



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA (1728) Nº 5012850-19.2017.4.03.6100

RELATOR: Gab. 08 - DES. FED. CARLOS MUTA

APELANTE: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

APELADO: BRASKEM PETROQUIMICA LTDA

Advogados do(a) APELADO: ANA CRISTINA DE PAULO ASSUNCAO - SP335272-S, NANDO MACHADO MONTEIRO DOS SANTOS - SP373809-A, VANESSA CARRILLO DO NASCIMENTO - SP337496-A, EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548-A

OUTROS PARTICIPANTES:



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA (1728) Nº 5012850-19.2017.4.03.6100

RELATOR: Gab. 08 - DES. FED. CARLOS MUTA

APELANTE: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

APELADO: BRASKEM PETROQUIMICA LTDA

Advogados do(a) APELADO: ANA CRISTINA DE PAULO ASSUNCAO - SP335272-S, NANDO MACHADO MONTEIRO DOS SANTOS - SP373809-A, VANESSA CARRILLO DO NASCIMENTO - SP337496-A, EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548-A

OUTROS PARTICIPANTES:

RELATÓRIO

Trata-se de apelação e remessa necessária à sentença que concedeu mandado de segurança para desconstituir créditos tributários objeto do PAF 19515.005507/2009-24, que tratou da compensação de saldo de prejuízos fiscais de IRPJ e base de cálculo negativa de CSL referentes a exercícios anteriores.

Em síntese, a impetração objetiva afastar julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais que considerou aplicável a limitação legal da utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa a 30% à tributação devida a título de IRPJ e CSL a cada ano-calendário, mesmo nos casos de incorporação do contribuinte por outra pessoa jurídica no período, como ocorrido.

Alegou o órgão fazendário, em síntese, que: **(1)** não há direito adquirido à compensação integral dos prejuízos fiscais, sendo legítima a limitação da compensação ao percentual de 30% (trinta por cento), não havendo, ademais, norma que ampare a pretensão da pessoa jurídica extinta por incorporação; e **(2)** a compensação de prejuízos fiscais submete-se à legalidade estrita, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Em contrarrazões, a impetrante sustentou, em suma, que: **(1)** é inconstitucional e ilegal a limitação da compensação de prejuízos fiscais e base negativa de CSL no caso de extinção da pessoa jurídica; **(2)** enquanto o lucro percebido é insuficiente para neutralizar o prejuízo anterior, não há, em verdade, acréscimo patrimonial a permitir tributação; **(3)** o tratamento estanque de períodos de apuração induz distorções em atividades com ciclos de produção que não se conformem neste intervalo; **(4)** a limitação deve ser entendida como condicionada à continuidade da empresa, sob pena de inconstitucionalidade (violação aos princípios da isonomia, não confisco e capacidade contributiva), ponto detalhado no parecer doutrinário encartado aos autos; **(5)** no caso de extinção da empresa a “trava” de compensação não mais se justifica, enquanto técnica de tributação, por impedir o abatimento de saldo necessário para que a exação seja restrita ao que de fato representa incremento de patrimônio na atividade empresarial; **(6)** o artigo 33 do Decreto-lei 2.341/1987, bem como a Medida Provisória 2.158-35/2001, vedam que tais compensações sejam realizadas pelas incorporadora, o que “reforça o entendimento da Apelada, já que o prejuízo fiscal está intimamente ligado ao conceito de renda e só faz sentido ser compensado pela pessoa jurídica que auferiu rendimentos”; **(7)** ainda que assumida a compensação como benefício fiscal, há que se observar que a regra de literalidade do artigo 111 do CTN não impede ao intérprete a busca do conteúdo normativo por meio de exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática, conforme precedentes jurisprudenciais; **(8)** há fartos precedentes da Corte em sentido favorável à pretensão de mérito, devendo ser ponderado o quanto decidido no RE 344.994, que tratou de matéria apenas tangencial à espécie, abordando aspectos jurídicos restritos aos princípios tributários da irretroatividade e anterioridade para

aplicação da Medida Provisória 218/1994; **(9)** conforme documento do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito anexado aos autos, ao tempo da autuação, em 2007, a jurisprudência do CARF era majoritária quanto ao afastamento da limitação percentual em caso de incorporação da pessoa jurídica, com o que o artigo 24 da LINDB (incluído pela Lei 13.655/2018 porém aplicável ao caso por ser norma processual) assegura a validade da conduta da empresa incorporada, ao exigir análise de tais atos com base na jurisprudência judicial ou administrativa da época dos fatos, em respeito à segurança jurídica; **(10)** quando menos, a previsão impõe o afastamento da multa, juros e correção, conforme prevê o artigo 100 do CTN; **(11)** o julgamento da autuação, no âmbito do CARF, a partir do voto de qualidade do presidente da turma julgadora, viola o devido processo legal e o princípio da isonomia “pois confere a um sujeito uma posição superior aos demais, afastando a imparcialidade necessária ao processo administrativo, bem como à isonomia, pois o mero cômputo de um voto duplo enseja o desequilíbrio no Processo Administrativo Fiscal”; **(12)** o empate no julgamento caracteriza dúvida objetiva sobre a validade da autuação, com o que, nos termos do artigo 112 do CTN, deveria prevalecer a interpretação mais benéfica ao contribuinte; **(13)** incabível a incidência de juros moratórios sobre pena pecuniária, por incompatibilidade em relação à função indenizatória deste e o intuito punitivo daquela; e **(14)** é irrazoável e desproporcional a multa em 75% do valor devido, possuindo efeito confiscatório.

Houve parecer do Ministério Público pelo prosseguimento do feito (ID 76202282).

É o relatório.



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA (1728) Nº 5012850-19.2017.4.03.6100

RELATOR: Gab. 08 - DES. FED. CARLOS MUTA

APELANTE: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

APELADO: BRASKEM PETROQUIMICA LTDA

Advogados do(a) APELADO: ANA CRISTINA DE PAULO ASSUNCAO - SP335272-S, NANDO MACHADO MONTEIRO DOS SANTOS - SP373809-A, VANESSA CARRILLO DO NASCIMENTO - SP337496-A, EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548-A

OUTROS PARTICIPANTES:

VOTO

Senhores Desembargadores, por primeiro examinam-se as alegações das contrarrazões a respeito de nulidade do julgamento ocorrido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, na medida em que, ao menos em tese, prejudiciais ao mérito do recurso fazendário.

O argumento de que a previsão do voto de qualidade do presidente de turma julgadora, no âmbito do CARF, por si, importaria violação ao princípio da isonomia e ao previsto no artigo 112 do CTN encerra dois equívocos.

Por primeiro, pressupõe que, por ser o presidente de turma necessariamente representante da Fazenda Nacional (artigo 25, § 9º, do Decreto-lei 70.235/1972), este decidiria, invariavelmente, em desfavor do contribuinte (veja-se a impetração neste ponto, ID. 68274532, f. 09/12). Ora, como as próprias informações carreadas aos autos pelo presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais indicam, a afirmação, em que pese carregue séria denúncia de parcialidade, é largamente desautorizada pela prática diante de múltiplos julgamentos administrativos decididos em favor do contribuinte pelo voto de qualidade (ID. 68274612, f. 06/09).

É pertinente apontar, inclusive, que segundo dados oficiais do CARF produzidos em fevereiro do ano corrente (<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos.pdf>), no curso de 2020, 3,2% das votações foram decididas por qualidade, sendo 1,3% (do total geral, ou 40,63% das votações decididas por tal sistemática de desempate) dos resultados a favor do contribuinte.

Logo, não sendo possível afirmar categoricamente que o voto de minerva penderia o julgamento a favor de qualquer das partes, o argumento não se presta a fundamentar a alegação de vício de tratamento desigual.

Em segundo lugar, tampouco é possível afirmar ter ocorrido violação ao artigo 112 do CTN, nos casos em que, de fato, o voto de qualidade desempatou a votação do órgão julgador em sentido contrário à pretensão do

contribuinte.

Neste liame, é relevante observar que tal previsão não mais subsiste, presentemente, em casos como o presente, já que o novel artigo 19-E da Lei 10.522/2002 determina que *"Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte"*.

Este evento superveniente, contudo, não aproveita à suscitação do apelado, dado que não demonstra nulidade no julgamento ocorrido sob a égide normativa anterior e, tampouco, retroage para modificá-lo.

É fato que o artigo 112 do CTN foi indicado como fundamento da mudança da aplicabilidade do voto de qualidade (como se extrai das discussões legislativas do PLV 02/2020, que originou a Lei 13.988/2020, que promoveu a modificação em comento). Contudo, a questão merece apropriada análise e considerações.

Neste sentido, convém observar que o âmbito de aplicação do artigo 112 do CTN é a interpretação de norma que *"define infrações, ou lhe comina penalidades"* (ao "acusado"). Ora, daqui exclui-se, categoricamente, o crédito tributário principal, dado que o tributo não é, por definição, prestação pecuniária derivada de sanção, como positivado pelo Código Tributário Nacional:

"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

Neste tocante, considerando a Emenda Aditiva 9 ao PLV 02/2020, a própria redação inicialmente proposta para a criação do futuro artigo 19-E da Lei 10.522/2002 deixava clara a restrição de aplicabilidade do comando apenas para multas (grifos nossos):

"Inclua-se, onde couber, novo artigo com a seguinte redação:

Art. XX – A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar com a seguinte alteração:

"Art. 19-E. Se o processo administrativo de determinação e

exigência do crédito tributário resolver-se favoravelmente à Fazenda Nacional, em virtude do voto de qualidade a que se refere o § 9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a multa de que trata o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (multa qualificada), e as demais multas de ofício serão substituídas pela multa de mora conforme o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.” (NR)

JUSTIFICAÇÃO

Na decisão por voto de qualidade, a rigor, há um empate, em que o voto do Presidente vale por 2 (voto de qualidade), para desempatar. E o mesmo que dizer que, em face de o órgão ter número par de Conselheiros, o Presidente vota 2 vezes no caso de empate.

