



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

Processo n° 19515.721793/2013-55
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.009 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria CSLL
Recorrente DUKE ENERGY INTERNAC., GERAÇÃO PARANAPANEMA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

REVISÃO DE BASE NEGATIVA. ARTS. 150 e 173 do CTN. INAPLICÁVEL.

Não se pode aplicar uma regra decadencial do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, seja o art. 173 ou o art. 150, § 4º, ambos do CTN, para limitar no tempo o direito de o Fisco verificar se o contribuinte tem saldo de prejuízo fiscal/base negativa.

A decadência decorre de uma inércia do titular no gozo de um direito potestativo, assim, quando falamos do direito de constituir o crédito tributário - que é um direito potestativo - a inércia do Fisco por um determinado prazo, faz com que tal direito pereça, evento que chamamos de decadência tributária, seja pela regra do art. 173 ou do art. 150, § 4º, ambos do CTN. Quando estamos tratando de prejuízo fiscal ou base negativa, o titular do direito (ou da mera expectativa de direito) não é o Fisco, mas o contribuinte. Assim, não há falar em inércia do Fisco se o gozo do direito que nasceu com a apuração da base negativa/prejuízo fiscal (compensação com tributos futuros) depende apenas de seu titular, o contribuinte, e de suas circunstâncias.

A Lei poderia criar um prazo para que o Fisco pudesse fiscalizar os registros de prejuízos fiscais/base negativa no LALUR, mas o legislador até agora não o fez por um motivo óbvio, qual seja, porque também não há mais prazo para que o contribuinte se compense do prejuízo fiscal/base negativa. Ora, se a inércia do contribuinte em gozar do seu direito de compensar prejuízo fiscal/base negativa não perece, não há também que decair o direito de o Fisco verificar se tal direito efetivamente existe.

REDUÇÃO DO SALDO DE BASE NEGATIVA DE CSLL.

Com a redação dada pela MPV 449/08 ao art. 9º do Decreto nº 70235/72, não há mais previsão de que a redução de prejuízo fiscal seja objeto de auto de

infração. Isso não significa que exista óbice para que a redução de prejuízo fiscal/base negativa continue sendo feita por auto de infração, pois isso garante o direito de defesa do contribuinte, possibilitando a sua impugnação desde logo, antes que se constitua em glosa de compensação. Todavia, se o Fisco só toma conhecimento da indevida base negativa após o contribuinte compensá-la, não há obstáculos no ordenamento jurídico, para que se promova a glosa da compensação, com a conseqüente constituição do tributo e multa devida.

CSLL. ART. 33 do DL 2.341/87. APLICAÇÃO DO FG DE 31/12/2009.

A norma do art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999, publicada no DOU de 30/06/1999, repetida em todas as reedições desta Medida Provisória e que, hoje, consta do art. 22 da MPV 2.158-35/2001, estendeu a aplicação do art. 33 do DL 2.341/87 à CSLL.

Uma medida provisória que altere a base tributável da CSLL incide sobre fatos geradores ocorridos após 90 dias da sua publicação, conforme dispõe o art. 195, §6º, da CF/88. Ora, fica claro assim que, em 31/12/1999, data do fato gerador da CSLL em tela, a recorrente encontrava um óbice legal no art. 33 do DL 2.341/87, para registrar como sua a base negativa de CSLL da empresa cindida da qual ela absorveu parte do patrimônio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à ausência do direito à compensação de base de cálculo negativa da CSLL por vedação legal expressa, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Ana de Barros Fernandes Wipprich e Talita Pimenta Félix, e, por maioria de votos, para manter a multa isolada, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Talita Pimenta Félix

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Relator.

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Julio Lima Souza Martins (Suplente Convocado) Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Talita Pimenta Félix. O Conselheiro Suplente Julio Martins só votou neste julgamento no ponto relativo à multa isolada, pois a Conselheira Ana Wipprich já havia proferido seu voto com relação aos outros pontos na Sessão de 10/2016.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 12-067.139 da 15ª Turma da DRJ/RJ1, o qual foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASES NEGATIVAS DE CSLL DE PERÍODOS ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA.

O prazo decadencial a que se refere o art. 150, § 4º, do CTN, eventualmente deslocado para o art. 173, inciso I, do CTN, em razão da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tem a ver com a extinção do direito de o Fisco efetuar o lançamento, para fins de cobrança dos tributos devidos, mas não impede a autoridade fazendária de retificar prejuízos fiscais indevidos, que possam ser aproveitados em períodos subsequentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL. COMPENSAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA SUCEDIDA.

