



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004949/2009-53
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.217 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de junho de 2019
Recorrente TUPY S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

ATIVIDADE JUDICANTE. REEXAME. DEVOLUTIVIDADE. INAPLICABILIDADE DO ART. 24 DA LINDB, QUE TRATA DE REVISÃO DE ATO, CONTRATO, AJUSTE, PROCESSO OU NORMA ADMINISTRATIVA.

Inaplicável o art. 24 da LINDB aos julgamentos no âmbito do contencioso administrativo tributário. Isso porque o dispositivo trata da revisão do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, enquanto que a atividade judicante, ao exercer a missão de resolver o litígio posto pela parte, realiza o reexame somente da matéria que for devolvida por meio mecanismos próprios de defesa previstos na legislação processual administrativa. Caso se entendesse que o julgamento exerceria a atividade de revisão, restariam esvaziados os institutos construídos no sentido de se delimitar o objeto de exame na fase litigiosa, não havendo que se falar em preclusão, matéria não impugnada, cobrança de matéria não contestada, devolução parcial, divergência, prequestionamento, dentre outros.

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. NÃO CONHECIMENTO. INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA. SÚMULA CARF N. 108.

A Súmula CARF nº 108 determina que incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Sendo matéria sumulada, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, não deve ser conhecida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

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

Dispõe a legislação que na apuração do lucro real, poderá haver o aproveitamento da base negativa mediante compensação desde que obedecido o limite de trinta por cento sobre o lucro líquido. Eventual encerramento das atividades da empresa, em razão de eventos de transformação societária, como

a incorporação, não implica em exceção ao dispositivo legal, a ponto que permitir aproveitamento da base negativa acima do limite determinado. Precedentes 1ª Turma da CSRF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) em relação ao art. 24 da LINDB, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura (relator), Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que não conheceram do recurso; (ii) quanto ao limite de 30% do lucro líquido ajustado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso; (iii) em relação à matéria juro sobre multa, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso. No mérito, (i) quanto ao art. 24 da LINDB, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento, votando pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano e, (ii) quanto ao limite de 30% do lucro líquido ajustado, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Lívia De Carli Germano, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

(documento assinado digitalmente)

Lívia De Carli Germano - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luís Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo. Ausente o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 425/447) interposto pela TUPY S/A ("Contribuinte"), em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1401-001.754 (e-fls. 341/352),

pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 24/01/2017, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

Assim foi ementada a decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ/CSLL. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei n.º 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido, pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetive assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 109/124), de IRPJ/CSLL, relativa ao ano-calendário de 2007, discorre sobre o aproveitamento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL, de pessoa jurídica incorporada pela sucessora, sem observação do limite de 30% do lucro líquido ajustado previsto nos artigos 15 e 16 da Lei n.º 9.065, de 1995.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 130/141), que foi julgada improcedente (e-fls. 216/221) pela primeira instância (DRJ).

A Contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 229/249). A segunda instância (turma ordinária do CARF) negou provimento ao recurso (e-fls. 341/352).

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 364/369), que foram rejeitados por despacho de admissibilidade de embargos (e-fls. 407/412).

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte (e-fls. 425/427), que foi admitido parcialmente por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 536/541), para as matérias (1) possibilidade de compensação integral de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no ano de extinção da pessoa jurídica e (2) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Foi apresentada petição de agravo pela Contribuinte (e-fls. 550/556) pugnando pela admissibilidade da matéria (3) multa confiscatória – ausência de penalidade ao contribuinte que agir em conformidade com decisão administrativa irrecurável, que foi rejeitada por despacho em agravo (e-fls. 560/564).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") apresentou contrarrazões (e-fls. 574/586).

Foi apresentada petição pela Contribuinte (e-fls. 592/595).

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela 7ª Turma da DRJ/São Paulo I, no Acórdão n.º 16-24.981, conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

E indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei n.º 9.065/95, ainda que em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

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

E indevida a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 16 da Lei n.º 9.065/95, ainda que em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte. A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 24/01/2017, no Acórdão n.º 1401-001.754, negou-lhe provimento.

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte, que foram rejeitados por despacho de exame de admissibilidade de embargos.

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte, no qual se pretendeu devolver as matérias: 1) possibilidade de compensação integral de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no ano de extinção da pessoa jurídica; (2) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício e (3) multa confiscatória – ausência de penalidade ao contribuinte que agir em conformidade com decisão administrativa irrecurável. Despacho de exame de admissibilidade deu seguimento parcial, para as matérias (1) e (2). Foi apresentada petição de agravo pugnando pelo seguimento da matéria (3), que foi rejeitada por despacho de agravo. Sobre as matérias conhecidas, aduz a Contribuinte, em relação à matéria (1), que ausência de previsão legal expressa excepcionando a trava de 30% não seria suficiente para concluir que o contribuinte não pode compensar integralmente o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, na extinção de pessoa jurídica incorporada pela sucessora, sendo que, mediante interpretação da legislação vigente (15 da Lei n.º 9.065/95 e 58 da Lei n.º 8.981/95) à luz dos arts. 43 do CTN e 153 da CF e de outros dispositivos da legislação (art. 219 e 227 da Lei 6.404/64), no ano de extinção da pessoa jurídica, o aproveitamento deveria ser integral. Discorre que, caso se entenda pela manutenção da trava de 30% no ano de extinção da pessoa jurídica, restaria ferida a capacidade contributiva, bem como o próprio conceito de renda, pois se tributaria um “não acréscimo patrimonial”. Sobre a matéria (2), aduz que a multa tem nítido caráter de sanção, sendo penalidade pelo inadimplemento de obrigação e que na seara tributária haveria espaço somente

