



Consultor Tributário: Não há segurança jurídica sem decisões estáveis



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

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

“Compensação prejuízo fiscal e base negativa — No caso de incorporação, uma vez vedada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada.”

Na sequência de referido julgado, em que ficaram vencidos apenas dois conselheiros^[1], foi proferido, *por unanimidade*, o Acórdão CSRF/01-05.100, de 19 de outubro de 2004, da relatoria do conselheiro José Henrique Longo, com a seguinte ementa que, de tão categórica, é quase uma súmula:

“IRPJ — Compensação de prejuízo — Limite de 30% — Empresa incorporada — *À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.*”

O voto do relator é elucidativo quanto aos fundamentos jurídicos e ao grau de consolidação da linha de orientação em causa no âmbito do Conselho de Contribuintes:

“Em face da incorporação e da impossibilidade de compensar posteriormente o saldo de prejuízo na incorporadora, não havia outra opção senão a de compensar integralmente seu prejuízo.

Esse raciocínio já está pacificado neste Conselho de Contribuintes. A norma (Lei 9.095/95, art. 15), ao impor a “trava” na compensação, não pretendeu tolher o direito do contribuinte de não recolher IRPJ sobre a recuperação do capital, correspondente ao lucro após prejuízo. Pretendeu sim uma arrecadação mínima, se apurado lucro líquido, com a limitação de utilização do prejuízo acumulado. Em contrapartida, extinguiu o prazo de aproveitamento do prejuízo (de 04 anos), para que o contribuinte pudesse compensar integralmente seu saldo de prejuízo fiscal, ainda que em muitos anos.

Desse modo, e considerando que à empresa incorporadora é vedado o aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada (Decreto-lei 2.341/87, arts. 32 e 33), deixa de existir a premissa de inexistência de limitação de aproveitamento do prejuízo com os lucros futuros, o que compromete a legitimidade da trava do prejuízo.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais pronunciou-se a respeito dessa matéria no acórdão CSRF/01-04.258, no sentido de permitir o aproveitamento integral do prejuízo fiscal, na hipótese tal qual a sob exame — último período base por incorporação.”

Sete anos depois, no entanto, o consultor tributário e seus clientes são golpeados por uma súbita e



imprevisível mudança da linha de orientação da CSRF: o que era pacífico tornou-se tormentoso; o risco de perda, que era remoto, passou a ser provável; naquilo em que se confiava não se pode mais acreditar; da tranquilidade passou-se ao temor.

A reviravolta ocorreu no dia 2 de outubro de 2009, quando a 1ª Turma da CSRF, pelo voto de qualidade, proferiu o Acórdão 9101-00.401 (apenas formalizado em 17 de agosto de 2010), decidindo “(...) que o limite de 30% para compensação de prejuízos de períodos anteriores também é aplicável nos ajustes ao lucro real do balanço de encerramento das atividades da empresa (...).”

A modificação da linha orientação que se tornara reiterada, pacífica, podendo-se chamar de tradicional, não se nos afigura razoável do ponto de vista jurídico nem, muito menos, desejável do ponto de vista institucional.

Não se nos afigura razoável do ponto de vista jurídico porque a linha de orientação tradicionalmente adotada pela CSRF se baseava em uma interpretação equilibrada e ponderada das normas referentes à compensação de prejuízos fiscais.

Com efeito, como se lê da percuciente síntese formulada no voto do conselheiro José Henrique Longo, a linha de orientação tradicional assenta no entendimento segundo o qual a *norma especial* do artigo 33 do Decreto-lei 2.341/87 — que excepciona os saldos de prejuízos fiscais acumulados da sucessão a título universal que é característica própria das operações de fusão, cisão e incorporação de sociedades (arts. 227, 228 e 229, § 1º da Lei n.º 6.404/76) — é incompatível com as finalidades do *regime geral* previsto nas Leis 8.981/95 e 9.065/95: a garantia de uma arrecadação mínima pela aplicação do limite de 30%, sem retirar do contribuinte o direito de compensar integralmente seus prejuízos ao longo dos anos.^[2]

Entendeu-se que a aplicação cumulativa das normas geral (limite de 30%) e especial (inexistência de sucessão no saldo de prejuízos fiscais em operações de reorganização societária) aos casos de extinção da pessoa jurídica corresponderia à *desconsideração definitiva* — e já não mais temporária — da parcela dos prejuízos não compensada (70%) pela impossibilidade de sua compensação futura.

A interpretação tradicional da CSRF harmonizava as normas em questão ao definir que não poderia subsistir, simultaneamente, uma *dupla limitação*: a limitação quantitativa de 30% ficaria afastada naqueles casos em que fosse aplicável a limitação contida no artigo 33 do Decreto-lei 2.341/87.

Sem pretende desmerecer os argumentos jurídicos em sentido contrário, não se pode perder de vista que aqueles que sustentavam a linha de orientação tradicional foram sempre tidos como mais robustos e acolhidos, se não pela unanimidade, por uma maioria expressiva dos membros do Conselho de Contribuintes, tanto que vinham prevalecendo até o malfadado julgamento da CSRF de 2 de outubro de 2009.