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar bases de cálculo negativas da sucedida.

MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS.

Verificada a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de CSLL, em virtude da compensação indevida de bases negativas de períodos anteriores, é cabível a exigência de multa isolada sobre os valores não recolhidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O recorrente tomou ciência do Acórdão nº 12-067.139 em 28/08/2014 (cf. Termo a fls. 598) e interpôs, em 22/09/2014 (cf. Termo a fls. 599), o recurso voluntário a fls. 601 e segs, no qual alega as seguintes razões de defesa:

“I. OS FATOS

1. A Recorrente é sociedade que, entre outras atividades, planeja e opera sistemas de produção e comercialização de energia elétrica, resultante do aproveitamento de rios e outras fontes, conforme descrito no Estatuto Social anexado aos presentes autos. Na consecução de suas atividades, a Recorrente é contribuinte da CSL na sistemática do lucro real.

2. Não obstante a regularidade dos procedimentos adotados na apuração e recolhimento deste tributo, a Recorrente foi surpreendida pela lavratura de Auto de Infração para exigência da CSL do ano-base de 2009, no valor de R\$ 15.968.500,01 (quinze milhões, novecentos e sessenta e oito mil, quinhentos reais e um centavo).

3. No ano calendário de 2009 a Recorrente apurou seu resultado e procedeu a compensação do montante devido a título de CSL com o saldo de base de cálculo negativa de CSL de períodos anteriores. Contudo, ao recompor o saldo negativo da Recorrente, as Autoridades Administrativas reduziram a base negativa acumulada originalmente no ano de 1999, e lavraram o presente Auto de Infração para a cobrança de CSL que supostamente deixou de ser recolhida no ano calendário de

2009, em razão da glosa da compensação de CSL com base de cálculo negativa desta contribuição apurada em 1999.

4. Não podendo se conformar com a exigência fiscal em objeto, a Recorrente apresentou Impugnação em face do Auto de Infração. Contudo, em 28.8.2014, tomou conhecimento do V. Acórdão recorrido, o qual julgou a sua Impugnação integralmente improcedente. Em linhas gerais, as Autoridades Julgadoras sustentam (i) não haver decadência para a presente cobrança, uma vez que o Fisco poderia proceder a alterações no saldo negativo do contribuinte, inclusive em relação a períodos já alcançados pela decadência, e (ii) que no presente caso não se discute a existência do crédito correspondente a base de cálculo negativa apurada em 1999, mas sim a ausência de permissão legal para a utilização do saldo negativo de CSL pela Recorrente (empresa sucessora), em decorrência de cisão parcial.

5. Cumpre ressaltar que o acórdão não foi unânime. Restou vencido o Auditor Fiscal Marcelo Franco de Matos, que houve por bem julgar parcialmente procedente a Impugnação da Recorrente para afastar a multa isolada aplicada, em razão da insuficiência de recolhimento das estimativas mensais da CSL, entendendo assim que tal penalidade decorre de um mesmo fato gerador (falta de recolhimento da CSL) em relação ao qual já foi aplicada multa de ofício de 75%. Em outras palavras, o D. Julgador aplicou ao presente caso o princípio da consunção, que objetiva garantir que o contribuinte não seja punido mais de uma vez pelo mesmo ato/fato.

6. Entretanto, a Recorrente não pode concordar com os fundamentos do V. Acórdão recorrido, que culminaram com a manutenção do lançamento fiscal, razão pela qual se socorre do presente Recurso Voluntário a fim de que seja integralmente reformado o V. Acórdão recorrido, de modo que a presente exigência fiscal seja totalmente cancelada. E o que se passa a expor.

II. A NECESSIDADE DE REFORMA INTEGRAL DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

II.1. PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

(a) A decadência do direito do Fisco contestar saldo negativo de CSL apurado no ano-base 1999

7. Conforme ressaltado, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigência da CSL do ano calendário 2009. De acordo com o Termo de Verificação anexo a autuação, a Recorrente teria compensado indevidamente no período base negativa acumulada de anos anteriores, inicialmente formulado no ano-calendário de 1999, deixando de recolher CSL no período autuado.