para a incidência de juros de natureza moratória. Assim, não haveria como se pretender a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneraram o credor pela privação do uso de seu capital, devendo incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi. Fora dessa hipótese, qualquer incidência de juros se mostraria abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato, qual seja, a reposição do numerário que deveria ter ingressado nos cofres públicos, mas não ingressou pela falta do contribuinte. Assim, seria incabível a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício. Requer que o recurso seja admitido e provido reformando-se o acórdão recorrido.

A PGFN apresentou contrarrazões, aduzindo que a legislação que limita a compensação de prejuízos fiscais, bem como a sua natureza (de benefício fiscal, assim determinada pelo Supremo Tribunal Federal) e a jurisprudência consolidada no CARF, não abriria exceção para a empresa extinta por incorporação da limitação legal. Entende pela inexistência de direito adquirido à compensação de prejuízos fiscais anteriores face, justamente, à natureza jurídica do benefício tributário e o conceito de lucro, como de caráter eminentemente legal. E, sendo a compensação dos prejuízos fiscais de anos anteriores autêntico instrumento de política fiscal, ou seja, benefício fiscal, como fixado pelo STF, submeter-se-ia ao princípio da legalidade estrita, não comportando interpretação extensiva ou por analogia, nos termos do art. 111 do CTN. Aduz ainda pela aplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício. Requer pelo não provimento do recurso e manutenção do acórdão recorrido.

Posteriormente, foi apresentada petição pela Contribuinte, protestando pela aplicação da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), Decreto-Lei n.º 4.657, de 1947, do art. 24 (incluído pela Lei n.º 13.655, de 2018) ao julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

A princípio, cumpre manifestar-se sobre petição apresentada pela Contribuinte, a respeito da aplicação do art. 24 da LINDB ao presente julgamento.

Entendo que, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), a questão, da maneira que foi apresentada, não pode ser conhecida.

Isso porque a matéria só pode ser devolvida para a CSRF mediante atendimento de requisito especial previsto no art. 67, Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF):

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

E o Decreto n.º 70.235, de 1972 (PAF), dispõe, sobre o rito processual do CARF:

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

Não há nenhuma previsão regimental, ou na legislação processual administrativa tributária federal, que autorize conhecimento de matéria arguida de ofício.

Assim sendo, voto para não conhecer da arguição apresentada pela petição.

Tendo sido vencido na admissibilidade sobre a aplicação do art. 24 do LINDB ao julgamento, passo ao exame do mérito da questão.

Foram empreendidos debates bastante substanciosos a respeito da aplicação do art. 24, do Decreto-Lei n.º 4.657, de 1942 (LINDB), com redação dada pela Lei n.º 13.655, de 2018), ao processo administrativo tributário, na esfera federal.

Transcrevo o dispositivo em questão:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

A tese seria no sentido de que a validade do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa (cuja produção estiver completada) deve levar em conta as orientações gerais da época em que se concretizou o fato com repercussão administrativa/jurídica. As orientações gerais abrangem (1) interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral, ou (2) jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, ou (3) aquelas adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. Assim, não caberia eventual revisão do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, caso não atendidos os requisitos expostos. Nesse contexto, no âmbito do CARF, no julgamento dos processos administrativos tributários federais, o Colegiado estaria vinculado ao art. 24 da LINDB, ao apreciar as matérias devolvidas em sede recursal. Caso a matéria em litígio trate de discutir sobre validade de ato/contrato/ajuste/processo/norma, e a interpretação da legislação tributária empregada pela parte processual esteja em consonância com as orientações gerais (interpretações e especificações **contidas** em atos públicos de caráter geral, ou jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, ou aquelas adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público) vigentes à época em que se deu a construção do suporte fático que teve como consequência jurídica o lançamento fiscal, estaria o CARF submetido estritamente ao dispositivo da LINDB.

Tal entendimento não encontra sustentação no contencioso administrativo tributário federal.

Isso porque o art. 24 da LINDB trata da **revisão** do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa.

Ocorre que a atividade judicante, ao exercer a missão de resolver o litígio posto pela parte, não realiza a revisão, mas sim o **reexame** da matéria apresentada para discussão.

A revisão envolve **cognição ampla e sem restrições da matéria**, seja qual for a sua natureza (ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa).