A mudança de orientação, da forma como se deu, sete anos depois e pelo recurso ao voto de qualidade, não é desejável do ponto de vista institucional. Abalada fica a confiança que os particulares depositaram na CSRF/Conselho de Contribuintes (atual Carf) que, sem qualquer sombra de dúvidas, é um órgão de Estado pluralista e democrático, respeitado e admirado pelos operadores do Direito Tributário.

Ora, nunca é demais lembrar que a CSRF é o órgão máximo da administração judicante, que uniformiza



a jurisprudência e dita a interpretação da lei fiscal. A CSRF é maior, mas muito maior, que as individualidades que a compõe e não pode mudar sua jurisprudência ao sabor do vento que sopra, para atender desígnios sabe-se lá de onde, aproveitando-se de um quórum de oportunidade.

Sua interpretação remansosa e pacífica da lei tributária, indiscutivelmente pública e seguida pelos particulares, representa uma *prática reiterada das autoridades administrativas*. Assim sendo, a súbita reversão da orientação tradicional — no mínimo — não poderá importar na aplicação de penalidades, na imposição de juros moratórios, nem na atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, *ex vi* do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN).

Com efeito, foi exatamente para proteger o contribuinte da aplicação, de surpresa, de novas medidas que o CTN veio estabelecer no parágrafo único do artigo 100 que “a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidade, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

A dispensa da exigência de penalidade justifica-se facilmente pelo fato de o contribuinte ter cumprido a lei tal como interpretada pelo órgão máximo da Administração judicante. A dispensa da exigência dos juros de mora reside também na circunstância de o contribuinte ter cumprido a sua obrigação nos precisos termos da mesma lei, pelo que de mora não se pode falar. Enfim, a não exigência de atualização de valor monetário da base de cálculo funda-se nos princípios fundamentais do Estado de Direito, entre os quais o da proteção da confiança e da previsibilidade da ação estatal, contrários a pretensões patrimoniais exigidas de surpresa.

O alcance do parágrafo único do artigo 100 do CTN foi objeto de aprofundada análise no clássico *Direito Tributário Brasileiro* de Aliomar Baleeiro, revisto e complementado por Misabel Abreu Derzi:

“São vários os dispositivos do Código que consagram a irretroatividade dos atos administrativos favoráveis ao contribuinte (arts. 100, parágrafo único, art. 105, art. 146 e art. 156, IX). Um deles, o art. 100, a rigor, admite a retroação, mas atenua-lhe os efeitos. (...)

“O parágrafo único do artigo 100 fixa a norma segundo a qual a observância pelos contribuintes dos atos normativos referidos poderá beneficiá-los (jamais criar para eles encargos novos). Na hipótese de a Administração ter errado na interpretação da lei ou mudado de orientação, substituindo-a por outra, os contribuintes ficam obrigados, por força do princípio da legalidade (obrigação *ex lege*), ao pagamento do tributo, mas sem os consectários dos juros, das multas e da correção monetária.”^[3]

Sacha Calmon Navarro Coelho faz entroncar a regra do parágrafo único do artigo 100 do CTN no princípio da proteção da confiança dos atos administrativos em matéria fiscal.

“Para proteger os contribuintes da inconstância das orientações baixadas pela Administração fiscal, mediante os variados instrumentos de que dispõe, foi redigido, com grande sabedoria, o art. 100 do CTN e seu importantíssimo parágrafo único, de incomensurável serventia na clínica fiscal.



“Noutras palavras, se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, acatando os atos administrativos normativos mencionados no art. 100, pouco importando a nomenclatura oficial, fica totalmente livre de multas, juros e correção monetária. (...)” [4]

Desejamos sinceramente que a CSRF corrija o rumo e retorne à posição tradicional nos próximos julgamentos sobre a matéria, fazendo do Acórdão 9101-00.401 um incidente isolado, um erro do passado. É chegada a hora de recuperar a confiança dos contribuintes na estabilidade das suas decisões.

Mas, se assim não o fizer, que, ao menos, reconheça aos contribuintes que, de boa-fé, acreditaram nas suas decisões sobre a matéria o direito à aplicação da regra do parágrafo único do artigo 100 do CTN, cancelando as exigências de multa, juros e correção monetária.

Isso é o mínimo que se espera de um órgão de justiça fiscal.

[1] Como se lê do Acórdão: “(...) Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Verinaldo Henrique da Silva”.

[2] Este racional está estampado na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/95, reedição das Medidas Provisórias 947/95 e 972/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.065/95: “Arts 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812/94 (Lei nº 8.981/95). Ocorre hoje *vacatio legis* em relação à matéria. **A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente**, num mesmo ato, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo”.

[3] Cfr. 11ª ed., Rio de Janeiro, 2003, p. ___.

[4] Cfr. Curso de Direito Tributário Brasileiro (2ª ed.), Rio de Janeiro 1999, 543.

Date Created

21/11/2012