



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.011045/99-90
Recurso nº : 122596
Matéria: : IRPJ- Anos-calendário 1994 e 1996
Recorrente : ELETROLUX DO BRASIL S/A
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR.
Sessão de : 19 de abril de 2001
Acórdão nº : 101-093.438

EMENTA

IRPJ - COMPESAÇÃO DE PREJUÍZOS- A regra legal que estabeleceu o limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos não contém exceção para as empresas que sejam objeto de incorporação.

INOBSERVÂNCIA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIA-POSTERGAÇÃO – Não há previsão legal para exigência de multa de mora sobre o imposto postergado.

MULTA- RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR POR INCORPORAÇÃO – Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias cometidas pela incorporada, se o lançamento foi formalizado após a incorporação.

DEPÓSITO JUDICIAL - O depósito judicial só exclui a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora se efetuado dentro do prazo de pagamento previsto na legislação tributária e pelo montante integral.

MULTA DE MORA - INTERRUPÇÃO – A interposição de ação judicial favorecida com medida liminar interrompe a incidência da multa de mora desde concessão da medida até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo.

JUROS DE MORA - SELIC - A incidência de juros de mora segundo a SELIC está prevista em disposição legal em vigor, não cabendo a órgão integrante do Poder Executivo deixar de aplicá-la.

Recurso provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELETROLUX DO BRASIL S/A

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral e Raul Pimentel no item limitação de compensação de prejuízo (limite de 30%).


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 25 MAI 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, CELSO ALVES FEITOSA e OMIR DE SOUZA MELO (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente a Conselheira LINA MARIA VIEIRA.

Recurso nº : 122596
Recorrente : ELETROLUX DO BRASIL S/A

R E L A T Ó R I O

Contra o Eletrolux do Brasil S/A, na qualidade de sucessora das empresas Embel- Empresa Brasileira Especializada no Comércio de Eletrodomésticos Ltda. e Prosdócimo – Assistência Técnica de Eletrodomésticos Ltda. (posteriormente SUAT – Serviço Unificado de Assistência Técnica Ltda.) foi lavrado o auto de infração de fls. 80/82, por meio do qual está sendo exigido crédito tributário referente ao Imposto de Renda – Pessoa Jurídica correspondente aos anos-calendário de 1994 e 1996.

As irregularidades que deram causa à exigência consistiram no seguinte:

- a) compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30% do lucro real, no período-base de 1996, no concernente à sucedida Embel Empresa Brasileira Especializada no Comércio de Eletrodomésticos Ltda.
- b) falta de adição ao lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real, no período-base de 1994, dos valores das provisões de tributos e contribuições não pagos, relativamente à sucedida Prosdócimo – Assistência Técnica de Eletrodomésticos Ltda (posteriormente SUAT – Serviço Unificado de Assistência Técnica Ltda).

Em impugnação tempestiva a interessada levantou a preliminar de não aplicação ao caso do ADN SRF/COSIT 03/96, face à não identidade dos objetos. Quanto ao mérito, alegou (a) o não cabimento da limitação dos 30% para a compensação de prejuízos, dado tratar-se de balanço de incorporação, (b) erro no cálculo do imposto postergado e inaplicabilidade de penalidades em tais casos, até porque ficou configurada mera postergação; e (c) não imputação da multa por se tratar de sucessão.

[Assinatura]

O julgador de primeira instância acolheu a preliminar de não concomitância de discussão na instância administrativa e na judicial, com o mesmo objeto e julgou parcialmente improcedente a ação fiscal apenas para corrigir falhas cometidas pela fiscalização ao elaborar o Demonstrativo das Adições e Exclusões ref. Tributos e Contribuições Não Pagos. É a seguinte a ementa da decisão:

"COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. EMPRESAS INCORPORADAS. APPLICABILIDADE.

O limite máximo para compensação de prejuízos fiscais, de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, aplica-se, também, às empresas incorporadas no período-base de sua incorporação.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. PROCEDIMENTO FISCAL A SER ADOTADO.

Devem ser recompostos os lucros reais de todos os períodos afetados, constituindo-se o crédito tributário pela diferença que resultar após a compensação de todo o valor pago a maior, nos períodos da postergação, com o valor recolhido a menor, no período da redução indevida.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. ACRÉSCIMOS LEGAIS DEVIDOS.

