

Empate favorável ao contribuinte e seu impacto nos grandes temas

O artigo 19-E da Lei nº 10.522/02, o qual 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* completa dois anos. Conforme amplamente noticiado, no último dia 24/3, após pedidos de vista, tal dispositivo voltou a ser submetido ao escrutínio do STF, para se determinar sua validade perante a



Thais de Laurentiis
Professora

O placar oficial foi interrompido — por mais um pedido de vista, agora

do ministro Nunes Marques — em 5 a 1 no sentido da constitucionalidade da norma. Porém, se consideradas as manifestações expressas de outros excelsos pretores da corte, já se revela um cenário de provável chancela do comando questionado.

À luz da sinalização de uma *permanência* da nova regra processual administrativa tributária federal, passamos a apresentar quais matérias e debates, de alta relevância e amplo interesse da sociedade, foram afetadas, revertendo-se a posição jurisprudencial da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Carf.

Concomitância na aplicação de multa de ofício e multa isolada

O primeiro tema expressivo alcançado por tal modificação processual foi a tese da (im)possibilidade de cumular, no mesmo lançamento, a multa de ofício, correspondente a falta do recolhimento do IRPJ e da CSLL após seu vencimento e as multas isoladas, aplicadas pela ausência de pagamento de estimativas, representando inadimplemento do adiantamento de parcelas mensais desses tributos.

O debate — muito amadurecido, diga-se — orbita em torno da alteração promovida no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, o qual teria (ou não) afastado a patologia da cumulação das penas, já reconhecida pela Súmula Carf nº 105. Assim, não obstante tal verbete institucional, continuou a se pelejar pela possibilidade da aplicação simultânea das sanções, para períodos a partir de 2007.

De um lado, a Fazenda Nacional afirma que a Súmula Carf nº 105 teria observância limitada à vigência e incidência do mencionado inciso IV do §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, tornando-se legítima a cumulação com a *nova* previsão da multa isolada, deslocada para o inciso II.

Já os contribuintes pugnam que, quando da redação da Súmula Carf nº 105, entendeu-se por mencionar o dispositivo legal específico referente à multa isolada, mas o fundamento determinante dos acórdãos que erigiram o referido verbete é o instituto da *consunção*, segundo o qual não é permitida a aplicação de penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento do mesmo após o vencimento.

Historicamente o tema vinha sendo resolvido pela aplicação do voto de qualidade, em razão de empate nas votações das Turmas do Carf, quase que totalmente a favor da tese do Fisco.

Porém, na decisão do Acórdão nº 9101-005.080, de 1º/9/2020, por força do artigo 19-E, tal cenário se inverteu, prevalecendo pela primeira vez na CSRF o entendimento pela observância da Súmula Carf nº 105 mesmo para *atos geradores* posteriores à vigência da Lei nº 11.488/2007, e pela inafastabilidade do instituto da consunção. Ressaltamos que tal matéria acabou temporariamente alocada na competência da 3ª Turma da CSRF [2], pela Portaria Carf nº 12.202/21, que vem julgando o tema, por maioria, a favor da pretensão fazendária. Em relação às Turmas Ordinárias, a matéria ainda é apreciada no âmbito da 1ª Seção, onde prevalece o empate, resolvido pelo mencionado artigo 19-E.

CSLL e coisa julgada

Essa matéria é quase tão antiga quando a própria Contribuição Social em questão, à medida que, quando foi instituída, após a *nova* Constituição da República, seu arquetipo e elementos materiais deram margem a incontáveis ações judiciais apontando para a sua inconstitucionalidade.

Em suma, a Fazenda Nacional, há muito, vem autuando contribuintes que possuem decisão judicial transitada em julgado proferida em sede de controle incidental (difuso e concreto), onde se declarou a inconstitucionalidade da CSLL, sob os principais argumentos de que 1) a Lei nº 7.689/1988, que instituiu o tributo em questão, sofreu inúmeras alterações, principalmente a partir da segunda metade dos anos 1990, de maneira que os *elementos* que ensejaram o reconhecimento de inconstitucionalidade nas ações propostas pelos particulares foram revogados; e 2) o próprio STF, em sede controle concentrado de constitucionalidade, na decisão proferida na ADI nº 15/DF, julgou constitucional a criação e a exigência da CSLL, possuindo tal julgado efeitos *erga omnes* que superariam qualquer decisão individual obtida (além da interpretação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011).

Ao seu turno, os contribuintes defendem, primeiro, que as alterações na legislação da CSLL não modificaram os elementos primordiais de sua regra-matriz, restando preservada a sua materialidade. Argumenta-se pela *soberania* da decisão judicial passada em julgado mesmo diante da superveniência de decisório da Corte Suprema com efeitos gerais e amplos, não havendo que se falar de sobreposição de controle principal (concentrado e abstrato) sobre o controle incidental de constitucionalidade. Nesse sentido, invoca-se o Tema 340 do STJ, em que se firmou que não pode haver a sobreposição de declaração posterior pelo STF, sob pena de esvaziamento da eficácia do controle difuso de constitucionalidade (vide REsp nº 1.118.893/MG) [3].

