros atos interpretativos baixados pelas autoridades fazendárias competentes. (Destaques nossos).

Seguindo esta linha, a argumentação considera que se o contribuinte seguiu a jurisprudência consistente em “decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal” existente à época do fato gerador, não poderia contra ele ter sido lançado multa de ofício, e para tanto traz o histórico da jurisprudência do CC/CARF sobre o mérito da questão (trava dos 30% no encerramento de atividades). Argumenta que à época do fato gerador (novembro de 2006, mês em ocorreu a cisão total da sucedida seguida de incorporação pela autuada, sendo a DIPJ corresponde te entregue em dez/2006) havia uma decisão unânime da CSRF (Ac. 01-05100), de 19/10/2004, no sentido de afastaria a “trava dos 30%”, e que a decisão em sentido contrário da CSRF só surgiria em 02/10/2009 (caso Bunge – Ac. 9101-00401), sendo que as outras decisões (conforme pesquisa do recorrente) seriam todas no sentido de afastar a trava nessas situações, exceto a do caso Bunge em recurso voluntário (Ac. 105-15.908, de 16/10/2006), mas ainda sujeita à revisão na CSRF.1

Pois bem, ainda que se aceite o conceito de decisão definitiva, como sendo uma única decisão ainda que haja outra(s) contrária(s), ou seja, poder-se-ia admitir uma decisão definitiva ainda que a matéria fosse controversa (e no caso, sempre o foi, tanto é que os casos continuaram a subir à CSRF), ou mesmo que a decisão definitiva seja somente a CSRF entendendo que esta norma (art. 76 da Lei 4.502/1994) não se aplica ao caso presente.

Primeiro porque havia pelo menos uma decisão definitiva no âmbito do CARF, ainda que não da CSRF, quando ocorreu o fato gerador, contrário à pretensão do contribuinte (Ac. 101-093 438, da 1ª C. do 1º CC, decidido em 19/01/2001). Assim, qual decisão definitiva deveria o contribuinte seguir? É questão que se resolve a partir de uma interpretação histórica. À época da edição da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, havia sido recentemente editado o Decreto n. 54.767, de 30 de outubro de 1964 que regulava a organização e o funcionamento do Conselho de Contribuintes e Conselho Superior de Tarifas. Este Regulamento, que fazia parte de um conjunto de medidas ligadas à tributação da época, trazia em seu art. 27 a possibilidade do representante da Fazenda interpor recurso de decisão do CC, pedindo ao Ministro da fazenda a reforma da decisão. Ou seja, àquela época, uma decisão definitiva contrária à política tributária ou fazendária poderia ser revista pelo Ministro, daí que atribuir-lhe força normativa era consentânea com o sistema, e isto é relevante, pois, pelo menos em tese, não coexistiam decisões definitivas discrepantes.

Contudo, de há muito a possibilidade de revisão superior não mais prevalece e, portanto deixou de existir a lógica inicial do dispositivo do art. 76, inciso II, “a”, da Lei 4.502/1964. Porém, este dispositivo nunca foi formalmente revogado, e assim seguindo o brocardo verba cum effectu sunt accipienda há que se lhe dar um significado, mas, agora, do ponto de vista evolutivo, promovendo a denominada adequação normativa. E a melhor interpretação do dispositivo remete ao caput do inciso II do art. 76, que diz “enquanto prevalecer o entendimento”, ou seja, a jurisprudência deve ser mansa e pacífica, sem decisões em sentido contrário (uma que seja).

Assim não poderia ser avocado hodiernamente o dispositivo do art. 76 da Lei n. 4.502/1964 para afastar a aplicação da multa com base em uma decisão da CSRF que era definitiva à época do fato gerador, mas que convivia com outra decisão definitiva em sentido contrário (e no caso há pelo menos uma, conforme já mencionado), a menos, por óbvio, que a decisão que foi obedecida tenha sido proferida em processo do qual o contribuinte seja parte.

Somente por este fundamento já se afastaria a incidência do o art. 76, inciso II, “a”, da Lei 4.502/1964 ao presente caso. Porém há outros argumentos, conforme seguem.

A questão é que após a edição da Lei n. 4.502/1964, sobreveio o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996), editado sob a forma de lei ordinária, mas que veicula normas gerais de Direito Tributário, sendo lei nacional (é consenso está assentado na jurisprudência do STF que o CTN foi recepcionado pela Constituição de 1988 como o status de lei complementar).

Deve ser considerado que o CTN estabelece em seu art. 96 quais as fontes do Direito Tributário nacional e em seu art. 100, quais são essas fontes na categoria de normas complementares. Dizem os dispositivos:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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.

Primeiramente deve-se descartar, de plano, qualquer possibilidade de aplicação do inciso III do art. 100 aos casos semelhantes ao presente, eis que não se está tratando de “práticas reiteradas”, mas de decisões de órgãos de jurisdição administrativa, que é tratada em dispositivo específico.

Pois bem, a primeira questão que surge é se o dispositivo do art. 76, inciso II, “a”, da Lei 4.502/1964 teria sido recepcionado pelo CTN, pois este lhe é posterior.

Há um argumento no sentido da recepção com base no princípio do *lex specialis derogat legi generali*. Porém, esta orientação hermenêutica se presta apenas para resolver conflito de normas de mesmo nível hierárquico e no caso, a rigor não se teria conflito de normas, há que se discutir, portanto, recepção. Isto porque a Lei n. 4.502/1964 não é norma de mesmo nível hierárquico do CTN, que é norma geral, conforme diz seu art. 1º e como preconizava o artigo 5º, inciso XV, alínea “b”, da Constituição Federal de 1946 (vigente quando de sua edição) e, pós-temporalmente, o art. 146, inciso III, da Constituição de 1988.

O argumento de que a Lei 4.502/1964 teria sido recepcionada pela Constituição de 1988 como lei complementar carece de mínima fundamentação plausível. Primeiro que a teor da Constituição vigente à época, a Lei 4.502/1964 foi editada como lei específica do Imposto de Consumo (depois transformada em normativa do IPI, por força do Decreto-lei n. 34/1966), segundo porque as normas editadas como sendo normas gerais (caso do CTN), remetem ao artigo 5º, inciso XV, alínea “b”, da Constituição Federal de 1946, o que não é o caso. Não é por outro motivo que os dispositivos da Lei n. 4.502/1964 se referem internamente, em todos seus dispositivos a “este impôsto” (grafia original). Qual imposto? O IPI, nenhum outro. O fato de alguns de seus dispositivos serem referidos em outras leis (caso paradigmáticos de seus arts 71, 72 e 73 referidos no art. 44 da Lei n. 9.430/1996) corresponde ao fenômeno da referenciação normativa, de forma a evitar repetir termos já existentes previamente, e aproveitar-se da jurisprudência já formada em torno daquelas normas. Só isso, nada mais. Ou seja, a Lei n. 4.502/1964, enquanto tal, só se aplicaria ao IPI (âmbito da discussão do mencionado PN Cosit n. 23, de 05/09/2013). Improcedente, pois, o entendimento que estaria havendo violação ao princípio *nemo potest venire contra factum proprium*.

Assim, caso se entenda que houve a recepção pelo CTN e pela Constituição de 1988, o dispositivo em discussão só se aplicaria ao IPI. Trata-se de norma especial, **especialíssima, sendo certo, absolutamente certo, que não se aplica ao IRPJ e à CSLL, tributos**

sob discussão no presente caso.

Outro argumento trazido á baila nas discussões e que demanda também alguma contradita, ainda que em menor escala, é a possibilidade de se aplicar ao caso o art. 112 do CTN. Diz o dispositivo:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Ora, ao discutir a aplicação do art. 76, inciso II, “a”, da Lei 4.502/1964 não estamos falando de lei que define infrações ou comina penalidades, mas de aplicação de precedentes, i.e., de uma norma que trata de aplicação de precedentes (stare decisis et non quieta movere) – portanto foge completamente do escopo do art. 112, bastando, para tanto, uma leitura mais atenta do seu caput. Ademais, in casu, não há nenhuma dúvida em relação à capitulação legal do fato ou punibilidade, eu, pelo menos, não tenho dúvida. E esta norma é dirigida ao intérprete, e eu não tenho dúvidas aqui em relação à aplicação de nenhum dos incisos do art. 112 do CTN. Na verdade, a única questão que ensejaria alguma discussão sobre a imputabilidade ou punibilidade, reside nalguma controvérsia que envolve a aplicação do art. 132 do CTN – mas também em relação a este ponto, não tenho dúvida de que a sucessora responde pelas infrações da sucedida em casos como os dos presentes autos, pelos exatos fundamentos que expus no Acórdão da 1ª T. da CSRF, de n. 9101-002.212, de minha relatoria, decidido em 3 de fevereiro de 2016.

Do exposto, tenho que é inaplicável ao caso presente o dispositivo contido no art. 76, inciso II, “a”, da Lei 4.502/1964, bem assim que é inaplicável ao caso o art. 112 do CTN, e considero viável a imputação da multa à sucessora.

Assim, voto por negar provimento ao recurso do Contribuinte e dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

Na sessão de março de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante “CSRF”) analisou os recursos especiais interpostos por **CAMARGO CORRÊA ENERGIA S/A.** (doravante “**CAMARGO CORRÊA**” ou “**contribuinte**”) e pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “**PFN**”) no processo n. 19515.000428/2010-61, em face do acórdão n. 1201-000.803 (doravante “**acórdão a quo**”), proferido pela r. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”), assim ementado:

COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%. Os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 autorizam a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores, desde que o lucro líquido do período, ajustado pelas adições e exclusões previstas nas legislações daqueles tributos, não seja reduzido em mais de 30%. O limite à compensação aplica-se, inclusive, ao período em que ocorrer a extinção da pessoa jurídica, haja vista a inexistência de norma, ainda que implícita, que o excepcione. Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2006 SUCESSÃO. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO. Deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

No julgamento dos recursos especiais interpostos pela, a CSRF, por **voto de qualidade**, decidiu manter a glosa da compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e da base de cálculo negativa (CSL) levada a termo no AIIM, bem como a cobrança de multa e juros de mora.

Nesta **declaração de voto**, *permissa vênia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar pelo cancelamento da autuação, os quais serão divididos em duas partes:

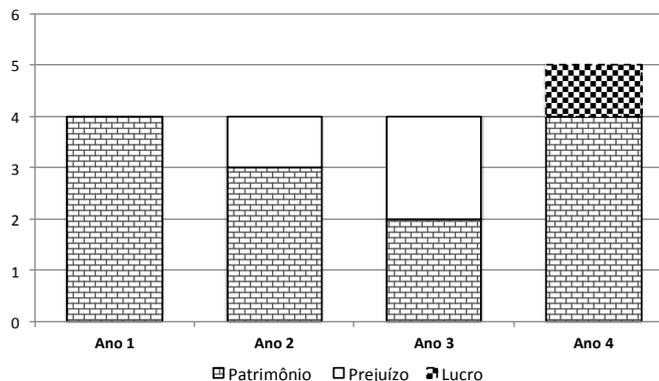
1. O mérito principal do recurso especial: a “trava dos 30%”.
2. A punição do contribuinte pela prática de conduta razoável, considerada legítima pelo CARF à época dos fatos (proibição de *venire contra factum proprium*).

1. O MÉRITO PRINCIPAL DO RECURSO ESPECIAL: A “TRAVA DOS 30%”

O núcleo do recurso especial ora em exame consiste em saber se, na hipótese de uma pessoa jurídica, submetida ao lucro real, apresentar lucros no exercício em que vier a ser extinta por incorporação (art. 227, § 3º, da Lei n. 6.404/64), poderá compensar integralmente, em sua última declaração de rendimentos, o seu saldo de prejuízos fiscais (IRPJ) e de base negativa (CSL) acumulado de exercícios anteriores, sem a “trava de 30%” que seria aplicável caso a sua existência fosse continuada (arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95).