8. Segundo alegado pela D. Fiscalização, a ilegalidade da compensação realizada pela Recorrente estaria relacionada a incorreção quanto ao valor apontado originalmente como saldo de base de cálculo negativa de CSL no ano-calendário de 1999 que, por ser menor do que o apontado pela Recorrente, teria resultado na insuficiência de valores a compensar no ano-calendário de 2009.

9. É evidente, portanto, que estamos diante de um questionamento extemporâneo, na medida em que as Autoridades Fiscais pretendem analisar a regularidade do saldo negativo de base de cálculo da CSL apurado pela Recorrente no ano-calendário de 1999, tão-somente no ano de 2013 (ou seja, 9 anos após a permissão legal).

10. Contudo, a esse respeito o V. Acórdão recorrido afirma não haver decadência no presente caso, uma vez que está sendo cobrado tributo referente ao ano calendário de 2009, razão pela qual o prazo decadencial para o lançamento somente se encerraria em 2014. Em relação a revisão de saldo negativo de períodos anteriores, as Autoridades Julgadoras sustentam a possibilidade de serem efetuadas alterações na base de cálculo negativa de CSL, apurada pelo contribuinte, mesmo em relação a períodos já alcançados pela decadência.

11. Ora, tal entendimento não merece prosperar. Isso porque, nos termos dos artigos 150, §4º, do Código Tributário Nacional ("CTN") o direito de verificar a correção do saldo negativo de CSL apurado no ano de 1999 decaiu em 31.12.2004. Se a D. Fiscalização pretendesse averiguar a exatidão do saldo apurado no ano de 1999, deveria tê-lo feito até esta data, o que não ocorreu (a Recorrente foi intimada do presente AIIM apenas em 2013).

12. Ao alegar que está cobrando tributo referente ao ano-calendário de 2009 as Autoridades Administrativas pretendem na verdade burlar o prazo decadencial. Ora, a revisão do saldo negativo da recorrente que culminou na lavratura do presente Auto de Infração e extemporânea, pois já se passaram mais de 15 anos desde a apuração do saldo negativo de CSL que ora está sendo questionado (apurado em 1999).

13. Não há dúvidas, portanto, de que não é possível a revisão do saldo negativo apurado em ano-calendário 1999, já atingido pela decadência. Mesmo que essa revisão seja apenas para atingir o ano de 2009.

14. Nesse sentido, e contrariamente ao que restou decidido pelo V. Acórdão recorrido, e importante transcrever o entendimento majoritário do atual desse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"):

(...)

15. Admitir a possibilidade de revisão do saldo negativo de CSL a qualquer tempo implica em violação ao princípio da segurança jurídica do contribuinte, uma vez que tal entendimento desconsidera a limitação temporal para que o Poder Público conteste os atos dos administrados. Tal situação não pode ser admitida, pois gera instabilidade jurídica, e permite que o contribuinte seja surpreendido por questionamentos extemporâneos, em total contrariedade aos princípios constitucionais da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade.

16. Diante disso, conforme os diversos precedentes expostos acima, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação (como é o caso da CSL), onde a D. Fiscalização proceda a glosa das bases

negativas compensadas em períodos-base anteriores, o prazo de decadência conta-se na forma do artigo 150, §4º, do CTN, ou seja, a partir do momento da apuração do respectivo saldo a compensar.

17. Assim, resta demonstrada a incontestável ocorrência da decadência da presente exigência fiscal, uma vez que pretende contestar a formação de base negativa de CSL apurada há mais de quatorze anos (ano-calendário de 1999), razão pela qual a Recorrente requer seja o V. Acórdão recorrido reformado para que se declare a nulidade da autuação.

II.2. MÉRITO: A IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL

(a) Comprovação e existência de saldo negativo de CSL decorrente da cisão parcial da CESP

18. Conforme exposto na Impugnação apresentada em 12.9.2013, o saldo negativo apurado em 1999, que posteriormente foi utilizado para compensar a CSL devida no ano-calendário de 2009, decorre da cisão da CESP e posterior transferência de 16,65% de seu patrimônio líquido a Recorrente.

19. Em razão da cisão parcial, coube a Recorrente a base de cálculo negativa apurada até então pela CESP na mesma proporção do patrimônio líquido que lhe foi transferido, ou seja, R\$ 2.071.272.000,00, que representava, à época, o montante de R\$ 344.866.754,52 (16,65% do total).