O Código Tributário Nacional consagra o princípio in dubio pro reo, em matéria de penalidade, em seu art. 112:

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

Assim, o artigo dá concretude efetiva (prática) ao que prevê o art. 112 do CTN, máxime em matéria de multa qualificada, que demanda a ocorrência de dolo como elemento subjetivo do tipo. Mesmo as demais multas de ofício têm indiscutível caráter apenatório, de modo que também em relação a elas o artigo somente dá concretude real ao que estatui o art. 112 do CTN.”

Como visto, não foi esta, porém, a redação final promulgada, que, diversamente, definiu a regra do desempate aplicável *"no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário"*. Em suma, a partir de invocação do artigo 112 do CTN, mudou-se a sistemática de votação que incidia, de maneira mais relevante, sobre discussões sobre o crédito principal, sendo patente o resultado de descompasso entre a *mens legis* e a *mens legislatoris*.

Em que pese tal confusão, é certo que não se pode manejar tal

circunstância para atacar retroativamente o crédito principal, na medida em que a própria possibilidade de retroação de direito admitida pelo CTN, seja pelo artigo 112 (que, a rigor, não cuida de aplicação intertemporal da legislação) como pelo artigo 106, II, é restrita a penalidades. O artigo 144 do Código Tributário Nacional, aliás, é expresso em, congruentemente, vedar a retroação de legislação, em caráter geral (com o que as outras disposições referidas devem ser tidas por hipóteses excepcionais específicas):

"Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Assim, em interpretação orgânica da nova regra face ao sistema tributário, a única retroação que se poderia admitir como possível, em tese, em razão do artigo 19-E da Lei 10.522/2002, diz respeito às previsões sobre penalidades (ou em caso de regras interpretativas, nos termos do artigo 106, I, dado que não inovariam no ordenamento). Neste ponto, convém registrar, desde logo, que, mesmo que aplicada a pretendida retroação, o resultado não seria a anulação do crédito tributário, mas a devolução dos autos ao CARF para, proclamado o resultado do julgamento a favor do contribuinte, conceder-se prazo à Fazenda Nacional para o que entendesse de direito.

De toda a sorte não se verifica, na espécie, hipótese que autorize tal produção de efeitos *ex tunc*, para fim de validar a exclusão da multa de ofício aplicada.

Perceba-se que a modificação de regra de votação de colegiado administrativo é norma processual e, desta feita, como consabido, é aplicável de imediato, mas apenas de forma prospectiva, como prevê o CPC/2015:

"Art. 14. A norma processual não retroagirá e será aplicável imediatamente aos processos em curso, respeitados os atos processuais praticados e as situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma revogada."

Não se constata qualquer eficácia de direito material na alteração da sistemática de votação no âmbito do CARF. A asserção que tem sido veiculada nas discussões sobre o tema, de que a norma possuiria natureza híbrida (material e processual), não pode ser acolhida.

Como já se apontou, o voto de minerva não importa desempate apriorístico a favor da Fazenda Nacional. Isto significa dizer que o voto de qualidade, em si, não possui qualquer conteúdo material, sequer indireto. Sendo técnica de votação que simplesmente elege um voto dentro do colegiado, *seja qual for seu teor*, como prevalente, é forçoso que se reconheça que a mecânica é desprovida de qualquer definição intrínseca de direito material.

Veja-se que, em exemplo recente, a promulgação do CPC/2015 não induziu nulidade generalizada de sentenças que porventura não atendessem aos requisitos adicionais do artigo 489 da Lei 13.105/2015, como também não foram anulados julgados de embargos infringentes (que deixaram de existir), e tampouco recebidas por tempestivas peças que, originalmente não conhecidas, estariam dentro do prazo, se contado em dias úteis. A relação com o direito material de tais casos é idêntica à da mudança da sistemática do voto de qualidade.

Por outro lado, ao se afirmar que o encerramento da lide administrativa (logicamente, com manutenção da cobrança) é pressuposto da exigibilidade do crédito relativo à sanção, não mais do que se diz que o crédito há que estar definitivamente constituído, apenas, segundo o procedimento aplicável e vigente à época dos fatos. Não há como se extrair de tal observação qualquer conteúdo material intrínseco ao regime de votação adotado que permitiria que, caso alterado, fossem retroativamente modificados todos os resultados materiais produzidos anteriormente.

Tais observações são nodais para afastar, ainda, a alegação de que, de toda a forma, o empate na votação geraria "dúvida" a ser decidida a favor do contribuinte, por exigência do artigo 112 do CTN, na espécie.

De fato, em que pese não se desconheça que há setores da doutrina que defendem tal percepção, não há que se confundir técnica de votação com a análise, pelo intérprete, da legislação sobre o caso. O artigo 112 do CTN incide na aplicação da norma pelo intérprete, que o deve considerar ao apresentar seu entendimento sobre os fatos: na hipótese, na prolação de cada voto por cada conselheiro, e não na apuração do resultado do julgamento, pela Turma. Ainda que como decisão colegiada não se tenha resultado unânime ou mesmo majoritário em qualquer sentido, dada a divergência entre os votantes, que se presumem convictos de seus votos, disto não resulta configurada a situação de "dúvida" do órgão julgador no sentido legal e para o efeito preconizado.

É certo que pode ser estabelecido que, em caso de empate de votação, o julgamento deve ser definido a favor do indivíduo. Sucede que isto não ocorre, a rigor, porque haja dúvida do colegiado sobre os fatos em julgamento, mas apenas porque, em votação, não há maioria convicta (como critério objetivo de proclamação de resultado) da conduta infracional. A

técnica de votação (que poderia até mesmo impor maioria absoluta ou qualificada) em si não é, ou de qualquer forma representa, pronunciamento de mérito.

Perceba-se que, se assim não fosse, haveria que se considerar que cada voto divergente representa uma suposta carga de dúvida em relação ao entendimento inicial. Logo, todo julgamento não unânime seria marcado por uma carga de dúvida não solucionada. Às últimas consequências, qualquer sanção (e aqui é pertinente o contraste com o direito penal, ou mesmo a referência à tese do *in dubio pro contribuinte*) não validada de forma unânime haveria que ser anulada, porque a presunção de inocência não admite qualquer nível de dúvida, o que contrasta com a solução preconizada.

Na espécie, aliás, vale notar que a sanção diz respeito à multa de ofício, cuja incidência é objetiva, decorrente da existência de, justamente, lançamento de ofício de crédito tributário pela autoridade fiscal. Logo, inexistente dúvida sobre a higidez do crédito, não haveria que se dizer de dúvida sobre o cabimento da multa.

Desta sorte, sendo certo que o voto de qualidade, por si, nada diz a respeito do teor do julgamento, não há que se cogitar de qualquer espécie de revogação de previsão legal de sanção pelo recém editado artigo 19-É da Lei 10.522/2002, para invocar aplicação retroativa da regra para desconstituição do julgado administrativo (artigo 106, II, do CTN). Por igual, não se trata de norma interpretativa de direito material (artigo 106, I, do CTN), já que o dispositivo apenas define o campo de incidência do próprio voto de qualidade – o teor interpretativo limitar-se-ia, ao máximo, ao artigo 25, § 9º, do Decreto 70.235/1972. Por outro lado, não sendo retroativa a vedação da incidência do voto de qualidade, e tampouco cabível falar-se em "dúvida" quanto à aplicabilidade de lei sancionatória em caso de empate em julgamento administrativo, não vinga o pleito de obstar as cobranças contestadas nestes autos com base no artigo 112 do CTN.

Finalmente, tampouco prospera a pretensão fundada no artigo 24 da LINDB.

Este o teor do dispositivo:

"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."

Observe que o legislador, ao interpretar, no respectivo parágrafo único, o que deve ser entendido por "*orientações gerais*", conforme dispõe o *caput*, mencionou expressamente a "*prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público*". Sob perspectiva tributária, sequer seria necessário que o fizesse, em verdade, já que o artigo 100 do CTN dispõe neste mesmo sentido (ao definir como normas tributárias secundárias "as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas"), e não haveria que se pensar que a LINDB estaria a revogar tal preceito. De toda sorte, o que se extrai de relevante é que não se menospreza a prática reiterada das autoridades administrativas (no que naturalmente se incluem as que exercem atividade fiscalizatória em âmbito tributário), que, no caso dos autos, reiteradamente **apontava a conduta em discussão como irregular**.

Mesmo que se queira dizer que a jurisprudência administrativa tem função de controle de legalidade da prática administrativa, pelo que deveria ser tida por mais relevante, a conclusão alcançada não se altera. De fato, tal arguição, além de não confirmada porque, como assentado, as súmulas do CARF sequer vinculam, por si, as autoridades fiscalizatórias, não pode ser admitida, nem mesmo em tese, pois importaria colocar em xeque, a partir de casuística de órgão colegiado deliberativo, a própria presunção geral e apriorística de legitimidade do ato administrativo, enquanto princípio fundante do direito administrativo-tributário.