A título de exemplo, no âmbito tributário, o Código Tributário Nacional (CTN) trata da revisão de ofício do ato de lançamento, no art. 149:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O que se observa é que, para a revisão do ato, não se fala em limites apresentados pela parte, no sentido de delimitar a análise. A revisão pode dispor sobre o ato em sua plenitude. **Pode envolver em um refazimento completo do ato, ou um refazimento parcial.** A revisão pode ser de ordem quantitativa ou qualitativa. O ato original realizado pela parte (por exemplo, lançamento por homologação), pode ser revisado pelo Estado, por meio do lançamento de ofício, em sua **integralidade**. O ato de lançamento original, por homologação, efetuado pela parte, pode ter previsto **uma hipótese de incidência**, e o ato de lançamento revisional pode dispor sobre **várias hipóteses de incidência**.

A revisão é ampla, e uma vez atendidos requisitos normativos (como os dispostos nos incisos I a IX do art. 149 do CTN), passa a encontrar limites apenas de ordem temporal, nos prazos extintivos de direito previstos na legislação.

Não é o que ocorre a partir do momento em que se instaura a fase contenciosa, disposta no art. 25 do Decreto-Lei n.º 70.235, de 1972 (PAF):

Art. 25. O **juízo** do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (...) (*Grifei*)

O julgamento submete-se a normas próprias de **direito processual**.

Assim, depara-se o julgador com limites de cognição para apreciar o litígio.

Só se encontra sob a competência da atividade judicante a matéria que é devolvida para apreciação por uma das partes, que se encontra irrisignada com a situação apresentada e busca satisfazer sua pretensão resistida. Não cabe a **revisão** integral de todo o auto de infração, mas apenas a apreciação das matérias que foram contestadas pela parte.

Se o lançamento de ofício, objeto de contestação pela parte, tipifica as infrações A, B e C, e a impugnação apresentada protesta apenas sobre a infração A, a apreciação do juiz fica restrita à infração A. Caso a atividade judicante exercesse a atividade de revisão, poderia o juiz se debruçar sobre todo o lançamento de ofício, para apreciar as infrações A, B e C, independente da manifestação da parte irrisignada sobre as infrações B e C.

Mas não é o caso.

Foram estabelecidas normas próprias de natureza processual, precisamente para delimitar com precisão a insatisfação da parte e buscar a solução do litígio com a maior celeridade possível, e evitar discussões fora do contexto do objeto da contenda.

Foram construídos institutos de ordem processual, para dispor com clareza sobre a atividade de decidir e seu escopo.

Nesse contexto, o julgamento opera-se em face da matéria devolvida, ou seja, apenas sobre matéria que foi objeto de protesto pela parte. Assim, não se pode dizer que se concretiza uma revisão do ato, que envolve uma apreciação ampla e irrestrita. O que se produz é o **reexame**, que consiste na apreciação sobre a matéria devolvida.

Nesse contexto, no âmbito do contencioso administrativo tributário federal, o PAF tratou de dispor sobre a abrangência do litígio, para delimitar com precisão as fronteiras do reexame na atividade judicante exercida no âmbito administrativo.

Transcrevo os arts. 17 e 21:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

(...)

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

Ora, caso o contencioso administrativo do PAF entendesse que o contencioso administrativo fiscal exerceria a atividade de revisão, não teria razão a existência dos dispositivos. Bastaria a parte apresentar impugnação protestando sobre matéria A, para que o julgador pudesse se pronunciar sobre matéria B e C, situação no qual estaria realizando a revisão do lançamento de ofício, ato que não encontra limites na apreciação.

Contudo, permite-se ao julgador apenas a apreciação da matéria devolvida em impugnação. Inclusive, dispõe o art. 21 do PAF que, em relação à matéria não impugnada, será providenciada a cobrança da parte não contestada. Trata-se de matéria preclusa. Ou seja, matéria que não pode ser mais objeto de reexame.

Por sua vez, dispõe o PAF que o julgamento em sede recursal é realizado, inicialmente, pelas Turmas Ordinárias do CARF, mediante apreciação de recurso de ofício (reexame necessário, submetido a limite de alçada de exoneração de crédito tributário, art. 34 ¹) e voluntário, nos termos do art. 25, inciso II ².

E, na mesma medida que na primeira instância, a apreciação dos recursos em sede recursal também é restrita à matéria devolvida, conforme dispõe sobre o recurso voluntário, o art. 33 do PAF:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, **total ou parcial**, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão. (*Grifei*)

Sendo a interposição de recurso voluntário parcial, a apreciação em sede recursal versará apenas sobre a matéria devolvida para discussão.

A interposição de recurso especial, para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), também encontra limites processuais específicos, devendo restar demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária entre decisões de diferentes turmas de julgamento, conforme disposto no art. 37 do PAF e no regimento interno do órgão, e delimitando estritamente os limites da apreciação por parte do Colegiado:

¹ Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência. (...)

² Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

(...)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (...)

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

(...)

§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado:

I – (VETADO) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ainda há o requisito do prequestionamento, previsto no Regimento Interno do CARF³ (RICARF), Anexo II:

Art. 67 (...)