A matéria, que antes era julgada a favor do Fisco, passou a prestigiar pretensão dos particulares, conforme entendimento inaugurado no Acórdão nº 9101-005.706, de 12/08/2021, inclusive por observância ao julgamento procedido dentro da sistemática de recursos repetitivos. Também se decidiu que somente poder-se-ia exigir CSLL do contribuinte se fosse, previa e definitivamente, obtido êxito pela Fazenda Nacional no exercício da prerrogativa excepcional tratada no inciso I, do artigo 505 do CPC/2015, ou seja, mediante nova decisão judicial a ser proferida em ação revisional.

Trava de 30% — extinção da PJ

Tema emblemático da 1ª Seção, em que se debate a aplicabilidade do limite da compensação de apenas 30% (trinta por cento) do *lucro ajustado* com prejuízos e base de cálculo negativa da CSLL (artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95), quando da extinção das empresas, inclusive pelos eventos de cisão, fusão ou incorporação.

Historicamente a jurisprudência administrativa era favorável aos contribuintes. Contudo, após o julgamento pelo STF do RE nº 344.994/PR, declarando constitucional a *trava* — mas sem especificamente averiguar a hipótese da cessação das atividades empresariais — instaurou-se no contencioso profunda divergência sobre o tema, gerando variações *sazonais* da tese prevalente nos colegiados. A CSRF mantinha as autuações.

O ponto aqui é a premissa para a limitação na compensação de resultados negativos, qual seja, a *continuidade da pessoa jurídica*. Tendo em vista essa premissa — expressa pelo legislador na sua motivação ao positivar a regra —, a trava representa, de um lado, garantia de arrecadação relevante ao Erário e, de outro, apenas se *posterga* a integralidade de tal compensação, podendo a monta não utilizada ser livremente aproveitada em períodos posteriores.

Em resumo, os contribuintes alegam que se esse impedimento legal for aplicado no momento de encerramento da empresa, a *capacidade contributiva* seria violada pois, ao invés da *renda*, seria o *patrimônio* objeto de tributação. Já o Fisco defende que as normas em tela não estabelecem nenhuma diferenciação e tampouco fazem ressalvas sobre o momento da extinção quando estabelecem o limite de compensação.

Após anos de resolução por voto de qualidade, por força da aplicação do artigo 19-E da Lei nº 10.522/02, a CSRF reconheceu o direito alegado pelas empresas e, nos termos do Acórdão nº 9101-005.728, de 1º/9/2021, afastou a observância da limitação nos casos de extinção das sociedades empresariais.

JCP extemporâneos

Os juros sobre o capital próprio (JCP) representam figura financeira-patrimonial de remuneração dos titulares de sociedades empresariais (instrumento híbrido), que foi prestigiada pela lei tributária em 1995, restando garantida sua dedução das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, dentro daquilo previsto no artigo 9º da Lei nº 9.249/95.

O grande debate em torno da matéria é sobre a possibilidade de serem igualmente deduzidos os JCP referentes a períodos pretéritos. A Fazenda Nacional, em resumo, aponta para normativos infralegais, onde se impôs a observância do regime de competência, não podendo haver *anacronismo* entre os elementos patrimoniais em que os cálculos dos juros se baseiam e a remuneração dos titulares.

Já os contribuintes, baseados no princípio da legalidade, pugnam pela inexistência de limitação temporal na lei, sendo essa uma inovação restritiva e ilegal dos atos da Administração Tributária e, por consequência, das glosas procedidas pelo Fisco.

A jurisprudência sobre o tema no Carf chegou a ser majoritariamente favorável à interpretação dos contribuintes, mas há muito tempo se inclinou a favor do Fisco, geralmente pela aplicação do voto de qualidade. Apenas em 4/10/2021, por meio do pioneiro Acórdão nº 9101-005.757, que, alinhando-se a jurisprudência do STJ, a tese empresarial foi endossada pela aplicação do voto de desempate.

Lucros no exterior

Matéria muito representativa da competência da 1ª Seção, que envolve empresas transnacionais. O *epicentro* desse debate encontra-se na aplicação do artigo 7º (ou artigo 12), dentro do modelo OCDE, dos tratados internacionais e convenções para evitar a bitributação, para invalidar a oneração, pelo Fisco brasileiro, dos lucros auferidos por controladas e coligadas estrangeiras.

Ainda que a tributação dos *lucros* auferidos no exterior (adoção de bases universais) tenha sido já prevista no artigo 25 da Lei nº 9.249/95, seu total alcance e legitimidade vieram apenas com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, que alterou o artigo 43 do CTN, e com o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, que regulou a *disponibilidade* de tais rubricas.