Ainda que assim não fosse, há que se apontar que, como reconhece a apelada, a jurisprudência do CARF não se manteve, a rigor, unânime entre 2000 e 2009.

Trata-se aliás, de ponto que o próprio estudo da FGV mencionado indica expressamente (grifos nossos):

"Observamos que a questão relativa à aplicação da "trava de 30%", como geralmente denominada, no caso de extinção da pessoa jurídica, foi examinada e decidida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, e, mais recentemente, pela Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, com significativa variação nos resultados dos julgamentos, inclusive na instância de uniformização, no âmbito da 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, o que nos fez segregar a análise da evolução da jurisprudência em quatro fases distintas, a

seguir reportadas:

(i) **1ª Fase:** Decisões reiteradas de câmaras de julgamento do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 108-06.682, sessão de 20/9/2001; Acórdão nº 108-07.456, sessão de 02/7/2003; Acórdão nº 101-94.515, sessão de 17/3/2004; Acórdão nº 101-09.447, sessão de 13/8/2008) e da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/01-04.258, sessão de 02/12/2002 e Acórdão CSRF/0105-100, sessão de 19/10/2004), que afastaram a trava de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica, sobre o fundamento de que o objetivo da lei expresso em exposição de motivos teria sido o de postergar e não o de impedir a compensação de prejuízos e a dedução de bases negativas, o que estaria em consonância com a definição de fato gerador dos tributos IRPJ e CSLL. Neste tópico, ressaltamos que, de cinco, apenas **uma das câmaras (a antiga 5a. Câmara) mantinha a trava** e que, na 1ª Turma da Câmara Superior (composta na época por 16 conselheiros), a votação foi inicialmente de 14x2 para afastar a trava (Acórdão CSRF/01-04.258, sessão de 02/12/2002) e posteriormente evoluiu para votação unânime afastando a trava (Acórdão CSRF/01-05.100, sessão de 19/10/2004);"

Convém observar que o estudo, aparentemente, não logrou apontar e identificar que, na mesma sessão de 19/10/2004, houve julgamento da 1ª Turma da Câmara Superior que manteve a trava (processo 10980.011046/99-52, acórdão CSRF/01-05.101):

"CSLL — LIMITE NA COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA — INCORPORAÇÃO — A proibição prevista nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 passaram a surtir efeitos em relação à CSL a partir de 1999. Até então, era possível a utilização de base negativa da incorporada com lucros vindouros da incorporadora, de modo que a trava de 30% merece ser respeitada ainda que na última apuração de lucro na incorporada. Recurso negado."

A própria existência de múltiplos conflitos sobre a interpretação da matéria no âmbito administrativo já deveria servir suficientemente à percepção de que a pretensão exercida por conta e risco da empresa em extinção não era pacífica. Até porque, conquanto possa se entender pela aplicação do artigo 24 da LINDB, promulgado em 2018, a fatos de 2007, é certo que, de todo o modo, a tal época, inexistente tal dispositivo, o contribuinte não possuía, a teor do já demonstrado, qualquer indicativo razoável de que poderia valer-se, sob sua própria interpretação, da jurisprudência administrativa, majoritária que fosse, como fundamento em tese hábil a manter conduta que, sabidamente, era objeto de autuação por parte das autoridades fiscais.

Cabe observar, neste liame, que o princípio da confiança, conquanto informe as relações jurídicas em caráter geral, possui incidência casuística e circunstancial no âmbito da desconstituição de efeitos jurídicos. Exige-se, para tanto, análise sob prisma subjetivo da conduta atribuída a agentes envolvidos, segundo a especificidade de cada caso concreto, não se tratando de subsunção objetiva e indistinta como regra de anulabilidade de atos jurídicos.

De fato, não há sentido em defender, *a posteriori*, a aplicação, com força desconstitutiva, do princípio da confiança, se não há demonstração de que a conduta da parte, que se diz prejudicada, foi realmente praticada sob tal signo. A discussão em abstrato, no sentido de que a empresa **poderia** ter se considerado, à época, respaldada por tal ou qual fundamento, a rigor distorce o próprio fundamento invocado, que exige que tal percepção tenha efetivamente sido influente na decisão tomada e que, de fato, o contexto à época indicasse tal leitura dos fatos como razoável.

É neste sentido que a doutrina, abordando o tema, aponta que a hipótese concreta de incidência do princípio da confiança caracteriza-se pela presença, simultânea, de alguma "base de confiança", a "*confiança nesta base*" e o efetivo exercício desta crença, frustrado por ato contraditório posterior do Poder Público (grifos nossos):

*"O chamado princípio da proteção da confiança serve de instrumento de defesa de interesses individuais nos **casos em que o particular**, não sendo protegido pelo direito adquirido ou pelo ato jurídico perfeito, em qualquer âmbito, inclusive no tributário, **exerce a sua liberdade, em maior ou menor medida, confiando na validade (ou na aparência de validade) de um conhecido ato normativo geral ou individual** e, posteriormente, tem a sua confiança frustrada pela descontinuidade da sua vigência ou dos seus efeitos, quer por simples mudança, quer por revogação ou anulação, quer, ainda, por declaração da sua invalidade. Por isso, **o princípio da proteção da confiança envolve, para a sua configuração, a existência de (a) uma base da confiança, de (b) uma confiança nessa base, do (c) exercício da referida confiança na base que a gerou e da (d) sua frustração por ato posterior e contraditório do Poder Público.**"*

(ÁVILA, Humberto Bergmann. Segurança Jurídica, São Paulo, 2011, p. 360)

De mais a mais, é necessário ainda pontuar que a valoração administrativa de norma legal, ainda que prestigiada por novos dispositivos da LINDB a título de louvável fomento de segurança jurídica, não é absoluta.

Cabe, sem dúvida, ao Poder Judiciário, segundo o próprio sistema constitucional de garantias individuais, a interpretação última da legislação, pelo que não se pode falar de proteção à confiança ou à segurança jurídica, com base em jurisprudência, se não com referência àquela produzida pelos corretos órgãos com atribuição para dizer, em definitivo, o direito. Nesta linha, **em se tratando de jurisprudência administrativa, não há como se pretender que seja sobreposta à jurisprudência judicial** (que também é referida no novo artigo 24 da lei em comento), **acaso desta divirja**.

Sucedo que ao menos desde 2002 o Superior Tribunal de Justiça sinalizava que a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas é benefício (a atrair as considerações meritórias iniciais, no sentido de que a fruição respectiva apenas é possível segundo regra legal própria, em interpretação literal), e desde pelo menos 2003 há precedente que aponta a necessidade de previsão legal expressa para procedimentos de compensação de prejuízos entre incorporada e incorporadora (grifos nossos):

REsp 318.849, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ 24/06/2002: "RECURSO ESPECIAL - ALÍNEAS "A" E "C" - IMPOSTO DE RENDA - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITES - ART. 42 DA LEI 8.981/95 - APLICAÇÃO A PARTIR DA DATA DA PUBLICAÇÃO DA LEI - INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DO DIREITO ADQUIRIDO - DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADO. Quanto ao tema do direito adquirido, sobre o qual versa o presente recurso, de reconhecer que o v. acórdão recorrido se baseou, exclusivamente, na legislação infraconstitucional, qual seja, o artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC). Não se trata de matéria constitucional, pois 'uma coisa é haver infringência à Constituição da República, a princípio nela consagrado, outra coisa é aferir se foi aplicado o direito segundo a lei federal vigente', especialmente quando 'a questão pode e deve ser conhecida, unicamente, sob o prisma estrito da legislação federal...' " (cf. r. voto proferido no julgamento do RE n.226.855-7/RS, fl. 1.029). **No caso vertente, ao contribuinte é concedido, por lei, favor fiscal que lhe autoriza o desconto dos prejuízos fiscais apurados em exercícios passados. O Estado, portanto, ao conferir esse benefício, pode, também, regular a forma como poderá ser feita, diferindo-a por razões de política fiscal, sem que isso implique ofensa a direito adquirido. Precedentes.** Deveras, a dedução gradual dos prejuízos, como forma de compensação, estabelecida por lei, não afronta os princípios, pois, **não há perder de vista que o fim ontológico e teleológico do diploma legal é o de contrabalançar o binômio lucro/prejuízo em favor do contribuinte, uma vez que, a rigor, o imposto de renda só deveria incidir sobre o lucro, pois, no ano em que houve prejuízo, obviamente, não houve pagamento do tributo. Não há olvidar que o prejuízo, dentro de um prisma mais rigoroso de análise, insere-se no risco inerente a todo**

empreendimento. Quando da publicação da Medida Provisória n. 812/94, em 31 de dezembro de 1994, ainda estava em curso o período de apuração do imposto de renda do ano-base de 1994. Pouco importa que o Diário Oficial só tenha circulado no dia 02 de janeiro de 1995, pois, o que determina a vigência da lei, neste caso, é a data de sua publicação. Recurso especial provido."