Para a melhor compreensão do tema, suponha-se, por hipótese, que uma empresa inicie as suas atividades no “ano 1”, com o capital social integralizado pelos sócios de \$4.000, obtendo prejuízo no “ano 2” de \$ 1.000, prejuízo no “ano 3” de \$1.000 e lucro no “ano 4” de \$3.000. O gráfico a seguir ilustra essa sequência de resultados:

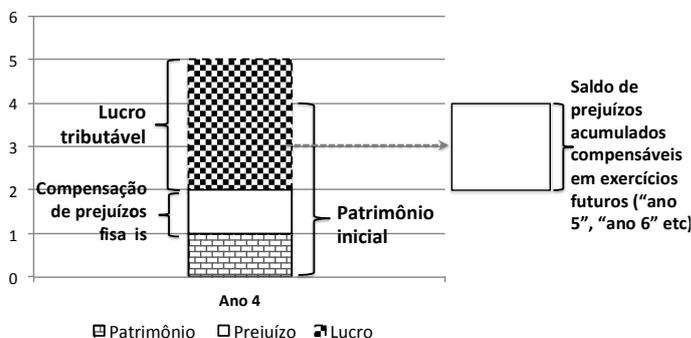
Figura 01. Formação de prejuízos fiscais seguida de período lucrativo.



Nos anos “1”, “2” e “3”, naturalmente não haveria IRPJ ou CSL devidos sob a sistemática do lucro real. Tais tributos, por sua vez, poderiam incidir no “ano 4”, para a tributação dos resultados positivos obtidos. No entanto, para a apuração do referido resultado positivo, o contribuinte poderia considerar os resultados negativos obtidos nos exercícios anteriores, tendo em vista a necessária comunicação entre estes.

Conforme a sistemática estabelecida pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no “ano 4” e também em todos os próximos exercícios em que obtivesse resultados positivos, o contribuinte poderia compensar até 30% de seus lucros com os prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) apurados naqueles anos “1”, “2” e “3”. É o que ilustra o gráfico a seguir:

Figura 02. “Trava de 30%”. Aplicação às empresas em contínua atividade.



Não há dúvida que legislador garantiu ao contribuinte o direito de compensar a totalidade do prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), mas diluiu o seu exercício durante o tempo de atividade da empresa. **A questão que se coloca no presente recurso especial consiste em saber como deve proceder o contribuinte quando não houver a aludida continuidade em suas atividades, especialmente em face de extinção por incorporação.**

Assim, no caso concreto ora em análise, a empresa CAMARGO CORRÊA possuía saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) acumulado de exercícios anteriores. No ano em que foi extinta em razão de incorporação (2003), o contribuinte havia obtido lucros e, em sua última declaração de rendimentos, os compensou com o aludido saldo.

Diante da impossibilidade de prosseguir compensando prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) em exercícios futuros (pois, com a extinção, estes não existiriam), a contribuinte compreendeu inaplicável a “trava dos 30%”.

Documento assinado digitalmente em 06/07/2016 por ANDRÉ MENDES DE MOURA.

Autenticado digitalmente em 06/07/2016 por ANDRÉ MENDES DE MOURA. Assinado digitalmente em 06/07/2016

por ANDRÉ MENDES DE MOURA. Assinado digitalmente em 14/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO,

Assinado digitalmente em 08/07/2016 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 08/07/2016

por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assina

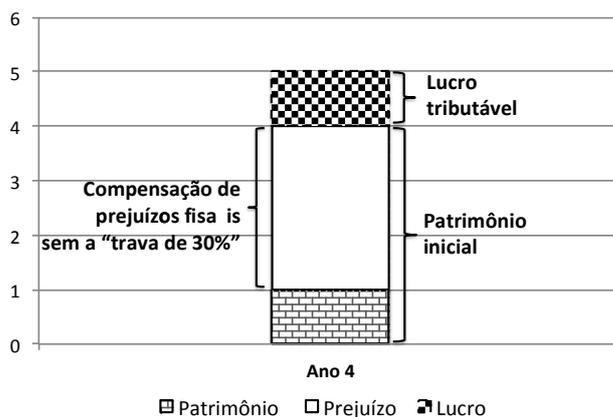
do digitalmente em 06/07/2016 por RONALDO APELBAUM

Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A interpretação sustentada pelo contribuinte conduziria à tributação da renda, dos lucros obtidos durante o exercício de suas atividades, de tal forma que apenas o efetivo *acréscimo patrimonial* seria tributado pelo IRPJ e da CSL, deixando a salvo desses tributos aquilo que corresponderia efetivamente ao seu *patrimônio* (o que, de fato, não é hipótese de incidência do IRPJ e da CSL).

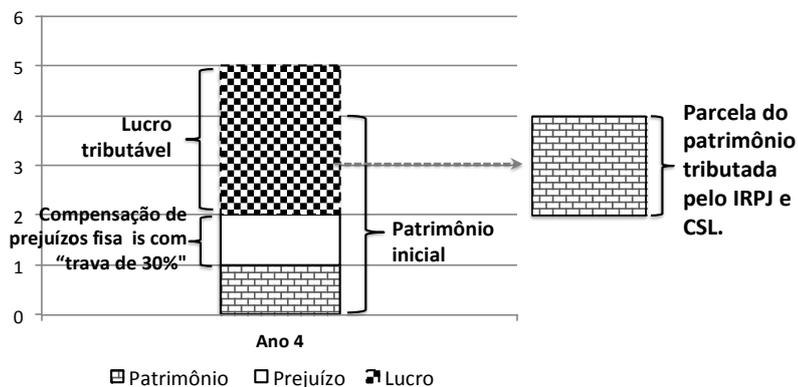
Com vistas ao exemplo exposto nas figuras “1”, “2” e “3”, acima, a interpretação sustentada pelo contribuinte pode ser representada da seguinte forma:

Figura 03. “Trava de 30%”. Interpretação do contribuinte.



Por um lado, é muito diferente a interpretação adotada pelo i. agente fiscal na lavratura do AIIM, bem como pela PFN em sua manifestação perante esta CSRF. Por esta, na hipótese de incorporação, fusão ou cisão, o contribuinte perderia até 70% do saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), de tal forma que referidos tributos incidiriam sobre o patrimônio da empresa. É o que ilustra o gráfico a seguir:

Figura 04. “Trava de 30%”. Interpretação da PFN.



É importante sublinhar que o presente caso não trata de “incorporação às avessas” ou de compensação de prejuízos da empresa incorporada contra os lucros da empresa incorporadora, as quais são tuteladas pelos arts. 513 e 514 do RIR/99. No presente caso, o saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e de base negativa (CSL), apurado pela empresa incorporada foi

compensado com os lucros obtidos por ela, em sua última declaração de rendimentos entregues em função de sua extinção por incorporação.

1.1. A tributação dos “acréscimos patrimoniais” do contribuinte

Na Constituição brasileira, há expressa e detalhada repartição de competências tributárias entre os entes federados, a qual estabelece quais *signos presuntivos de capacidade contributiva* podem ser onerados privativamente por cada um dos entes federados. A “renda” e o “lucro”, no caso, podem ser tributados exclusivamente pela União.

Saber o sentido de “renda” e “lucro” é, então, essencial para a boa aplicação das normas constitucionais de distribuição de competência tributária e das normas de incidência tributária em sentido estrito. Isso explica as constantes discussões ao seu respeito, especialmente em torno de teorias como da “*renda como acréscimo patrimonial*” e da “*renda-produto* (ou “*teoria fonte*”).

A *teoria da renda como acréscimo patrimonial* pode ser compreendida a partir do *caso Antártica*², julgado pelo Supremo Tribunal Federal cinco anos após a promulgação da Constituição de 1988, em que esteve em foco o conceito de “renda” presente no sistema tributário de 1964³. Acompanhando o voto do Min. Carlos Velloso, houve unanimidade no Plenário do Tribunal quanto ao entendimento de que “o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”.

Note-se que, caso se adote um conceito de “renda” que a identifique como o produto (“*teoria da renda-produto*” ou “*teoria da fonte*”), apenas o *fruto*, o *produto* dos bens de capital ou do trabalho poderiam ser considerados “renda”. Sob tal perspectiva, estaria excluído do conceito de renda quaisquer ganhos e perdas de capital obtidos pela alienação da fonte produtora da renda, já que, metaforicamente, a tributação alcançaria apenas os *frutos da árvore*, mas não a alienação da *árvore em si*.⁴

1.1.1. O papel da lei complementar para a definição de “renda” tributável

No atual sistema jurídico brasileiro, o debate sobre qual o conceito de *renda tributável* deve considerar que o art. 146 da Constituição Federal atribui à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais, especialmente sobre a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados no texto constitucional.

Assim, embora não haja delimitação expressa na Constituição quanto ao signo “renda” para fins tributários, o art. 43 do CTN veicula norma que permite que o legislador ordinário se valha ao menos de duas significações possíveis: **(i)** o inciso I, ao se referir à “renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, se aproxima da teoria da *renda-produto*; **(ii)** o inciso II, ao se referir a “proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, se aproxima da teoria da *renda acréscimo patrimonial*. Em ambos os casos, o conceito estabelecido pelo CTN exige que haja a *aquisição de disponibilidade econômica ou*

² CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. R.E. conhecido e provido. (STF, RE 117887, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/02/1993, DJ 23-04-1993).

³ Anterior ao atual Código Tributário Nacional.

⁴ Vide, sobre o tema: LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital, p. 18-21; BELSUNCE, HORACIO GARCIA. El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario. Depalma : Buenos Aires, 1967, p.88 e seguintes.

jurídica sobre a *renda*, a fim de que seja possível a tributação. O legislador complementar exige que haja a “aquisição de disponibilidade”, pouco importando ser ela “*econômica*” ou “*jurídica*”.

O legislador ordinário deve eleger hipóteses de incidência do imposto de renda que estejam compreendidas nos referidos moldes estabelecidos pela Constituição e pelo CTN.

1.1.2. A decisão do legislador ordinário: a lógica da determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL e a não tributação de situações que não geram acréscimo patrimonial.

Independentemente das predileções doutrinárias quanto ao mais adequado conceito de “renda” e embora se possa argumentar que a Lei Complementar tenha outorgado possibilidades mais amplas, **não há dúvida que o legislador ordinário utiliza sistematicamente, como diretriz central para a tributação da renda, a teoria da renda enquanto acréscimo patrimonial**. A constatação é pragmática: as regras do imposto de renda brasileiro, de forma geral, conduzem a uma base tributável que tende ao *acrésimo patrimonial* realizado pelo contribuinte em um determinado intervalo de tempo.

Na **sistemática do lucro real, aplicável no caso**, a base de cálculo adotada pelo legislador ordinário corresponde ao lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por lei. O lucro líquido, no caso, será apurado com observância das disposições das leis comerciais. É o que prescreve o art. 247 do Decreto 3.000/99 (doravante “**RIR/99**”), que veicula o Regulamento do Imposto de Renda, com a sistematização de toda a legislação esparsa:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

(...)

Por meio das “*adições*”, são incluídos à base de cálculo do tributo valores deduzidos na apuração contábil e que não são dedutíveis para fins fiscais, a exemplo de uma despesa indedutível de multa de trânsito. Com as “*exclusões*”, são excluídos da base de cálculo do tributo as receitas apuradas pela contabilidade que não sejam passíveis de tributação, a exemplo de dividendos isentos recebidos. Finalmente, pela “*compensação*”, o resultado tributável passível de tributação no período de apuração é diminuído pelos resultados negativos apurados em períodos anteriores.

Especialmente em relação aos prejuízos fiscais, o RIR/99 reflete em seus arts. 519 e 510 das regras vigentes sobre a matéria:

CAPÍTULO XIV

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Disposições Gerais

Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de

1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 2º).

§ 2º A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 3º).

Prejuízos Fiscais Acumulados até 31 de dezembro de 1994 e Posteriores

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º O limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

A sistemática do lucro real, portanto, cristaliza a diretriz adotada pelo legislador ordinário de tributar os *acréscimos patrimoniais*, ainda que ajustes sejam realizados à apuração contábil.