20. Conforme afirma o V. Acórdão recorrido, a existência do saldo negativo apurado em 1999 foi devidamente comprovada pelos documentos juntados na Impugnação. Inclusive, a Recorrente demonstrou que eventuais erros formais constantes no sistema da Receita Federal não podem ser levados em consideração para a glosa de seu saldo negativo, tendo em vista a comprovação, pelos documentos juntadas aos autos, da existência do crédito decorrente de base de cálculo negativa de CSL. Tal argumento sequer foi contestado pelo V. Acórdão recorrido.

21. Desse modo, as Autoridades Administrativas consideraram estar correto o saldo negativo de CSL apurado em 1999 pela Recorrente, e afirmaram tão-somente que a base de cálculo negativa apurada não poderia ser utilizada para compensações futuras, em razão de suposta vedação legal constante na legislação do IRPJ.

22. Sendo assim, a Recorrente se reporta aos argumentos exposto no item IV (subitens 17 a 32) de sua Impugnação, como se aqui estivessem transcritos, e que demonstram a origem e suficiência da base de cálculo negativa de CSL apurada em 1999. A seguir, passa a demonstrar a possibilidade de utilização da base de cálculo negativa de CSL proveniente da empresa CESP para a compensação com períodos posteriores.

(b) A possibilidade de utilização da base negativa apurada em 1999 - Cisão parcial da CESP e inexistência de vedação legal

23. As Autoridades Administrativas afirmam que a Recorrente não poderia ter utilizado a base de cálculo negativa de CSL decorrente da

cisão e posterior incorporação do patrimônio da CESP, em razão do disposto no artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987.

24. Entretanto, o artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987 refere-se especificamente a compensação de prejuízos fiscais, e não de base negativa da CSL. Em relação a base de cálculo negativa, na época da incorporação da parcela cindida da CESP não havia qualquer vedação ao aproveitamento da base de cálculo negativa pela empresa sucessora.

25. Somente em 29.6.1999, com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6 (artigo 202), foi estendida a CSL a vedação à utilização de base de cálculo negativa pela empresa sucessora. Portanto, tal disposição se aplica somente aos casos em que a transferência da base negativa da CSL à empresa sucessora tenha ocorrido a partir do ano calendário de 2000, e não se trata de norma interpretativa, razão pela qual não pode retroagir, conforme disposto no artigo 106, inciso I do CTN.

26. Desse modo, mostra-se completamente correta a apropriação da base de cálculo negativa da CSL em decorrência da cisão da CESP e parcial incorporação pela Recorrente, que ocorreu no ano-calendário de 1999, tendo em vista que à época não havia qualquer vedação a utilização da base de cálculo negativa pela empresa sucessora decorrente de cisão ou incorporação.

27. Contrariamente ao que alegam as Autoridades Administrativas, não se aplica ao presente caso as regras referentes ao IRPJ, tendo em vista que foi editada norma (MP 1.858-6) específica para que fosse aplicável tal vedação à CSL. É evidente, portanto, que antes da edição de tal norma os contribuintes sucessores poderiam utilizar a base de cálculo negativa de CSL da empresa sucedida, conforme fez a Recorrente.

28. Inclusive, tal entendimento é corroborado pela jurisprudência pacífica desse E. CARF, que admite a utilização de base negativa de CSL pelas empresas sucedidas em períodos anteriores a 2000. Confira-se:

(...)

29. Ora, o artigo 227 da Lei das Sociedades por Ações (6.404/1976) estabelece que a sociedade incorporadora sucede a empresa incorporada em todos os seus direitos e obrigações. Tal dispositivo, portanto, deixa claro que o direito à base de cálculo negativa de CSL apurada pela CESP deve ser transferido a Recorrente, a qual poderá utilizá-lo para posterior compensação com os débitos desta contribuição, tendo em vista que a transferência ocorreu antes da vigência da MP 1.858-6.

30. Diante do exposto, resta demonstrada a possibilidade de utilização da base de cálculo negativa de CSL proveniente da CESP (sucedida), razão pela qual o V. Acórdão recorrido merece integral reforma para que a presente exigência fiscal seja totalmente cancelada. Caso assim não se entenda, o que se admite a título de argumentação, a Recorrente passa a expor os motivos pelos quais ao menos a multa isolada imposta deve ser cancelada.

III. A NECESSÁRIA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO E A IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DA MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO

(...)

