



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

Processo nº 19515.001081/2010-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.683 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2014
Matéria Auto de Infração do IRPJ e Reflexos
Recorrente ULTRAGAZ PARTICIPAÇÕES S/A, que foi incorporada pela COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA, que por sua vez foi incorporada pela IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AUSÊNCIA DE ATUALIZAÇÃO CADASTRAL. EMPRESA NÃO BAIXADA JUNTO AO CNPJ. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO EXERCÍCIO DA AMPLA DEFESA. VÍCIO CAUSADO PELO RECORRENTE. LANÇAMENTO VÁLIDO.

Enquanto a contribuinte não proceder à baixa do CNPJ da empresa extinta por incorporação é válido o lançamento realizado em nome da empresa já extinta, mormente quando o vício tiver origem em atos omissivos e comissivos praticados pelo próprio contribuinte.

Não caracterizado o prejuízo ao exercício da ampla defesa, o erro na identificação do sujeito passivo não é suficiente para anular a exigência.

INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL EXCEPCIONANDO A REGRA GERAL.

A compensação de prejuízos fiscais não é elemento inerente ao cálculo da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei.

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

MULTA DE OFÍCIO. SUCEDIDA E SUCESSORA PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO OU SOB CONTROLE COMUM.

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 (Súmula CARF nº 47).

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por voto de qualidade, rejeitar a arguição de erro de identificação do sujeito passivo; e no mérito, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Relator

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração correspondente ao período-base de 01/01/2007 a 15/10/2007, lavrado em 28/04/2010, contra a empresa ULTRAGAZ PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ 57.561.960/0001-39, que em 15/10/2007 incorporou a empresa SPGAS Distribuidora de Gás Ltda, CNPJ 65.828.550/0001-39, sendo que a ULTRAGÁZ, em 26/11/2008, foi incorporada pela COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA (CNPJ 33.069.766/0001-81), que em 02/11/2009 foi incorporada pela IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A (CNPJ 33.337.122/0001-27).

Em síntese, pelo que se extrai do relatório do acórdão recorrido e do item 3 do Termo de Verificação Fiscal de fls. 317 e seguintes, trata o presente processo de exigência de IRPJ e CSLL referente ao período acima indicado, com base no entendimento de que mesmo na hipótese de extinção da empresa por incorporação é aplicável o limite de compensação dos prejuízos fiscais de 30% do lucro líquido (trava), previsto no artigo 510 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, ao argumento de que "considerada a inexistência de ato na legislação tributária que ampare a compensação integral de prejuízos e/ou BC negativas de CSLL por empresas extintas por incorporação, essa fiscalização, essa fiscalização, norteada pelo princípio da legalidade... está efetuando o lançamento ... com obediência da trava de 30%."

Segundo consta do termo de verificação fiscal, à fl. 318, "na DIPJ referente ao período-base de 01/01/2007 a 15/10/2007 e entregue em 30/11/2007, foi efetuada a compensação de prejuízos conforme demonstrado abaixo:

IRPJ	Lucro Real após compensação de prej. próprio per. de apuração	16.633.846,22
	Compensação de prejuízos fiscais de exercícios anteriores	16.633.846,22
	Compensação de prejuízos fiscais de exercícios anteriores (limite 30%)	4.990.153,87
	Valor tributável apurado pela fiscalização - parcela excedente aos 30%	11.643.692,35

CSLL	Compensação de BC negativas de CSLL	16.633.846,22
	Compensação de prejuízos fiscais de exercícios anteriores (limite 30%)	4.990.153,87
	Valor tributável apurado pela fiscalização - parcela excedente aos 30%	11.643.692,35

Efetuada o lançamento em face da empresa ULTRAGÁZ PARTICIPAÇÕES S/A - CNPJ 57.651.960/001-39, em 20/05/2010 veio aos autos a impugnação de fls. 336 em nome da empresa IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A - CNPJ 33.069.766/0001-81, informando que a empresa ULTRAGAZ tinha sido incorporada pela COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA e esta pela impugnante IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A.

Quanto ao mérito, com base em doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira e de Hiromi Higuchi, sustentou:

(i) "é necessário, para correta compreensão da norma legal, que o intérprete perquiria sobre a sua finalidade e leve em conta a '*mens legis*'";

(ii) "a análise da exposição de motivos da Medida Provisória nº 998, de 1995, que foi posteriormente convertida na Lei nº 9.065, evidencia que o legislador, em momento algum, pretendeu eliminar a compensação dos prejuízos fiscais";

(iii) "a expressão 'sem retirar do contribuinte o direito de compensar'", prevista na exposição de motivos, "reforça o ... entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação dos prejuízos acumulados, sendo inaplicável a trava"; e

(iv) "a própria lei proíbe a transferência do prejuízo fiscal não compensado até o ato de fusão, incorporação ou cisão, para a sucessora da pessoa jurídica que tinha prejuízo fiscal".

(v) Assim, "no caso de incorporação, 'a exclusão decorre da combinação da norma limitadora, que não exclui a compensação integral, mas apenas a limitou em cada período-base, com a norma proibitiva da transferência da compensação para as pessoas jurídicas sucessoras... o impasse se resolve através da permissão de compensação integral pela sucedida, em situação que não está abrangida pela hipótese de incidência da norma de limitação.'" ¹

A DRJ julgou improcedente a impugnação sendo que os fundamentos do acórdão recorrido podem ser sintetizados por meio de sua ementa, a seguir transcrita:

*PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO. LIMITE.
INCORPORAÇÃO.*

Na compensação de prejuízo fiscal deve ser obedecido o limite de 30% do lucro líquido ajustado, mesmo nos casos de extinção da sociedade empresária por incorporação.

Impugnação improcedente.

Nos termos da certidão de fls. 617, da decisão acima referida, a parte interessada foi intimada em 13/12/2012 e apresentou recurso de fls. 568 e seguintes, protocolizado em 11/01/2013, repisando as alegações da impugnação, alegando, ainda:

1. Que o presente processo decorre de auto infração lavrado em face da empresa Ultragaz Participações S/A (sucédida pela Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga que, por sua vez, foi incorporada pela ora recorrente), na qualidade de sucessora da empresa SPGAS Distribuidora de Gás Ltda (CNPJ 65.828.550/0001-39), para exigência de IRPJ e CSLL, referentes ao período de 1/1/2007 a 15/10/2007, decorrente da glosa das compensações integrais realizadas pela SPGÁS Distribuidora de Gás Ltda. na DIPJ/07 apresentada em situação especial de incorporação (período de apuração 01/01/2007 a 15/10/2007).

2. Nulidade da autuação, porquanto lavrada em nome da empresa ULTRAGAZ PARTICIPAÇÕES S.A, em 28/04/2010, sendo certo que, nesta data, a referida empresa já se encontrava desde 26/11/2008, quando incorporada pela Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga em 26/11/2008. Neste sentido, cita jurisprudência deste Conselho em defesa de sua tese (fl. 571).

3. Quanto ao mérito, argumenta que o limite de 30% não exclui o direito a compensação do valor integral do crédito e que a regra da trava de 30% deve ser interpretada tendo por norte a continuidade da sociedade e o objetivo da norma que o instituiu, não podendo ser aplicada em situação não prevista pelo legislador. Nesta linha, igualmente cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes em defesa de sua tese (fls. 572 e seguintes).

4. Por fim, caso mantida a glosa das compensações invoca os artigos 100, III e 132 do CTN, bem como fundamentos de doutrina e jurisprudência, pedindo que seja afastada a multa de ofício e os juros moratórios.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, relator

O recurso encontra-se previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, é tempestivo, encontra-se devidamente fundamentado e foi interposto por parte legítima que pretende ver a decisão da DRJ reformada. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

I - Da questão relacionada à alegação de erro quanto ao sujeito passivo

Segundo consta do item 1 do termo de verificação fiscal (fl. 317), a ação foi concluída em 28/04/2010 junto à empresa ULTRAGAZ, CNPJ 57.561.960/0001-39, em razão da empresa SPGAS, CNPJ 65.828.550/0001-39, ter sido extinta por incorporação ocorrida em 15/10/2007.

Sustenta a recorrente que em 28/04/2010, quando do lançamento frente à empresa ULTRAGAZ, CNPJ 57.561.960/0001-39 este não poderia ter se efetivado pelo fato que esta empresa também não existia mais. Tinha sido extinta por incorporação realizada em 26/11/2008.

A intimação de fls. 04, datada de 05/10/2009, foi endereçada à empresa SPGAS. Em tal dada já tinha sido entregue a Declaração Especial de fls. 07/30, tempestivamente apresentada (fl. 30), correspondente ao período de 01/01/2007 a 15/10/2007, dando conta da extinção da empresa SPGAS em razão da incorporação pela ULTRAGAZ.

À fl. 60 dos autos identifica-se petição datada de 12 de novembro de 2009, em nome da SPGAS apresentando, dentre outros documentos, os seguintes estatutos/contrato sociais:

a) instrumento de fls. 67 a 75, datado de 31/12/2003, e registrado na Junta Comercial em 26/04/2004 (fl. 76), transformando a SPGÁS em sociedade limitada.

b) anexo I, de fl. 77 a 103, contendo o contrato social da empresa SPGÁS, datado de 31/12/2003 e registrado na junta comercial em 26/04/2004;

c) atas de reunião de fls. 107 a 113, que ocorreram até 27/04/2007;

d) Lalur do ano-calendário de 2007 (fl. 114);

O termo de intimação nº 02, de fls. 155, datado de 17/12/2009, em que a empresa foi intimada para apresentar as atas de incorporação e esclarecer quanto aos procedimentos adotados junto à Receita para regularização do CNPJ, visto que o CNPJ da SPGÁS ainda aparecia como ativo.

Em resposta à intimação acima referida foram apresentados os seguintes documentos:

Processo nº 19515.001081/2010-73
Acórdão n.º 1402-001.683

S1-C4T2
Fl. 626

a) ata de fls. 160/168 que deliberou sobre a incorporação e laudo de avaliação de fls. 174/182;

b) parecer de fls. 183/199 e seguintes sobre a inaplicabilidade da trava à compensação na declaração final de empresa extinta;

c) parecer de fls. 200 a 224, também tratando sobre a inaplicabilidade da trava à compensação na declaração final de empresa extinta.

Pelo que se extrai dos fatos até aqui expostos, em que pese a ata da Assembleia Geral Extraordinária que se realizou em 26/11/2008 (fl. 600/607), com registro na Junta Comercial em 11/11/2009, deliberando a incorporação da empresa ULTRAGAZ, CNPJ 57.561.960/0001-39, em face de incorporação pela empresa IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A - CNPJ 33.069.766/0001-81, tem-se que até tal data inexistia nos autos informações sobre a extinção da empresa ULTRAGÁZ, que sofreu autuação.