Além disso, no julgamento da ADI nº 2.588/DF, tratando do citado artigo 74, não houve a deliberação e concordância necessárias para promover o controle de constitucionalidade desta norma para a *disponibilidade* dos lucros auferidos por empresas controladas fora de países de tributação favorecida ou paraísos fiscais e pelas coligadas localizadas em paraísos fiscais.

O Fisco defende não haver *bitributação* e nem tributação dos lucros da empresa estrangeira, posto que o valor a ser adicionado nas bases tributáveis do IRPJ e da CSLL é diretamente transportado por equivalência patrimonial na razão da proporção da participação societária para a entidade nacional, tratando, na verdade, de resultados próprios da *companhia* doméstica, assegurada a compensação dos tributos pagos em jurisdições estrangeiras.

Já o contribuinte denuncia o desrespeito aos tratados e convenções internacionais pelo legislador brasileiro, argumentando que são os *lucros* da empresa estrangeira tributados no Brasil, na medida em que auferidos em operações próprias, na sua respectiva jurisdição e *domicílio*, situação essa prevista e evitada pelo conteúdo do artigo 7º das referidas avenças internacionais.

Com exceção de alguns julgados pontuais, mas de alta relevância, a jurisprudência nos últimos anos construiu um cenário contrário à pretensão dos particulares, por meio do voto qualidade na imensa maioria dos casos. Em 6/10/2021, houve uma *virada* de posição jurisprudencial da 1ª Turma da CSRF, sendo proferidos os Acórdãos nº 9101-005.808 e 9101.005.809, reconhecendo que tais normas internacionais *bloqueiam* a tributação doméstica.

Ágio CSLL

A matéria em questão vem sendo debatida desde que se permitiu a dedução do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Aqui, o contribuinte afirma que os requisitos para a dedução do ágio são dirigidos especificamente para o Lucro Real. Nessa esteira, o artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77, quando prevê a *neutralidade* do ágio no cômputo do resultado tributável, expressamente menciona *lucro real*. Igualmente, o artigo 7º da Lei nº 9.532/97 emprega o termo *lucro real* quando estatui os requisitos para a amortização fiscal do ágio, sendo essa regra alheia à apuração da Contribuição Social. Não havendo comando determinando a adição do ágio na apuração da CSLL, a rubrica afeta o montante onerado.

A Fazenda Nacional, geralmente invocando o artigo 57 da Lei nº 8.981/1995 e/ou o artigo 13 da Lei nº 9.249/95, afirma que tais comandos fazem parte do rol regras do Lucro Real *extensíveis* à base de cálculo da CSLL.

A jurisprudência sobre o tema foi bastante oscilante. Mas até recentemente era favorável ao Fisco, na maioria das vezes, diante de um cenário de empate. Posto isso, em 9/9/2021, a posição foi *cambiada*, entendendo que correta a tese dos contribuintes, conforme consta do Acórdão nº 9101-005.773.

Multa qualificada ágio interno

A discussão é relativamente ampla: determinar se a dedução de valores de ágio, gerado em operação dentro do mesmo grupo econômico, considerado *artificial*, satisfaz as hipóteses da Lei nº 4.502/64, permitindo a duplicação da sanção ordinária do lançamento de ofício, chegando assim ao patamar de 150%.

A Fazenda Nacional aponta que a transação ocorrida entre partes relacionadas não guarda *veracidade* econômica e apenas é procedida para gerar dispêndio, visando à redução das bases tributáveis, de forma dolosa, implicando *fraude* e *sonação*.

Por sua vez, as empresas defendem-se dizendo que à época dos negócios não havia proibição legal da dedução do ágio gerado *intragrupo*, apontando para satisfação das obrigações do negócio. Também se alega transparência na declaração das transações para o Fisco.

A CSRF nunca havia exonerado a qualificação da multa de ofício diante do chamado *ágio interno*. Na verdade, em determinados períodos, as decisões formavam maioria. Recentemente, revelaram-se empates e, logo depois, pela primeira vez, por força da nova regra de

desempate, o afastamento da sanção duplicada veio em 8/2/2022, no Acórdão nº 9101-005.973.

Conclusão

Tais mudanças jurisprudenciais vêm acontecendo há quase dois anos. Mas com o avanço no julgamento das ADIs 6.415, 6.399 e 6.403, o que parecia antes precário, transitório e incerto, agora ganha concretude e uma possível definitividade. Apenas espera-se que este novo cenário não dê margem para alterações na estrutura e dinâmica do Carf, que há quase um século, em feliz paradoxo, engrandece o contencioso tributário e, ao mesmo tempo, reduz a litigiosidade judicial.

[1] ADIs 6.415, 6.399 e 6.403.

[2] Criticando esse deslocamento de competência vide: [ConJur – As novas portarias Carf: catimba ou fair play?](#)

[3] Observe-se que também faz parte do debate o *distinguishing* na observância do enunciado do Tema 340 do STJ, havendo a total divisão entre os conselheiros nesse ponto.

Date Created

06/04/2022