51. Resta demonstrada, portanto, a improcedência na conduta da D. Fiscalização, em aplicar, simultaneamente, a multa de ofício em razão da suposta redução indevida da base de cálculo da CSL; e da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais, razão pela qual é evidente a necessidade de cancelamento da multa isolada, sob pena de se exigir duas penalidades sob a mesma conduta, o que não se pode admitir, conforme os diversos e pacíficos precedentes expostos acima.

IV. CONCLUSÃO E PEDIDO

52. Diante de todo o exposto, a Recorrente requer seja ACOLHIDO E INTEGRALMENTE PROVIDO o presente Recurso Voluntário, para o fim de que seja reformado o V. Acórdão recorrido, reconhecendo-se, em preliminar, a NULIDADE da autuação fiscal, em razão da inquestionável ocorrência da decadência, conforme a regra do artigo 150, §4º, do CTN, na medida em que está se questionando apenas em 2013 a formação de base negativa da CSL que foi originada no ano de 1999, ou seja, quase 15 anos depois.

53. Caso assim não entendam V.Sas., a Recorrente requer, no mérito, seja reformado o V. Acórdão recorrido para que seja cancelada a presente cobrança, uma vez que foi comprovada a existência e suficiência do saldo negativo de CSL apurado em 1999, bem como a possibilidade jurídica de sua utilização para compensação em períodos posteriores, na medida em que não havia na época qualquer vedação no ordenamento jurídico brasileiro para que a empresa sucessora pudesse receber a transferência da base negativa da CSL da empresa.

54. Caso ainda assim não entenda esse E. CARF, o que efetivamente se admite apenas para argumentar, a Recorrente requer, ao menos, seja cancelada a multa isolada aplicada, em obediência ao princípio da consunção, tendo em vista que representa cobrança em duplicidade, uma vez que a mesma conduta (falta de recolhimento da CSL) gerou a cobrança da multa de ofício de 75% sobre o tributo que supostamente deixou de ser recolhido.

55. Termos em que, protestando pela realização de outras diligências julgadas necessárias para a comprovação do direito creditório em discussão, bem como seja autorizada (e a Recorrente intimada para) a realização de sustentação oral.”

É o relatório.

Voto

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por mandatários com poderes para tal, conforme procuração a fls. 623, razão pela qual dele conheço.

Antes de adentrarmos no julgamento do recurso voluntário, cabe trazer à colação os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal, para que fique claro o fundamento da autuação *sub examine, in verbis*:

“Na planilha apresentada relativamente ao saldo inicial de Base de

Cálculo negativa da CSLL o contribuinte informa o valor de R\$ 344.866.754,52, observando tratar-se de saldo da empresa CESP da qual a Duke Energy se originou a partir de cisão do patrimônio daquela empresa.

Conforme dados do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) a empresa iniciou suas atividades em 22/02/1999, tendo absorvido parcela do patrimônio resultante da cisão da empresa CESP.

Cabe observar que, o saldo existente de Base de Cálculo negativa da CSLL constante do Sistema SAPLI para a empresa CESP – Companhia Energética do Estado de São Paulo, inscrita no CNPJ sob o nº 60.933.603/0001-78 na DIPJ antes d evento da cisão era de R\$ 327.208.009,94. Ressaltamos que mesmo este saldo não poderia ser objeto de compensação pela empresa sucessora.

6. A Lei que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido se reporta a Legislação do Imposto de Renda como complementação para apuração e administração desta contribuição. Assim é que dispõe em seu art. 6º, parágrafo único da Lei nº 7689/88:

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

Em adição a esta determinação temos posteriormente as determinações da Lei 8981/95 com as alterações introduzidas pela Lei 9065/95 a seguir transcritas:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Verificamos que conforme comando do art. 514 do RIR/99 (art. 33 do Decreto-Lei 2341/87) *in verbis*:

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

8. Verificamos assim que o contribuinte não possuía saldo de Base de Cálculo Negativa da CSLL de períodos-base anteriores, para utilizar na compensação com a base de Cálculo da CSLL devida no

período conforme disposições da legislação pertinente a matéria conforme acima dissertamos.”

Assim, pode-se perceber com clareza que o busílis reside em saber se a recorrente teria direito a compensar parcela de saldo de base negativa de empresa cindida em 1999 (CESP), cuja parcela do patrimônio foi por ela absorvida.