REsp 307.389 Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 17/03/2003: "TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. LUCRO DE EMPRESA INCORPORADA A SER COMPENSADO COM PREJUÍZO DA EMPRESA INCORPORADORA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. **1. A empresa incorporadora não pode compensar prejuízos apurados em determinado exercício com lucros obtidos por empresa incorporada, para fins de imposto de renda, por ausência de previsão legal. 2. O silêncio da lei sobre determinada situação não gera direitos para as partes que compõem a relação jurídico-tributária. 3. A homenagem ao princípio da legalidade tributária exige expressa disposição na lei da conduta a ser praticada pelo ente tributante e pelo contribuinte. 4. Compensação não permitida. Precedente: REsp 54348/RJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, 1ª Turma. 5. Recurso improvido."**

O REsp 307.389 foi invocado, inclusive, por jurisprudência posterior (REsp 1.725.911) para ilustrar precisamente a impossibilidade de contornar-se a trava de 30% de aproveitamento de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas sob o fundamento de haver *distinguishing* a favor do caso de incorporação, na medida em que tal pretensão contraria vedação há décadas existente.

Os precedentes da Corte Superior sobre os dois aspectos apontados (compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas como benefício fiscal e higidez da trava em caso de extinção da pessoa jurídica) continuaram a ser reproduzidos durante a mesma década em relação à qual se argumentou que a jurisprudência administrativa vigia em sentido contrário. Neste sentido, dentre outros exemplos: REsp 195.346, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ 24/06/2002; AgRg no Ag 628.601/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ 28/08/2006; REsp 1.107.518, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 25/08/2009. Na jurisprudência regional, calha a menção à AC 1998.01.00.076031-8, Rel. Des. Fed. Olindo Menezes, DJ 05/01/2001.

É certo que existiam, também, precedentes da Corte Superior que, ao apreciar a validade da trava, denotavam fundamento subjacente de que havia presunção no sentido da continuidade das atividades empresariais. Contudo, isto em nada macula o exposto. O que se coloca em relevo é apenas a

constatação singela de que não se confirma a alegação de que haveria algum entendimento consolidado ou orientação geral, que tenham sido revertidos abruptamente.

Não se pode cogitar, com efeito, da existência de posição pacífica no sentido de que a compensação integral de prejuízos fiscais configurava direito do contribuinte, e não benefício fiscal, que poderia ser exercido independentemente de previsão legal expressa em caso de encerramento de atividades empresariais, como se pretendeu caracterizar em linha de evolução histórica do tema.

Resta inviável acolher o pleito do contribuinte neste sentido porque, resumindo: *i)* não há como se pretender sobrepor a jurisprudência administrativa à judicial; *ii)* não havia proteção normativa que resguardasse a conduta praticada tão somente porque estaria em linha com a jurisprudência dominante do CARF, dada a existência de entendimento das autoridades fiscais, e do próprio Judiciário, em sentido diverso; e *iii)* tampouco consta dos autos qualquer prova consistente de que de fato tal circunstância tenha sido considerada, na espécie, ao momento da prática da conduta autuada pela autoridade fiscal (em razão da inexistência de prova material de tal erro de proibição por parte da incorporada).

Vencidas tais suscitações, prossegue-se no mérito da causa, conforme devolvida a esta Corte pelo recurso fazendário e remessa oficial.

Neste tocante, a par da evolução da jurisprudência vislumbrada de início, o Supremo Tribunal Federal recentemente assentou, sob sistemática de repercussão geral, a constitucionalidade da limitação da compensação do saldo de prejuízos fiscais:

RE 591.340, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ acórdão Min. ALEXANDRE DE MORAES, DJe 03/02/2020: "TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. LIMITE ANUAL. LEI 8.981/1995, ARTS. 42 E 58. LEI 9.065/95, ARTS. 15 E 16. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista em nosso ordenamento nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não ofende nenhum princípio constitucional regente do Sistema Tributário Nacional. 2. Recurso extraordinário a que nega provimento, com afirmação de tese segundo a qual É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL."

Trata-se de precedente relevante pela repercussão geral admitida, conferindo, assim, aplicação obrigatória ao vetusto paradigma então firmado sobre o mérito e a natureza jurídica da "trava", ainda que não examinada diretamente a peculiaridade dos casos em que a empresa é extinta na pendência de valores passíveis de compensação. Sucede que, embora tal ressalva tenha, de fato, constado do voto do relator, o julgado indubitavelmente aproveita ao caso presente ao assentar que: *i)* a trava percentual de aproveitamento de prejuízos fiscais de IRPJ e base de cálculo negativa de CSL é constitucional; e *ii)* tal mecanismo configura *benefício fiscal* (entendimento este, aliás, há tempos existente e mantido na ocasião).

É relevante o entendimento do voto-condutor a este respeito (grifos nossos):

"Mas, **como se trata de concessão de benefício fiscal** deferido ao contribuinte, e não exatamente de instituição ou majoração tributária, as alegações, com fulcro no princípio supra e no da isonomia, carecem de relevância/pertinência na hipótese em exame, pois, efetivamente, a controvérsia repousa não na incidência tributária sobre a renda (IRPJ) e o lucro (CSLL) da pessoa jurídica, mas na questão da limitação de prejuízos decorrentes da atividade empresarial.

(...)

Porque, em verdade, **não há, a meu ver, um direito adquirido de poder compensar prejuízos no lucro, compensar prejuízos para efeitos de análise do lucro** e da tributação.

No regime capitalista, a questão de lucro e prejuízo é uma questão de contingência negocial do dia a dia. **O que os governos legislativos fazem, até como apoio a empresas, principalmente a micro e pequenas empresas, é editar normas que auxiliem o empreendedorismo; mas não há um direito adquirido para isso.** Uma dessas normas, um desses sistemas de normas é exatamente o sistema de compensação de prejuízos fiscais. (...) Esse mecanismo, em especial, esse mecanismo de compensação de prejuízo fiscal, possibilita que se deduza dos prejuízos fiscais, imposto de renda sobre a pessoa jurídica e da base de cálculo negativa, deduzam-se do lucro líquido esses prejuízos fiscais, mas no limite de 30%. **Esse limite poderia ser 20%, poderia ser 40% ou esse limite poderia não existir.** Não há a obrigatoriedade, num país de sistema de livre concorrência, não há obrigatoriedade da previsão de compensação de prejuízos; não há aqui uma cláusula pétreia: a garantia de sobrevivência de empresas ineficientes, empresas que não conseguiram, por qualquer que seja o motivo, não conseguiram sobreviver ao mundo mercado.

(...)

No meu ponto de vista, a Constituição não impõe, permite uma faculdade legal - a discricionariedade do Congresso Nacional, desde que respeitados os princípios do Sistema Tributário Nacional, os quais efetivamente foram respeitados, e essa série de precedentes assim os demonstra - de compensabilidade fiscal. **Aqui, é uma benesse ao contribuinte que poderia ser maior, menor ou nem existir.** Porém, esses 30% não ferem, a meu ver, nenhum dos princípios constitucionais do Sistema Tributário Nacional.”

Assentados tais pressupostos, cabe registrar que a controvérsia, em exame, sobre a aplicabilidade da limitação ao caso específico de incorporação de empresas tem sido tratada nas demais instâncias julgadoras pátrias. A exemplo (grifos nossos):

*REsp 1.805.925, Rel. p/ Acórdão Ministro GURGEL DE FARIA, DJe 05/08/2020: “TRIBUTÁRIO. EMPRESA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. NATUREZA JURÍDICA. BENEFÍCIO FISCAL. LIMITAÇÃO DE 30%. AMPLIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A legislação do IRPJ e da CSLL permite que eventuais prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores sejam compensados com os lucros apurados posteriormente, estabelecendo que a referida compensação é limitada a 30% (trinta por cento) do lucro real, por ano-calendário. 2. **O STF considerou que a natureza jurídica da compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL é de benefício fiscal, decidindo pela constitucionalidade da lei que impôs o limite de 30% (trinta por cento) para que (a compensação) pudesse ser efetivada. 3. Inexiste permissão legal para que, em caso de extinção da empresa por incorporação, os seus prejuízos fiscais sejam compensados sem qualquer limitação. 4. No direito tributário, ramo do direito público, a relação jurídica só pode decorrer de norma positiva, sendo certo que o silêncio da lei não cria direitos nem para o contribuinte nem para o Fisco e, sendo a compensação um benefício fiscal, a interpretação deve ser restritiva, não se podendo ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional. 5. Havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal. 6. Recurso especial da Fazenda Nacional provido.”***

De fato, considerada a autonomia dos períodos-base, o aproveitamento, comunicação, transferência ou compensação de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas de um para outro exercício não é decorrência da hipótese de incidência, materialidade ou fato gerador do tributo. Dito de outro modo: a limitação temporal, dentro de cada período-base, em que permitido o ajuste de lucros e prejuízos ou bases de cálculo negativas, não macula a aferição de riqueza tributável, segundo a Constituição e a legislação tributária, considerado, por exemplo, o princípio da capacidade contributiva, dentre outros.

Logo, a permissão de aproveitamento configura benefício fiscal e, como tal, depende de lei e deve ser interpretada de forma estrita, sem ampliação ou restrição imprevista na própria lei, tal qual ocorre na interpretação da incidência fiscal. Isto porque, se deferida a pretensão de forma a estender o benefício fiscal a hipótese não contemplada, o que se faz, em última análise, é reduzir a incidência fiscal sem fundamento legal, contrariando o princípio da legalidade.

Como explicitado nos autos, os artigos 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, ao permitirem que prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas sejam compensados para redução da tributação de IRPJ e CSL à base de 30%, nos períodos-base subsequentes, não fizeram exceção quanto a empresas extintas, por incorporação, como é o caso dos autos.

Basta ver o que consta de tais preceitos legais:

Lei 8.981/1995

“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 de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.