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

Sobre o assunto já se manifestou o presente Colegiado, ocasião em que não foi apreciada questão relativa a decadência porque não foi prequestionada, nos termos do Acórdão nº 9101-003.439, da sessão de 7 de fevereiro de 20184, assim ementado:

AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. REQUISITO PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais. Requisito de admissibilidade previsto no Regimento Interno do CARF, tanto no vigente (Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Anexo II, art. 67, § 5º) quanto no anterior (Portaria nº 256, de 22/06/2009, Anexo II, art. 67, § 3º). Precedentes no STJ no sentido de que o prequestionamento é necessário inclusive no caso de matéria de ordem pública (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.553.221 - SP, AgInt nos EDcl no

³ O RICARF tem amparo no art. 37 do PAF:

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

⁴ Decisão proferida por maioria de votos, conforme resultado:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que conheceram do recurso. Votou pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa.

(...)

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo.

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 932.947 - SP e RCD no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 938.531 - SP). Recurso não conhecido.

Como se pode observar, para que a matéria tenha seguimento deve atender aos requisitos de admissibilidade previstos na norma processual. Não se admite ressuscitar matérias que já se encontram preclusas.

Caso se entendesse que o julgamento exerceria a atividade de revisão, restariam esvaziados os institutos construídos no sentido de se delimitar o objeto de exame na fase litigiosa. Não haveria que se falar em preclusão, matéria não impugnada, cobrança de matéria não contestada, devolução parcial, divergência, prequestionamento, dentre outros institutos.

Ora, resta evidente que a atividade exercida pelos órgãos do contencioso administrativo tributário federal, **consiste em reexaminar a matéria devolvida, e não efetuar uma revisão no lançamento de ofício em sua integralidade.**

Nesse contexto, o art. 25 do PAF, ao dispor sobre o julgamento, trata do exercício de **reexame**, e não de **revisão** o processo.

Portanto, considerando que a atividade judicante, inclusive no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, consiste em efetuar o **reexame** da matéria devolvida, e não a revisão de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, firmo inapelável convicção no sentido da inaplicabilidade do art. 24 da LINDB aos julgamentos realizados pelo CARF.

Superada a preliminar apresentada na petição, passo ao exame do recurso especial.

O despacho de exame de admissibilidade devolveu para apreciação do Colegiado duas matérias: (1) possibilidade de compensação integral de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no ano de extinção da pessoa jurídica e (2) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Sobre a matéria (2), a irresignação da Contribuinte, a respeito da possibilidade de incidência de juros de mora sobre multa de ofício, foi objeto da Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Nesse contexto, não deve ser conhecida, vez que o Regimento Interno do CARF, no art. 67 do Anexo II, prevê o seguinte:

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

Assim sendo, voto no sentido de não conhecer da matéria (2).

Sobre a matéria (1), adoto as razões do despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 536/541, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei n.º 9.784, de 1999⁵, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para lhe dar seguimento.

Nesse sentido, voto para **conhecer parcialmente do recurso especial** da Contribuinte, para a matéria (1) possibilidade de compensação integral de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no ano de extinção da pessoa jurídica.

Passo ao exame do mérito.

A matéria devolvida trata da possibilidade de aproveitamento integral do saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL da pessoa jurídica incorporada pela sucessora.

Transcrevo o disposto nas Leis n.º 8.981, de 1995, e na Lei n.º 9065, de 1995:

Lei n.º 8.981, de 1995:

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

(...)

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

.....

Lei n.º 9.065, de 1995:

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

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

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

⁵ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

.....

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

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

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

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

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

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

Ocorre que **tal posicionamento foi modificado**, conforme o já mencionado Acórdão n.º 9101-00.401, de 02/10/2009, pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja publicação ocorreu em 02/01/2011:

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

E, em oportunidade posterior, o entendimento foi ratificado, em vários precedentes:

INCORPORAÇÃO LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS APLICÁVEL. Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei. À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada. (Acórdão n.º 9101-001.337, 1ª Turma/CSRF, sessão 26/04/2012, redator do voto vencedor Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser

compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. A mesma limitação se aplica à compensação de bases negativas da CSLL. (Acórdão nº 9101-001.760, 1ª Turma/CSRF, sessão 16/10/2013, redator do voto vencedor Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão)

ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE A 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO.

O encerramento das atividades da pessoa jurídica não é exceção ao dispositivo legal que limita a compensação de prejuízos acumulados ao percentual de 30% do lucro líquido ajustado (trava dos 30%).(Acórdão nº 9101-002.481, 1ª Turma/CSRF, sessão 22/11/2016. Relatora Adriana Gomes Rêgo.)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro real posteriormente apurado, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. (Acórdão nº 9101-002.845, 1ª Turma/CSRF, sessão 12/05/2017. Relator Rafael Vidal *de Araújo*.)

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE SUCEDIDA. PROIBIÇÃO. INCORPORAÇÃO OCORRIDA ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6, DE 30/06/1999.