1.2. A evolução legislativa a respeito da compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e de base negativa (CSL)

Na sistemática do lucro real, a compensação de prejuízos fiscais é elemento essencial da diretriz erigida pelo legislador para a tributação da *renda* enquanto acréscimo patrimonial. A investigação da evolução legislativa sobre a matéria nos últimos 80 anos demonstra que **o legislador ordinário jamais negou o direito do contribuinte à compensação da totalidade de seu saldo de prejuízos fiscais (IRPJ) ou de base negativa (CSL)**.

Nos idos de 1947, a Lei n. 154 regulou a compensação de prejuízos fiscais, nos seguintes termos:

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

Autenticado digitalmente em 06/07/2016 por ANDRÉ MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 08/07/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 06/07/2016 por RONALDO APELBAUM

Art. 10. O prejuízo verificado num exercício, pelas pessoas jurídicas, poderá se deduzido, para compensação total ou parcial, no caso da inexistência de fundos de reserva ou lucros

Assinado digitalmente em 08/07/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 06/07/2016 por RONALDO APELBAUM

Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

suspensos dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subseqüentes.

Parágrafo único. Decorridos os três exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes, do prejuízo porventura não compensado.

A norma então estabelecida prescreveu que: **i)** o lucro apurado em um determinado exercício poderia ser integralmente compensado com prejuízos acumulados de exercícios anteriores; **ii)** o contribuinte teria 3 anos para utilizar o prejuízo fiscal verificado em um determinado exercício.

Em 1976, o Decreto-Lei n. 1.493 trouxe ligeira alteração na regulamentação da matéria, estendendo o prazo prescricional de aproveitamento dos prejuízos fiscais:

Art. 12. O prejuízo verificado num exercício a partir do período-base relativo ao exercício de 1977 poderá ser compensado total ou parcialmente, com os lucros contábeis apurados dentro dos 4 (quatro) exercícios subseqüentes.

§ 1º Entende-se como prejuízo, para os fins de Imposto de Renda o verificado na apuração contábil da pessoa jurídica no período-base, diminuído dos custos despesas operacionais e encargos não dedutíveis.

§ 2º Decorridos 4 (quatro) exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes de prejuízos porventura não compensados.

A norma em questão vigorou no sistema jurídico brasileiro até 1995, alterou pouco a sistemática anterior, prescrevendo que: **i)** lucro apurado em um determinado exercício poderiam ser integralmente compensados com prejuízos acumulados de exercícios anteriores; **ii)** o contribuinte teria 4 anos (e não mais 3 anos) para utilizar o prejuízo fiscal verificado em um determinado exercício.

Note-se que, sob a égide da norma vigente até 1995, inexistia discussão quanto à possibilidade de compensação integral dos prejuízos acumulados na última declaração de rendimentos da empresa extinta por incorporação. Afinal, a possibilidade de compensação integral, em um único período, era garantida inclusive às empresas em continuidade.

Em 1987, o Decreto-Lei n. 2.341 regulou operações como as chamadas “incorporações às avessas” e situações específicas de aproveitamento de prejuízos fiscais em reestruturações societárias, com a limitação, em especial, da compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra lucros da incorporadora. Aludidas normas estão refletidas nos arts. 513 e 514 do RIR/99:

Mudança de Controle Societário e de Ramo de Atividade

Art. 513. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, art. 32).

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

Autenticado digitalmente em 06/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 06/07/2016

6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO,

Assinado digitalmente em 08/07/2016 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 08/07/2016

por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assina

do digitalmente em 06/07/2016 por RONALDO APELBAUM

Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

Em 1991, diante do novo cenário econômico e da sistemática então adotada de apuração mensal do IRPJ, a compensação de prejuízos fiscais foi objeto de nova regulação pela Lei n. 8.383/91:

Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

(...)

§ 7º O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subseqüentes.

§ 8º Para efeito de compensação, o prejuízo será corrigido monetariamente com base na variação acumulada da Ufir diária.

A Lei n. 8.383/91, como se vê, **manteve o reconhecimento do direito à compensação integral dos prejuízos fiscais**, mas deixou de prescrever prazo de prescrição ao seu exercício. Mas, logo em 1992, foi enunciada a Lei n. 8.541, que também **manteve o reconhecimento do direito à compensação integral dos prejuízos fiscais**, mas estabeleceu prazo para o seu exercício:

Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos, monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários, subseqüentes ao ano da apuração.

Finalmente, em 1995, foi editada a nova tutela à compensação de prejuízos fiscais, que permanece vigente até a atualidade e é aplicável ao presente caso.

Sucedendo a 8.981/95, a Lei n. 9.065/1995, em seus arts. 15 e 16, veicula norma de diferimento dos prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSL), pela qual o contribuinte poderá aproveitá-los em sua totalidade, mas diluídos no decorrer de seu período de existência:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

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.

Como se pode observar da evolução dos dispositivos legais que regulam a matéria nos últimos 80 anos, **em nenhum momento o legislador negou o direito do contribuinte à compensação da totalidade de seu prejuízo fiscal.** A ordenamento jurídico:

- Em alguns períodos da história, embora tenha estabelecido prazos ao exercício do direito, garantiu ao contribuinte o aproveitamento integral de prejuízos fiscais acumulados em ato único, inclusive (**norma revogada**);
- Vedou a compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra lucros da incorporadora, sem restringir de qualquer forma a compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra os seus próprios lucros (**norma vigente**);
- Garantiu ao contribuinte o aproveitamento da totalidade dos prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) acumulados de exercícios anteriores, mas diluiu o exercício desse direito no período de existência do contribuinte, sem prazo de prescrição (**norma vigente**).

A Lei n. 9.065/1995, em seus arts. 15 e 16, veiculam norma de diferimento dos prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSL), pela qual o contribuinte poderá aproveitá-los integralmente, mas diluídos no decorrer de seu período de existência:

1.3. A “trava dos 30%”: norma de diferimento da compensação dos prejuízos fiscais.

A norma dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 regula a compensação de prejuízos acumulados (IRPJ) e bases negativas (CSL), sopesando os *interesses de caixa da União com a diretriz central para a tributação da renda enquanto acréscimo patrimonial*.

Com vistas aos *interesses de caixa* da União, a norma postergou, adiou, diferiu o exercício do direito do contribuinte à compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e base negativa (CSL), de forma a manter um fluxo arrecadatório mais contínuo. Sob essa perspectiva, **a sua explicação tem raízes mais no Direito financeiro e na necessidade de superávit nos orçamentos públicos anuais do que necessariamente no Direito tributário.**

Houvesse o legislador cumulado a “trava de 30%” a algum prazo de prescrição para a compensação dos prejuízos fiscais acumulados (por exemplo, 4 ou 5 anos), poderíamos ter, aí, um problema sistêmico. Ocorre que, nessa hipótese, o legislador poderia entrar em contradição com a *diretriz de renda enquanto acréscimo patrimonial*.

O diferimento em questão, contudo, não *nega* o direito do contribuinte ao aproveitamento da integralidade de seus prejuízos acumulados. Pelo contrário, ao afastar a limitação temporal ao seu aproveitamento, garantindo ao contribuinte valer-se do tempo que for necessário até esgotar todo o seu estoque de prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e bases negativas (CSL), o legislador ordinário justamente reconhece que o aludido saldo poderá ser esgotado em sua totalidade.

O legislador ordinário prescreveu norma pela qual os prejuízos fiscais acumulados serão diluídos nos períodos de apuração em que o contribuinte apresentar lucros, indefinidamente, até que se esgote todo o seu saldo de prejuízos. O pressuposto de incidência da norma é, então, a continuidade da pessoa jurídica, pois somente assim o diferimento e o aproveitamento integral diluído no tempo seria possível.

A exposição de motivos da medida provisória posteriormente convertida na Lei n. 9.065/95 é relevante para essa análise, *in verbis*:

*“Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n. 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje ‘vacatio legis’ em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, **sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo**”.*
(negrito acrescentado)

Também é de grande relevância a análise desenvolvida pelo TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁵ em face da eludida exposição de motivos, *in verbis*:

*“O recurso à E.M. é um importante indício da chamada mens legis. De um lado, ali se evidencia o objetivo do legislador: limitar, quantitativamente, sem retirar o direito de compensar até integralmente num mesmo ano. **O exercício do direito à compensação do prejuízo, pela E.M., é que sofre uma limitação quantitativa. Não o próprio direito.** Tanto que, como não há limite temporal para esse exercício do direito, e se trata até expressamente de prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de um ano (1995), que poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados em anos anteriores (até 31 de dezembro de 1994), com lucros auferidos em anos subsequentes, a simples postergação, à evidência, abre-se espaço para a consideração de um âmbito de inferência ilocutiva: não poder haver perda ou eliminação do*

⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Da compensação de prejuízos fiscais ou da *trava* de 30%, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, ano 10, n. 60. Belo Horizonte, 2012, p. 21-2.

direito à compensação. É a lei que estabelece a garantia da plena utilização do saldo de prejuízos.

*Trata-se de significado indireto (**ilocução**), isto é, por meio de uma elocução (asserção do direito de compensar, com limite quantitativo) o legislador assevera algo expressamente. Mas mediante essa asserção também realiza uma ação que não chega a asseverar: sem limitação de tempo, a garantia de utilização é plena". (negrito acrescido)*

No entanto, diante da ausência de continuidade da pessoa jurídica, torna-se jurídica e faticamente impossível a diluição dos prejuízos fiscais em exercícios, sendo lícito ao contribuinte concentrar a sua compensação pelo término do diferimento. Nesse caso, o único limite aplicável à compensação de prejuízos fiscais acumulados, na hipótese de extinção da sociedade por incorporação, consiste nos lucros auferidos pela empresa no ano de sua extinção. Assim, caso uma pessoa jurídica com prejuízos fiscais acumulados de \$2.000 venha a obter, no ano de sua extinção, lucro de \$ 1.000, restaria um saldo de prejuízos acumulados de \$1.000, que não poderia vir a ser aproveitado por mais ninguém, incluindo-se a incorporadora (Decreto-Lei n. 2.341/87, art. 33).

Ocorre que, em termos gerais, dois fatores interferem na velocidade e na grandeza com que se dará o aproveitamento do prejuízo fiscal acumulado:

- **Prosperidade do contribuinte:** Quanto maiores forem os lucros líquidos obtidos pelo contribuinte, proporcionalmente maior será a fatia do prejuízo que poderá ser compensada. Assim, caso uma pessoa jurídica com prejuízos fiscais acumulados de \$100 obtiver desempenho que lhe proporcione lucro líquido de \$1.000 após adições e exclusões previstas na legislação, tenha ela perspectiva de continuidade ou não, poderá compensar em um único ato todo esse seu estoque de prejuízos.

- **Vitalidade do contribuinte (ou continuidade da pessoa jurídica):** A diluição dos prejuízos fiscais acumulados nos períodos de apuração futuros pressupõe que a vitalidade do contribuinte proporcione a continuidade de suas atividades (aliada à sua prosperidade, que lhe garantirá lucros passíveis de compensação).

Conjugando tais fatores, a norma dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 poderá apresentar as seguintes consequências em variados cenários:

- baixa prosperidade vs. continuidade da entidade: com a adoção da “trava dos 30%”, o saldo de prejuízos fiscais acumulados será consumido mais lentamente e até que os lucros gerados sejam suficientes para a sua compensação integral, sem limite temporal;

- elevada prosperidade vs. continuidade da entidade: com a adoção da “trava dos 30%”, o saldo de prejuízos fiscais acumulados será rapidamente consumido em face dos lucros gerados;

- elevada prosperidade vs. extinção da entidade: o saldo de prejuízos fiscais acumulados poderá ser integralmente consumido em face dos lucros gerados, sem a adoção da “trava dos 30%” na última declaração de rendimento da empresa extinta;

- baixa prosperidade vs. extinção da entidade: o estoque de prejuízos fiscais acumulados poderá ser integralmente consumido em face dos lucros gerados, sem a adoção da “trava dos 30%” na última declaração de rendimento da empresa extinta, mas como não seriam suficientes para absorver todo o prejuízo de exercícios anteriores, haverá saldo residual não aproveitado.