Ao iniciar a redação deste voto, no que diz respeito à extinção da empresa autuada, pautei-me pelo dever de boa-fé imposto às partes, procurando identificar se a referida ULTRAGÁZ, antes da autuação, tinha COMUNICADO sua baixa junto à SRF e cheguei a conclusão que sim, conforme se depreende do documento de fls. 609, a seguir transcrito:

CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA - CNPJ			
		MINISTÉRIO DA FAZENDA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	
		CERTIDÃO DE BAIXA DE INSCRIÇÃO NO CNPJ	
NÚMERO DO CNPJ 57.561.960/0001-39		DATA DA BAIXA 26/11/2008	
DADOS DO CONTRIBUINTE			
NOME EMPRESARIAL ULTRAGAZ PARTICIPACOES S.A.			
ENDEREÇO			
LOGRADOURO R FRANCISCO EUGENIO		NÚMERO 329	
COMPLEMENTO TERREO PARTE PAVMTO1 A 3 SALA 201 A 1002	BARRO OU DISTRITO SAO CRISTOVAO	CEP 20.941-120	
MUNICÍPIO RIO DE JANEIRO	UF RJ	TELEFONE 21-25745634	
MOTIVO DE BAIXA			
INCORPORACAO			
Certifico a baixa da inscrição no CNPJ acima identificada, ressalvado aos órgãos convenientes o direito de cobrar quaisquer créditos tributários posteriormente apurados. Emitida para os efeitos da Instrução Normativa RFB nº 1.183, de 19 de agosto de 2011. Emitida às 15:51:34, horário de Brasília, do dia 10/01/2013 via Internet			
UNIDADE CADASTRADORA: 0710800 - RIO DE JANEIRO I			

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

Autenticado digitalmente em 10/09/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/09/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/09/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 11/09/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Apesar do acórdão recorrido, à fl. 554, indicar que nos sistemas da RFB a data que aparece como incorporação da ULTRAGÁZ pela COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA (CNPJ 33.069.766/0001-81) é 08/2010, a cópia do cartão do CNPJ, acima identificado, indica como sendo 21/11/2008.

Ademais, quando da sustentação oral, o patrono da interessada, na defesa de sua tese, apresentou a Ficha 53 da DIPJ de 2008, entregue à Receita, indicando a incorporação da empresa ULTRAGAZ (CNPJ 57.651.960/0001-39) pela empresa Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga.

Discutiu-se, ainda, na sessão de julgamento, o porquê não havia sido dado baixa do CNPJ da ULTRAGAZ junto à Receita e qual a razão de petições em nome desta, se a mesma já se encontrava extinta.

Inicialmente, à luz do disposto nos artigos 219 e 226 da Lei das S/A, extingue-se a Companhia por incorporação. A constituição da empresa, assim como sua extinção por incorporação, dá-se mediante registro do respectivo ato na Junta Comercial, ou, na linguagem do artigo 968 do Código Civil, no Registro Público de Empresas Mercantis. Em se tratando de S/A, para o caso de constituição, observa-se, ainda, o disposto no artigo 80 da Lei nº 6.404, de 1976.

Em outras palavras, extingue-se a sociedade por deliberação dos sócios e registro dos respectivos atos na Junta Comercial.

A exigência de entrega de declaração especial à Receita, em caso de incorporação (art. 21 da Lei nº 9.249, de 1995), é obrigação que não diz respeito à essência do ato realizado (incorporação), mas tem por finalidade apurar o montante dos tributos devidos, bem como possibilitar que a Administração Tributária tenha conhecimento da extinção da empresa pela incorporação. No caso, o evento aqui referido constou da FICHA 53 da DIPJ da empresa incorporada, entregue na forma de memoriais, quando do julgamento². Neste sentido, a partir de 11/11/2009, data do registro da incorporação da ULTRAGAZ na Junta Comercial, a empresa deixou de existir. Se houver entrega da DIPJ em atraso tal fato é causa de multa cobrada pela Administração Tributária e não motivo que invalide ou suspenda os efeitos da incorporação. O ato de outrem ter peticionado em nome dela não se constitui em elemento capaz de lhe conferir como agente de direito capaz de contrair direitos e obrigações.

O fato de que o CNPJ constou ativo da Receita, como observado durante os debates na sessão de julgamento, é ato que não diz respeito à eficácia da incorporação, pois enquanto existir pendência de débito a SRF não dá baixa no CNPJ.

Observe, por oportuno, que a questão relacionada à ilegitimidade da autuação lavrada em face da empresa ULTRAGÁZ só foi suscitada no recurso. No entanto, no que se refere à legitimidade do sujeito passivo, por dizer respeito a pressupostos de validade do lançamento e regular desenvolvimento do processo, é matéria de direito que pode ser suscitada em qualquer instância. Em outras palavras, em relação à matéria de direito não há preclusão. É dever do julgador conhecer do direito e aplicá-lo em face ao caso concreto.

Conforme definido no artigo 142 do CTN, cabe a autoridade fiscal, quando do lançamento, identificar o sujeito passivo. Neste sentido, se o lançamento foi feito em face de pessoa jurídica já extinta, não há como mantê-lo. Tem-se, neste caso nulidade por erro na identificação do sujeito passivo. Neste sentido, destaco os seguintes precedentes:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 1998

ERRO SUJEIÇÃO PASSIVA - PESSOA JURÍDICA EXTINTA - LANÇAMENTO INVÁLIDO. É inválido o lançamento que identificada como sujeito passivo pessoa jurídica já extinta, pois esta é incapaz e não pode compor o pólo passivo da relação jurídico - tributária. (CSRF. Acórdão 9101-000.858. Rel. JOÃO CARLOS LIMA JÚNIOR. Jul. 29/01/2014).

Ementa

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Data do fato gerador: 31/12/2004, 31/12/2005.

RECURSO DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE. Sendo a sociedade incorporadora a responsável pelos tributos devidos pela incorporada até a data da sucessão, declara-se, por erro na identificação do sujeito passivo, a nulidade dos autos de infração formalizados em face da pessoa jurídica incorporada, já extinta quando da lavratura, tendo a fiscalização conhecimento de tal fato no curso do procedimento fiscal. Recurso de ofício negado. (acórdão 1103-003.830. Rel. Conselheiro EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO. Jul. 07/03/2013).

LANÇAMENTO. FORMALIZAÇÃO CONTRA EMPRESA EXTINTA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO A extinção da pessoa jurídica, por qualquer forma que seja (incorporação, cisão ou distrato, para exemplificar) e o cancelamento de sua inscrição no CNPJ tornam inábil lançamento sobrevivendo a tal ato por evidente erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária dada como ocorrida. Preliminar Acolhida. Recurso provido. (acórdão 2202-002.504. Rel. ANTÔNIO LOPO MARTINEZ. jul. 13/10/2013).

LANÇAMENTO – PESSOA JURÍDICA EXTINTA – LIQUIDAÇÃO

– O artigo 121 estabelece que o sujeito passivo é quem estiver obrigado ao pagamento do tributo, que pode ser o contribuinte ou o responsável indicado na lei. A pessoa jurídica subsiste até o final de sua liquidação, de modo que não é possível promover lançamento (formalização da relação jurídico tributária) contra uma pessoa extinta pois ela é inexistente no mundo jurídico. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO – PESSOA JURÍDICA EXTINTA – É inadmissível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica extinta, bem como a transferência do pólo passivo da relação jurídica tributária no curso do processo administrativo a um dos sócios da empresa sem o devido processo legal para identificar o responsável conforme

previsto no Código Civil e no Código Tributário Nacional (arts. 128 a 135), abrindo a possibilidade do direito à ampla defesa e ao contraditório. Recurso especial provido. (acórdão CSRF/01-05.352. Rel. JOSÉ HENRIQUE LONGO. Jul. 05/12/2005).

No entanto, se vencido quanto a esta preliminar, passo à análise do mérito da questão, iniciando com algumas ponderações e fundamentos contidos em minuta de voto da ilustre conselheira Karem Juredini.

Historicamente, a legislação fiscal sempre regrou os efeitos dos prejuízos fiscais e bases negativas, acumulados pela pessoa jurídica, na apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mas, normalmente, por uma questão orçamentária ou de fluxo de caixa, impôs restrições aos efeitos, melhor dizendo, às compensações. Tais limitações foram ou de natureza temporal ou de natureza quantitativa. Tratam-se de hipóteses excludentes, nunca estabelecidas de forma cumulativa - limitações temporais e quantitativas.

A primeira limitação surgiu com a Lei nº 154, de 1947 que, em seu artigo 10, estabeleceu que “o prejuízo verificado num exercício poderia ser deduzido, para compensação total ou parcial, dentro de três exercícios subsequentes”. Tratou-se, portanto, de uma limitação temporal. Nesta época, apesar da limitação temporal, a dedução não tinha que respeitar qualquer trava (limitação quantitativa) em relação ao lucro tributável. Também não havia limitação para a transferência de prejuízo fiscal. Posterior a esta, seguiu-se o Decreto-Lei nº 1.493, de 1976, que apenas ampliou o limite temporal para quatro exercícios subsequentes.

Atualmente, encontram-se em vigor duas limitações: a limitação introduzida pelo Decreto nº 2.341, de 1987, que estabelece vedação expressa à possibilidade de a empresa resultante de fusão ou incorporação aproveitar os prejuízos fiscais da empresa extinta; e a limitação prevista na Lei nº 8.981/95 (artigos 42 e 58), cumulada com a Lei nº 9.065/95, que estabeleceram, em substituição à limitação de quatro exercícios (limitação temporal), uma limitação percentual (quantitativa) anual, autorizando a utilização do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL até 30% (trinta por cento) do lucro auferido, sem, contudo, estabelecer qualquer caducidade do uso do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa. Ajuda-se o fluxo de caixa do Estado, mas o contribuinte não perde o direito à utilização do prejuízo fiscal e da base negativa, tratando-se de situação que observa maior equidade do que aquela limitação temporal anterior. Antecipa-se o tributo, mas tem-se, em contrapartida, um direito que permanece em seu ativo, usualmente denominado de “*tax allocation*”.

Vê-se, portanto, que nunca subsistiram limitações temporais e quantitativas concomitantes. Isto porque, tanto o aproveitamento de prejuízos fiscais quanto o aproveitamento de base de cálculo negativa da CSLL se configura como direito do contribuinte, inerente aos princípios que regem a apuração do IRPJ/CSLL e à lógica contábil que determina os efeitos intertemporais dos atos das pessoas jurídicas, a qual atribui os critérios da apuração do lucro líquido, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL.

A apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem origem no lucro líquido contábil. Não é possível se falar em base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem vinculá-los à origem contábil, porquanto seu ponto de partida são as apurações e demonstrações contábeis.

A contabilidade tem como um de seus princípios estruturantes o princípio da continuidade da pessoa jurídica, aplicável diretamente na apuração do lucro líquido que servirá, com os devidos ajustes, de base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como se extrai do próprio nome, o princípio da continuidade pressupõe que a pessoa jurídica continuará a operar. A existência de exercícios financeiros (assim como de períodos de apuração) é mera ficção, “determinada pela necessidade de se tomar o pulso do empreendimento de tempos em tempos” (conforme NPC 27 do IBRACON).

Ainda, segundo o Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e tornado obrigatório pela CVM, através da Deliberação nº 539/08, a continuidade da pessoa jurídica é essencial para a elaboração das demonstrações contábeis:

“Continuidade

23. *As demonstrações contábeis são normalmente preparadas no pressuposto de que a entidade continuará em operação no futuro previsível. Dessa forma, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis terão que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada.”*

Como bem lembrou o Conselheiro Alexandre Alkmim “para fins de verificação da situação da empresa durante a sua vida, essa é obrigada a realizar apuração de balanços periódicos, pelo que o resultado do balanço ao final de um período é necessariamente o ponto inicial para o balanço do exercício seguinte”.