Antes da MP nº 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas). A lei apenas autorizava a compensação de base negativa própria. Mas ainda que se considere que a MP nº 1.858-6 trouxe realmente uma inovação no sistema jurídico, vedando o que antes era permitido, não há dúvida de que essa vedação deve ser aplicada às compensações ocorridas depois de 28/09/1999 (data da vigência da referida MP), mesmo que o evento de incorporação tenha ocorrido antes dessa data. No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF. (Acórdão nº 9101-004.107, 1ª Turma/CSRF, sessão 10/04/2019. Relatora Viviane Vidal Wagner)

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

O quarto argumento sobre o qual se firma a outra posição é de que sem se aproveitar o prejuízo do período anterior estar-se-ia tributando o patrimônio, o qual é corroborado pela citação de renomados autores, trazidos no voto, e em memoriais. Com a devida vênias, contudo, este argumento também não procede, e o contra-argumento aqui é singelo. A distinção feita pela I. Relatora é meramente econômica, e não jurídica. Do ponto de vista econômico, mesmo um tributo indireto (como IPI e ICMS) atinge o patrimônio, pois se não fosse cobrado resultaria em patrimônio maior após a operação (tanto do contribuinte de fato quanto do contribuinte de direito). A análise da

repercussão da aplicação da norma tributária, indubitavelmente direito de sobreposição, indica que ela se destaca do substrato ao qual se dirige, pois a norma elege algumas expressões econômicas para tributar, e o fato de que estes fenômenos econômicos estão interligados não invalida a incidência. O fato gerador do imposto de renda é a variação patrimonial positiva calculada de acordo com a norma tributária, e o fato de se apoiar em substrato normativo-contábil, não transmuta a norma tributária em norma contábil. Tributos sobre o patrimônio têm incidência instantânea, com comandos normativos do tipo "o fato gerador é a propriedade de bens do tipo X na data Y", e "o contribuinte é o proprietário". É fato que o Imposto de Renda, o IPI, o ICMS, o PIS/COFINS afetem o patrimônio disponível do contribuinte, mas não transforma essas exações fiscais em tributos incidentes sobre o patrimônio, embora, repise-se, a sua cobrança altere o patrimônio dos contribuintes (de fato e de direito). Quando a legislação do Imposto de Renda limita deduções ela afeta a renda tributável e, por conseguinte, o patrimônio, mas não pode ser considerada inconstitucional por isto. Isto é da natureza da metodologia do tipo tributário do imposto de renda. Como foi dito, o que a Constituição veda é tributar a não renda. Dado isto, como calcular a renda tributável até o limite da variação patrimonial positiva é matéria de lei.

Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também suscitada a tese de que o prejuízo teria a mesma natureza de patrimônio, isto seria um "ativo". Disto decorreria que haveria tributação sobre o patrimônio (prejuízo), se não fosse permitida sua dedutibilidade. Ocorre que prejuízo (perda), no meu entender não é ativo. A legislação tributária, norma de sobreposição, consentânea com a economia e as bases econômicas da atividade empresarial, concede o aproveitamento dos prejuízos dentro da lógica da continuidade empresarial, mas daí a entender que prejuízo acumulado pode representar patrimônio, é o mesmo que dizer que tanto faz lucro ou prejuízo, o que contrasta com a própria lógica econômica. A empresa distribui lucro ou ativa lucro, não distribui prejuízo, nem ativa prejuízo. Ninguém persegue o prejuízo, a atividade empresarial persegue o lucro. Norma que permite transmutar perda em lucro com base na rationale de que a perda tem valor patrimonial é uma contradição em si mesma. Contudo, é verdade que dada a perspectiva (expectativa) de que o prejuízo fiscal em um dado exercício diminua o tributo devido em um exercício posterior, no futuro, há a possibilidade de ativar esta expectativa de direito, a título de ativo fiscal diferido (conforme, e.g., Resolução CFC n. 1189/09). Trata-se de perspectiva de impacto patrimonial positivo, como é qualquer redução de custo, ainda que tributário. Assim, o prejuízo fiscal, que difere do prejuízo contábil (podendo haver caso de lucro contábil com prejuízo fiscal, o que não é infrequente) pode ser considerado uma espécie de expectativa de direito com perspectivas de consequências patrimoniais positivas. Contudo, é um argumento puramente contábil e se aplica, na perspectiva puramente contábil. Ou seja, isto tudo é uma questão contábil e que, neste aspecto, nada tem a ver com a limitação legal de aproveitamento de prejuízo fiscal, que só comporta exceções legais. O fato dos prejuízos fiscais acumulados constarem da parte B do Lalur e de reduzirem tributo a pagar no futuro, não lhes dá o condão de patrimônio.

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

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do

contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 344994, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, DJe-162 DIVULG 27-08-2009 PUBLIC 28-08-2009 EMENT VOL-02371-04 PP-00683 RDDT n. 170, 2009, p. 186-194)

No voto vista da Ministra Ellen Gracie, discorreu-se sobre a inexistência de direito adquirido quanto ao aproveitamento dos prejuízos fiscais acumulados em anos-calendários anteriores, constituindo-se em uma mera expectativa de direito:

Como sabido, em matéria de Imposto de Renda, a lei aplicável é aquela vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Entendo com a devida vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8.981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas. Ora, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8.981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não tem ‘crédito’ oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à ‘socialização’ dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes.