(...)

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 9.065/1995

"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 subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

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

Tendo sido reconhecida a constitucionalidade de tais previsões, como de fato ocorrido em sede de repercussão geral no RE 591.340, qualquer restrição que se coloque à eficácia dos comandos respectivos depende de declaração de inconstitucionalidade ou de atividade positiva do legislador no sentido de modificar o texto legal, já que o intérprete não pode afastar o previsto no preceito para inserir exclusão, exceção ou qualquer limitação imprevista na redação do texto normativo. Esta foi, de resto, a conclusão alcançada no REsp 1.805.925, de ementa reproduzida acima.

Ademais, percebe-se que mais do que apenas **tornar ilimitada a compensação**, ou seja, além de excluir o limite de 30% por período-base, o que concretamente se pretende, ainda, é **transferir o exercício de benefício fiscal de uma para outra pessoa jurídica**. Na prática, houve balanço especial de extinção por incorporação, em que houve integral compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas na tributação da própria incorporada, objetivando transferir, materialmente, tal aproveitamento à incorporadora.

Ainda que formalmente realizada a integral compensação de prejuízos e bases de cálculo negativas pela incorporada, no respectivo balanço de extinção, sem amparo legal, o intento inequívoco e transferir o proveito efetivo do direito à incorporadora.

Contudo, enquanto benefício fiscal, a transferência como o próprio aproveitamento, em si, não podem ser invocados sem base legal e, portanto, a vedação contida no Decreto-lei 2.341/1987 encontra-se em linha com os artigos 58 da Lei 8.981/1995 e 15 da Lei 9.065/1995 e, outrossim, com a jurisprudência consolidada das Cortes Superiores sobre a natureza da compensação autorizada por tais preceitos legais.

Dispõe, com efeito, o regramento mencionado:

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

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

Além de não ter previsão legal o aproveitamento integral de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, quando exercido por quem a lei contempla como titular de tal direito, o que se pretende contraria, ainda mais, o princípio jurídico básico segundo o qual não se pode transferir mais direito - no caso, propriamente, benefício fiscal - do que aquele do qual se é titular. A sucessão em direitos e obrigações, que decorre da incorporação, nos termos do artigo 227 da Lei 6.404/1976, tem por limite óbvio a transferência de direitos que o incorporado tenha, nas condições e limites respectivos, e não da forma pretendida, à revelia da legislação.

Também sob este enfoque a matéria já foi decidida pela Corte Superior (grifos nossos):

AgInt nos EDcl no REsp 1.725.911, Rel. Min. HERMAN BÉNJAMIN, DJe 11/03/2019: "TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. EMPRESA INCORPORADORA. VEDAÇÃO DO ART. 33 DO DECRETO-LEI 2.341/1987. (...) 2. **Trata-se, na origem, de Ação Ordinária por meio da qual se pretende a declaração do direito à compensação integral de prejuízos fiscais e bases negativas do IRPJ e da CSLL, com o afastamento da trava de 30% prevista nos artigos 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e**

artigos 15 e 16 da Lei 9.065/1995, por ocasião da apuração de balanço de encerramento das atividades pela pessoa jurídica incorporada pelo recorrente (Banco Paraíba S/A - Paraiban). 3. Argumenta a parte agravante que, por ocasião do encerramento das atividades da referida pessoa jurídica devido à incorporação, na qualidade de empresa incorporadora, sucessora dos direitos e obrigações da incorporada, ficou impossibilitada de utilizar os prejuízos fiscais acumulados por tal sociedade em anos subsequentes, por causa da restrição contida na legislação.(...) **5. A parte agravante pretende, por meio de sofisticada retórica, possibilitar o provimento de sua pretensão recursal quando afirma: "Ocorre que, em nenhum momento, Excelência, se busca aproveitar, pela incorporadora, os prejuízos fiscais da incorporada: o que se pretende é o direito à dedução integral de prejuízos fiscais e bases negativas no momento da apuração de balanço de encerramento das atividades pela pessoa jurídica por ela incorporada"**. 6. Afirma que não devem ser aplicados à empresa incorporadora os limites dos valores a serem compensados previstos nos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/1995 e 42 e 58 da Lei 8.981/1995. 7. **Pretende a parte agravante, além de afastar a limitação do teto de 30% (trinta por cento) para compensação do prejuízo fiscal e bases negativas previsto nos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/1995; e 42 e 58 da Lei 8.981/1995, direcionados à empresa incorporada, criar hipótese de compensação inexistente na legislação tributária.**8. **Encontra-se em vigor dispositivo normativo categórico em sentido contrário ao postulado na presente ação, quando afirma o art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987: "A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida"**. 9. Tal vedação tem precedentes no STJ, reafirmando a impossibilidade da compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada pela empresa incorporadora: REsp 949.117/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 11/12/2009; REsp 1.107.518/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25/8/2009; REsp 307.389/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ 17/3/2003, p. 179. 10. Calha a transcrição do Voto da eminente Ministra Eliana Calmon no REsp 1.107.518/SC que esclarece de forma definitiva a vedação estabelecida pelo art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987: "O acórdão recorrido mostra-se coerente com a jurisprudência desta Corte que entende pelo caráter de benefício fiscal das regras que admitiam a compensação de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas. Com efeito, a base de cálculo negativa exclui o tributo, nulificando o crédito tributário. Demonstra a inexistência de acréscimo patrimonial, tornando inaplicável a regra-matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. É ilegal a incidência de imposto sobre a renda sobre o que não é acréscimo patrimonial, renda nova que evidencia a aquisição de capacidade contributiva. Coisa diversa é a compensação de prejuízos fiscais. As regras do imposto sobre a renda admitiam a compensação de prejuízos fiscais como instrumento de intervenção do Estado na economia para minimizar o impacto da carga tributária de empresas que durante certo tempo apresentaram resultados negativos. Daí inexistir violação ao art. 43

do CTN. A norma de compensação é norma de exercício da competência tributária do ente federativo e são fixadas segundo as balizas do CTN, mas com amplo espectro de liberdade pelos titulares do poder tributário. Nesse sentido, os entes federativos são livres para editar as normas que melhor lhes convirem, respeitados tão-somente as balizas constitucionais. **A regra do art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 foi editada nesse diapasão: para vedar a compensação de prejuízos fiscais nas operações de transformações da pessoa jurídica. Depreende-se de tal proceder que o objetivo foi impedir a elisão tributária, pois muitas empresas viram a reorganização societária como instrumento de planejamento tributário e passaram a se reorganizar com o único intuito da economia de tributos. Passou a ser um negócio vantajoso incorporar ou fundir a empresa deficitária como forma de reduzir a carga tributária. O titular da competência tributária pode através de normatização adequada excluir as zonas de não-incidência para impedir a utilização da elisão tributária. Não há o que a doutrina chamou de poder geral da Administração tributária para desconstituir atos e negócios jurídicos (a chamada norma geral antielisão) já que o art. 116, parágrafo único, do CTN é norma de eficácia limitada, carente de lei para produzir efeitos. Portanto, considerada a autorização para a compensação de prejuízos fiscais como forma de benefício fiscal, livremente suprimível pelos entes federativos no exercício da competência tributária, é perfeitamente válida a regra do art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 e demais regras posteriores de igual teor".** (...). 12. Decidir de forma contrária seria permitir que negócios jurídicos privados interfiram no exercício da competência tributária dos entes federativos, o que é vedado pelo art. 123 do Código Tributário Nacional ("Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes"). 13. Agravo Interno não provido."

Por tudo, não se pode acolher o entendimento de que a limitação de 30% de compensação tem como premissa inarredável a continuidade da empresa. A rigor, é, por certo, expectativa do empreendedorismo da iniciativa privada que as empresas atuem de forma perene e continuada, contribuindo para o desenvolvimento econômico e social, porém tal premissa não consta da lei como fundamento para determinar que, em caso de extinção, possam ser aproveitados, de forma integral, prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas.

Poderia ser assim, mas somente se coubesse a interpretação de que tal compensação configura, não benefício fiscal, mas direito do contribuinte diferido no tempo e, assim, passível de ser exercido integralmente ou transferido a terceiro na hipótese de extinção do titular respectivo. Não é disto, porém, que se cuida, na espécie, em exame, quando a fundo foi

examinada a natureza jurídica da trava, que foi instituída pela legislação.

Com efeito, como registrado na base dogmática da inteligência do instituto, os períodos-bases configuram limite objetivo sob aspecto temporal para apuração da materialidade e do fato gerador da tributação, conferindo exata identidade e precisão à hipótese de incidência, de modo que a transferência de resultados positivos ou negativos de um para outro período-base configura medida que extrapola a objetividade do tributo, cuja legalidade, certeza e segurança jurídica não podem ser invocados apenas para favorecer o contribuinte, mas também para garantir a sociedade no sentido de permitir que receitas seja auferidas, com previsibilidade, para o financiamento das atividades do Estado, em prol do interesse comum de toda a coletividade.