Para a solução do caso concreto, devemos verificar qual interpretação dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 – a do contribuinte ou a da PFN – melhor se amolda a esse arcabouço normativo e, em especial, à *diretriz da renda enquanto acréscimo patrimonial* adotada pelo legislador.

É forçoso reconhecer que a interpretação sustentada pelo contribuinte realmente se alinha à *diretriz da tributação da renda enquanto acréscimo patrimonial*. A “**Figura 03**”, acima, evidencia que, diante da impossibilidade de *continuidade* das atividades da empresa por conta de sua extinção por incorporação, deve haver o acerto final de contas, com a compensação do saldo de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) da incorporada contra os seus próprios lucros.

Tal interpretação coincide com aquela adotada pelo e. STJ em uma série de julgados (vide no tópico “1.4”, abaixo). Assim, por exemplo, nos acórdãos do REsp 516849/CE, do AgRg no REsp 944.427/SP e do AgRg no REsp 516.849/CE, a Primeira Turma daquele Tribunal reconheceu como pressuposto de legitimidade da “trava dos 30%” exatamente a manutenção do direito do contribuinte à compensação da totalidade de seus prejuízos, ainda que o seu exercício seja diluído no tempo: o legislador “diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada”. Na mesma linha, a Segunda Turma do e. STJ, em acórdãos como do REsp 993.975/SP e do REsp 1.132.256/SP, concluiu que a norma em questão “diferiu a dedução para exercícios futuros, **de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%**, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN”, bem como que “a legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem” (grifamos).

Nos termos adotados pelo e. STJ, ao diferir o aproveitamento integral dos prejuízos acumulados (IRPJ) e da base negativa (CSL), o legislador estabeleceu um *escalonamento*, de forma que as empresas que apresentem continuidade – como ocorre em geral – devem observar a “trava dos 30%”. **Coerentemente, esse percentual poderá ser superior na hipótese de não haver continuidade da pessoa jurídica, como se dá com a sua extinção por incorporação, fusão ou cisão.**

É digno de nota o voto da i. Min. Eliana Calmon, no REsp 993.975/SP, *in verbis*:

“Pela legislação do imposto de renda, vigente até 30/12/94, era possível às empresas contribuintes compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas apuradas e registradas no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), como previsto nos arts. 6º e 64 do DL nº 1.598/77 e art. 12 da Lei 8.541/92.

Em 31/12/94, pela MP nº 812/94, convertida na Lei nº 8.981/95, limitou-se a autorização da dedução do prejuízo compensável ao percentual de 30%, a partir de 1º de janeiro de 1995, conforme se observa dos arts. 42 e 58 do mencionado diploma legal.

Apesar de limitada a dedução de prejuízos para o exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem

abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução.

A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida.

O diferimento da dedução, a meu ver, não descaracterizou o crédito, tendo sido somente manipulado pelo fisco, segundo critérios de política econômica e fiscal arrecadatória.

A limitação, que no meu ponto de vista, constitui em empréstimo compulsório, é aquela que obsta a devolução de um valor tomado do contribuinte injustamente, como ocorreu em relação à correção monetária das demonstrações financeiras, quando a Lei 8.200/91, em reconhecendo a ilegalidade da correção estipulada no balanço de 1989, permitiu a devolução escalonada.

Na hipótese dos autos, diferentemente, não tomou o fisco valor do contribuinte. O contribuinte é que teve frustrada uma expectativa de ganho com o desenvolvimento de sua atividade empresarial e suportou prejuízos, tendo direito de abater as perdas nos anos posteriores, dentro de um limite que não seja devastador para o fisco, que já contava com exações vindas da atividade empresarial.

(...)

Uma outra argumentação, comum nas ações onde é defendida a tese do direito à dedução integral dos prejuízos, é a de que foi vulnerado o art. 110 do CTN, eis que não poderia a Lei nº 8.981/95 subverter o conceito de renda.

Como visto no início deste voto, entretanto, não houve subversão alguma, porque não se olvidou o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que se tornou escalonado.”

Por sua vez, a “**Figura 04**” acima evidencia que, diante da impossibilidade de *continuidade*, com a extinção da pessoa jurídica por incorporação, a **interpretação sustentada pela PFN conduziria à tributação do patrimônio e não da renda**. Caso essa interpretação seja adotada, não se tributaria o *acréscimo patrimonial* (teoria da *renda-acréscimo patrimonial*), mas o próprio patrimônio; não se tributaria o produto do capital (*teoria da renda-produto*), mas o próprio capital investido pelos sócios.

Das duas interpretações apresentadas, apenas a sustentada pela PFN tem o condão de desvirtuar a *diretriz de renda enquanto acréscimo patrimonial* eleita pelo legislador ordinário e, em afronta aos arts. 43 e 44 do CTN, transformar o IRPJ e a CSL em tributos incidentes sobre a *propriedade*. Tudo isso à revelia de decisão do Congresso Nacional, pois o legislador ordinário não pode ser acusado de ter cerceado o direito do contribuinte ao aproveitamento da totalidade de seus prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) quando, na verdade, apenas diluiu o seu exercício no tempo de existência da pessoa jurídica.

Esse também é o entendimento majoritário da doutrina. Destaca-se trecho do erudito estudo publicado por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁶ sobre o tema, *in verbis*:

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

Autenticado digitalmente em 08/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA / Assinado digitalmente em 08/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 08/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 08/07/2016 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 08/07/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 06/07/2016 por RONALDO APELBAUM

Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“Assim, de um lado, a opção do legislador é garantir/autorizar a compensação de prejuízos à condição de uma limitação quantitativa (asserção expressa), manifestando um direito de compensar prejuízos, sem limitação temporal (asserção implícita). Promover esse bem (direito de compensar prejuízos até o seu limite total, sendo integral a dedução) constitui, de outro, o objetivo, cujo fundamento, que Schauer (ver acima) chama de justificação da regra, aponta para respeito à isonomia, na medida em que se observa que uma periodicidade estanque, que terminaria por impedir a compensação de prejuízos anteriores com lucros posteriores, conduziria a um tratamento mais oneroso de determinados contribuintes (que praticassem atividades de maior risco, a exigir período maior de investimento até o surgimento de resultados positivos), o que violaria a igualdade.

Aparece aqui aquela tensão (ver Schauer anteriormente citado) entre a regra (ao limite de 30%, prejuízos fiscais poderão ser compensados) e sua justificação (princípio da isonomia), que conduz, mediante teleologia, a novas generalizações. Isto é, ao teor da norma “é autorizado compensar prejuízos fiscais, desde que não ultrapasse o limite de 30%”, a generalização que a fundamenta (seu telos, seu objetivo: compensação de prejuízos até seu esgotamento total por exigência da isonomia) faz surgir significados indiretos, ali presentes em forma ilocutiva: a restrição quantitativa não deve implicar perda do direito de compensar prejuízos, até porque a ausência de restrição temporal significa possibilidade de transferência para períodos posteriores até o seu esgotamento. Ou seja, parte-se da exigência de uma periodicidade estanque (até 30% no período) para uma nova generalização da regra por força da sua justificação: a periodicidade anual dos tributos não impede, ao contrário, autoriza a compensação de prejuízos acumulados, em períodos subseqüentes.

*Pois bem, e dessa nova generalização (que atende, com base em isonomia, à diferença entre contribuintes) segue outra: o aproveitamento integral dos prejuízos, num único período, por sociedade incorporada, dada a impossibilidade de seu aproveitamento integral, diferido no tempo. Note-se, na tensão regra/fundamento, passamos de uma generalização (direito de compensar, até integralmente, **num mesmo ano**, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo) para uma segunda (não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, **até o seu limite total, sendo integral a dedução**) e dessa, para uma terceira (ressalvada a situação dos que de fato ou de direito estão impedidos ou impossibilitados de realizar o diferimento no tempo). Nos termos de Schauer, antes referidos, na segunda generalização temos uma sobreinclusão, na terceira, uma subinclusão, ambas dentro da mesma ratio legis.”*

(grifos do original)

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

Autenticado digitalmente em 06/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 06/07/2016

por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Assinado digitalmente em 08/07/2016 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 08/07/2016

por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado

digitalmente em 06/07/2016 por RONALDO APELBAUM

Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sequer é possível sustentar que o princípio da legalidade exigiria disposição expressa quanto à possibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais na hipótese em análise: o referido princípio, aplicado em conjunto com muitos outros na maior medida possível, como o da capacidade contributiva, justamente corroboram à norma da não aplicação da trava dos 30% nos casos em que a continuidade da pessoa jurídica resta impossibilitada pela extinção da pessoa jurídica.

Na mesma linha, ao examinar a questão, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS⁷ concluiu, *in verbis*:

“a) não há lacuna na lei que limitou a 30% a compensação de prejuízos fiscais, pois apenas dedicada a empresas em funcionamento, como o STJ e a exposição de motivos das MPs e projetos de conversão em lei resultantes esclareceram;

b) a lei objetivou, exclusivamente, distender, no tempo, o aproveitamento de prejuízo, MAS NÃO eliminá-lo, em havendo lucros;

(...)

A lei que permite a compensação do prejuízo determina QUE TODO O PREJUÍZO SERÁ COMPENSADO, DISTENDIDO NO TEMPO (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS DA LEI). A conclusão lógica é que se não há mais tempo para aproveitá-lo, em havendo lucros na extinção, a lei permite seu aproveitamento, de uma só vez, para que não haja tributação sobre um “não acréscimo patrimonial” vedado pelo CTN (arts. 43 e 44) e pelo artigo 150, inciso I, da Lei Suprema, que impõe o princípio da legalidade para a incidência tributária”.

No presente voto, então, não se afastam os arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95, bem como não se infirma a constitucionalidade⁸ de tais dispositivos no presente voto. Pelo contrário, aplica-se ao caso concreto a norma prescrita pelo legislador ordinário, que encerra o ciclo de diferimento do direito à compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) com a extinção da pessoa jurídica. Interpretação diversa, tal qual a sustentada pela PFN, macularia a cobrança tributária de flagrante ilegalidade.

1.4. A jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário sobre o tema.

O e. STF ainda não possui decisões a respeito do tema em análise. Não se pode confundir o presente caso com a discussão existente perante aquele Corte, afetada inclusive pelo rito da repercussão geral⁹, quanto à (in)constitucionalidade da “trava de 30%” em todos e quaisquer casos. Como foi dito, neste processo administrativo, inclusive por

⁷ SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Incorporação de empresa com extinção da incorporada - Possibilidade de aproveitamento do prejuízo além de 30%, acesso em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/4qc6/incorporacao-de-empresa-com-extincao-da-incorporada-possibilidade-de-aproveitamento-do-prejuizo-alem-de-30-ives-gandra-da-silva-martins>

⁸ Não cabe no bojo deste processo administrativo analisar possíveis inconstitucionalidades da tributação da permuta, o que é reservado ao Poder Judiciário, conforme o RICARF, art. 62: “Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”

⁹ IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - PREJUÍZO - COMPENSAÇÃO - LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controversa sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

(STF, RE 591.340 RG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 09/10/2008) 07/2016

Assinado digitalmente em 06/07/2016 por ANDRÉ MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 06/07/2016 por ANDRÉ MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO,

Assinado digitalmente em 06/07/2016 por RONALDO APELBAUM

respeito ao RICARF¹⁰, assume-se como legítima a “trava dos 30%” nos termos estabelecidos pelo legislador ordinário, o qual não prescreveu a sua aplicação às hipóteses de extinção da pessoa jurídica por incorporação, fusão ou cisão.

Por sua vez, **na linha da jurisprudência do e. STJ**, a legalidade da “trava dos 30%” pressupõe a garantia ao contribuinte de que poderá aproveitar a totalidade dos seus prejuízos fiscais (IRPJ) ou de sua base negativa (CSL). No âmbito da **1ª Turma do e. STJ**, destacam-se as seguintes decisões:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. APELAÇÃO INTEMPESTIVA. REMESSA OFICIAL. EFEITO DEVOLUTIVO. PRECLUSÃO. INTERESSE DO PODER PÚBLICO. CSSL. IMPOSTO DE RENDA. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI N. 8.981/95.

LEGALIDADE.