A apuração do lucro líquido e, conseqüentemente do IRPJ e da CSLL, deve considerar minimamente a continuidade da pessoa jurídica e a interligação de seus exercícios, que não podem ser tomados de forma estanque. Conforme escreve Eliseu Martins (em Parecer Inédito que recebi no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais), “os exercícios sociais são absolutamente interligados” e aponta para o exemplo de uma empresa em fase pré-operacional, ou seja, que ainda está construindo suas dependências e não iniciou, de fato, suas atividades operacionais que irão gerar lucro:

“Se essa empresa ficar dois anos em pré-operação, ela irá ser tributada e irá publicar as suas demonstrações duas vezes. E nenhum ciclo terá sido completado, talvez sequer iniciado. Todavia, isso não significa dizer que o que ocorreu nesses dois períodos não terá impacto nos períodos futuros. Muito provavelmente ela irá apresentar prejuízo nesse período, prejuízo esse formado por despesas que, provavelmente ajudarão a produzir lucros futuros, mas que por força das regras contábeis atuais, não podem deixar de ser descarregados para o resultado”.

Ou seja, os lucros apresentados no futuro são decorrentes do custo do investimento e da inexistência de receitas do passado. No mesmo sentido, Humberto Ávila (em Parecer Inédito que recebi no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais) aponta que não há simplesmente como separar prejuízos anteriores e lucros posteriores:

“Os lucros subseqüentes – insista-se o quanto for necessário – são meros resultados de despesas e custos formadores de prejuízos antecedentes. Sendo assim, porém, a desconsideração de eventos que compõem uma cadeia de eventos econômicos conduzirá a uma tributação totalmente aleatória”.

O pressuposto da continuidade e a consideração dos efeitos interperíodos-base fica evidente, não só na contabilidade – ponto de partida para a apuração dos tributos sobre a renda/lucro, mas na própria sistemática da apuração do IRPJ/CSLL. De um modo geral pode-se entender renda de mais de um modo. Vejamos, podemos entender renda simplesmente como a diferença entre receitas e despesas/custos em um determinado período, como também podemos entender como acréscimo de valor apurado pela comparação entre os balanços de abertura e fechamento do período.

Porque a outorga constitucional, seja para a tributação do imposto sobre a renda seja para a tributação pela CSLL, pressupõe o acréscimo patrimonial, ainda que não se considere imediatamente e integralmente os efeitos do balanço do exercício anterior, tem-se, no limite, um sistema híbrido, que jamais ignora os efeitos interperíodos. Claro que estamos a tratar de lucro real, já que a apuração pela forma presumida só pode se reportar a um período estanque, mas é legítima porquanto opcional para o contribuinte. Da mesma forma, a apuração por arbitramento só tem lugar na impossibilidade de aferição do real.

Sobre as normas fiscais para a apuração dos tributos em questão e a sua consideração dos efeitos interperíodos-base, basta lembrar das prescrições legais acerca dos efeitos da reserva de lucros, do ativo diferido, da escrituração da Parte B do LALUR (cujo objetivo, dentre outros, é controlar os efeitos intertemporais da apuração do Lucro Real, como por exemplo, os efeitos da depreciação e da amortização, assim como as reservas de lucros), da previsão para tributação ou não da recuperação de custos e do próprio conceito básico de vinculação entre custos e receitas, como tão comumente discutido nos contratos de longo prazo.

Não discuto, até porque fora da minha competência de julgadora administrativa, qualquer questão de inconstitucionalidade e ilegalidade nas limitações legais da dedução de prejuízo fiscal e de base negativa. Tenho por ponto de partida justamente a legalidade de tais disposições normativas, sempre no pressuposto de que permanece o contribuinte com o direito de aproveitamento futuro dos prejuízos fiscais e de bases negativas. Se, de um lado, recolhem-se os tributos com a observância da trava imposta legalmente, de outro lado, permanece como um ativo seu, o direito representado pelos valores que serão, no futuro, compensáveis com os lucros apresentados. Sobre tal direito, a própria Receita Federal se manifestou em Perguntas e Respostas de 2005, *verbis*:

481. A pessoa jurídica que tiver prejuízo fiscal de períodos de apuração anteriores devidamente apurado e controlado no Lalur, vindo a se submeter à tributação utilizando-se de outra base que não a do lucro real, perderá o direito de compensar este prejuízo?

O direito à compensação dos prejuízos fiscais, desde que estejam devidamente apurados e controlados na parte B do Lalur, somente poderá ser exercido quando a pessoa jurídica for tributada com base no lucro real, pois quando a forma de tributação for outra não há que se falar em apurar ou

compensar prejuízos fiscais. Esse direito, entretanto, não será prejudicado ainda que o contribuinte possa, em algum período de apuração, ter sido tributado com base no lucro presumido ou arbitrado. Assim, no período-base em que retornar à tributação com base no lucro real poderá compensar o prejuízo fiscal constante no Lalur, parte B, observada a legislação vigente à época da compensação (IN SRF nº 21, de 1992, art. 22) (grifos nossos).

Tanto a compensação do prejuízo fiscal e bases negativas é um direito do contribuinte, decorrente dos efeitos intertemporais na apuração do IRPJ e da CSLL, que a própria Receita Federal esclareceu, quando da instituição da limitação quantitativa (trava), que, ainda que o contribuinte saia da apuração pelo Lucro Real, quando ele para ela retornar, tem o direito de retomar esse ativo, representado pelos prejuízos compensados com os tributos a serem apurados.

Nesse sentido, a sistemática que se observa para a pessoa jurídica é absolutamente diversa daquela que se apresenta para a pessoa física, porquanto não se pode falar em acréscimo patrimonial, sem considerar os custos de investimento. Para a pessoa física, os custos sempre se acumulam em suas declarações e são transportados para períodos seguintes. Para a pessoa jurídica, entretanto, muitas vezes os custos de investimento não são apresentados em outro lugar senão nos prejuízos contábeis apurados. Se o prejuízo fiscal é operacional, a par dos ajustes efetuados para apuração do lucro real, este também demonstra os resultados negativos auferidos pela pessoa jurídica ao longo dos anos e serve de parâmetro para aferição do acréscimo patrimonial, a partir da consideração do investimento efetuado pelos seus sócios.

Partindo desse mesmo raciocínio e tendo em vista o princípio da continuidade, o artigo 189 da Lei nº 6.404/64 determina que, no balanço, do resultado do exercício devem ser deduzidos os resultados negativos (prejuízos), a fim de que seja apresentada a real situação patrimonial.

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

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

Assim, também no âmbito da Lei das S.A., o efeito interperíodos-base é evidente: o lucro de um período não pode ser distribuído aos sócios, sem a consideração dos prejuízos acumulados, sempre na finalidade de preservação do patrimônio da pessoa jurídica. Ora, o próprio patrimônio da pessoa jurídica é o espelho dos efeitos intertemporais, porquanto representa o resultado do capital investido e os resultados, positivos ou negativos, apresentados pela pessoa jurídica ao longo dos anos.

Como dito, a própria distribuição de dividendos pressupõe que os prejuízos de anos anteriores foram absorvidos pelos lucros dos períodos subsequentes, de forma que apenas desse modo é possível saber se há disponibilidade ou não para distribuição dos dividendos. Complementa Eliseu Martins:

“Se os exercícios fossem compartimentos sem comunicação, todo o lucro teria que ser totalmente distribuído, e novo dinheiro para novos investimentos deveria ser solicitado aos donos. Como isso não ocorre, lucros podem ficar retidos como reservas, mas podem ser absorvidos por prejuízos subseqüentes, e os dividendos relativos a essa parte absorvida jamais poderá vir a ser distribuída”.

Feitas essas considerações, partindo da premissa que os efeitos intertemporais são condição necessária para a aferição da efetiva situação da pessoa jurídica e são princípios observados na contabilidade, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL, na legislação fiscal e no Direito Civil, ao tratar das pessoas jurídicas, temos que, sem tal consideração, não se tem a real dimensão do acréscimo patrimonial passível de tributação. Sobre este aspecto, tanto o IRPJ quanto a CSLL pressupõem um acréscimo patrimonial. O acréscimo patrimonial então considera o resultado de um ano, sem desprezar a necessária recomposição das perdas de anos anteriores ou vice-versa.

Sobre a relação entre o conceito de renda e a interligação dos exercícios (princípio da continuidade), Humberto Ávila (em Parecer que recebi no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais) explica:

“É justamente porque o conceito de renda é dinâmico que não se pode sequer concebê-lo sem a noção de período. A renda é, pois, uma medida periodicamente vinculada: ela não surge em um momento, mas em um período, no qual as despesas são produzidas e os rendimentos são auferidos. O mesmo vale para os prejuízos: eles também não podem ser concebidos sem uma dimensão temporal.

Diante desse quadro, surge a questão de saber qual o período adequado à correta verificação da renda como acréscimo patrimonial líquido. Como afirmado, o acréscimo patrimonial é resultado de gastos anteriores. Não se pode, portanto, separar a renda de um ano com os prejuízos de anos anteriores, como se fosse eles – a renda e os prejuízos – elementos conceitualmente dissociáveis. Insista-se: a renda é resultado de despesas e custos formadores de prejuízos anteriores”.

Sobre a impossibilidade da total desconsideração dos efeitos intertemporais, se já é impossível imaginar que se auferi renda num exercício sem considerar os custos incorridos para a geração dessa renda, que podem ter sido justamente a causa do prejuízo operacional refletido no prejuízo fiscal operacional, em anos anteriores, mais impossível ainda é imaginar a tributação de um ganho de capital sem a consideração desses prejuízos. Isto porque, daí de forma expressa, o artigo 43 do Código Tributário Nacional, ao determinar a competência da União para tributar pelo IRPJ, especificamente em seu inciso II, quando trata da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, expressamente assevera que devem ser assim entendidos os acréscimos patrimoniais. Vejamos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Vale dizer, diferentemente da pessoa física que carrega os seus custos incorridos ao longo dos anos e esses são computados no caso de eventual ganho de capital tributado pelo IRPF, na pessoa jurídica os resultados negativos auferidos ao longo do ano, que nada mais significa que o investimento dos sócios no negócio, não compõem o custo, mas ao contrário, diluem o custo do investimento e assim, não entram como redutor da base do ganho de capital. Tal distorção só é reparada com o reconhecimento dos prejuízos fiscais operacionais, que em última instância representam o investimento do sócio no negócio, para efeito do cálculo do ganho de capital, em eventual venda de investimento ou de ativos.

Imagine-se uma empresa constituída com R\$ 100.000,00, totalmente integralizado pelos sócios (pessoas jurídicas), em 31 de dezembro de 2000. Ao longo de alguns anos a empresa opera deficitariamente, e, por conta disso, seus sócios precisam investir mais R\$ 100.000,00 de capital. Durante esses anos deficitários, a empresa apurou prejuízo contábil e fiscal. Posteriormente, a empresa é vendida pelo valor de R\$ 250.000,00, que dá origem ao lucro do período.

Na verdade, se o patrimônio inicial é de R\$ 100.000,00, com um investimento posterior de mais R\$ 100.000,00, somente se verifica acréscimo patrimonial para aquilo em que ele crescer acima de R\$ 200.000,00, ou seja, R\$ 50.000,00. “Qualquer incidência de imposto de renda em aparentes crescimentos momentâneos capturados em um período-base qualquer, sem a comunicação com outros períodos-base anteriores, que ocorram sem que haja um crescimento acima do seu valor original, haverá tributação do próprio patrimônio em si, e não da renda gerada por ele” (Parecer inédito de Eliseu Martins).

Contabilmente, o patrimônio é afetado não só pela conta que apresentou o capital investido, mas também pelos resultados negativos obtidos. Ou seja, o resultado negativo provocou a diminuição do patrimônio e é esse patrimônio reduzido pelo resultado passado que é considerado no período subsequente. Justamente por esta razão, evitando distorções, que as regras do Regulamento do Imposto sobre a Renda, fulcradas na Constituição Federal e legislação correlata, consideram também os efeitos intertemporais na apuração dos tributos sobre a renda/ ganho de capital – consideração do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, acumulados.