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

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido. (RE 545308, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2009, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-05 PP-01244 RTJ VOL-00214- PP-00535)

A jurisprudência, tanto no STF quanto no CARF, mostra-se convergente sobre a impossibilidade de aproveitar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL, de pessoa jurídica incorporada pela sucessora, sem que seja observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado previsto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente** do recurso especial da Contribuinte, para a matéria "possibilidade de compensação integral de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no ano de extinção da pessoa jurídica", e, no mérito, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano, Redatora designada.

Fui designada para redigir o voto vencedor especificamente quanto ao conhecimento da matéria relativa ao artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro -- LINDB, tendo prevalecido na Turma o entendimento de que a questão deveria ser admitida à análise desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

De fato, a CSRF é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF, estando a admissibilidade do recurso especial condicionada ao atendimento das condições previstas no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF 343/2015, dentre as quais se destaca a demonstração, no recurso especial, da divergência jurisprudencial.

Não obstante, compreendo que a questão acerca da aplicabilidade ou não do artigo 24 da LINDB ao presente processo administrativo deve ser apreciada por este Colegiado mesmo sem a apresentação de divergência na interpretação da lei tributária, e mesmo em tendo a matéria sido aventada em petição acostada aos autos após o recurso, eis que se trata de lei posterior e que poderia ter impacto no julgamento da matéria devolvida ao conhecimento desta Turma Julgadora.

Assim, oriento meu voto por conhecer do recurso em relação ao art. 24 da LINDB.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Fl. 19 do Acórdão n.º 9101-004.217 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 19515.004949/2009-53

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais acompanhei o Relator quanto à inaplicabilidade do artigo 24 da LINDB ao caso dos autos, bem como, com a devida vênia, dele divergi quanto ao argumento sobre o limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais.

Artigo 24 da LINDB - inaplicabilidade

O artigo 24 da LINDB tem a seguinte redação:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Defende o contribuinte que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a autuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, ou seja, foi pautado na jurisprudência majoritária deste CARF.

Todavia, compreendo que não é este o alcance da norma.

É que o campo tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

De fato, o artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E não é à toa. É que em um ambiente em que todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) têm competência e capacidade tributária ativa, a edição de normas gerais não pode emanar de um desses entes (lei federal), devendo advir de norma especial com caráter de legislação nacional, papel da lei complementar.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária.

Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Vale lembrar, também, que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo. Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário. Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de

encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Na verdade, a análise mais detida do teor do artigo 24 da LINDB também leva à conclusão de que ele não tem o alcance que a Recorrente pretende.

A começar pelo contexto em que tal norma foi editada, eis que a exposição de motivos do projeto de lei indica que suas disposições tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Ademais, a análise do texto indica que o dispositivo se dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da própria Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, eis que lançamento não configura procedimento de “revisão”, uma vez que não cuida de “revisar” a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração.

Assim, o lançamento tributário não se ocupa da revisão de atos administrativos e jamais declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”. A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o "autolancamento" ou o "lançamento por homologação", não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

Vale notar que dar ao artigo 24 da LINDB o alcance pretendido pelo contribuinte em nome da segurança jurídica acabaria por engessar o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos tribunais administrativos, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos, levando-os obrigatoriamente ao Poder Judiciário onde não se encontra tal especialização, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes, trazendo -- vejam só -- insegurança jurídica.

São essas as razões pelas quais acompanhei o Relator ao negar provimento quanto ao artigo 24 da LINDB.

Trava de 30% na extinção de empresa - inaplicabilidade

No mérito, o contribuinte sustenta também a não aplicação da chamada “trava de 30%” no caso de empresa extinta, com base na interpretação de que o limite tem por pressuposto a continuidade da pessoa jurídica. Nesse ponto, pedindo vênica ao Conselheiro Relator, compreendo que assiste razão ao contribuinte.

O artigo 15 da Lei 9.065/1995 (art. 510 do Regulamento do Imposto sobre a Renda – “RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/1999, vigente à época dos fatos geradores) traz a “trava de 30%”, estabelecendo que o valor do prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 pode ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei, observado o limite máximo, para compensação, de 30% do referido lucro líquido ajustado.

Ocorre que, por força do artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987 (artigo 514 do RIR/99), a pessoa jurídica que se tornar sucessora de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão, fica proibida de compensar prejuízos fiscais da sucedida.

A observância do limite de compensação do artigo 15 da Lei 9.065/1995, quando combinada com a proibição de transferência de prejuízos fiscais constante do artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987, acarreta a situação limite de a pessoa jurídica incorporada, caso apure lucro na DIPJ de incorporação, se veja obrigada a recolher IRPJ e CSLL mesmo tendo prejuízos fiscais acumulados que, em razão da incorporação, serão perdidos.