Em preliminar, a recorrente alega a nulidade da autuação fiscal, por sustentar que teria ocorrido a decadência, conforme a regra do artigo 150, §4º, do CTN, na medida em que se questiona em 2013 a formação de base negativa da CSL que foi originada no ano de 1999, ou seja, quase 15 anos depois.

Primeiramente, há que se observar que, no caso em tela, não estamos tratando de um lançamento para reduzir base negativa, mas de um lançamento que constituiu crédito de CSLL do AC 2009 em 2013, logo, não há que se falar em decadência do lançamento.

Não obstante, como o crédito de CSLL/AC2009 se originou da glosa da compensação de base negativa feita pelo contribuinte, por entender a Fiscalização que ele não fazia jus à base negativa da CESP utilizada na referida compensação, é lógico que, ao não aceitar a base negativa oriunda da cisão ocorrida em 1999, a Fiscalização indiretamente retificou o saldo de base negativa da recorrente de 1999. Por essa razão, cabe perquirir se havia necessidade de a redução da base negativa ser feita em auto de infração próprio ou em item distinto do auto de infração em tela, bem como se poderia a glosa sob tal fundamento ocorrer em 2013.

O acórdão recorrido afastou a decadência, por sustentar que:

“Assim, como a base negativa glosada – R\$ 69.011.193,23 - tem sua origem em 1999, segundo se infere dos cálculos informados pelo contribuinte às fls. 207/210, entende, equivocadamente, haver sido infringido o artigo 150, § 4º do CTN. Caso houvesse sido efetuada cobrança de tributos, em 2013, relativa ao ano-calendário de 1999, o contribuinte teria razão. Ocorre que não foi isso: o lançamento, seja da multa ou da CSLL devida, refere-se ao ano calendário de 2009.”

Correta a decisão da DRJ, pois não se pode aplicar uma regra decadencial do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, seja o art. 173, I, ou o art. 150, § 4º, ambos do CTN, para limitar no tempo o direito de o Fisco verificar se o contribuinte tem saldo de prejuízo fiscal.

Ora, por mais conhecidos que sejam, vale trazer à colação os artigos do CTN em tela, primeiro, vejamos o art. 150:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o

lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Tal dispositivo trata de lançamento por homologação, ou seja, quando o contribuinte tem a obrigação de antecipar o pagamento do tributo antes de qualquer ação fiscal. A regra do § 4º apenas estipula um prazo para o Fisco verificar se o pagamento foi feito em conformidade com a legislação, sob pena de considerá-lo tacitamente homologado. É absurda a aplicação de tal norma na espécie, a não ser que os meus pares queiram instituir *de lege ferenda* uma nova homologação com base no § 4º em tela: a “homologação de base negativa/prejuízo fiscal” após 5 anos do seu registro no Lalur. Tal interpretação desborda por completo os parâmetros hermenêuticos da norma em tela, pois só a Lei poderia chegar a tanto.

Melhor sorte também não tem aqueles que entendem ser aplicável o art. 173, I, se não vejamos como dispõe:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Ora, o art. 173 estipula prazo para o Fisco **constituir o crédito tributário**, não para reconhecer direitos de contribuintes (ou expectativas de direitos, sem querer entrar nesse debate no momento). Esse talvez seja o maior equívoco daqueles que falam em decadência tributária do lançamento que reduz saldo de prejuízo fiscal/base negativa. É um erro conceitual do que seja decadência. A decadência decorre de uma inércia do titular no gozo de um direito potestativo, assim, quando falamos do direito de constituir o crédito tributário – que é um direito potestativo – a inércia do Fisco por um determinado prazo, faz com que tal direito pereça, evento que chamamos de decadência tributária, seja pela regra do art. 173, I ou do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

Ora, quando estamos tratando de prejuízo fiscal ou base negativa, o titular do direito (ou da mera expectativa de direito) não é o Fisco, mas o contribuinte. Assim, como falar em inércia do Fisco se o gozo do direito que nasceu com a apuração da base negativa/prejuízo fiscal (compensação com tributos futuros) depende apenas de seu titular, o contribuinte.

Conforme já dito, é verdade que a Lei poderia criar um prazo para que o Fisco pudesse fiscalizar os registros de prejuízos fiscais/base negativa no LALUR, mas o legislador até agora não o fez, mas por um motivo óbvio, ou seja, porque também não há mais prazo para que o contribuinte se compense do prejuízo fiscal/base negativa. Ora, se a inércia do contribuinte em gozar do seu direito – compensação do prejuízo fiscal/base negativa – não perece, como falar em perecimento do Fisco em verificar se tal direito efetivamente existe? Seria no mínimo desarrazoado, para não falar em perigoso do ponto de vista de administração tributária.