1. O recurso especial é cabível contra acórdão que, constatando a intempestividade do recurso voluntário da Fazenda, decidiu a controvérsia apenas em sede de remessa ex officio, tendo em vista que o reexame necessário trata-se de instituto criado em benefício do Poder Público. Precedente: (Resp 435.645, Rel. Ministro Franciulli Netto, DJU de 19.05.03).

2. "A limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercício anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda, não se encontra eivada de ilegalidade." (ERESP 429730/RJ, Primeira Seção, DJ de 11.04.2005).

3. Afasta-se, inclusive a alegação de afronta a direito adquirido. (REsp 885.893/RJ, DJ 01.03.2007).

4. A Lei 8.981/95, ao estabelecer a aludida limitação, "não alterou os conceitos de renda e de lucro, nem tampouco ofendeu os arts. 43 e 110 do CTN, porquanto o art. 52 da mencionada lei diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada" (AgRg no REsp 516849/CE, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 03.04.2006).

5. Agravo regimental desprovido.

(STJ, AgRg no REsp 944.427/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/04/2009)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL.

APELAÇÃO INTEMPESTIVA. REMESSA OFICIAL. EFEITO DEVOLUTIVO.

PRECLUSÃO. INTERESSE DO PODER PÚBLICO. CSSL. IMPOSTO DE RENDA.

PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI N. 8.981/95.

LEGALIDADE.

DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÃO DA LEI Nº 8.981/95: LEGALIDADE.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. A limitação estabelecida na Lei 8.981/95 não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.

3. O art. 52 do mencionado diploma legal diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN.

4. A legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem.

5. Controvérsia já pacificada pela Primeira Seção desta Corte.

6. Recurso especial não provido.

(STJ, REsp 993.975/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÃO DA LEI Nº 8.981/95: LEGALIDADE.

1. A limitação estabelecida na Lei 8.981/95 não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.

2. O art. 52 do mencionado diploma legal diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN.

3. A legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem.

4. Controvérsia já pacificada pela Primeira Seção desta Corte.

5. Recurso especial não provido.

(STJ, REsp 1.132.518/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2009)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÃO DA LEI Nº 8.981/95: LEGALIDADE.

1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário 232.084-9, relator o Ministro Relator Ilmar Galvão, decidiu que Medida Provisória nº 812/94, convertida na Lei 8.981/95, foi publicada no dia 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado financeiro do exercício, encerrado no mesmo dia, sendo irrelevante, para tanto, que o último dia do ano

de 1994 tenha recaído num sábado, se não se acha comprovada a não-circulação do Diário Oficial da União naquele dia.

2. *A limitação estabelecida na Lei 8.981/95 não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.*

3. *O art. 52 do mencionado diploma legal diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN.*

4. *A legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem.*

5. *Controvérsia já pacificada pela Primeira Seção desta Corte.*

6. *Recurso especial parcialmente conhecido e não provido.*

(STJ, REsp 1.132.256/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2009)

No âmbito do CARF, é possível divisar dois momentos distintos em sua jurisprudência. A primeira compreende o período entre 2001 e 2009, enquanto que a segunda teve início em meados de 2009/2010.

No acórdão n. 108-06682, de 20.9.2001, a 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por unanimidade, julgou ser válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação:

“INCORPORAÇÃO — DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA — LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — INAPLICABILIDADE - No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a . norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado.

Ainda em 2001, o acórdão n. 101-93438, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, julgou que a compensação dos prejuízos, mesmo na hipótese de extinção por incorporação, deveria respeitar a “trava dos 30%”:

“IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS- A regra legal que estabeleceu o limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos não contém exceção para as empresas que sejam objeto de incorporação.

*INOBSERVÂNCIA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIAPOSTERGAÇÃO — Não há previsão legal para exigência de multa de mora sobre o imposto postergado
MULTA- RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR POR INCORPORAÇÃO — Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias cometidas pela incorporada, se o lançamento foi formalizado após a incorporação.”*

A incipiente divergência foi sufragada logo em 2002, quando a CSRF julgou a questão. Assim, no acórdão n. 01-04258, de 2.12.2002, a CSRF, por maioria, julgou **válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação**:

“COMPENSAÇÃO PREJUÍZO E BASE NEGATIVA – No caso de incorporação, uma vez que vedada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada.”

As decisões que se seguiram, tanto das Turmas Ordinárias quanto da CSRF, navegaram em águas tranquilas, firmes na compreensão de que seria válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação. **Por unanimidade**, o acórdão da CSRF n. 01-05100, de 19.10.2004, confirmou tal entendimento:

“IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.”

Destacam-se as seguintes decisões das Turmas Ordinárias que se seguiram, boa parte por **unanimidade de votos**:

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.

*(Acórdão n. 108-07456, de 2.7.2003, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)*

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE LEGAL. BALANÇO DE CISÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – O artigo 33 do Decreto-lei no 2.341/87 determina que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida, dispondo seu parágrafo único que, no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. Em relação à parcela proporcional ao patrimônio líquido transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. Por essa razão, no balanço da cisão, a parcela de prejuízos proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30%.

*(Acórdão n. 101-94515, de 17.3.2004, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)*

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — EMPRESAS EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL- A jurisprudência do Conselho que afasta a limitação só alcança a compensação feita na declaração final de extinção.”

(Acórdão n. 101-95856, de 9.11.2006, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos)

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL – LIMITE DE 30% – EMPRESA INCORPORADA. A lei não traz qualquer exceção a regra que limita a compensação dos prejuízos fiscais à 30% do lucro líquido ajustado. Entretanto, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados em anos subsequentes, como determina a legislação. Neste caso,

tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%.

*(Acórdão n. 101-95872, de 9.11.2006, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)*

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. (Acórdão CSRF/01-05.100, em Sessão de 19 de outubro de 2004, publicado no DOU de 28/02/2002).

*(Acórdão n. 107-09.243, de 05.12.2007, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)*

CSL — INSTITUIÇÃO FINANCEIRA EM PROCESSO DE EXTINÇÃO (REGIME DE LIQUIDAÇÃO ORDINÁRIA) — TRAVA. DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — INAPLICABILIDADE — A denominada trava de 30% na compensação de prejuízos, que pressupõe o princípio de continuidade da empresa, não pode ser aplicada quando a sociedade se encontra em processo de extinção em razão do regime de liquidação ordinária em que se encontra.

*(Acórdão n. 107-07.856, de 11.11.2007, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)*

IRPJ. CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS EM PERÍODOS ANTERIORES. CISÃO. INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO. Constitui pressuposto da aplicação da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas a continuidade das atividades do contribuinte e a paulatina apropriação dos prejuízos. Nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, com a conseqüente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador, vez que tal determinaria o fencimento do direito do contribuinte.

(Acórdão n. 107-09.447, de 13.8.2008, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – TRAVA – CISÃO – Em relação à parcela proporcional ao patrimônio líquido transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. Por essa razão, no balanço da cisão, a parcela do prejuízo proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30% do lucro líquido ajustado.

*(Acórdão n. 101-96509, de 22.1.2008, a 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)*

Em 02.10.2009, **por voto de qualidade**, a CSRF alterou esse entendimento até então corrente, como se observa no acórdão n. 9101-00401:

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.

Por fim, no julgamento do recurso especial objeto desta declaração de voto, realizado em março de 2016, novamente a CSRF, **por voto de qualidade**, decidiu manter a glosa da compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e da base de cálculo negativa (CSL) pela não observância da “trava de 30%”, ainda que o contribuinte tenha sido extinto por incorporação. *Permissa venia*, conforme se procurou demonstrar, tal decisão destoa de todo o ordenamento jurídico.

1.5. Conclusão quanto ao mérito principal do recurso especial.

O caso ora em análise envolve a compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra os seus próprios lucros, todos apurados antes do evento de extinção por incorporação, ocorrido em **2006**.

Pelo que foi exposto e em linha com meu voto proferido no julgamento do presente recurso especial, entendo que o ciclo de diferimento do direito à compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL), tal como prescrito pelos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 (“trava dos 30%”), encerrou-se com a extinção da contribuinte pela incorporação realizada, não sendo legal a glosa levada a termo no AIIM.

2. A PUNIÇÃO DO CONTRIBUINTE PELA PRÁTICA DE CONDUTA RAZOÁVEL CONSIDERADA LEGÍTIMA PELO CARF À ÉPOCA DOS FATOS: PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E PROIBIÇÃO DE *VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM*.

O contribuinte requer seja afastada a cobrança multa punitiva que lhe foi imposta pela compensação de seu saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), sem a observância da “trava dos 30%”, em sua última declaração de rendimentos entregue em razão de sua extinção por incorporação, ocorrida em **2006**. Alega que teria agido de boa-fé, acompanhando o entendimento consolidado deste Tribunal à época dos fatos, o que reclamaria a aplicação, inclusive, da Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”.

A análise da questão demanda que se compreenda:

- Se há proteção à confiança do contribuinte em relação à atuação da administração fiscal brasileira;
- Se há, no sistema jurídico brasileiro, proteção ao contribuinte que, de boa-fé, age de forma razoável e compatível com o entendimento da administração fiscal, especialmente por seu órgão máximo de julgamento;
- Se existente, qual seria a extensão da proteção ao contribuinte, distinguindo-se a possibilidade de cobrança do débito principal e das penalidades pecuniárias que o acompanham;
- Por fim, caso existente a referida proteção ao contribuinte, se o caso concreto se adequa às situações que reclamam a sua aplicação.

2.1. A proteção da legítima confiança do contribuinte.

que o cidadão-contribuinte tenha condições de pautar-se de boa-fé na forma como a administração fiscal interpreta e aplica reiteradamente uma certa norma jurídica para, assim, organizar as suas atividades e os seus investimentos, sem o risco de vir a ser punido por adotar tais diretrizes da administração.

Em sua obra sobre Segurança Jurídica, HUMBERTO ÁVILA¹¹ foi preciso ao afirmar que “O essencial é que, tendo o indivíduo atuado em razão do ato administrativo, aquele não possa ter a sua confiança simplesmente frustrada. Do contrário, o seu investimento, em vez de orientado e respeitado pelo Direito, transformar-se-ia em jogo de azar”. Ocorre que “a exigência de legalidade não decorre apenas do princípio democrático mas igualmente do princípio do Estado de Direito, que justifica a proteção daqueles que utilizaram o Direito como fundamento para o planejamento, ainda mais considerando que os atos provenientes da Administração são muitas vezes necessários, devido à indeterminação legal e à carência de uniformização administrativa”. Mais adiante, concluiu o referido professor:

*“O princípio da segurança jurídica é um princípio-condição, garantidor, de um lado, de um estado de respeitabilidade dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte e, de outro, de um ideal de moderação da atuação estatal. A sua definição como um princípio preservador da respeitabilidade da ação e da argumentação do contribuinte como cidadão racional, provoca uma extraordinária mudança na própria análise do Direito Tributário: a validade, a vigência e a eficácia das normas tributárias não podem mais ser analisadas sob o ângulo exclusivo da sua estrutura formal, do seu alcance semântico ou da sua relação intertemporal; esses elementos precisam ser investigados, em vez disso, sob uma perspectiva que conjugue equilibradamente o modo, o ritmo e a intensidade do exercício dos direitos fundamentais com o modo, o ritmo e a intensidade da atuação estatal”.*¹²

Tal substrato teórico tem enorme pertinência ao caso concreto, pois segurança jurídica, nessa condição de princípio-condição, torna essencial a preservação da confiança e da não-surpresa quanto aos às decisões administrativas: “o Estado não pode nem se afastar injustificadamente das suas próprias posições, bem pode deixar de atribuir tratamento uniforme a todos os cidadãos”¹³, afinal, “como os atos administrativos se revestem de força normativa, também a confiança daqueles que acreditaram na sua sua aparência de legitimidade deve ser protegida”¹⁴.

Nesse seguir, a premissa que deve ser adotada neste julgamento é de que há, sim, proteção à confiança do contribuinte em relação à atuação da administração fiscal brasileira.

¹¹ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no Direito Tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2009, p. 487-95.