No momento em que se discute a pauta social e econômica de privilégios a serem combatidos é preciso expor, em amplitude, em que consistem os mecanismos que geram despesas e os que limitam receitas do Estado. É equivocada, dizendo o mínimo, a compreensão corrente de que o problema do equilíbrio das contas públicas tem como causa somente ou principalmente as despesas regulares com a manutenção dos serviços públicos, não contabilizando desvios e ilicitudes que minam a capacidade financeira do Estado de aprimorar sua atuação com menor custo e maior eficiência, e deixando, ainda, de empreender olhar sistêmico do que ocorre na ponta do financiamento através do sistema tributário, no qual existem, bem melhor ocultos do que se alardeia quanto às despesas públicas, não poucos privilégios, conferidos através de anistias, parcelamentos, desonerações sem contrapartida, incentivos e benefícios fiscais, que excluem de tratamento igual não apenas a maior parte da população, mas também vários setores econômicos e empresariais, criando distorções, não raro, no próprio ambiente da livre concorrência.

No aspecto jurídico, o contexto social, histórico e econômico, acima exposto, reforça a importância do princípio da legalidade à luz da Constituição e respectivos fundamentos e valores. Na interpretação do direito tributário e, em especial do tema posto a debate, não se pode afastar, portanto, da base estrutural do sistema, a partir dos aspectos de conformação da tributação em geral e de cada espécie tributária em particular.

Neste sentido, quanto à transferência de resultados entre períodos-base distintos, cabe à lei contemplar previsão específica de eventual alteração da conformação temporal da hipótese de incidência, podendo, no limite, até mesmo instituir regime de indefinição temporal para exaurimento de resultados negativos, desde que o faça com a observância de princípios constitucionais, incluindo isonomia e segurança jurídica. Cabe ao Judiciário, por sua vez, interpretar a lei no caso de disputa e divergência entre contribuintes e fisco acerca de seu sentido, conteúdo e aplicação e, como visto, no tocante à legislação em exame, a jurisprudência assentou o entendimento de

que restou instituído não direito, mas benefício fiscal ao contribuinte.

Não é o contrato de incorporação, negócio jurídico entre partes, mas, exclusivamente, a lei que institui o benefício e permite que a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da empresa sucedida seja aproveitada, nos limites da previsão, pela empresa sucessora. Ao contrário de outros direitos e créditos que são negociáveis, por livre vontade das partes no exercício da autonomia negocial, o benefício fiscal em referência decorre da lei e não pode ser transferido em maior extensão (portanto, sem o limite de 30%) do que o conferido ao próprio titular originário.

Embora seja possível, em tese, que a incorporação se destine ao saneamento por parte da controladora do patrimônio líquido negativo da controlada, é fato que, em verdade, a operação na perspectiva empresarial sempre objetiva e antevê, de forma planejada, economia de escala, redução de custos, aumento da capacidade produtiva, aproveitamento de vantagens de mercado e nichos explorados pela incorporada, entre outras variáveis que tornam a operação um projeto não apenas economicamente viável, mas planejadamente lucrativo.

Tal lucratividade, porém, deve resultar da operação econômica em si, do ganho de escala na produção e do melhor aproveitamento e controle do mercado pela ação e sinergia que possa resultar de tal reorganização societária, e não de incentivo fiscal sem previsão em lei, como se pretende. Sobretudo, não é lícito ao Judiciário, cuja função constitucional é apenas a de anular a lei, e a de não modificar ou criar lei, participar do incentivo, através da redução de carga tributária, a projetos empresariais de reorganização societária. O risco do negócio, no regime de liberdade de iniciativa econômica, é do empresário e empreendedor, e se a legislação não confere o benefício fiscal pretendido, não pode decisão judicial substituir-se à lei para promover incentivo na forma de redução de carga tributária, como pleiteado nos autos.

O benefício fiscal, que deveria ser interpretado de forma estrita, seria transformado, por ato exclusivo de vontade dos contribuintes, em ilimitado e transferível, bastando que, por engenharia ou organização societária, fosse promovida a incorporação de uma empresa por outra. Visto sob este prisma, o contribuinte seria admitido à autoconcessão de benefício fiscal, sem base legal e à revelia fiscal, eliminando duas condições que constituem a própria essência da previsão legal, a de que se trata de benefício fiscal intransferível e inegociável, e a de que é limitada em percentual intransponível a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas para apuração do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro.

Destaca-se que um dos fundamentos adotados pela sentença para conceder a ordem foi justamente a de que a compensação de prejuízos fiscais e

bases de cálculo negativas não seria benefício fiscal, mas direito do contribuinte (*verbis*: "a compensação de prejuízos não deve ser interpretada como um favor concedido por liberalidade pelo ente tributante, mas sim como imposição jurídica decorrente da natureza do próprio tributo incidente sobre a renda, consoante assenta o jurista Humberto Ávila"), em contraposição, portanto, à jurisprudência consolidada da Suprema Corte.

Adentrar na *mens legislatoris* para modificar a *mens legis*, alterando de tal maneira o conteúdo normativo do preceito legal extrapola a atividade meramente cognitiva e interpretativa da legislação, pois equivale à atuação judicial como legislador positivo, o que não seria possível sequer no controle de constitucionalidade.

De fato, se a Súmula Vinculante 10 da Suprema Corte já proíbe seja proferida decisão que afaste a incidência da norma sem observar o devido processo legal específico para declaração de inconstitucionalidade, com maior razão não se pode conceber como válido o procedimento de afastar a aplicação da norma e criar outra em substituição. É o que ocorreria, na espécie, na medida em que normas que permitem que prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas do próprio contribuinte sejam por este compensados até o limite de 30%, passem a ser interpretadas e adotadas como autorização para compensação integral em proveito de terceiro, que não o contribuinte que auferiu prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa e não para a apuração da respectiva tributação.

Por fim, também improcedente a alegação de que os juros foram apurados incorretamente, já que o artigo 161, CTN, prescreve que sobre o crédito tributário, integrado pelo valor da multa de ofício nos termos do artigo 113, § 3º, CTN, incide o encargo moratório, não se verificando, assim, qualquer ilegalidade ou excesso no lançamento fiscal.

A propósito assim já decidiu esta Turma (grifos nossos):

ApelRemNec 0002635-37.2011.4.03.6114, Rel. Juíza Conv. DENISE AVELAR, e-DJF3 16/02/2018: "DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS A EXECUÇÃO. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE IRRF A PARTIR DE PAGAMENTOS A TERCEIRO SEM CAUSA COMPROVADA. ARTIGO 61, §§ 1º A 3º, LEI 8.981/1995. JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. PROVA PERICIAL IRRELEVANTE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. AFASTAMENTO. JURISPRUDÊNCIA ASSENTE NO SENTIDO DE QUE O ARTIGO 135, III, DO CTN, VEÍCULA RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE MUTUO ENTRE EXECUTADA E CONTROLADA. BLUE CHIP SWAPS. SIMULAÇÃO.

INVESTIGAÇÕES DE CARÁTER PENAL QUE EVIDENCIARAM COMPLEXO SISTEMA DE LAVAGEM DE DINHEIRO. MAJORAÇÃO PUNITIVA DE TRIBUTOS. CÁLCULO EXACIONAL "POR DENTRO". INOCORRÊNCIA. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. APLICAÇÃO DE PERCENTUAL AGRAVADO DE 150%. DESCARACTERIZAÇÃO DE EFEITO CONFISCATORIO. HONORÁRIOS AO FISCO EM SEDE DE EMBARGOS A EXECUÇÃO. INVIABILIDADE. MATÉRIA PACIFICADA EM RECURSO REPETITIVO. (...). **16. O § 1º do artigo 113 do CTN coloca a "penalidade pecuniária" como obrigação principal, que integra o crédito correspondente. Sucede que disto não é possível inferir tratar-se de referência exclusiva à penalidade pecuniária decorrente de descumprimento de obrigação acessória (§ 3º), como presume o raciocínio do apelo, em novo falso silogismo: dizer-se que a obrigação acessória converte-se em principal quanto à penalidade pecuniária não significa que toda penalidade pecuniária integrante da obrigação principal deriva de descumprimento de obrigação acessória, à míngua de qualquer disposição expressa neste sentido. 17. Por consequência, a leitura promovida do artigo 161 do CTN - no sentido de que o termo "crédito" não abrangeria a multa moratória, ao qual estaria oposto, pelos demais termos da norma ("sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis (...)") - resta indevidamente enviesada. A ressalva constante do dispositivo é no sentido, apenas, de que a aplicação de juros de mora não prejudica a incidência e cobrança de outras penalidades cabíveis - integradas ao crédito a ser corrigido, seja porque desde o princípio previstas como obrigações principais (artigo 113, § 1º) ou porque assim convertidas (artigo 113, § 3º). Perfeitamente cabível, desta maneira, a incidência de juros sobre a multa de ofício. 18. Este Tribunal possui jurisprudência consolidada no sentido de que as sanções pecuniárias, justamente porque punitivas, não comportam qualificação como confiscatórias, atributo reservado aos tributos propriamente ditos. De fato, o cálculo das multas não se prende, prioritariamente, à capacidade contributiva do particular, mas à repressão de conduta tida por irregular, segundo sua reprovabilidade - daí a necessidade de que, efetivamente, seja fixada em quantia que adquira relevância perante o sujeito passivo. Assim, verificada a ocorrência de fraude - e a magnitude e gravidade das condutas adotadas pelos administradores da apelada restam sobejamente demonstradas, nos autos -, não se afigura despropositada a sanção calculada a 150% do valor principal devido, com expressa previsão no artigo 44, II, da Lei 9.430/1996. (...). 20. Apelações parcialmente providas. Remessa oficial provida."**

De fato, se a legislação tributária prevê a conversão da multa moratória ou punitiva em obrigação principal, ao momento em que aplicada, o tratamento a ser dado no tocante aos juros de mora não pode ser discrepante. A privação do capital, narrado como fundamento para a imposição dos juros de mora, não se limita ao crédito tributário em si, pois este, ao deixar de ser

recolhido, é acrescido de multa punitiva, que se torna principal por força de lei, devendo constar, inclusive, do lançamento fiscal de ofício, como o próprio principal em si. Ao contrário do alegado, o artigo 61 da Lei 9.430/1996, ao mencionar que débitos decorrentes de tributos e contribuições, não pagos no vencimento são acrescidos de encargos moratórios, prevê a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, pois este configura débito decorrente de tributos indevidamente excluídos, tal qual estipulado e em linha, portanto, com o artigo 113 do Código Tributário Nacional.