O que não se admite, e jamais pode se admitir, é que a apuração dos tributos sobre a renda tenha por ponto de partida uma apuração contábil que considere os efeitos intertemporais, inclusive tolhendo o custo e afetando o patrimônio, e por outro lado, ignore a existência de prejuízos fiscais (essencialmente operacionais) para efeito da mesma operação. Ao assim proceder se estaria retirando dos sócios os seus ativos e tributando esses mesmos ativos que deles foram expropriados. Não é o que fez a legislação, que tão somente estabeleceu um limite quantitativo e expressamente determinou que aquele direito permanece na sociedade, postergando seu uso, mas nada expropriando do patrimônio. Esse conceito sempre foi tão sedimentado que também tomo as considerações da própria Receita Federal, em suas Perguntas e Respostas, adotando por premissa o direito da sociedade manter o ativo correspondente à possibilidade de compensação futura de seus prejuízos, veja-se:

475. Como são compensados os prejuízos fiscais?

A partir de 1º/01/1995, os prejuízos fiscais ou compensáveis para fins do imposto de renda para os quais ainda não tivesse decaído o direito à compensação até 31/12/1994 (prejuízos de períodos encerrados a partir do ano de 1991), poderão ser compensados independentemente de qualquer prazo, observado em cada período de apuração o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 42, com as alterações da Lei nº 9.065, de 1995, art. 15; e IN SRF nº 11, de 1996).

O citado limite de 30% (trinta por cento) não se aplica em relação aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais, bem assim aos apurados pelas empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação (Beflex), aprovados até 03/06/1993 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 95, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995).

Se houver a possibilidade de compensação de parte do lucro real com prejuízos fiscais acumulados de períodos anteriores, utilizou-se em parte um direito, diferindo-se a parcela restante para o período seguinte. Porém, por se tratar de extinção da pessoa jurídica, se o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, acumulados, não puderem ser utilizados até o montante, cumulativamente, da sua existência e dos lucros auferidos até a data da extinção da pessoa jurídica, a incidência dos tributos não se dará sobre um aumento patrimonial, mas sobre o patrimônio, mormente porque se trata de excepcional situação em que o “ativo”, representado pelo *tax allocation*, deixará de ser um ativo, em razão da impossibilidade de transferência de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a pessoa jurídica sucessora.

É nesse sentido que tanto as normas contábeis quanto societárias, em atenção ao já mencionado princípio da continuidade da pessoa jurídica, determinam que sejam considerados os resultados negativos (prejuízos contábeis) de anos anteriores para apuração de seu lucro. Se os prejuízos contábeis originam também o prejuízo fiscal - a inter-relação entre eles é lógica - e se, conforme a norma CVM antes citada, as demonstrações contábeis são preparadas no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica, é certo que aos contribuintes deve ser permitida a sua utilização, não como benefício, mas como direito (trata-se de um ativo formado em decorrência dos seguidos investimentos), de forma a impedir a dilapidação do patrimônio após os investimentos iniciais.

O marco temporal não se confunde com a materialidade de incidência fiscal. Se para a tributação da renda importa o acréscimo patrimonial, ainda que o momento da ocorrência do fato jurídico tributário se consume num átimo de tempo (31 de dezembro de cada ano calendário), ele deve comportar todo o conjunto de elementos necessários a caracterizar o acréscimo, respeitando-se, certamente, as regras para tanto de apuração. Conforme citado por Humberto Ávila (Parecer Inédito), Roman Seer afirma: “um modo de consideração suprapериódico é necessário, porque a economia acontece de modo suprapериódico; as atividades econômicas não se deixam parcelar em doze meses”.

E não se pode desvincular o Direito e, mais especificamente, a tributação da renda de tais pressupostos, sobretudo em razão do princípio da capacidade contributiva e da continuidade da pessoa jurídica.

Por isso que, obviamente, o prejuízo fiscal e a base negativa é pressuposto necessário para a aferição da materialidade de incidência tributária e no caso de comprovada impossibilidade de utilização futura desses prejuízos, a trava não é aplicável. Essa é a melhor interpretação das disposições que estabelecem as limitações na utilização de prejuízos fiscais e bases negativas, sem arranhar-lhes a legalidade. Como bem assinala Gabriel Ivo (*Norma jurídica: produção e controle*, São Paulo, Noeses, 2006, p. 105), se não ocorre incompatibilidade total, não há que se falar em revogação, mas em lugar, que uma outra norma individual e concreta possibilite uma relação de coordenação entre as normas no sistema jurídico. Uma norma jurídica não perde sua validade quando, em caso específico, a sua aplicação está restrita em face de interpretação em conformidade com outras normas.

Nesse sentido, há que se analisar o caso concreto para efeito de subsunção do fato à norma, a partir dos seguintes critérios estabelecidos pelas limitações legais em questão:

- (i) a trava na compensação é sempre aplicada no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica, porque mantido o direito à compensação nos períodos seguintes;
- (ii) a trava na compensação dos prejuízos é aplicável nos casos de extinção da pessoa jurídica, na época em que não existia limitação quantitativa, mas tão somente temporal, porque era possível a utilização sem limitação quantitativa em cada período;
- (iii) a trava na compensação é aplicada, inclusive no caso de extinção da pessoa jurídica quando, por alguma razão, a compensação integral implicar em descumprimento da outra limitação legal, vale dizer, do Decreto nº 2.341/87 (limitação de transferência de prejuízo fiscal para a sucessora); e
- (iv) dado o texto no contexto, a trava só não é aplicável se comprovadamente não for possível, pela extinção da pessoa jurídica a utilização futura dos prejuízos fiscais e bases negativas e desde que não implique em transferência às avessas de tais resultados negativos para a sucessora.

De um lado, temos as normas legais que tratam das limitações à compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas, as quais não deixam de observar o princípio da capacidade contributiva em sentido objetivo, porquanto observam a consequência normativa constitucional necessária da consideração dos prejuízos na medida em que assinalam a não caducidade do direito de seu uso. De outro lado, temos o caso concreto, no qual devem ser verificadas todas as condições para que este se subsuma a uma ou outra regra.

A limitação temporal é regra funcional que visa a manutenção do fluxo arrecadatório do Estado, mas procura legitimidade na expressa menção de que não tolhe o direito da pessoa jurídica, mantendo-o até a sua integral utilização no curso dos períodos seguintes, prescrevendo este como o pressuposto fático de sua aplicação. A regra que impede a transferência de prejuízo fiscal para a sucessora, por sua vez, é norma antielisiva específica. Enquanto norma antielisiva específica, a verificação de seu cumprimento ou não depende da análise do caso concreto.

Por exemplo, se a incorporação ocorreu em razão de efetiva extinção das atividades da pessoa jurídica incorporada e o prejuízo e a base de cálculo negativa foram utilizados para compensação do lucro apurado à data do encerramento das atividades da incorporada, não há como se vislumbrar qualquer desobediência à norma que impede a transferência de prejuízo fiscal e base negativa para a sucessora. Mas este é apenas um exemplo, que não libera a análise dos casos concretos. Bom lembrar que, no exemplo de incorporação, a incorporada transfere o seu patrimônio, inclusive toda a parte B do Lalur (exceção ao prejuízo e base de cálculo negativa, acumulados) para a sucessora. Ora, como demonstramos, se o patrimônio já reflete as perdas, não é possível tributar o resultado auferido no encerramento da pessoa jurídica sem a consideração dessas perdas, refletidas no prejuízo e na base negativa.

Em suma, se o caso concreto não se subsume à incidência da norma antielisiva específica, tampouco ao fato jurídico da continuidade da pessoa jurídica, que é pressuposto para aplicação daquela outra regra limitadora (funcional), então não há limitação quantitativa para a compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas na extinção da pessoa jurídica. Ainda, entendo que até a formação do próprio prejuízo fiscal deve ser verificada em função de uma outra limitação, relacionada aos prejuízos não operacionais, nos termos do artigo 36 da IN SRF nº 011, de 21 de fevereiro de 1996.

Neste ponto, vale mencionar que a hipótese ora aventada não é aquela tratada pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 545.308/SP e 344.994/PR. Em primeiro lugar, de se lembrar que tais decisões não foram proferidas na sistemática dos Recursos Representativos de Controvérsia, nos termos do artigo 543-B do Código de Processo Civil, sendo o efeito daquelas decisões apenas *inter partes*. Ainda que assim não fosse, e mais relevante, tais decisões não analisaram caso, como é o presente, de extinção de pessoa jurídica, sequer servindo como jurisprudência indutora das decisões deste Tribunal Administrativo.

Tanto a questão examinada pelas Cortes Superiores não tratam da trava no caso de incorporação que em 20/05/2009, ao apreciar o AgRg no Recurso Especial nº 831.814 - RJ, que diante de acórdão sustentando que "a limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda, não se encontravam eivados de ilegalidade, em decisão proferida pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, foi dado provimento ao recurso especial determinando o retorno dos autos ao tribunal de origem para que enfrentasse a questão do caso concreto, isto é, quando da extinção da empresa em virtude da incorporação.

A questão acima destacada foi apreciada pelo TRF2 em 22/03/2011, sendo que o acórdão que transitou em julgado em 17/06/2011, contém a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO E EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - FALHA FORMAL - CORREÇÃO - INCORPORAÇÃO DE EMPRESA - IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITAÇÃO IMPOSTA PELOS ARTIGOS 42 E 58 DA MEDIDA PROVISÓRIA 812/94 - CONVERSÃO NA LEI N. 8.981/95.

1. Em decorrência da incorporação havida, é legítima a pretensão da impetrante em ver compensada, na determinação das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição

social sobre o lucro da empresa incorporada, a totalidade dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas desta última, apurados até 31 de dezembro de 1994, já que não pode compensar os prejuízos fiscais da sucedida, consoante os termos do art. 33 do Decreto-lei n. 2.341

2. Esta circunstância não compromete a conclusão de que são constitucionais os artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/95, que reduziram a 30% a parcela dos prejuízos sociais de exercícios anteriores, suscetível de ser deduzida no lucro real, para apuração dos tributos em referência.

3. A limitação imposta pelos artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/95 também incide sobre a CSLL, havendo a exigência, no entanto, quanto à observância do prazo nonagesimal pertinentemente à CSLL, em respeito ao art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Precedentes do Excelso STF.

4. Dessa forma, a dedução dos prejuízos fiscais da base de cálculo da CSLL somente sofrerá a limitação de 30% a partir da fluência do prazo nonagesimal, e, a partir daí, deve ser aplicada tal limitação, pois em perfeita consonância com a legislação de regência.

5. Embargos de declaração parcialmente providos. (Nº 0039536-31.1997.4.02.0000 (TRF2 97.02.39536-4). Rel. Juiz Federal Convocado Fernando Cesar Baptista de Mattos. jul. 22/11/2011).

Dos fundamentos do acórdão recorrido colho o seguinte trecho:

"Consoante já relatado, o v. acórdão de fls. 467/472, proferido pelo C. STJ nos autos do Agravo de Instrumento em apenso, determinou o retorno dos autos a esta Corte para que sejam supridas as omissões apontadas nos embargos da recorrente.

...

Em seus embargos (fl. 243), a impetrante alegou que o acórdão não se manifestou sobre a peculiar circunstância de que os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas foram apurados por ocasião da incorporação da ATI Empreendimentos Ltda, em cumprimento ao que dispõe o art. 21, §4º, da Lei n. 9.249/95, ora transcrito:

...