Daí porque se entende que a compensação integral, em tais condições, está autorizada, pois a trava de 30% teria como *premissa a situação normal* em que a empresa continua existindo e pode compensar o saldo de prejuízos fiscais acumulados com lucros futuros.

Ou seja, não obstante não haja disposição legal expressa no sentido de que a trava dos 30% não deve ser aplicada em caso de extinção da pessoa jurídica, tal limite não pode ser aplicado de forma a cercear por completo o direito à compensação de prejuízos, na medida em que seu intuito é meramente arrecadatário e visa a estabelecer uma base de cálculo mínima, para efeito da determinação do IRPJ e da CSLL devidos, através da fixação de um limite máximo de redução, por compensação de prejuízos fiscais, do lucro tributável apurado em cada ano-calendário.

Tal conclusão é confirmada pela exposição de motivos⁶ da Medida Provisória 998/1995, reedição das Medidas Provisórias 947/1995 e 972/1995 e convertida na Lei 9.065/1995, valendo destacar o seguinte trecho:

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

A posição e que existe um pressuposto implícito para a aplicação da trava de 30% não implica decidir contra a lei, mas interpretá-la em conjunto com outras normas do sistema para entender que, em determinada circunstância, o limite deixa de ser aplicável pois, do contrário, aí sim, restaria prejudicada a harmonia do ordenamento.

A jurisprudência administrativa sobre o tema chegou a ser pacificada na Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF no sentido acima exposto.

De fato, a jurisprudência do então Conselho de Contribuintes (atual CARF) veio formando sua jurisprudência acerca da **não aplicação** da trava de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica ao longo de um espaço temporal relativamente longo, tendo a decisão pioneira sido proferida em setembro de 2001 e ratificada por contínuas decisões até pelo menos o ano de 2009⁷.

⁶ Diário Oficial do Congresso Nacional de 14 de junho de 1995, fl. 3270.

⁷ Acórdãos 108-06682, de 20.09.2001, confirmado pela CSRF no acórdão CSRF/01-04.258, de 02.12.2002. Após isso as turmas passaram a decidir no mesmo sentido, por exemplo no acórdão 108-07.456, de 2.07.2003; acórdão 101-94.515, de 17.03.2004; acórdão CSRF/01-05.100, de 19.10.2004; acórdão 101-95.872, de 9.11.2006; acórdão 1302-00.098, de 3.11.2009, dentre outros.

Apenas em 2009 – portanto após os fatos objeto do presente auto de infração -- é que o cenário se alterou, passando a 1ª Turma da CSRF a entender que o limite de 30% é aplicável (acórdão 9101-00.401, de 2.10.2009).

Isso demonstra que a matéria passou por um processo de maturação e de confirmação de entendimento, inclusive nesta CSRF, cuja finalidade é exatamente a uniformização da jurisprudência administrativa, conforme previsto tanto no regimento interno do antigo Conselho de Contribuintes quanto do atual CARF.

O fato de o contribuinte ter atuado com base na posição majoritária da jurisprudência deste CARF à época dos fatos geradores, como visto, não impossibilita a lavratura de auto de infração para a cobrança de tributos que se entenda devidos, muito embora possa, no entender desta Conselheira, ser utilizado como fundamento para excluir a aplicação de penalidades, haja vista a expectativa razoável de que as operações não apenas seriam tidas como lícitas mas seriam, inclusive, referendadas por este tribunal (na linha do precedente do STJ, RESP 699.700, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 21.06.2005).

Ressalte-se que, não obstante a legislação estabeleça o papel uniformizador da CSRF, não há nenhuma norma que determine a vinculação da Administração aos entendimentos ali consolidados. Daí porque a Fiscalização, no caso dos autos, inclusive observou, no próprio Termo de Verificação Fiscal, a posição adotada pelo contribuinte de que sua interpretação da norma estaria de acordo com a posição da jurisprudência administrativa à época dos fatos (fl. 109 dos autos, grifos nossos):

A empresa TUPY FUNDIÇÕES LTDA foi incorporada pela TUPY S/A em 30/11/2007, conforme Ata da Assembléia Extraordinária apresentada, portanto, com a extinção da empresa entendeu —se por proceder a compensação da totalidade do prejuízo fiscal sem o limite dos 30% previstos nas Leis n.º 8.981/95 e n.º 9.065/95 já que, em razão da extinção, da empresa incorporada, a mesma não poderia utilizar seus prejuízos fiscais nos exercícios subseqüentes.

O contribuinte alega também que foi adotado tal posicionamento, fundamentalmente, com base em procedimentos administrativos emitidos pelo próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF) que, repetidamente, vem considerando legítima a fruição integral de prejuízos fiscais na ocasião da extinção da sociedade, e cita vários acórdãos sobre o assunto.

As alegações apresentadas pelo contribuinte não possuem previsão legal. Portanto cabe à fiscalização efetuar o presente lançamento de ofício.