No que concerne à multa no patamar de 75% não procede a alegação de confisco e violação dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, pois restou observado, na espécie, o disposto no artigo 44 da Lei 9.430/1996 que estabelece que, na hipótese de lançamento de ofício por falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, incide multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição devida, percentual este que, nos casos de sonegação fiscal, fraude ou conluio será duplicado, sem prejuízo da aplicação de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Diante da possibilidade de majoração até 150%, o Supremo Tribunal Federal assentou entendimento de que o percentual da multa punitiva deve ser limitado a 100% do correspondente à obrigação principal, sob pena de confisco.

Nestes termos:

ARE-AgR-segundo 905.685, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, sessão de 19/10/2018 a 25/10/2018: "DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ALEGADA SEMELHANÇA COM A MATÉRIA DISCUTIDA NO RE 736.090. INOCORRÊNCIA. MULTA PUNITIVA. PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. 1. O paradigma de repercussão geral (Tema 863 da RG) aplica-se exclusivamente para a fixação do limite máximo da multa fiscal qualificada prevista no art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/1996. 2. Em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. Precedentes. 3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de não competir ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções tributárias ou redução de impostos. Precedentes. 4. Agravo interno a que se nega provimento."

Por igual assim tem decidido esta Turma:

ApCiv 0007321-78.2016.4.03.6120, Rel. Des. Fed. CECILIA MARCONDES, e-DJF3 de 27/11/2019; "TRIBUTARIO. PROCESSO CIVIL. MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. NÃO VERIFICADO. PERCENTUAL QUE NÃO ULTRAPASSA O VALOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PROVEITO ECONÔMICO AFERÍVEL. 1. Nos termos do artigo 199 do CTN, a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderão prestar assistência mútua para a fiscalização dos tributos respectivos, bem como permutar informações, na forma estabelecida, geral ou especificamente, por lei ou convênio, o que evidencia a possibilidade de utilização de eventual "prova emprestada" para o fim de proceder à autuação fiscal cabível. Precedente desta Corte. 2. Consoante estabelece o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, na hipótese de lançamento de ofício, será aplicada multa no patamar 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. 3. O mencionado percentual, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, será duplicado, independentemente da aplicação de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, a teor do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. 4. Nada obstante, consoante entendimento preconizado pelo Supremo Tribunal Federal, o percentual relativo à multa punitiva, a fim de afastar seu caráter confiscatório, deve se limitar ao patamar de 100% (cem por cento), porquanto adstrito ao montante correspondente à obrigação principal (STF - ARE-AgR-segundo - SEGUNDO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO, ROBERTO BARROSO; STF - ARE-AgR - AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO, ROBERTO BARROSO). 5. Estabelece o art. 85, §3º, do CPC, que, nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários advocatícios sucumbenciais, além de considerar os critérios previstos no §2º do mesmo dispositivo, estarão sujeitos aos índices previstos em seus incisos I a V. 6. Apelação da parte autora não provida e apelação da União provida em parte."

Ante o exposto, dou provimento à apelação e à remessa oficial para reformar a sentença e denegar o mandado de segurança.

É como voto.

EMENTA

DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. PROCESSUAL CIVIL. JULGAMENTO DE RECURSO ADMINISTRATIVO. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS (CSRF). VOTO DE QUALIDADE. ARTIGO 19-E DA LEI 10.522/2002. IRRETROATIVIDADE. ALEGAÇÃO DE RESPALDO EM JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA, COM FORÇA NORMATIVA. SUSCITAÇÃO DE INAPLICABILIDADE DE MUDANÇA POSTERIOR DE ENTENDIMENTO. PREMISSAS FÁTICAS E JURÍDICAS INFIRMADAS. PREJUÍZOS FISCAIS. IRPJ E CSL. BENEFÍCIO FISCAL. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. SUCESSÃO EMPRESARIAL. EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE TRINTA POR CENTO. APLICABILIDADE. MULTA MORATÓRIA. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. A alegação de que o voto de qualidade, no âmbito do CARF, atenta contra a isonomia entre Fisco e contribuinte pressupõe que, por ser o presidente de turma necessariamente representante da Fazenda Nacional (artigo 25, §9º, do Decreto-lei 70.235/1972), este decidiria, invariavelmente, em desfavor do contribuinte, o que, afora constituir séria imputação de parcialidade, é ilação desautorizada pela prática, segundo a prova dos autos. Com efeito, segundo dados oficiais do CARF produzidos em fevereiro do ano corrente, no curso de 2020, 3,2% das votações foram decididas por qualidade, sendo 1,3% (do total geral, ou 40,63% das votações decididas por tal sistemática de desempate) dos resultados a favor do contribuinte.

2. A superveniente promulgação do artigo 19-E da Lei 10.522/2002 (que alterou, de maneira superveniente, a sistemática do voto de qualidade no âmbito do CARF) não aproveita à suscitação de nulidade, dado que não demonstra vício no julgamento ocorrido sob égide normativa anterior e, tampouco, retroage para modificá-lo. O fato de ter sido criado com invocação expressa do artigo 112 do CTN não desnatura o teor do comando normativo, que é restrito a penalidades, independentemente de a redação final do novo dispositivo ter suprimido tal sentido do texto. Assim, não se pode manejar tal circunstância para atacar retroativamente o crédito principal, como se pretende nos autos, já que a própria possibilidade de retroação de direito admitida pelo CTN, seja pelo artigo 112 (que, a rigor, não cuida de aplicação intertemporal da legislação) como pelo artigo 106, II, é restrita a penalidades. O artigo 144 do Código Tributário Nacional, aliás, é expresso em, congruentemente, vedar a retroação de legislação, em caráter geral (com o que as outras disposições referidas devem ser tidas por hipóteses excepcionais e específicas).

3. Mesmo que aplicada a pretendida retroação, o resultado não seria a anulação do crédito tributário, mas a devolução dos autos ao CARF para, proclamado o resultado do julgamento a favor do contribuinte, conceder-se prazo à Fazenda para o que entendesse de direito. De toda a sorte não se verifica, na espécie, hipótese que autorize tal produção de efeitos *ex tunc*, para fim de validar a exclusão sequer da multa de ofício aplicada. É que a a modificação de regra de votação de colegiado administrativo é norma *processual* e, desta feita, como consabido, é aplicável de imediato, mas apenas de forma prospectiva, como prevê o CPC/2015 (artigo 14).

4. A norma em questão não é híbrida. O voto de minerva não importa desempate apriorístico a favor da Fazenda Nacional, a significar que, em si, não possui qualquer conteúdo material, sequer indireto. Sendo técnica de votação que simplesmente elege um voto dentro do colegiado, *seja qual for seu teor*, como prevalente, é forçoso que se reconheça que a mecânica é desprovida de qualquer definição intrínseca de direito material.

5. Ao se afirmar que o encerramento da lide administrativa (logicamente, com manutenção da cobrança) é pressuposto da exigibilidade do crédito relativo à sanção, não mais do que se diz que o crédito há que estar definitivamente constituído, apenas, segundo o procedimento aplicável e vigente à época dos fatos. Não há como se extrair desta observação qualquer conteúdo material intrínseco ao regime de votação adotado que permitiria que, caso alterado, fossem retroativamente modificados todos os resultados materiais produzidos anteriormente.

6. Inaplicável, de qualquer forma, o artigo 112 do CTN. Não há que se confundir técnica de votação com a análise, pelo intérprete, da legislação sobre o caso. O dispositivo em referência incide na aplicação da norma pelo intérprete, que o deve considerar ao apresentar entendimento sobre os fatos: na hipótese, na prolação de cada voto por cada conselheiro, e não na apuração do resultado do julgamento, pela turma. Ainda que como decisão colegiada não se tenha resultado unânime ou mesmo majoritário em qualquer sentido, dada a divergência entre os votantes, que se presumem convictos de seus votos, disto não resulta configurada a situação de "dúvida" do órgão julgador no sentido legal e para o efeito preconizado.

7. É certo que pode ser estabelecido que, em caso de empate de votação, o julgamento deve ser definido a favor do indivíduo. Sucede que isto não ocorre, a rigor, porque haja dúvida do colegiado sobre os fatos em julgamento, mas apenas porque, em votação, não há maioria convicta (como critério objetivo de proclamação de resultado) da conduta infracional. A técnica de votação (que poderia até mesmo impor maioria absoluta ou qualificada) em si não é, ou de qualquer forma representa, pronunciamento de mérito. Perceba-se que, se assim não fosse, haveria que se considerar que cada voto divergente representa suposta carga de dúvida em relação ao entendimento inicial. Logo, todo

Julgamento não unânime seria marcado por carga de dúvida não solucionada. Às últimas consequências, qualquer sanção (e aqui é pertinente o contraste com o direito penal, ou mesmo a referência à tese do *in dubio pro contribuinte*) não validada de forma unânime haveria que ser anulada, porque a presunção de inocência não admite qualquer nível de dúvida, a evidenciar o despropósito da tese.