Salientou que, como sucessora a título universal, não poderia proceder à compensação, com seus próprios resultados positivos, daqueles prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL apuradas até 31.12.94, em razão da proibição contida no artigo 33 do Decreto-lei n. 2.341, que assim estabelece:

...

Feita esta breve exposição, concluo que, em decorrência de a impetrante ter incorporado a empresa ATI Empreendimentos Ltda, é legítima sua pretensão em ver compensada, na determinação das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro da empresa incorporada, os prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas desta última, apurados até 31 de dezembro de 1994, já que não pode compensar os prejuízos fiscais da sucedida, consoante os termos do art. 33 do Decreto-lei n. 2.341.

O entendimento acima, portanto, supre a primeira omissão destacada pelo C. STJ, qual seja, a circunstância de a impetrante estar incorporando uma outra empresa e estar pretendendo afastar a limitação legal de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas apenas para a empresa incorporada, por se tratar de seu último balanço."

Retomando os fundamentos obtidos por empréstimo dos estudos da ilustre Conselheira Karem Juredini, destaca ela que, em verdade, o Supremo Tribunal Federal, nos mencionados Recursos Extraordinários, apenas decidiu pela constitucionalidade da denominada "trava de 30%" em um contexto de continuidade da pessoa jurídica, mas não decidiu que esta deve ser aplicada nos casos de extinção da pessoa jurídica detentora dos prejuízos, tampouco fez quaisquer considerações acerca da intertemporalidade dos exercícios ou analisa a questão sob a ótica do princípio da capacidade contributiva.

A despeito de qualificar o aproveitamento dos resultados negativos como benefício fiscal, o uso dessa expressão, conforme ressalta Eurico Marcos Diniz de Santi (Estudo Técnico), é ambíguo e foi utilizado, pelo Supremo Tribunal Federal, provavelmente no sentido de competência facultativa da lei tributária tão somente, em nada se confrontando com a jurisprudência do egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Tanto assim que a conclusão do Supremo já serviu de supedâneo para todos os julgados do CARF (no sentido de que a trava de 30% é constitucional, no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica).

Neste passo, para a aplicação de um precedente jurisprudencial, é necessário cautela na análise da *ratio decidendi* como prescrição geral, razão pela qual relevante distinguir a fundamentação da decisão, de onde se extrai a interpretação dos tribunais superiores acerca de determinada norma, do dispositivo do julgamento, que é determinação específica direcionada tão somente ao caso concreto. É possível que uma prescrição geral não se enquadre exatamente na situação concreta que possui outras peculiaridades, as quais podem ensejar diversa conformação ao direito, sendo que, nessa hipótese, não há de se aplicar *ipso facto* a decisão proferida pelo respectivo Tribunal acerca da matéria, porque dela exatamente não se trata.

Como dito, no RE nº 545.308/SP e no 344.994/PR, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade da denominada "trava de 30%" em um contexto de continuidade da pessoa jurídica; enquanto que o presente caso trata da aplicação da mencionada trava no caso de pessoa jurídica extinta. Tal peculiaridade, conforme se demonstra é suficiente para afastar, senão pelas demais razões tratadas, a utilização de tal jurisprudência.

Aliás, o Supremo Tribunal Federal, em suas razões de decidir no referido caso, não contraria a decisão do Superior Tribunal de Justiça, esta sim analisou a questão também sob a ótica do conceito de renda e da continuidade da pessoa jurídica. Asseverou a Ministra Eliana Calmon, nos autos do Recurso Especial nº 993.975:

"limitada a dedução de prejuízos ao 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. (...) Como visto no início deste voto, não houve subversão alguma,

porque não olvidou o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que tornou-se escalonado".

No acórdão citado, a legalidade da “trava” tem por premissa a postergação, no tempo, da utilização do prejuízo, não implicando na sua eliminação, visto que seria sempre mantida a possibilidade de seu aproveitamento futuro.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, o Superior Tribunal de Justiça “firmou com nitidez a tese de que um ‘não acréscimo patrimonial’ não poderia ser incidido pelo Imposto de Renda, pois, se suprimido fosse o direito de compensação do prejuízo, um ‘não acréscimo patrimonial’ seria matéria tributável pelo imposto sobre a renda (...)”.

De acordo com a própria exposição de motivos de Medida Provisória nº 998 (posteriormente convertida na Lei nº 9.065/1995), se houver limitação temporal (por falta de continuidade da pessoa jurídica), não há que se aplicar a trava (limite) na utilização de prejuízo fiscal. E nem haveria que se exigir norma expressa para hipótese de exceção, consubstanciada na falta de continuidade da pessoa jurídica. Veja-se a clara redação da exposição de motivos da Medida Provisória:

“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 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.”

Resta evidente que a finalidade da lei não é vedar a compensação de resultados negativos, mas manter o *fluxo de caixa de arrecadação*. A possibilidade de se aproveitar integralmente os resultados negativos na extinção da pessoa jurídica decorre da própria lógica de sua limitação, estando expressa na exposição de motivos da Medida Provisória que a originou. Conforme escreve Eurico Marcos Diniz de Santi (Estudo Técnico apresentado no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais), trata-se de “uma norma implícita ou derivada do Sistema Tributário, que dispensa menção específica”. Digo eu que, contudo, está expressa nos motivos da norma que a originou, compondo o pressuposto fático de sua aplicação.

Corroborar com esse entendimento, as hipóteses específicas em que o afastamento da “trava” para compensação é expressamente previsto, a exemplo do artigo 14 da Lei nº 8.023/90, que o faz em relação aos prejuízos na atividade rural. As hipóteses específicas de *afastamento* da “trava” para compensação estão expressas porque em um contexto no qual a continuidade da empresa persiste. Para tais casos, sem dúvida, é necessária “norma expressa” afastando a “trava” para compensação. Diferentemente é a situação de extinção da pessoa jurídica – fora do contexto de continuidade –, hipótese em que não é necessária outra disposição expressa, porque da norma existente (de vedação de 30%) já se extrai o pressuposto fático de sua aplicação – manutenção do direito de compensar. Se no caso concreto o pressuposto fático de aplicação da norma não se verifica, por decorrência lógica ela não é aplicável naquele caso.

Tal conclusão não implica em legislar, porque aqui não se tem lacuna normativa ou lacuna axiológica. É a lei que estabelece a garantia da plena utilização do saldo

de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL. Interpretar de forma diversa significaria violação ao artigo 110 do Código Tributário Nacional e dos critérios de apuração do IRPJ/CSLL, além da deturpação do ponto de partida de sua apuração, qual seja, o lucro líquido contábil.

Reitero aqui que, caso não houvesse a limitação do artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 e fosse possível a transferência do prejuízo para a sucessora, não haveria que se discutir a inaplicabilidade da trava de 30% nos casos de extinção da pessoa jurídica, uma vez que tal extinção não implicaria na perda do direito à utilização dos prejuízos fiscais no futuro.

A norma individual e concreta, que analisa o caso e o subsume à hipótese de incidência, não implica em legislar diversamente daquilo que está no ordenamento, mas de aplicar o texto no contexto e implica, inclusive, em aplicar o texto conforme sua literal disposição. Ainda que de benefício fiscal se tratasse, a interpretação ora proposta não está em desacordo com o disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, que impõe interpretação literal às normas que concedem benefício fiscal. Vale dizer, ainda que tal artigo por absurdo se aplicasse ao caso, o que admito apenas para argumentar, já que não tratamos de isenção ou suspensão do crédito tributário, essa interpretação não deixa de ser literal.

A interpretação literal é aquela que não admite analogia ou amplitude de aplicação. Não se pretende aqui criar direito que não existe, mas apenas subsumir o fato à norma. A interpretação literal da norma não é simples leitura do texto, porque isso não é interpretar, mas é a leitura do texto no seu estrito programa. E o contexto é aquele que consta de forma expressa e literal na transcrita exposição de motivos da própria norma que estabeleceu a trava na compensação de prejuízos fiscais. Como ensina o jus filósofo Tércio Sampaio Ferraz Junior, “também pertencem à norma o programa e o âmbito normativo (...) a análise da norma exige a percepção de que ela expressa um programa normativo (cometimento), ou seja, a ordenação jurídica estabelecida”. Ainda, sobre os critérios de interpretação, não podemos confundir a analogia, que se refere à omissão, com a interpretação enquanto mero processo de busca da *ratio legis*.

Temos uma dimensão elocutiva, que limita a compensação de resultados negativos e uma dimensão ilocutiva inegável, integrante da própria norma, que consiste no direito de permanecer com os prejuízos ainda não compensáveis e compensáveis no futuro. A dimensão ilocutiva é pressuposto fático da aplicação da dimensão elocutiva.

A troca da limitação antes temporal pela limitação quantitativa configura um tratamento isonômico na tributação da renda. Uma visão estanque da tributação da renda, da qual decorra a impossibilidade de aproveitamento integral dos resultados negativos no futuro, discrimina ilicitamente os contribuintes cujas atividades envolvam altos investimentos antecedentes aos lucros, em contrariedade, portanto, à isonomia. Nas palavras de Humberto Ávila (Parecer):

“se a periodicidade do imposto sobre a renda for estanque para toda e qualquer atividade, aqueles contribuintes que exercem atividades que envolvam gastos produzidos em períodos antecedentes não poderão compensar seus prejuízos em períodos futuros. Esses entendimento, contudo, discrimina os contribuintes que exercem atividades cíclicas, com alto grau de risco e de investimento, em favor dos contribuintes que exercem atividades lineares, sem alto grau de risco e de investimento. Os

contribuintes não podem ser tratados de forma diferente em razão da sua atividade econômica (artigo 150, II)”

Por fim, esclareço que a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a despeito de algumas decisões que recentemente entenderam pela impossibilidade de aproveitamento integral, sempre foi esmagadoramente majoritária no sentido de ser possível a utilização integral do prejuízo fiscal e das bases negativas quando há extinção da pessoa jurídica, relativamente aos resultados gerados até a sua extinção. Nesse sentido, peço vênha para citar algumas decisões:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Anocalendario: 2003, 2004. Ementa: “TRAVA” DE 30% PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS NA INCORPORAÇÃO A finalidade da “trava” de compensação não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais, mas manter ou aumentar o fluxo de caixa de arrecadação, tanto que se revogou o limite temporal de compensação. A regra de limitação quantitativa da compensação só tem sentido no tempo (“vida” da pessoa). Como o lucro é apurado segundo cortes temporais mais ou menos arbitrários, porém necessários, por imperativo de ordem prática a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais implica essa periodicidade (e a interperiodicidade). 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. (Acórdão nº 1103-00.619, sessão de 31/01/2012)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Anocalendario: 2001. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ACIMA DO LIMITE DE 30%. A pessoa jurídica incorporada pode compensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da “trava” de 30%, em razão da vedação legal à transferência de prejuízos para a sucessora. (Acórdão nº 1103-00.617, sessão de 31/01/2012)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL — LIMITE DE 30% — INCORPORAÇÃO — À empresa extinta por incorporação não se aplica, no período do evento, o limite de 30% do lucro líquido ajustado em relação ao prejuízo fiscal acumulado de períodos anteriores. (Acórdão nº 1201-00.165, sessão de 27/08/2009).

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. Recurso provido. (Ac. 108-06.682).