¹² ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no Direito Tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2009, p. 765.

¹³ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no Direito Tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2009, p. 491.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no Direito Tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2009, p. 486.

2.2. O sistema jurídico brasileiro protege o contribuinte que, de boa-fé, age de maneira razoável e compatível com o entendimento da administração fiscal, especialmente por seu órgão máximo de julgamento?

Essa análise possivelmente representa um dos temas mais relevantes da teoria do Direito tributário, pois suscita posicionamentos relacionados à justiça e à sua efetiva concretização em um dado sistema jurídico, o que requer, para isso, igualdade, segurança jurídica e boa-fé nas relações entre fisco e contribuinte. KLAUS TIPKE¹⁵ oferece um bom ponto de partida para a compreensão do presente caso, *in verbis*:

“As Constituições dos Estados de Direito não permitem que o Direito Positivo seja dissociado da Ética. Elas partem do pressuposto de que é possível reconhecer o que é justo e o que é injusto. A Constituição Brasileira declara-se por ‘uma sociedade livre, justa e solidária’. A Constituição Alemã não contém qualquer declaração expressis verbis em favor da justiça, mas estatui – assim como a Constituição Brasileira – o direito fundamental à igualdade perante a lei. Tratamento isonômico como corolário da justiça pressupõe, porém, um critério adequado de comparação, um tertium comparationis orientado pela justiça. Contudo, é amplamente aceito que o princípio da igualdade seja um produto da justiça. Não existe um critério uniforme para todo o Direito. Muito mais correto é que cada ramo do Direito tenha seu próprio critério. Em outras palavras, deve ser decidido qual princípio ou qual critério é adequado para o particular ramo do Direito, tal como o Direito Tributário. Na Alemanha fala-se, portanto, em justiça adequada à matéria.

O que é adequado à matéria depende da finalidade da regulamentação do particular ramo do Direito. O Direito Penal orientado pela culpabilidade mede a pena justa segundo o grau de culpa. Subvenções são medidas segundo a necessidade ou segundo um mérito especial. Por isso se fala em princípio da necessidade e princípio de mérito. Para o Direito Tributário é amplamente reconhecido que este deve ser orientado pelo princípio da capacidade contributiva. Isso não vale, porém, para normas extrafiscais.”

A justiça naturalmente também deverá ser observada na lei tributária que define infrações. Mas nessa seara há peculiaridades especiais, pois, como bem observa MARIA ÂNGELA L. PAULINO PADILHA¹⁶, “é preciso ter em mente que os interesses punitivos não se confundem com os interesses arrecadatórios do Estado, sob pena de desvirtuar-se o sistema repressivo de seus propósitos”.

E não se espera apenas que o legislador imprima justiça ao sistema jurídico, cabendo esse dever também ao aplicador do Direito. MORIS LEHNER¹⁷ constata que o “princípio fundamental da tributação justa” não deve ser observado apenas na edição das leis, mas

¹⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo : Melhoramentos, 2002, p. 21.

¹⁶ PAULINO PADILHA, Maria Ângela Lopes. As Sanções no Direito Tributário. São Paulo : Noeses, 2015, p. XXIX.

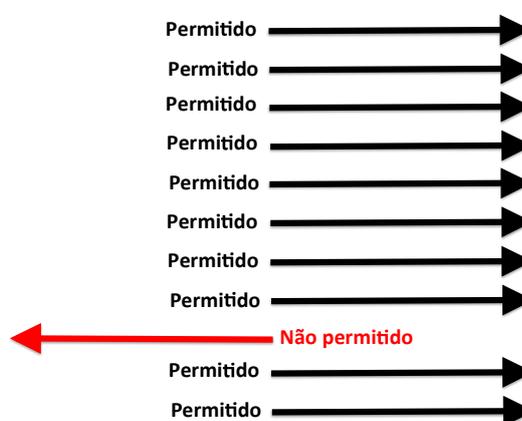
¹⁷ LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 2001, p. 143-6.

entendimento pela a administração fiscal, especialmente por seu órgão máximo de julgamento, acompanhada da adoção, pelo contribuinte, de conduta trilhada nessa mesma direção.

As decisões do CARF, produzidas para o controle da legalidade dos lançamentos tributários, são públicas e influenciam a tomada de decisões do mais cauteloso dos contribuintes. De fato, o particular que, de boa-fé, se preocupar em ser diligente e cumprir com todos os seus deveres perante o fisco brasileiro, sem dúvida precisará contar com o auxílio de um consultor tributário (“*compliance cost*”), que terá como parte fundamental de seu trabalho verificar diligentemente como a administração fiscal, especialmente por seus órgãos decisórios, aplicam os enunciados legais que influenciam o caso sob a sua análise.

Para bem localizar a questão, suponha-se, por hipótese, que decisões reiteradas do CARF afirmem, de forma irrecorrível para variados contribuintes, que uma determinada conduta seria plenamente legítima (“**permitido**”), como ilustrado na representação gráfica a seguir:

Figura 05. Norma de escusa de penalidade à conduta razoável.

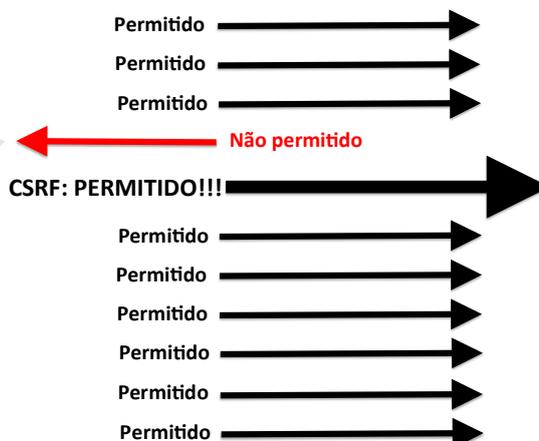


A representação gráfica suscita propositadamente situação de ausência de homogeneidade absoluta das decisões, exatamente para evidenciar que esta não é uma exigência para a aplicação do art. 112 do CTN. Para a incidência da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*, o Legislador Complementar exige que exista “**dúvida**” (CTN, art. 112, *caput*), o que não é afastada simplesmente por uma decisão divergente (“não permitido”) de uma série constante de decisões em um mesmo sentido (“permitido”).

Bem compreendidos, julgados de Turmas Ordinárias do CARF, que destoem de uma série constante de decisões, tem um papel fundamental no processo de estabilização do Direito tributário, em que o Tribunal administrativo, no âmbito de sua competência, esclarece à sociedade qual o seu entendimento quanto à legítima aplicação das normas tributárias: tais decisões divergentes (“não permitido”) ensejam a atuação da CSRF para a uniformização da jurisprudência administrativa. Diante de uma decisão da CSRF, a sociedade pode compreender com mais certeza quais condutas são (ou têm sido) legitimadas pela administração fiscal, como um aceno de segurança jurídica àqueles que seguirem o mesmo caminho.

Nos moldes de nosso sistema jurídico, a decisão da CSRF apresenta **elevada eloquência** para a transmissão de mensagem à sociedade que, de boa-fé, poderá compreender como deverá agir para estar em conformidade com o entendimento da administração fiscal. Gráficamente, em continuidade à ilustração acima, poderíamos ter a seguinte imagem como **decorrência de uma decisão da CSRF**:

Figura 06. Norma de escusa de penalidade à conduta razoável.



Nesse seguir, independentemente de decisão divergente isolada (“*outlines*”), caso o contribuinte trilhe o mesmo caminho indicado por uma constância de decisões do CARF, confirmada por decisão ou decisões da CSRF, a sua conduta deve ao menos ser considerada razoável pela administração fiscal. Caso esse tribunal administrativo posteriormente altere o seu padrão de entendimento sobre o tema em questão, então será preciso reconhecer que haveria, ao menos, a “*dúvida*” requerida pelo art. 112 do CTN para a incidência da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*.

Essa questão foi analisada pelo CARF, por exemplo, em face da guinada de sua jurisprudência a respeito do *planejamento tributário*. Assim, no acórdão n. 101-95.537, este Tribunal compreendeu que não seria legítimo punir o contribuinte que teria sido induzido, à época dos fatos, pela jurisprudência pretérita:

PENALIDADE QUALIFICADA — INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE — ERRO DE PROIBIÇÃO — ARTIGO 112 DO CTN — SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI — Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudenciais contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. Recurso provido parcialmente.

(Acórdão n. 101-95.537, Processo n. 11065.001589/2004-67, sessão de 24/05/2006)

A aludida norma também encontra reforço no art. 100 do CTN:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.208-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/07/2016 por ANDRÉ MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 06/07/2016

6 por ANDRÉ MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO,

Assinado digitalmente em 08/07/2016 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 08/07/2016

por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assina

do digitalmente em 06/07/2016 por RONALDO APELBAUM

Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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.*

Como se observa, o art. 100 do CTN deixa clara a necessidade de exclusão de penalidade pecuniária caso o contribuinte obedeça normas complementares consubstanciadas, por exemplo, em decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa (inciso II) ou, ainda, em práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas (inciso III).

É preciso compreender claramente a relação estabelecida entre os arts. 100 e 112 do CTN. Se, por um lado, o art. 112 deixa em aberto quais critérios podem ser utilizados para que o aplicador verifique se há a “dúvida” que lhe obriga a interpretar a penalidade da forma mais favorável ao acusado, por outro, o art. 100 do CTN não exclui das decisões administrativas colegiadas a serventia de se prestarem à aferição da referida “dúvida” e da razoabilidade da conduta adotada pelo contribuinte.

Também é preciso observar que **constância de precedentes** do órgão máximo de julgamento da administração fiscal pode ser compreendido como *práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*, abarcadas pelo art. 100, **III**, do CTN.

Tais normas encontram fundamento de validade na Constituição Federal. Entre outras normas constitucionais que podem ser citadas, merece destaque a que prescreve a observância no “princípio da razoabilidade”, explicitado por REGINA HELENA COSTA¹⁹ do seguinte modo ao lecionar sobre “princípios gerais do direito sancionador”:

“Merece referencia, outrossim, o princípio da razoabilidade. No direito brasileiro, a razoabilidade encontra fundamento expreso no art. 5º, LIV, CR, segundo o qual “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

A razoabilidade é medida em relação ao interesse público específico. A razoabilidade deve ser tomada como aquilo que a sociedade pode admitir como uma das soluções possíveis para o caso concreto; é o padrão social a respeito de certas condutas e, portanto, só pode ser aferida em função da realidade, de um contexto determinado.

Pensamos, assim, que razoabilidade e proporcionalidade sejam termos fungíveis, a significar diretriz implícita fundamentada nas ideias de devido processo legal substantivo e de justiça, com vistas à proteção da arbitrariedade”

Desse modo, os aplicadores do Direito tributário, entre eles os Conselheiros do CARF, possuem uma bússola prescrita pelo ordenamento jurídico para que, no caso de conduta razoável do contribuinte que suscite “dúvida” quanto à sua punibilidade, trilhem a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Não se pode deixar de observar que o art. 100, II, do CTN, erigiu “as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa” com *status* de *normas complementares*, desde que a lei lhes atribua “eficácia normativa”. Note-se que o ordenamento atribui juridicidade às normas “gerais e abstratas”, “gerais e concretas”, “individuais e abstratas” ou “individuais e concretas”²⁰. A todos esses enunciados prescritivos o sistema jurídico atribui “eficácia normativa”. E os acórdãos enunciados pelas Turmas Ordinárias e pela CSRF do antigo Conselho de Contribuintes, que compõem a série constante referida nas ilustrações acima, possuem “eficácia normativa”, de natureza individual e concreta.

A atribuição de *eficácia normativa individual e concreta* às referidas decisões é suficiente para os propósitos da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*: evidenciar que outros contribuintes, mesmo que estranhos ao procedimento administrativo, poderiam ter justificáveis “dúvidas” sobre a vedação de uma conduta.

2.3. Qual a relevância ao presente caso do art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64?

O art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64 também atribui *eficácia normativa* às decisões dos tribunais administrativos para afastar a aplicação de penalidades aos contribuintes que lhe adotarem como diretriz para a condução de seus atos, o que reforça a subsunção à norma do art. 100, II, do CTN. O referido dispositivo possui a seguinte redação:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

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

a) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

(...)