É verdade que o Decreto nº 70235/72 chegou a prever a obrigatoriedade de auto de infração ou notificação de lançamento, para que fosse reduzido o saldo de prejuízo fiscal de um determinado contribuinte, se não vejamos como dispunha o art. 9º com a redação que lhe foi dada pela Lei 8748/93:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a **retificação de prejuízo fiscal** e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar

instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Com a MPV 449/08 (posteriormente convertida em Lei 11.941/09), o art. 9º passou a vigor com a seguinte redação:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Note-se que, em nenhum momento o art. 9º dispôs expressamente sobre redução de base negativa, mas também não havia obstáculo para que as reduções feitas de ofício fossem formalizadas por auto de infração, mormente em função do que dispõe o art. 6º da Lei 7.689/88. Ademais, é óbvio que a esse auto de infração que reduzia prejuízo fiscal/base negativa não se aplicaria as regras dos arts. 150, §4º, e 173, I, do CTN, pois não ele constituía crédito tributário.

Por outro lado, hoje, sob a égide do atual art. 9º - que não prevê expressamente auto de infração para reduzir prejuízo fiscal, não há óbice que a redução de prejuízo fiscal/base negativa continue sendo feita por auto de infração, pois isso garante o direito de defesa do contribuinte, possibilitando a sua impugnação desde logo, antes que se constitua em glosa de compensação. Todavia, se o Fisco só toma conhecimento da indevida base negativa a compensar após o contribuinte utilizá-la, não há óbices no ordenamento jurídico, para que promova a glosa da compensação sob o fundamento de que o contribuinte não teria direito a compensar a aludida base negativa a qualquer tempo, já que, como já dito, também não há prazo para que o contribuinte goze do seu direito de compensar prejuízo fiscal/base negativa.

Por essas razões, voto por afastar a preliminar de decadência apontada.

Com relação ao mérito, cabe, inicialmente, ressaltar que o parágrafo único do art. 6º da Lei nº 7.689/88 não autoriza o intérprete a estender à CSLL a aplicação do disposto no art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87. Note-se que o art. 33 do DL 2.341/87 é uma norma antielesiva específica que estabeleceu uma limitação à compensação de prejuízos fiscais, nada tratando sobre compensação de bases negativas de CSLL, até mesmo porque a CSLL só viria a ser instituída no ano seguinte ao da edição do referido Decreto-Lei. Por sua vez, o parágrafo único do art. 6º da Lei 7.689/88 apenas autoriza que se aplique à CSLL disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, ou seja, não autoriza que se aplique à CSLL qualquer norma que verse sobre a base tributável do IRPJ.

Da mesma forma, o art. 57 da Lei 8.891/95 não autoriza que se aplique à CSLL normas do IRPJ que versem sobre exclusão e adição ao lucro líquido ou compensação de prejuízos fiscais, pois, não obstante disponha que se aplica à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, expressamente ressalva que a base de cálculo desses tributos são diferentes. Ou seja, as normas de apuração do lucro líquido aplicáveis ao IRPJ são também aplicáveis à CSLL, mas para por aí as semelhanças, pois as normas do IRPJ que versam sobre ajustes ao lucro líquido e compensação de prejuízos fiscais não se aplicam à CSLL, salvo logicamente quando expressamente previsto em Lei.

Ocorre que o art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999, publicada no DOU de 30/06/1999, assim dispôs:

“Art. 20. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei no 2.341, de 29 de junho de 1987.”.

Observo que tal norma foi repetida em todas as reedições desta Medida Provisória e, hoje, consta do art. 22 da MPV 2.158-35/2001. Entretanto, o que se deve ressaltar é que uma medida provisória que altere a base tributável da CSLL incide sobre

fatos geradores ocorridos após 90 dias da sua publicação, conforme dispõe o art. 195, §6º, da CF/88. Ora, fica claro assim que, em 31/12/1999, data do fato gerador da CSLL em tela, a recorrente encontrava um óbice legal no art. 33 do DL 2.341, para registrar como sua a base negativa de CSLL da CESP, empresa cindida da qual absorveu parte do patrimônio.