IRPJ CSLL COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO 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 consequente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador, dês que tal determinaria o fenecimento do direito do contribuinte. Precedentes deste Conselho. (Ac. 107-09.447)

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. (Ac. CSRF/01-04.258)

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. Recurso provido. (Ac. CSRF/01-05.100)

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 subseqüentes, como determina a legislação. Neste caso, tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%. Recurso voluntário provido. (Ac. 101-95.872)

Ementa: COMPENSAÇÃO — PREJUÍZO FISCAL — BASE DE CÁLCULO NEGATIVA — INCORPORAÇÃO E CISÃO — A empresa extinta por cisão e incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido para fins de compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa acumulados. (Ac. 1201-00.108, sessão de 18/06/2009)

A motivação das decisões do Conselho não divergem do que procurei demonstrar, no sentido de que em não se verificando o pressuposto fático constante da dimensão ilocutiva da norma que limita a compensação de prejuízo fiscal, qual seja, a preservação do direito da pessoa jurídica de compensar os resultados negativos na superveniência de lucros futuros, o que é inerente ao princípio da continuidade da pessoa jurídica, essa norma não se aplica. Cancela-se o lançamento se verificado, concomitantemente: (i) a inexistência do fato que legitima a aplicação da norma funcional (trava) restritiva de direito, expressamente enumerada em sua exposição de motivos, (ii) a inexistência de afronta à proibição de transferência de prejuízo fiscal para a sucessora (o que implica na utilização de prejuízo fiscal e bases negativas até o limite do lucro auferido no encerramento do exercício) e, (iii) a inexistência de fundada contestação fiscal acerca do *quantum* e da natureza dos prejuízos fiscais e bases negativas.

Partindo dessas considerações e analisando o caso concreto, verifico que não há no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal ou na Decisão da DRJ quaisquer considerações sobre a inexistência ou artificialidade da operação de incorporação, tampouco é contestada a natureza do prejuízo fiscal ou eventual transferência às avessas desse prejuízo para a sucessora.

Essa conclusão não diverge da decisão recentemente exarada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região que, analisando hipótese de extinção da pessoa jurídica, concluiu pela constitucionalidade e legalidade da trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, asseverando, contudo, que tal norma não se aplica, por ausência de pressuposto fático, no caso de extinção da pessoa jurídica, na esteira das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, vejamos:

(...) INCORPORAÇÃO DE EMPRESA - IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – LIMITAÇÃO IMPOSTA PELOS ARTIGOS 42 E 58 DA MEDIDA PROVISÓRIA 812/94 – CONVERSÃO NA LEI N. 8.981/95 –

1. Em decorrência da incorporação havida, é legítima a pretensão da impetrante em ver compensada, na determinação das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro da empresa incorporada, a totalidade dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas desta última, apurados até 31 de dezembro de 1994, já que não pode compensar os prejuízos fiscais da sucedida, consoante os termos do art. 33 do Decreto-lei n. 2.341

2. Esta circunstância não compromete a conclusão de que são constitucionais os artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/95, que reduziram a 30% a parcela dos prejuízos sociais de exercícios anteriores, suscetível de ser deduzida no lucro real, para apuração dos tributos em referência.

3. A limitação imposta pelos artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/95 também incide sobre a CSLL, havendo a exigência, no entanto, quanto à observância do prazo nonagesimal pertinentemente à CSLL, em respeito ao art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Precedentes do Excelso STF.

4. Dessa forma, a dedução dos prejuízos fiscais da base de cálculo da CSLL somente sofrerá a limitação de 30% a partir da fluência do prazo nonagesimal, e, a partir daí, deve ser aplicada tal limitação, pois em perfeita consonância com a legislação de regência. (...)

(TRF2, Embargos de Declaração na AMS, Processo nº 0039536-31.1997.4.02.0000; TRF2 97.02.39536-4, julgamento de 22/03/2011).

Por todo o exposto, cancelar o lançamento por erro na identificação do sujeito passivo e, caso vencido neste ponto, no mérito voto por DAR PROVIMENTO ao recurso.

Processo nº 19515.001081/2010-73
Acórdão n.º **1402-001.683**

S1-C4T2
Fl. 645

Se eventualmente vencido no mérito, entendo que deve ser retirado os juros e a multa, nos termos do artigo 100, incisos II e III, e parágrafo único, do Código Tributário Nacional, uma vez que a compensação integral de prejuízos fiscais e bases negativas na extinção de pessoa jurídica sempre foi amplamente admitida pela jurisprudência administrativa deste Conselho, conforme se extrai dos acórdãos citados. Mesmo que existente algumas recentes decisões em sentido oposto, de se consignar que o lançamento foi efetuado antes de qualquer suposta divergência jurisprudencial relevante.

assinado digitalmente

MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

Voto Vencedor

Designado. Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Redator

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre Relator.

No que tange ao erro na identificação do sujeito passivo, mostra-se evidente que a Recorrente, mesmo alegando já haver extinção de ULTRAGAZ em 26/11/2008, durante todo o procedimento fiscal, além de não informar à autoridade fiscal sobre a extinção dessa empresa por incorporação, respondeu e subscreveu a todas as respostas aos termos de intimação em nome de ULTRAGAZ, empresa extinta perante a Junta Comercial pouco mais de um mês após início do procedimento fiscal, mas sem baixa perante o CNPJ, conforme se demonstrará oportunamente.

A ausência de boa-fé da Recorrente pode ser constatada em diversas passagens. O procedimento fiscal foi iniciado em nome do contribuinte SPGAS (intimação de fl. 04, lavrada em 05/10/2009). Tendo em vista a documentação apresentada e subscrita por SPGAS em resposta à intimação inicial, a autoridade fiscal constatou que tal empresa havia sido extinta por incorporação. Sublinhe-se que embora extinta, a resposta foi firmada em nome de SPGAS. Contudo, ao menos foram disponibilizados documentos dando conta de sua extinção.

Em razão de tal resposta, a autoridade fiscal questionou a empresa a respeito da regularização do cadastro das pessoas jurídicas junto à RFB (CNPJ), haja vista a ausência de informação sobre suposta a extinção de SPGAS.

Nesse momento, ao responder aos questionamentos da empresa, passou a fazê-la em nome de ULTRAGAZ, sem, contudo, fazer menção ou anexar qualquer documentação a respeito também da extinção de ULTRAGAZ por incorporação.

Veja-se, por exemplo, a resposta à intimação de fl. 232 em que a Recorrente responde a uma intimação (padrão utilizado no restante do procedimento fiscal):

Processo nº 19515.001081/2010-73
Acórdão n.º 1402-001.683

S1-C4T2
Fl. 647

RJ RIO DE JANEIRO DEMAC-RJ

Fl. 232



A
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil em São Paulo
Divisão de Fiscalização – Comércio – Equipe de Fiscalização 16

RPF nº: 0819000-2010-00135-1
Termo de Verificação e Intimação Fiscal

Recebido em
19/09/10
Emanoel

ULTRAGAZ PARTICIPAÇÕES LTDA., pessoa jurídica de direito privado, com estabelecimento matriz localizado na Avenida Brigadeiro Luis Antonio, 1343 – 9º andar, bairro Bela Vista, CEP 01317-910, cidade e estado de São Paulo, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ/MF sob nº 57.651.960/0001-39. Ressaltamos que, a empresa SPGAS DISTRIBUIDORA DE GAS LTDA, CNPJ/MF sob nº 65.828.550/0001-49 foi “Incorporada” pela empresa citada neste termo, vem, por seu procurador qualificado, entregar os documentos e prestar as informações solicitadas abaixo:

Ora, por que não foi informado, a partir daquele momento, que ULTRAGAZ também havia sido extinta? Ou, ao menos, anexada às respostas documentação dando conta de sua incorporação? Mostra-se evidente que o comportamento utilizado pela Recorrente foi o de induzir a autoridade fiscal a suposto erro na identificação do sujeito passivo.

Saliente-se ainda que embora a incorporação de ULTRAGAZ tenha sido realizada em 26/11/2008 (ata da Assembleia Geral Extraordinária datada de 26/11/2008 - fls. 600-607), o registro na Junta Comercial somente se deu em 11/11/2009 (conforme voto do ilustre Conselheiro Relator), ou seja, posteriormente, inclusive, ao próprio início do procedimento fiscal (termo de fl. 04, datado de 05/10/2009).

A respeito de tais datas, concluiu o r. Conselheiro Relator que o documento de fl. 609, extraído do sítio da RFB, confirmaria que as alterações realizadas no CNPJ teriam sido realizadas em tempo hábil, haja vista constar como “data da situação” o dia 26/11/2008. Veja-se suas conclusões:

Ao iniciar a redação deste voto, no que diz respeito à extinção da empresa autuada, pautei-me pelo dever de boa-fé imposto às partes, procurando identificar se a referida ULTRAGAZ, antes da autuação, tinha COMUNICADO sua baixa junto à SRF e cheguei a conclusão que sim, conforme se depreende do documento de fls. 609, a seguir transcrito:

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

Autenticado digitalmente em 10/09/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/09/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/09/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 11/09/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 19515.001081/2010-73
Acórdão n.º 1402-001.683

S1-C4T2
Fl. 648

CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA - CNPJ			
		MINISTÉRIO DA FAZENDA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	
		CERTIDÃO DE BAIXA DE INSCRIÇÃO NO CNPJ	
NÚMERO DO CNPJ 57.651.960/0001-39		DATA DA BAIXA 26/11/2008	
DADOS DO CONTRIBUINTE			
NOME EMPRESARIAL ULTRAGAZ PARTICIPACOES S.A.			
ENDEREÇO			
LOGRADOURO R FRANCISCO EUGENIO		NÚMERO 329	
COMPLEMENTO TERREO PARTE PAVMTO1 A 3 SALA 201 A 1002	BARRO OU DISTRITO SAO CRISTOVAO		CEP 20.941-120
MUNICÍPIO RIO DE JANEIRO	UF RJ	TELEFONE 21-25745634	
MOTIVO DE BAIXA			
INCORPORACAO			
Certifico a baixa da inscrição no CNPJ acima identificada, ressalvado aos órgãos convenientes o direito de cobrar quaisquer créditos tributários posteriormente apurados. Emitida para os efeitos da Instrução Normativa RFB nº 1.183, de 19 de agosto de 2011. Emitida às 15:51:34, horário de Brasília, do dia 10/01/2013 via Internet			
UNIDADE CADASTRADORA: 0710800 - RIO DE JANEIRO I			

Com a devida vênia, discordo de tal entendimento. Em primeiro lugar porque, conforme já evidenciado, a própria averbação de tal extinção perante a Junta Comercial foi realizada em data posterior ao início do procedimento fiscal, não havendo como se alterar o cadastro do CNPJ sem a apresentação de documento comprobatório da averbação perante a Junta Comercial de qualquer evento societário.

Ademais, a data de baixa consignada em tal documento deve, sempre, retroagir à data do evento, qual seja, a da assembleia realizada pela empresa incorporadora que aprovar a operação de reestruturação societária. Conforme dito, para implementação da alteração cadastral faz-se necessária a anexação da documentação comprobatória registrada junto ao órgão competente, no caso, a Junta Comercial. A esse respeito, transcrevem-se artigos de interesse da Instrução Normativa RFB nº 1470/2014, que atualmente disciplina a matéria:

Art. 14. As solicitações de atos cadastrais no CNPJ são formalizadas:

I - pela remessa postal ou entrega direta do DBE ou Protocolo de Transmissão à unidade cadastradora de jurisdição do estabelecimento, acompanhado de:

a) cópia autenticada do ato constitutivo, alterador ou extintivo da entidade, devidamente registrado no órgão competente, observada a tabela de documentos constante do Anexo VIII desta Instrução Normativa;

[...]