A adoção da norma em questão pode ser observada em precedentes como o seguir, proferido pelo Conselho de Contribuintes no acórdão 2202-00142:

“DECISÃO IRRECORRÍVEL DE ÚLTIMA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. MULTA DE OFÍCIO. INCABÍVEL. Na constituição de crédito tributário relativo ao IPI, é incabível a exigência da multa prevista no art. 80 da Lei nº4.502, de 1964, quando comprovado que o sujeito passivo agira ou pagara o

²⁰ É o que leciona PAULO DE BARROS CARVALHO, *in verbis*: “Por fontes do direito havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas. O significado da expressão fontes de direito implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui avante, de “veículo introdutor de normas”. Isso já nos autoriza a falar em “normas introduzidas” e “normas introdutoras”. Pois bem, nos limites desta proposta, as fontes do direito serão os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que introduzam no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas. Agora, tais ocorrências serão colhidas enquanto atos de enunciação, já que os enunciados consubstanciam as próprias normas. Trata-se de um conceito sobremaneira relevante porque a validade de uma prescrição jurídica está legitimamente ligada à legitimidade do órgão que a expediu, bem como ao procedimento empregado na sua produção.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 45)

imposto em conformidade com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida anteriormente à ocorrência dos fatos geradores.”

É preciso, então, verificar a relevância ao presente recurso especial do art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64.

Analisadas as normas do CTN sobre a matéria, é possível avançar na análise do ciclo de positivação do Direito tributário para cogitar, por hipótese, três possíveis reações do legislador ordinário: **i)** regular, sem restringir, a fruição da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*; **ii)** restringir ou mesmo proibir que a interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida na penalização de conduta razoável; **iii)** quedar-se silente, tendo em vista que os aplicadores do Direito tributário já se encontram suficientemente tutelados sobre a questão.

O art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64, como se vê, cuida da fruição da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*. O legislador ordinário requereu decisão da CSRF como requisito para a demonstração da razoabilidade da conduta do acusado capaz de evidenciar “dúvida” que lhe garanta a mais favorecida das interpretações e o afastamento de penalidades (“decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal”). Além disso, o legislador ordinário não exigiu qualquer *constância de entendimento* do Tribunal, valendo-se do singular (“decisão irrecurável”) para fazer referência àquilo que serviria de escusa à aplicação de penalidade, enfatizando que o contribuinte não necessita ser parte do procedimento administrativo que deu origem à decisão paradigmático (“seja ou não parte o interessado”).

Assim, parece correto compreender que a Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”, apresenta três espectros normativos. Primeiro, apenas declara a *norma de escusa de penalidade à conduta razoável* já prescrita pelo CTN, ao que se poderia chamar de *meramente pedagógica* ou *didática*²¹. Segundo, ao tornar prescindível a pluralidade das decisões de mesmo sentido, satisfazendo-se com uma única decisão irrecurável da CSRF, o legislador ordinário tornou mais objetiva a aferição da “dúvida” que garante ao acusado a mais favorecida das interpretações. Por fim, ao exigir decisão irrecurável da CSRF, o enunciado prescritivo por ser considera restritivo, pois tais condições não foram requeridas pelo legislador complementar.

São controvertidas algumas questões sobre a eficácia da Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”. Seria possível, por exemplo, questionar se haveria proporcionalidade na suposta distinção do legislador, em agraciar exclusivamente as relações jurídico-tributárias atinentes ao IPI com uma *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*. Porque o legislador garantiria apenas em relação às relações em torno do IPI a aplicação de tal norma que, afinal, vivifica a segurança jurídica, a justiça fiscal e a boa-fé? Tais questões poderiam ser solucionadas, por exemplo, considerando-se o caráter geral da Seção II da Lei n. 4.502/64, que trata “Da aplicação e graduação das penalidades”, com eficácia normativa sobre todos os tributos federais.

No entanto, não me parece necessário enfrentar tais questionamentos, pois o presente caso seria igualmente solucionado com ou sem a aplicação direta da Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”.

²¹ Há no sistema jurídico normas cuja função é meramente pedagógica, declaratória, didática. Tais normas não são, em absoluto, imprescindíveis, já que não lhes cabe mais do que repisar de forma mais clara e eficaz à sociedade algum mandamento já existente no ordenamento jurídico. A importância de normas gerais e abstratas meramente pedagógicas pode estar relacionada com a necessidade de se lembrar aos aplicadores do Direito a sua cogência, de modo que, quanto menor a *eficácia social* das normas do sistema jurídico, mais pertinência pode vir a ter enunciados prescritivos meramente *pedagógicos, didáticos*.

Ocorre que, na hipótese da Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”, ser aplicável apenas ao IPI e, assim, não poder ser suscitado aos casos envolvendo IRPJ e CSL, o art. 112 do CTN possui eficácia suficiente para vincular o julgador. Se o legislador ordinário quedou-se silente ao voltar as suas atenções à tributação sobre a renda, o seu silêncio transmite a mensagem eloquente de que a justiça fiscal, a segurança jurídica e a boa-fé administrativa foram adequadas e suficientemente prestigiadas pelo CTN, não sendo necessário mais qualquer atividade legislativa para dar eficácia à *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*.

Da mesma forma, não é aplicável ao caso concreto o Parecer Normativo COSIT n. 23, de 6 de setembro de 2013, que trata da força vinculante de um acórdão administrativo em relação a terceiros. Ocorre que, no caso concreto, não se trata simplesmente de aplicar, com força de *norma complementar*, o teor de um acórdão do CARF, emanado em relação a um terceiro, com a conseqüente exclusão de penalidades (CTN, art. 100, II). Trata-se de reconhecer se há ou não a “**dúvida**” requerida pelo art. 112 do CTN decorrente da **constância de precedentes** do órgão máximo de julgamento da administração fiscal, que se aproxima mais da hipótese do art. 100, III, do CTN.

2.4. Qual a extensão da proteção ao contribuinte, distinguindo-se o débito principal das penalidades pecuniárias que o acompanham?

Na análise da obrigação tributária objeto do presente processo administrativo, é preciso distinguir o *crédito tributário* da *penalidade pecuniária* (CTN, art. 113, §1º). Ocorre que a *norma de escusa de penalidade à conduta razoável* apenas tem eficácia sobre a *penalidade pecuniária*, sem afetar a cobrança do tributo (CTN, art. 3º).

O art. 146 do CTN tutela os casos em que a administração fiscal altera o seu entendimento quanto à correta aplicação de uma norma de incidência tributária. Para os contribuintes que tiveram as suas condutas já fiscalizadas para averiguação de subsunção a uma norma tributária no período em que a administração mantinha, por exemplo, entendimento de não incidência, o referido dispositivo do CTN prescreve a inalterabilidade da situação jurídica estabelecida. Em relação aos exercícios ainda não fiscalizados, no entanto, a novel interpretação poderia ser legitimamente adotada, não havendo direito adquirido desse contribuinte à interpretação pretérita.

Por sua vez, a ressalva “em relação a um mesmo sujeito passivo”, contida no art. 146 do CTN, não estende a *terceiros* a garantia de que serão observados, pela administração fiscal, idênticos critérios jurídicos para o lançamento do tributo. Assim, se duas empresas concorrentes forem fiscalizadas pela primeira vez, para a averiguação de fatos semelhantes, em um mesmo período, pelo mesmo agente fiscal, não há, *a priori*, garantia a nenhuma delas de que lhes seja aplicada homogênea interpretação jurídica. Da mesma forma, ainda que todos os concorrentes de uma empresa obtenham da administração fiscal um mesmo entendimento (não cobrança de um tributo, por exemplo), não poderia esse contribuinte, apenas por esse fundamento, exigir da administração fiscal não ser cobrado desse tributo. Ocorre que “as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, que por qualquer razão venham a ser alteradas, tem relevância para afastar penalidades, mas não afetam a cobrança do tributo em si (CTN, art. 100, III e parágrafo único).

Como se constata, o ordenamento jurídico proíbe que o fisco castigue, com penalidades pecuniárias, o contribuinte que agiu, à época dos fatos, em conformidade com a interpretação então mantida pela administração fiscal. Mas a proteção em exame não proíbe a administração fiscal de alterar o seu entendimento e realizar a cobrança de certo tributo dentro do prazo de 5 anos, contados conforme o art. 150 ou 173 do CTN.

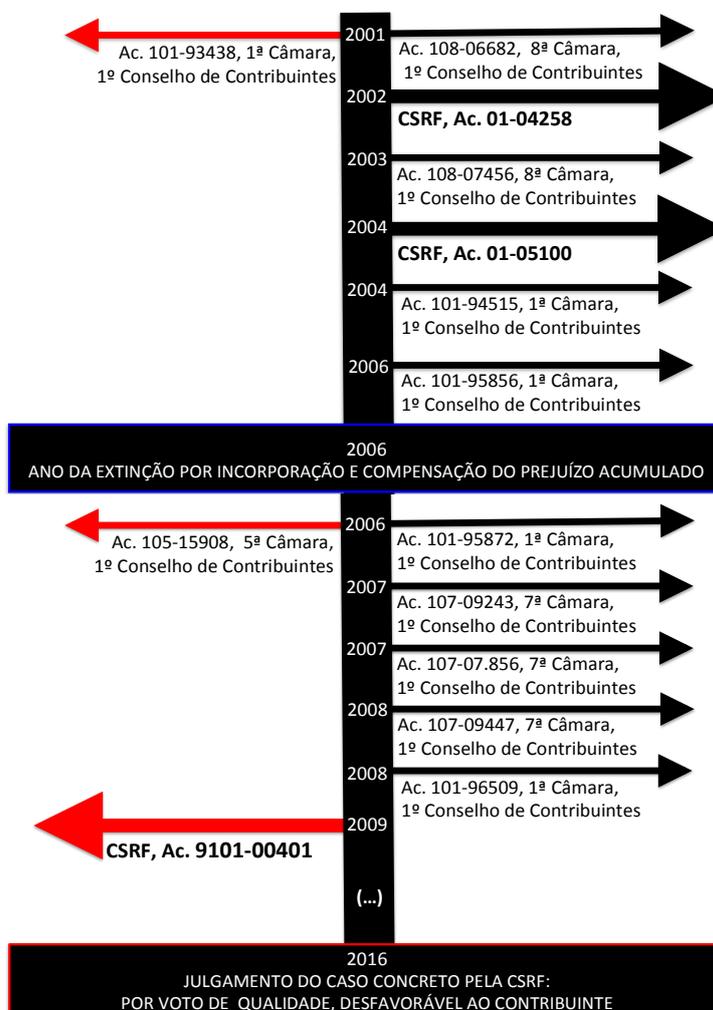
Assim, se aplicável ao presente caso, a *norma de escusa de penalidade à conduta razoável* afastaria apenas a cobrança da multa imposta no AIIM.

2.5. O caso concreto se adequa às situações que reclamam a proteção da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*?

No presente caso, é preciso aferir se, em **2006**, quando a conduta do contribuinte foi concretizada, haveria uma padrão nas decisões deste Tribunal administrativo que indicasse como legítimo o caminho então trilhado.

Já se verificou, na análise do mérito do presente recurso especial (vide tópico “1.4”), a evolução da jurisprudência do CARF atinente à “trava dos 30%”. A representação gráfica abaixo ilustra a constância do entendimento mantido pelas Turmas Ordinárias e pela CSRF do antigo Conselho de Contribuintes quando o contribuinte, em face de sua extinção por incorporação, realizou a compensação de seus prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) sem a “trava dos 30%”.

Figura 06. Constância de decisões do CARF sobre a “trava dos 30%”.



Como se observa, em **2006**, o contribuinte estava imerso em um sistema jurídico no qual as decisões enunciadas pelo CARF, inclusive por sua CSRF, manifestavam com *constância* que, em face de extinção da pessoa jurídica por incorporação, seria legítima a compensação de seus prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) sem a “trava dos 30%”.