Tal observação, feita pela própria autoridade autuante por ocasião da lavratura do auto de infração, comprova a boa fé do contribuinte e sua legítima expectativa de que a interpretação por ele conferida à norma, conquanto não fosse a adotada pela Receita Federal, seria a mais adequada para o seu caso específico.

Por fim, ressalto que a posição dos Tribunais Superiores sobre o tema não contradiz o entendimento de que a trava de 30% não deve ser aplicada no caso de extinção a pessoa jurídica.

Isso porque, em primeiro lugar, os tribunais superiores não chegaram a analisar especificamente a aplicabilidade da trava de 30% em caso de incorporação da pessoa jurídica, tendo a discussão ficado restrita à análise genérica da constitucionalidade ou legalidade da limitação para a compensação de prejuízos fiscais.

De fato, o tema da trava de 30% foi inicialmente levado à discussão no Supremo Tribunal Federal - STF, no entanto naquela ocasião o Tribunal entendeu não ser competente para analisá-lo, por ausência de ofensa à Constituição Federal:

1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que, quanto à controvérsia referente à possibilidade de compensação de prejuízos, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro, eventual ofensa à Constituição Federal se houvesse seria indireta, a depender de análise da legislação infraconstitucional, sem margem para o acesso à via extraordinária. 2. Agravo regimental improvido. (STF, trecho da ementa do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 215.442, julgado em 14.02.2004 e publicado em 18.02.2005, grifamos).

A matéria foi, assim, inicialmente reconhecida como sendo de competência do Superior Tribunal de Justiça - STJ. Este tribunal vinha decidindo pela legalidade da limitação, mas com a observação de que não se trata propriamente de uma vedação à dedução de prejuízos, mas apenas diferimento com vistas a manter a arrecadação. Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IMPOSTO SOBRE A RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LIMITAÇÃO IMPOSTA COM O ADVENTO DA LEI Nº 8.981/95. LEGALIDADE. A limitação de compensação de prejuízos resultantes do balanço das empresas, em face da Lei nº 8.981/95, não é ilegal, porquanto não houve vedação acerca da dedução, tão somente o escalonamento, em atenção ao interesse público, reduzindo o impacto fiscal. (STJ, Embargos de Divergência no Recurso Especial 429.730, julgado pela Primeira em 9.03.05 e publicado em 11.04.05)

(...) “não houve vedação acerca da dedução, tão somente o escalonamento, em atenção ao interesse público, reduzindo o impacto fiscal” (STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial 644.527, Primeira Turma, julgado em 7.02.04 e publicado em 14.03.05).

“A jurisprudência deste eg. Tribunal é pacífica quanto à eficácia da Lei nº 8.921/95, no que concerne à limitação imposta à compensação de prejuízos fiscais acumulados nos períodos anteriores à sua edição. A referida norma não alterou o conceito de lucro ou de renda, mantendo a possibilidade de que o lucro líquido ajustado seja compensado com a base de cálculo negativa, apurada em anos-calendários anteriores, quanto à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda. Apenas vedou o direito à compensação de prejuízos fiscais de uma só vez, consentindo, contudo, que as parcelas compensáveis a este título e que excederem a 30%, possam ser compensadas, em exercícios futuros, e de forma sucessiva” (grifamos). (STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 265.053, julgado pela Segunda Turma em 6.11.01 e publicado em 30.06.03).

Seguindo tal raciocínio, válida a conclusão de que a limitação da compensação de prejuízos a 30% do lucro líquido ajustado apenas não constituiria afronta à legalidade se continuasse assegurado ao contribuinte o direito à compensação integral nos anos seguintes.

De fato, sendo a premissa a continuidade da pessoa jurídica, e estando a sucessora (sociedade incorporadora) proibida por lei de compensar o saldo de prejuízos fiscais da incorporada, restaria implícita a condição de não aplicação do limite de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica por ocasião de sua incorporação.

Observe que, mais recentemente, o STF afirmou a sua competência sobre o tema, tendo a constitucionalidade da trava dos 30% tido a repercussão geral reconhecida no RE 591.340/SP, relator ministro Marco Aurélio, em 7 de janeiro de 2008 (tema 117). Além disso, em 25 de março de 2009, o Pleno concluiu a votação do RE 344.944, tendo prevalecido a linha

de que a compensação e prejuízos fiscais “se trata de um benefício”, nos termos do voto proferido pelo então Ministro Eros Grau.

Sem embargo, pelo menos por enquanto, os julgados do STF não chegaram a infirmar a conclusão de que, muito embora a trava de 30% seja, em termos gerais, constitucional, sua aplicabilidade fica prejudicada no específico caso de extinção da pessoa jurídica por incorporação, dada a premissa legal implícita de que tal limitação pressupõe a continuidade das atividades da pessoa jurídica.

São estas as razões pelas quais pedi licença para discordar do voto dos Conselheiros Relatores, tanto por ocasião do julgamento do recurso voluntário, quanto do presente recurso especial, por considerar que o limite de 30% não alcança a última apuração de resultado por parte da sociedade incorporada.

(documento assinado digitalmente)

Lívia De Carli Germano