DA BAIXA DA INSCRIÇÃO

Art. 25. A baixa da inscrição no CNPJ, da entidade ou do estabelecimento filial, deve ser solicitada até o 5º (quinto) dia útil do segundo mês subsequente ao da ocorrência de sua extinção, nas seguintes situações, conforme o caso:

I - encerramento da liquidação voluntária, judicial ou extrajudicial;

II - incorporação;

III - fusão;

IV - cisão total;

V - encerramento do processo de falência, com extinção das obrigações do falido; ou

VI - transformação em estabelecimento matriz de órgão público inscrito como estabelecimento filial, e vice-versa.

§ 1º A baixa da inscrição no CNPJ, da entidade ou do estabelecimento filial, produz efeitos a partir da respectiva extinção, considerando-se a ocorrência desta nas datas constantes do Anexo VIII desta Instrução Normativa.

§ 2º A baixa da inscrição do estabelecimento matriz no CNPJ implica baixa de todas as inscrições dos estabelecimentos filiais da entidade.

§ 3º Deferida a baixa da inscrição, a RFB disponibiliza em seu sítio na Internet, no endereço citado no caput do art. 12, a Certidão de Baixa de Inscrição no CNPJ, conforme modelo constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.

§ 4º A baixa da inscrição no CNPJ não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades.

Anexo VIII

3.3 Baixa da Inscrição da Entidade por Incorporação, Fusão ou Cisão Total

Item	Motivo	Data do Evento	Ato Extintivo (regra geral)	Base Legal
3.3.1	Incorporação	Data da deliberação.	Ato deliberativo da incorporadora aprovando a incorporação, registrado no órgão competente.	CC, arts. 1.116 a 1.118; Lei 6.404/76, arts. 219, 223 a 227; Decreto 3.000/99 (RIR), art. 235.

[grifos nossos]

Vê-se, assim, que conforme estabelecido no art. 25, §1º, c/c com item 3.3.1 do Anexo VIII, da IN RFB 1470/2014, a data do evento deve ser sempre a data da deliberação da incorporadora aprovando a incorporação (comprovado mediante registro no órgão competente).

Esclarece-se que à época da alteração cadastral realizada pela Recorrente (e também à data da assembleia que aprovou a incorporação de ULTRAGAZ) vigia a IN RFB nº 748/2007, que em seus artigos 8ª, § 1º, inciso II, e 28, § 9º, já previam o mesmo *modus operandi* da atual norma infralegal.

Portanto, a documentação acostada aos autos pela Recorrente, de maneira alguma, demonstra que a informação de baixa de SPGAS deu-se no prazo previsto no art. 28 da IN RFB nº 748/2007 (cinco dias úteis), ou ainda em data anterior ao início do procedimento fiscal ou lavratura dos autos de infração.

Em sentido oposto, foram inúmeras as manifestações nos autos que demonstram o contrário. Aliás, o próprio patrono da Recorrente, na sessão de julgamento, questionado, esclareceu que o procedimento junto ao CNPJ somente foi providenciado após a lavratura dos autos de infração.

No momento da recepção da impugnação, por exemplo, o servidor responsável pelo protocolo fez constar, em 28 de maio de 2010, que a impugnação somente foi “*Recebida por insistência. Não consta no sistema a incorporação de Ultragaz por Ipiranga*”, conforme se pode observar à fl. 336, cujo excerto de interesse reproduz-se a seguir:

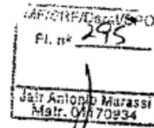
Processo nº 19515.001081/2010-73
Acórdão n.º 1402-001.683

S1-C4T2
Fl. 651

RJ- RIO DE JANEIRO DEMAC-RJ

Fl. 336

**BARCELLOS
TUCUNDUVA**
ADVOGADOS
56 *anos*



Gilberto Tamm Barcellos

Manoel Araújo Tucunduva
(in memoriam)

Rachel Ferreira Araújo Tucunduva

Eduardo Froehlich Zangerolami

Evadren Antônio Flaibam

Armin Lohbauer

Nelson Raimundo de Figueiredo

Ricardo dos S. de Almeida Vieira

Maurice van den Bergh van Heemstede

Roberto Teixeira Camargo

Rodrigo Arantes Barcellos

Andreza Pongelupi Figueiredo

Patrícia Hermont Barcellos Madera

Otávio Augusto de Lara Borsato

José Luis Leite Dóles

Thaia Del Cistia Tucunduva

Giancarlo Melito

Cristiane Yoshie dos Santos Morimoto

Thiago do Amaral Santos

Cauan Arantes Barcellos Silva

Gláucia Assalin Nogueira

Rodrigo Souza Macedo

ILMO. SR. DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SÃO
PAULO/SP



*Recabdo por insistência:
NÃO consta no sistema e incorporação
da Ultraga pela Ipiranga.*

Gláucia Luis Giacomini

CPF: 392.485.452-07

Auto de Infração – CSLL

(RPF n. 0819000-2010-00135-1)

Gláucia L. Giacomini

IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A, inscrita no CNPJ sob o nº 33.069.766/0001-81, sucessora de **ULTRAGAZ PARTICIPAÇÕES S/A**, com sede na R. Francisco Eugenio, n. 329, T 13 PUS 201 1002, Bairro São Cristóvão, Rio de Janeiro/RJ, CEP 20941-120, por seus advogados (docs. 01/02), tendo sido intimada do auto de infração em epígrafe em 28/abr/10 (doc. 03), vem apresentar sua impugnação, pelas razões a seguir aduzidas.

Termos em que, requerendo o encaminhamento da presente ao órgão de julgamento, bem como a suspensão da exigibilidade do débito,

Pede Deferimento.

São Paulo, 25 de maio de 2010.

Eduardo Froehlich Zangerolami
OAB/SP 246.414

Evadren A. Flaibam
OAB/SP 65.973

Processo nº 19515.001081/2010-73
Acórdão n.º 1402-001.683

S1-C4T2
Fl. 652

No mesmo sentido, o “Extrato do Processo” à fl. 520 - emitido quando do cadastramento da impugnação nos sistemas da RFB - indica que à data de cadastramento do processo (qual seja, 26/04/2010, com ciência do lançamento em 28/04/2010), bem como no dia da apresentação da impugnação (28/05/2010), a situação cadastral de ULTRAGAZ junto ao CNPJ era “Ativa Regular”, conforme pode-se observar no documento ora reproduzido (destaques por mim inseridos):

Fl. 520

RJ RIO DE JANEIRO
MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SÃO PAULO

Processo: 19515-001.081/2010-73
Interessado: CNPJ: 57.651.960/0001-39 - ULTRAGAZ PARTICIPACOES S.A.

MF/BRF/Derat/SPC
Fl. nº 430

Extrato do Processo

INFORMAÇÕES DO PROCESSO

Processo: 19515-001.081/2010-73 (Auto de infração - Em papel)
Situação/providência: **ATIVO** Início da situação: 26/04/2010
Forma de cadastramento: Integração com Ação Fiscal Data de cadastramento: 11/05/2010
Origem do CT: Ação Fiscal
UA de controle: 08.180.00 SÃO PAULO
UA de lavratura: 08.190.00 SÃO PAULO
UA de jurisdição: 08.180.00 SÃO PAULO
UA de localização: 08.180.00 SÃO PAULO
Localização COMPROT: 0116151-2 EQ CONTROLE COBRANCA CRED TRIB-DERAT-SPO

INFORMAÇÕES DO INTERESSADO

CNPJ: 57.651.960/0001-39 **ATIVA REGULAR**
ULTRAGAZ PARTICIPACOES S.A.
Endereço: AV BRIG LUIS ANTONIO, 1343 - 9 ANDAR - BELA VISTA - SAO PAULO - SP
CEP: 08210-040

IMPUGNAÇÃO

Data de entrada: 28/05/2010

À fl. 521, consta despacho corroborando tais informações (destaques por mim inseridos):

RJ RIO DE JANEIRO DEMAC-RJ

Receita Federal

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SÃO PAULO - DERAT
DICAT/EQCOB

Fl. 431

MEMO Nº: 472/2010

São Paulo, 30 de junho de 2010

DE: DERAT/SPO/DICAT/EQCOB
PARA: DERAT/SPO/EQCAD
ASSUNTO: ULTRAGAZ PARTICIPAÇÕES S/A - CNPJ 57.651.960/0001-39

O contribuinte em referência **apresentou impugnação** aos débitos constantes do processo nº 19515.001081/2010-73, **na qual informa que a sociedade foi incorporada** pela Cia. Brasileira de Petróleo Ipiranga, CNPJ 33.069.766/0001-81. Dessa forma, estamos encaminhando cópia da documentação apresentada para verificar a situação do CNPJ.

Processo nº 19515.001081/2010-73
Acórdão n.º 1402-001.683

S1-C4T2
Fl. 653

Já às fls. 553-554 - início do voto do acórdão recorrido - o ilustre relator fez constar tabela minuciosa a respeito das datas das extinções por incorporações sucessivas de SPGAS, ULTRAGAZ, COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA e, por fim, a atual Recorrente, IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A. Em tal demonstrativo se apontam as datas das assembleias em que houve deliberação sobre tais extinções por incorporação, restando evidente que somente em agosto de 2010 é que foram atualizados os cadastros do CNPJ de ULTRAGAZ e COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA.

Esclarece-se ainda que durante a sessão chegou-se a cogitar sobre a possível conversão do julgamento em diligência para confirmar tais informações. Contudo, diante de tal manifestação no acórdão recorrido, e, ante ao questionamento realizado ao patrono da Recorrente presente na sessão, aquiescendo quanto à veracidade de tais informações, concluiu-se que as alterações no CNPJ somente foram realizadas após a constituição do crédito tributário. Reproduz-se, por oportuno, a manifestação contida no voto condutor do aresto recorrido:

Voto

Da Admissibilidade da Impugnação

Consta do documento de fls. 295 que a Delegacia de origem recebeu a impugnação "por insistência". De acordo com o citado documento, tal fato se deu porque a incorporação da "Ultragaz" pela "Ipiranga" ainda não constava dos sistemas da Receita Federal.

RJ RIO DE JANEIRO DEMAC-RJ

Fl. 554

Processo 19515.001081/2010-73
Acórdão n.º 16-37.821

DRJ/SP1
Fls. 464

Analisando as informações que constam da tabela abaixo, as quais foram extraídas dos sistemas da Receita Federal, percebe-se que ocorreram sucessivas incorporações:

Nº	Incorporada	Incorporadora	Data da Assembleia	Data nos sistemas da RFB
1	SPGAS DISTRIBUIDORA DE GAS LTDA (65.828.550/0001-49)	ULTRAGAZ PARTICIPAÇÕES S.A.(57.651.960/0001-39)	15/10/07	03/2011
2	ULTRAGAZ PARTICIPAÇÕES S.A. (57.651.960/0001-39)	COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO IPIRANGA (33.069.766/0001-81)	26/11/08	08/2010
3	COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO IPIRANGA (33.069.766/0001-81)	IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S.A. (33.337.122/0001-27)	03/11/09	08/2010

Tendo em vista que, na data da impugnação (28/5/2010), o sujeito passivo era a IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S.A.(CNPJ nº 33.337.122/0001-27), exatamente a sociedade empresária subscritora da peça impugnatória, deve ser acatada a petição de fls. 295/300.

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

Autenticado digitalmente em 10/09/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/09/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/09/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 11/09/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quanto à entrega de DIPJ informando a extinção por incorporação, entendo ser irrelevante, ainda que comprovada sua entrega tempestiva (documento por mim não localizado nos autos), uma vez que a atualização do cadastro do CNPJ é regido por instruções normativas e toda e qualquer alteração deve se ater às normas complementares expedidas pela RFB, o que, inegavelmente, não foi observado a contento pela Recorrente e suas sucedidas.