A CSRF se manifestou sobre a matéria em **2002** e em **2004**, considerando legítima tal conduta, sem destoar da imensa maioria dos acórdãos proferidos pelas Turmas Ordinárias.

É muito coerente a observação de ROBERTO DUQUE ESTRADA²² a respeito do cenário instaurado à época da conduta praticada pelo contribuinte (**2006**), *in verbis*:

“Qualquer consultor em matéria tributária, entre dezembro de 2002 e outubro de 2009, quando indagado por clientes se uma pessoa jurídica, no período base de sua extinção, em virtude de cisão, fusão ou incorporação, poderia compensar integralmente o saldo de prejuízos fiscais acumulados, isto é, sem observar o limite de 30% de redução do lucro líquido, teria respondido afirmativamente à questão e classificado como muito remota a probabilidade de perda em eventual discussão administrativa.

O consultor tributário fundamentaria sua resposta na jurisprudência consolidada da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), inaugurada pelo Acórdão CSRF/01-04.258, de 1o de dezembro de 2002, da relatoria do conselheiro Celso Alves Feitosa, assim ementado: (...)”

Apenas a partir de **2009** (ou agosto de **2010**, quando foi formalizado o acórdão n. 9101-00401, da CSRF) é possível identificar uma mensagem diferente transmitida pelo órgão máximo de julgamento da administração fiscal quanto à legitimidade da conduta em questão.

Dessa forma, caso se compreendesse aplicável o art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64, para situações envolvendo a tributação da renda (e não apenas IPI), então será forçoso concluir que há substrato fático para a sua incidência ao caso concreto: ***o dispositivo exige uma única decisão irrecorrível da CSRF para suscitar o afastamento de penalidade, mas o contribuinte possuía, à época dos fatos, dois acórdãos da CSRF que reconheciam a legitimidade de seu agir.***

Não obstante, ainda que por qualquer razão se considere inaplicável ao presente caso a Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”, ainda assim deve ser reconhecida a incidência da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*.

No presente caso, o padrão da jurisprudência do antigo Conselho de Contribuinte à época da conduta praticada pelo contribuinte, inclusive em face das decisões da CSRF, demonstra que os atos praticados apresentavam elevada razoabilidade e não seriam, *a priori*, considerados como sujeitos à *punibilidade*. Quando muito, haveria “*dúvida*” (CTN, art. 112, *caput*) quanto à sua “*punibilidade*” (CTN, art. 112, III). Tais normas do CTN, que tratam da interpretação da legislação ordinária, se dirigem diretamente aos agentes fiscais e aos julgadores (administrativos ou judiciais), não havendo discricionariedade quanto à sua obediência.

Note-se que a aferição da “*dúvida*”, no presente caso, se torna manifesta pelo próprio julgamento do presente recurso especial, ocorrido em **2016**. Neste, houve empate entre os julgadores, pois 5 deles entenderam como legítima a conduta praticada pelo contribuinte, embora outros 5 tenham entendido pela ausência de permissivo expresso no sistema para a sua realização. Por voto de qualidade do i. Presidente da Turma, considerou-se como não permitido o aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas sem a “*trava dos 30%*”.

Assim, se em 2003, quando a conduta foi praticada, a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuinte indicava para a legitimidade dos atos praticados pelo contribuinte, em 2016 apenas um voto, em meio a um colegiado composto por 10 julgadores, seria suficiente para que a conduta em questão fosse considerada perfeitamente legítima. Nesse caso, como adverte a doutrina acima analisada, “a dúvida fica manifesta pela expressiva opinião da minoria vencida”²³.

2.4. Conclusões finais quanto à imposição de multa contra o contribuinte.

Por todos os fundamentos expostos, entendo que deve ser afastada a imposição da multa imposta no AIIM contra o contribuinte. No presente no caso, seria coerente que o contribuinte conduzisse os seus atos em conformidade com o padrão estabelecido pela constância das decisões do CARF, especialmente diante das decisões da CSRF que apontavam para a mesma direção. Se duas interpretações seriam possíveis, mas o órgão máximo de julgamento da administração fiscal confirmou que uma deles seria a correta, é razoável esperar que o contribuinte trilhasse por esse caminho, não sendo legítimo ao Estado lhe penalizar por agir de tal maneira.

Certa vez, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA²⁴ asseverou que “*O contribuinte não pode se convencer da justiça da tributação a que se vê submetido porque não encontra racionalidade na tributação nacional. Registra-se grande imoralidade fiscal no país*”. Se a constatação desse professor estiver minimamente correta, urge que os operadores do Direito, especialmente os agentes fiscais e os membros dos tribunais administrativos e judiciários, empenhem os seus maiores esforços para que a justiça fiscal, a segurança jurídica e a boa-fé nas relações entre fisco e contribuinte façam parte da realidade brasileira.

Se no Brasil o contribuinte pode ter a confiança de, hoje, pautar-se de boa-fé na forma como a administração fiscal interpreta e aplica reiteradamente uma certa norma jurídica, então nossa nação já terá evoluído para um Estado democrático de Direito que garante a segurança jurídica aos seus administrados. Contudo, se um particular corre o risco de amanhã vir a ser punido por ter agido exatamente da forma como a administração fiscal, por seu órgão máximo de julgamento, afirmava ser legítima à época dos fatos, então ainda falhamos vergonhosamente em termos de justiça fiscal, segurança jurídica e boa-fé nas relações mantidas entre fisco e contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Declaração De Voto

Conselheiro Ronaldo Apelbaum

Na sessão de março de 2016, essa Câmara se debruçou sobre Recursos apresentados pelo Contribuinte e pela PGFN em face de acórdão proferido pela r. 1ª T.O. da 2ª Câmara desta 1ª Seção, assim ementado:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006 PESSOAS JURÍDICAS. EXTINÇÃO. RESULTADOS NEGATIVOS ACUMULADOS.

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

Autenticado digitalmente em 06/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA. Assinado digitalmente em 06/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA. Assinado digitalmente em 14/07/2016 por CARLOS ALBERTO FERRETTI CARRETTI.

23 SCHOUBER, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 708-709.
24 OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Contribuições sociais e desvio de finalidade. In: SCHOUBER, Luís Eduardo; (coord.). Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Assinado digitalmente em 07/07/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assina

do digitalmente em 06/07/2016 por RONALDO APELBAUM

Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%. Os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 autorizam a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores, desde que o lucro líquido do período, ajustado pelas adições e exclusões previstas nas legislações daqueles tributos, não seja reduzido em mais de 30%. O limite à compensação aplica-se, inclusive, ao período em que ocorrer a extinção da pessoa jurídica, haja vista a inexistência de norma, ainda que implícita, que o excepcione. Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2006 SUCESSÃO. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO. Deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

No julgamento dos recursos especiais, a CSRF, por **voto de qualidade**, decidiu manter a glosa da compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e da base de cálculo negativa (CSL) levada a termo no AIIM, bem como a cobrança de multa e juros de mora. Em relação à possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL sem observância da denominada “trava de 30%”, defendi sua inaplicabilidade em situações de extinção da pessoa jurídica que carrega em seus livros fiscais o prejuízo e/ou base negativa. Nessa matéria, corroboro os argumentos expostas pela d. Relatora.

Outra argumentação, aduzida pelo Contribuinte, se refere à aplicabilidade do Art. 76, II, “a” da Lei 4.502/64. Embora a Lei tenha sido promulgada há mais de 4 décadas, podemos dizer que sua pertinência à situação em discussão é matéria nova no âmbito dessa Câmara. Alega que deveria ocorrer a exclusão de penalidade por ter agido de boa-fé, acompanhando o entendimento consolidado deste Tribunal à época dos fatos.

Em primeiro lugar, cumpre transcrever a Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87;

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

a) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

b) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado fôr parte;

c) de acôrdo com interpretação fiscal constante de circulares instruções, portarias, ordens de serviço e outros atos interpretativos baixados pelas autoridades fazendárias competentes.

Defende o Contribuinte, baseado nesse artigo e inciso mencionados, que à época dos fatos interpretou o dispositivo legal em conformidade com interpretação constante

de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, portanto, irrecurável dentro da sistemática aplicável ao processo administrativo.

Em relação à vigência e aplicabilidade desse dispositivo nos tempos atuais, utiliza como argumentação a expedição do recente Parecer RFB 23/2013 como fundamento da aplicabilidade desse artigo. Nesse ponto, ousa discordar frontalmente do Contribuinte, já que o Parecer não se presta a essa finalidade, apenas mencionando o artigo em questão e não reforçando sua validade. Todavia, entendo que tal discussão não é relevante, já que o art. 76 da Lei 4.502/64 encontra-se em sua plena vigência. Baseio-me no fato de que a legislação do IPI (origem do dispositivo) passou por diversas mudanças e sua última regulamentação (Decreto 7.212/10, art. 567) ainda reproduz tal regra.

Portanto, em minha opinião, não há dúvidas sobre sua vigência e aplicabilidade. E o Poder Executivo corrobora esse entendimento. Mas remanesceu a dúvida desse fato em razão da evolução legislativa no tempo. Isso porque o Código Tributário Nacional, recepcionado como Lei Complementar e posterior à Lei 4.506/64, traz regras específicas a respeito da matéria. Durante o julgamento, foi suscitado o art. 100 do Código, que, em seu inciso II, claramente menciona que as decisões dos órgãos administrativos somente podem ser encaradas como regra universal e posta se houver Lei que atribua caráter normativo à decisão. Senão vejamos:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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.

Ora, a leitura desse inciso do art. 100 do Código Tributário Nacional não coloca dúvidas a respeito sobre a continuidade do art. 76 da Lei. Especificamente em relação ao inciso III, que dá natureza de norma complementar às práticas reiteradas das autoridades administrativas, quantas seriam as decisões desse Conselho necessárias para considerar uma prática como reiterada? Não se trata de equação de simples solução, já que estamos navegando em um sistema tributário altamente complexo e de difícil compreensão.

Contudo, a argumentação de que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 100, disciplinou as situações em que as condutas das autoridades fiscais possuem força normativa, ainda que complementar, não explica a existência da ressalva do artigo 76, II da lei 4.502/64. A saída não está no artigo que dispõe sobre a força dos atos de autoridade, mas sim naquele que disciplina a aplicação de penalidades.

E, nesse ponto, adentro na análise do art. 112 do Código. Fundamentado na outorga de competência dada pelo art. 146 da CF/88, determina ao intérprete que deve considerar fatores como a natureza ou às circunstâncias materiais do fato para interpretar as

regras tributárias que definem penalidades. Em caso de “dúvida”, a norma deve ser aplicada “da maneira mais favorável ao acusado”, conforme se depreende:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

As decisões do CARF, quando vacilantes e finalizadas de forma pouco unânime (aliás, como no caso aqui em discussão), são verdadeiras demonstrações da existência de dúvidas quanto à extensão dos efeitos da aplicação de determinada regra jurídica. Quando falamos da CSRF, esse quadro é ampliado, já que os julgamentos dessa Câmara são fartamente utilizados por todos os aplicadores do Direito Tributário no Brasil. Enquanto não houver consolidação da jurisprudência na CSRF, haverá sempre dúvida razoável.

No presente caso, podemos dizer que no ano de 2006 havia dúvida razoável sobre a aplicabilidade da limitação de 30% aos casos de extinção da pessoa jurídica? O Conselheiro Luis Flávio Neto, durante o julgamento, demonstrou de forma bastante eloquente a existência de decisões do CARF e também da CSRF favoráveis à tese defendida pelos Contribuintes. Esse quadro apenas se estabilizou a partir de 2009, quando foi formalizado o acórdão n. 9101-00401, dessa Câmara Superior. Somente a partir daí era possível identificar uma mensagem diferente transmitida pelo órgão máximo de julgamento da administração fiscal quanto à legitimidade da conduta em questão, de forma clara e evidente.

Por tais razões, entendo que no caso em apreço deve ser afastada a aplicação de penalidade sobre as parcelas dos tributos que deixaram de ser recolhidas pela inobservância do limite de 30% estabelecido pela legislação. Em nome de verdadeira justiça fiscal e homenagem à proteção trazida pelo art. 112 do Código Tributário Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Ronaldo Apelbaum