É verdade que o autuante não citou o art. 20 da MP 1.858-6/99 em seu enquadramento legal, mas isso não retira a higidez da autuação em tela, pois o recorrente, não se defende do enquadramento legal, mas dos fatos que lhe são imputados, razão pela qual não houve qualquer cerceamento do direito de defesa. Ademais, na sua peça de defesa, o recorrente demonstra claramente que tinha conhecimento do teor do art. 20 da MPV 1.858-6, apenas se equivocou quanto ao momento em que tal norma começou a surtir efeitos, talvez por esquecimento do disposto no § 6º do art. 195 da CF/88.

Durante a sessão do mês de setembro de 2016, a Conselheira Ana Barros suscitou dúvida sobre a possibilidade de a MP 1.858-6, de 29/06/1999, atingir parcela de base de cálculo negativa oriunda da cisão efetivada em 24/06/1999 e, por isso, pediu vistas dos autos. Com a devida vênia da I. Conselheira, ousou divergir do seu entendimento, pois entendo que não há direito futuro deferido à compensação de base de cálculo negativa quando do seu registro. Em verdade, estamos diante de um direito futuro não deferido, pois não se incorporam de imediato ao patrimônio do contribuinte quando da apuração da base negativa e, pode até nunca vir a ser incorporado por razões alheias à vontade do contribuinte. Assim, o direito do contribuinte à compensação só se efetiva no momento em que apura uma base tributável e exista saldo de prejuízo fiscal/base negativa a compensar, observando-se a lei em vigor neste momento e, não, a lei pretérita em vigor no momento em que foi apurado o prejuízo fiscal/base negativa. Por exemplo, quando da entrada em vigor da Lei 8.981/95, alterou-se o regime de compensação de prejuízos fiscais/bases negativas, o qual deixou de prever uma limitação temporal, para estipular uma limitação quantitativa, sendo que todo o saldo existente antes da entrada em vigor da aludida lei foi submetido à nova sistemática.

Ademais, o aspecto material da hipótese de incidência do IRPJ/CSLL (lucro real/base ajustada) deve ser aferido dentro do lapso temporal que constitui o seu aspecto temporal e não durante todo o tempo de vida da pessoa jurídica, razão pela qual, não há qualquer óbice que uma lei simplesmente revogue a permissão de compensação, atingindo todo ou parte do saldo existente de prejuízo fiscal/base negativa.

Por essas razões, nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Da Multa Isolada

Quanto à multa isolada, cabe alerta que já se trata de multa lançada com base no art. 44 da Lei 9.430/96 com as alterações da Lei 11488/07, razão pela qual peço vênia aos meus pares para transcrever voto que venho proferindo em vários outros julgamentos.

Este Colegiado firmou, ao longo do tempo, diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

a) que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;

b) que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;

c) que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;

d) que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instituto do Direito Penal da “consunção”.

Em 08/12/2014, foi aprovada a Súmula CARF nº 105, cujo verbete assim dispõe:

“A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, **lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996**, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”.

Note-se que que o teor da Súmula CARF nº 105 deixa claro que o Pleno deste Colegiado adotou a posição segundo a qual a multa isolada só pode ser cumulada com a multa de ofício a partir da entrada em vigor da MPv nº 351/2007 (que se converteu na Lei 11.488/07), a qual alterou o art. 44 da Lei 9.430/96, tanto que faz constar expressamente em seu verbete que só era inaplicável a cumulação de multas, quando a multa isolada fosse fundamentada no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96. Assim, como os lançamentos das multas isoladas em tela se fundamentaram no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.430/96, é inaplicável, na espécie, a Súmula CARF nº 105, razão pela qual adentro ao mérito.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento deste Colegiado, razão pela qual, peço vênua aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que

justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pela base ajustada anual, deixar de recolher a CSLL mensal sobre a base estimada não enseja *per se* a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher a CSLL mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento da CSLL mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 na sua redação originária já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º - aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º .

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento da CSLL sobre a base ajustada anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento da CSLL-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que

ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual da CSLL calculada sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, *in casu*, corresponde a um percentual sobre a CSLL calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre a CSLL incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido toda a CSLL devida sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher a CSLL sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, toda a CSLL sobre a base ajustada, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF no 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 19515.721793/2013-55
Acórdão n.º **1302-002.009**

S1-C3T2
Fl. 680

Alberto Pinto Souza Junior - Relator