Nesse cenário, não há dúvida que a Recorrente buscou induzir a fiscalização em erro, respondendo em nome de pessoa jurídica extinta, não informando as operações de incorporações realizadas e também não atualizando os cadastros das pessoas jurídicas extintas, buscando beneficiar-se de sua própria torpeza. Diante dos elementos já analisados, é fácil constatar que a Recorrente preferiu não apresentar tais documentos justamente para, em sua defesa, alegar a incorreção do procedimento do Fisco.

A incompatibilidade dos atos processuais praticados pela Recorrente é mais do que evidente.

Diversas teorias tratam da questão da produção de provas nestas situações. Uma das teses que mais ganha relevo atualmente é a chamada dinamização do ônus da prova, tendo na obra “Ônus Dinâmico da Prova”, de Artur Carpes, excepcional contribuição para o desenvolvimento do tema. Tal obra surgiu da dissertação de mestrado do autor, cujo inteiro teor está disponível no sítio da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (Prova e participação no processo civil : a dinamização dos ônus probatórios na perspectiva dos direitos fundamentais).³ Mais especificamente a respeito da inviabilidade da prova por ato da parte é tratado com maestria pelo doutrinador. Veja-se:

A inviabilidade da prova por ato da parte pode se dar através da sua destruição, do seu perecimento - quando se faz necessária a conservação - ou mesmo porque sua produção depende única e exclusivamente de conduta da parte - quando esta deve se submeter a determinado exame, por exemplo. Nos casos em que a inviabilidade da prova se dá por ato da parte onerada, a solução dar-se-á pela funcionalidade da regra de julgamento, caso esta não consiga, através de outros meios ou fontes, alcançar ao processo aquilo que se pretendia através da prova inviabilizada. Todavia, a questão ganha contornos problemáticos quando sobre a parte responsável pela inviabilidade da produção da prova não recai o ônus probatório, decorrendo, assim, impossibilidade na produção da prova - e respectiva impossibilidade na tarefa de se desincumbir do ônus probandi - gerando, na esteira do que se sustentou supra, vedação do direito fundamental à prova.

O comportamento da parte quanto à conservação das provas e a viabilidade de sua produção, especialmente quando revestido de culpa ou dolo, poderá exercer a função de um argumento de prova, hipótese que abre a porta a um valoroso e renovado debate, principalmente quando se desembarca na era do processo cooperativo, período informado por um movimento de reforço nos postulados éticos, e cujos reflexos poderão ser visualizados na disciplina dos ônus probatórios.⁴ (grifo nosso)

³ Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/14251>>. Acesso em: 25 jun 2013.

⁴ CARPES, Artur Thompsen. Prova e participação no processo civil : a dinamização dos ônus probatórios na perspectiva dos direitos fundamentais. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/14251>>. Acesso em: 09 set 2014, p. 99.

Sem dúvida, o comportamento da parte pode, em determinado grau, influenciar o convencimento do julgador. Com a maestria que lhe é peculiar, Darci Guimarães Ribeiro, em sua célebre obra “Provas Atípicas”, assevera que:

[...]

4) o art. 332 do CPC prevê: “Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa”. E o comportamento processual das partes é um meio legal, porque não é ilegal, moralmente legítimo, não está especificado neste código, porém é hábil para provar a verdade de um fato, em que se funda a ação ou a defesa;

5) o processo sem eu sentido social ou, como querem alguns, instrumental, é um instrumento público eficaz, legítimo e verdadeiro de realização da justiça que foi colocado à disposição das partes pelo Estado, para que elas possam buscar a prestação da tutela jurisdicional, e nenhum instrumento de justiça pode sobreviver fundado em mentira, em conduta improba, em má-fé, motivo pelo qual o comportamento da partes influenciará a convicção do juiz;⁵

[...]

Ora, quem dispunha dos elementos comprobatórios das operações de baixa por incorporação era a própria Recorrente. A autoridade autuante detectou a incorporação de SPGAS por ULTRAGAZ em razão da informação prestada pela Recorrente (mas assinada em nome da pessoa jurídica extinta SPGAS). Mesmo questionada sobre a necessidade de atualização cadastral de SPGAS junto ao CNPJ, preferiu a Recorrente manter-se inerte em relação às informações de extinção de ULTRAGAZ e também de sua incorporadora COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA, sucedida por IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A, respondendo a todos os demais termos lavrados durante o procedimento fiscal em nome da pessoa jurídica extinta ULTRAGAZ.

Diante dos fatos, entendo que a Fiscalização agiu corretamente, pois, fiscalizando o ano-calendário de 2007 não deveria, em regra, analisar declarações de renda referentes a períodos posteriores. Deveria ainda averiguar, e assim o fez, a situação cadastral da pessoa jurídica sob procedimento fiscal. Também não se mostra razoável que a fiscalização tenha que verificar ante a Junta Comercial a situação cadastral de cada contribuinte submetido procedimento fiscal, uma vez que a própria legislação impõe aos contribuintes a obrigação de manter seus cadastros atualizados junto à RFB. E, ainda que a autoridade fiscal buscasse tais informações perante a Junta Comercial no início do procedimento fiscal, não as teria, pois somente se averbaram as extinções de ULTRAGAZ e sua incorporadora após o início do procedimento fiscal. O que deveria, então, ter feito a fiscalização? Diligenciar a cada termo para verificar se houve averbação da reestruturação societária? Ou ainda buscar junto em jornais se houve alguma publicação de fato relevante ou resultado de assembleia dos contribuintes naquele momento submetidos a procedimento fiscal? Entendo que não. Tais informações teriam que ser prestadas corretamente e nas formas adequadas pela própria Recorrente. Esta, por sua vez, ainda que não tivesse atualizado o CNPJ (e somente houvesse

avermado as baixas perante a Junta Comercial após o início do procedimento fiscal) possuía o **dever** de ao menos alcançar ao Fisco os documentos que demonstrassem as operações de reestruturação levadas a efeito e não comunicadas corretamente aos órgãos competentes. No mínimo, a boa-fé deveria obrigar a Recorrente a responder em nome da única pessoa jurídica efetivamente existente àquele período, qual seja, IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A, mas assim não procedeu, preferindo, deliberadamente, manter a fiscalização em erro buscando beneficiar-se de sua própria torpeza.

Conforme se vê, a conduta da Interessada almejou convalidar-se em futuro argumento de defesa. Concluo que dar guarida a tal forma de agir afronta a máxima do *venire contra factum proprium*, ou seja, vedação ao comportamento contraditório. Em outras palavras: não se pode conceber que alguém possa se beneficiar da própria torpeza. Bastaria a atualização cadastral, ou a apresentação da documentação pertinente, para que não houvesse discussão em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária. Contudo, a Recorrente buscou agir de forma a impossibilitar tal correição no procedimento. Seu comportamento foi suficientemente grave para me convencer de que lhe faltou lealdade processual, sobreprincípio processual que, segundo Darci Guimarães Ribeiro, se sobrepõe aos demais⁶.

Por consequência, concluo que enquanto não atualizado o cadastro perante o CNPJ, ensejando o lançamento em pessoa jurídica extinta perante a Junta Comercial mas regular perante a RFB, não resta caracterizado qualquer vício capaz de ensejar o cancelamento da autuação por suposto erro na identificação do sujeito passivo.

Há julgados no âmbito do CARF que corroboram tal posicionamento. Por exemplo, o acórdão nº 3401-002.564, julgado na sessão de 23 de abril de 2014, que assim concluiu:

*INCORPORAÇÃO DE EMPRESA SEM BAIXA NO CNPJ.
LANÇAMENTO VÁLIDO.
Enquanto a contribuinte não proceder à baixa do CNPJ da
empresa extinta por incorporação é válido o lançamento.*

Veja-se ainda que o art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, é cristalino, ao determinar que as irregularidades, incorreções e omissões distintas das referidas no art. 59 (atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição ao direito de defesa), não importarão em nulidade e somente serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, **salvo se este lhes houver dado causa**.

Conforme visto, no caso concreto, além de não restar caracterizado qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa por parte da Recorrente (pelo contrário, tentou converter seu comportamento contraditório em prol de sua defesa), toda a controvérsia ora analisada teve como **causa** o próprio comportamento da Interessada, ao mesmo tempo, omissivo (por não comunicar tempestivamente aos órgãos competentes as extinções das pessoas jurídicas por incorporação) e comissivo (ao subscrever as respostas às intimações em nome de pessoa jurídica extinta).

Nesse sentido, alinho-me ao entendimento firmado pela RFB por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 2013, que assim concluiu:

Solução de Consulta Interna nº 8 - Cosit

Data: 8 de março de 2013

Origem COORDENAÇÃO-GERAL DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL (COCAJ)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento. A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal. Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei nº 5.172, de 1966 Código Tributário Nacional (CTN).

Desse modo, rejeito a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo.

Em relação ao mérito, outra sorte não merece o recurso. A limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores é prevista em lei, não havendo qualquer previsão no sentido de sua limitação em caso de extinção da pessoa jurídica.

No que tange ao mérito, por concordar integralmente com sua fundamentação, peço vênias aos meus pares para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior nos autos do PAF 11065.001759/2007-56, em julgamento ocorrido na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

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

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

Ora, se isso fosse realmente verdade, a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 154/47 teria ofendido o conceito de renda e chegaríamos à absurda conclusão de que, até essa data, tributou-se, no Brasil, outra base que não a renda. Da mesma forma, mesmo após a autorização da compensação de prejuízos fiscais (Lei 154/47), também não se estaria tributando a renda, pois sempre foi imposto um limite temporal para que se compensasse o prejuízo fiscal, de tal sorte que, em não havendo lucros suficientes em tal período, caducava o direito a compensar o saldo de prejuízo fiscal remanescente. Pelo entendimento esposado pelo recorrente, a

perda definitiva do saldo de prejuízos fiscais, nesses casos, também contaminaria os lucros reais posteriores, já que não mais estariam a refletir "renda". Não é razoável imaginar que toda a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 9.065/95 (ou do art. 42 da Lei 8.981/95) tenha ofendido o conceito de renda, nem também é possível sustentar que a Lei 9065/95 tenha instituído um novo conceito de renda.

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

Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-GO, in verbis:

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

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

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

Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o

benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.

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

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

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

Ademais, permissa venia, a interpretação, digamos, sistemática feita pelo recorrente - já que não se baseia em nenhum dispositivo legal específico, mas no sistema jurídico como um todo - é contraditória e ofende a isonomia, pois, "já que sustenta que o prejuízo fiscal deve ser integralmente compensável no tempo, para que a tributação não ofenda o conceito de renda, como fazer então se houver saldo remanescente de prejuízo no último período de existência da pessoa jurídica ainda que lhe fosse afastada a trava dos 30%? Ora, em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos da América⁷, é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será então que, para respeitar o conceito de renda, o intérprete deveria também entender autorizada a compensação retroativa na situação em tela sem lei que a preveja? A resposta é, por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando um situação não isonômica entre a incorporada que tem lucro no seu último exercício suficiente para ser compensado 100% do saldo de prejuízos acumulados e aquela outra que não o tenha, a qual ficará com saldo de prejuízo fiscal que jamais será compensado.

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

Isso posto, voto por negar provimento em relação ao tema.

Por fim, no que tange à aplicação da multa de ofício na sucessora, tratam-se de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, sob controle comum. Nesse contexto, independentemente da interpretação que se dê ao contido nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 923.012-MG, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, incide a Súmula CARF nº 47, assim vazada:

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.

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Redator Designado