8. O novel artigo 24 da LINDB, ao interpretar, no respectivo parágrafo único, o que deve ser entendido por “*orientações gerais*”, conforme dispõe o *caput*, menciona expressamente a “*prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público*” que, no caso, apontava a conduta em discussão como irregular.

9. Como indicado no próprio estudo acadêmico invocado, a jurisprudência do CARF não se manteve, a rigor, unânime, havendo precedente pela manutenção da trava percentual em discussão, em acórdão de 19/10/2004. No mais, a própria existência de múltiplos conflitos sobre a interpretação da matéria no âmbito administrativo já deveria servir suficientemente à percepção de que a pretensão exercida por conta e risco da empresa em extinção não era pacífica. Até porque, conquanto possa se entender pela aplicação do artigo 24 da LINDB, promulgado em 2018, a fatos de 2007, é certo que, de todo o modo, a tal época, inexistente tal dispositivo, o contribuinte não possuía, a teor do já demonstrado, qualquer indicativo razoável de que poderia valer-se, sob sua própria interpretação, da jurisprudência administrativa, majoritária que fosse, como fundamento em tese hábil a manter conduta que, sabidamente, era objeto de autuação por parte das autoridades fiscais.

10. O princípio da confiança, conquanto informe as relações jurídicas em caráter geral, possui incidência casuística e circunstancial no âmbito da desconstituição de efeitos jurídicos. Exige-se, para tanto, análise sob prisma subjetivo da conduta atribuída a agentes envolvidos, segundo especificidade de cada caso concreto, não se tratando de subsunção objetiva e indistinta como regra de anulabilidade de atos jurídicos. De fato, não há sentido em defender, *a posteriori*, a aplicação, com força desconstitutiva, do princípio da confiança, se não há demonstração de que a conduta da parte, que se diz prejudicada, foi realmente praticada sob tal signo. A discussão em abstrato, no sentido de que a empresa *poderia* ter se considerado, à época, respaldada por tal ou qual fundamento, a rigor distorce o próprio fundamento invocado, que exige que tal percepção tenha efetivamente sido influente na decisão tomada e que, de fato, o contexto à época indicasse tal leitura dos fatos como razoável.

11. De mais a mais, é necessário ainda pontuar que a valoração administrativa de norma legal, ainda que prestigiada por novos dispositivos da LINDB a título de louvável fomento de segurança jurídica, não é absoluta. Cabe, sem dúvida, ao Poder Judiciário, segundo o próprio sistema constitucional de garantias individuais, a interpretação última da legislação, pelo que não se pode falar de

proteção à confiança ou à segurança jurídica, com base em jurisprudência, se não com referência àquela produzida pelos corretos órgãos com atribuição para dizer, em definitivo, o direito. Nesta linha, em se tratando de jurisprudência administrativa, não há como se pretender que seja sobreposta à jurisprudência judicial (que também é referida no novo artigo 24 da lei em comento), acaso desta divirja. Sucede que ao menos desde 2002 o Superior Tribunal de Justiça sinalizava que a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas é benefício (a atrair as considerações meritórias iniciais, no sentido de que a fruição respectiva apenas é possível segundo regra legal própria, em interpretação literal), e desde pelo menos 2003 há precedente que aponta a necessidade de previsão legal expressa para procedimentos de compensação de prejuízos entre incorporada e incorporadora. Os julgados da Corte Superior sobre os dois aspectos apontados (compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas como benefício fiscal e higidez da trava em caso de extinção da pessoa jurídica) continuaram a ser reproduzidos durante a mesma década em relação à qual se argumentou que a jurisprudência administrativa vigia em sentido contrário, afora julgados regionais sobre o tema.

12. É certo que existiam, também, precedentes da Corte Superior que, ao apreciar a validade da trava, denotavam fundamento subjacente de que havia presunção no sentido da continuidade das atividades empresariais. Contudo, isto em nada macula o exposto. O que se coloca em relevo é apenas a constatação singela de que não se confirma a alegação de que haveria algum entendimento consolidado ou orientação geral que tenham sido revertidos abruptamente. Não se pode cogitar, com efeito, da existência de posição pacífica no sentido de que a compensação integral de prejuízos fiscais configurava direito do contribuinte, e não benefício fiscal, que poderia ser exercido independentemente de previsão legal expressa em caso de encerramento de atividades empresariais, como se pretendeu caracterizar em linha de evolução histórica do tema. Em síntese: *i)* não há como se pretender sobrepor a jurisprudência administrativa à judicial; *ii)* não havia proteção normativa que resguardasse a conduta praticada tão somente porque estaria em linha com a jurisprudência dominante do CARF, dada a existência de entendimento das autoridades fiscais, e do próprio Judiciário, em sentido diverso; e *iii)* tampouco consta dos autos qualquer prova consistente de que de fato tal circunstância tenha sido considerada, na espécie, ao momento da prática da conduta autuada pela autoridade fiscal (em razão da inexistência de prova material de tal erro de proibição por parte da incorporada).

13. O Supremo Tribunal Federal recentemente assentou, sob sistemática de repercussão geral, a constitucionalidade da limitação da compensação do saldo de prejuízos fiscais (RE 591.340). De outra parte, o Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência consolidada quanto à impossibilidade de afastamento da restrição em casos de extinção da pessoa jurídica (v.g., REsp 1.805.925).

14. A permissão de aproveitamento configura benefício fiscal e, como tal, depende de lei e deve ser interpretada de forma estrita, sem ampliação ou restrição imprevista na própria lei, tal qual ocorre na interpretação da incidência fiscal. Isto porque, se deferida a pretensão de forma a estender o benefício fiscal a hipótese não contemplada, o que se faz, em última análise, é reduzir a incidência fiscal sem fundamento legal, contrariando o princípio da legalidade. Os artigos 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, ao permitirem que prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas sejam compensados para redução do lucro líquido ajustado à base de 30% no período-base subsequente, não fizeram exceção quanto a empresas extintas, por incorporação, como é o caso dos autos.

15. Não possuindo previsão legal o aproveitamento integral de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, quando exercido por quem a lei contempla como titular de tal direito, o que se pretende contraria o princípio jurídico básico segundo o qual não se pode transferir mais direito - no caso, propriamente, benefício fiscal - do que aquele do qual se é titular. Ainda que formalmente realizada a integral compensação de prejuízos e bases de cálculo negativas pela incorporada, no respectivo balanço de extinção, sem amparo legal, o intento inequívoco e transferir o proveito efetivo do direito à incorporadora. A sucessão em direitos e obrigações, que decorre da incorporação, nos termos do artigo 227 da Lei 6.404/1976, tem por limite óbvio a transferência de direitos que o incorporado tenha, nas condições e limites respectivos, e não da forma pretendida, à revelia da legislação. A rigor, é, por certo, expectativa do empreendedorismo da iniciativa privada que as empresas atuem de forma perene e continuada, contribuindo para o desenvolvimento econômico e social, porém tal premissa não consta da lei como fundamento para determinar que, em caso de extinção, possam ser aproveitados, de forma integral, prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas.

16. Improcedente a alegação de que os juros foram apurados incorretamente, já que o artigo 161, CTN, prescreve que sobre o crédito tributário, integrado pelo valor da multa de ofício nos termos do artigo 113, § 3º, CTN, incide o encargo moratório, não se verificando, assim, qualquer ilegalidade ou excesso no lançamento fiscal.

17. A legislação tributária prevê a conversão da multa moratória ou punitiva em obrigação principal, ao momento em que aplicada, o tratamento a ser dado no tocante aos juros de mora não pode ser discrepante. A privação do capital, narrado como fundamento para a imposição dos juros de mora, não se limita ao crédito tributário em si, pois este, ao deixar de ser recolhido, é acrescido de multa punitiva, que se torna principal por força de lei, devendo constar, inclusive, do lançamento fiscal de ofício, como o próprio principal em si. Ao contrário do alegado, o artigo 61 da Lei 9.430/1996, ao mencionar que débitos decorrentes de tributos e contribuições, não pagos no vencimento são acrescidos de encargos moratórios, prevê a incidência de juros moratórios sobre

a multa de ofício, pois este configura débito decorrente de tributos indevidamente excluídos, tal qual estipulado e em linha, portanto, com o artigo 113 do Código Tributário Nacional.

18. A multa no patamar de 75% não configura confisco e violação dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, pois restou observado, na espécie, o disposto no artigo 44 da Lei 9.430/1996 que estabelece que, na hipótese de lançamento de ofício por falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, incide multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição devida, percentual este que, nos casos de sonegação fiscal, fraude ou conluio será duplicado, sem prejuízo da aplicação de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

19. Apelação e remessa necessária providas.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, A TURMA, POR UNANIMIDADE, deu provimento à apelação e à remessa oficial para reformar a sentença e denegar o mandado de segurança, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Assinado eletronicamente por: LUIS CARLOS HIROKI MUTA
24/11/2020 21:07:20
[https://pje2g.trf3.jus.br:443/pje/Processo/ConsultaDocumento
/listView.seam](https://pje2g.trf3.jus.br:443/pje/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam)
ID do documento: 147754561



20112421072002400000146789722

IMPRIMIR

GERAR PDF