O imposto postergado enseja a cobrança de correção monetária, juros de mora e multa de mora pelo período da postergação, a serem apurados mediante imputação proporcional de pagamento. O valor líquido remanescente, após a compensação, deverá ser exigido com a multa de lançamento de ofício.

SUCESSÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DE MULTA. CABIMENTO

Cabível a exigência de multa de ofício da sucessora por infração cometida pela sucedida, ainda que apurada após a sucessão."

Inconformada, a empresa recorre a este Conselho deduzindo, em síntese, as seguintes razões :

- Quanto à questão da compensação de prejuízos, o limite estabelecido na lei se dirige ao lucro líquido ajustado, e não aos prejuízos. O direito de compensar prejuízos subsiste até sua compensação integral, sendo a restrição apenas uma questão de lapso temporal. A recorrente não está requerendo nenhum direito novo, mas sim que não lhe seja retirado o direito líquido e certo de compensar os prejuízos com os lucros futuros, principal fundamento legal e técnico para justificar a trava dos 30%. Esses os termos expressos do art. 42 da Lei 8.981/95 e o

MF

entendimento manifestado amplamente na jurisprudência. Essa orientação apenas não prevaleceria caso se entendesse que, com o advento da trava de 30%, estaria revogada, por incompatibilidade, a norma prevista no art. 33 do Decreto-lei 2.341/87, que impede a compensação de prejuízos fiscais da incorporada pela incorporadora.

- Quanto à apuração referente à postergação, as multas, quer punitivas, quer moratórias, são elas inexigíveis tendo em vista os artigos 138 e 163 do CTN. Constitui verdadeiro anatocismo a afirmação da decisão recorrida de que os valores tidos como postergados devem ser acrescidos de multa e juros moratórios até a data em que se consideram liquidados e as diferenças devem se sujeitar novamente à aplicação de juros de mora e multa de ofício .
- Quanto à responsabilidade do sucessor, o artigo 132 do CTN a restringe ao tributo, não se estendendo à multa. Esse, inclusive, o entendimento do Conselho de Contribuintes, conforme jurisprudência trazida à colação.
- Havendo, como no caso, depósito judicial, relativamente aos mesmos fatos geradores, são incabíveis a multa de ofício e os juros, no mínimo até a força do depósito, à época da liquidação. A Recorrente, em 30/10/98, fez depósito judicial no valor de R\$2.822.980,00 , que em 19/05/2000 (data do recurso) remonta em R\$ 3.049.601,49, perante a 4^a Vara da Justiça Federal em Curitiba, cuja vinculação e feitos relativamente aos mesmos fatos geradores tratados no presente processo administrativo foram expressamente reconhecidos e prestigiados através da liminar nos autos do MS 2000.70.00.009910-9, da 7^a Vara Federal. Assim sendo, até a força atualizada do depósito, posto que feitas as devidas imputações, não tem cabimento a aplicação da penalidade e juros consoante jurisprudência administrativa, a exemplo dos Acórdãos 103- 16.857/96 e 101-88.722/96.
- Não cabe multa de ofício em lançamento para prevenir a decadência e há interrupção da multa de mora quando a exigibilidade houver sido suspensa. O lançamento foi feito em 14/06/99, a suspensão da exigibilidade do crédito pela liminar deu-se em 21/02/95. A decisão que considerou o tributo devido, cassando a liminar, foi publicada em 16/01/96 . Logo, não incide a multa de ofício ao menos até



16/01/96, nem a multa de mora até 16/02/96 (30 dias após a publicação da decisão que considerou devido o IRPJ), encerrando a interrupção a partir de 17/02/96.

- Descabe a exigência de juros de mora segundo a SELIC, que tem natureza de taxa remuneratória do capital, flutuante, enquanto os juros devidos em matéria tributária somente podem ter natureza moratória. Há outra espécie de natureza de juros, que são os juros compensatórios, mas desse não trata o Código Tributário Nacional. Além disso, a cobrança de juros segundo a SELIC , além de ir de encontro à nossa tradição legislativa que permite concluir que o CTN previu como limite máximo para os juros de mora o percentual de 1% ao mês, fere o art. 192 da Constituição Federal.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e, conforme informa a Equipe de Informações Judiciais do Serviço de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Curitiba (fls 386), deve o mesmo ser processado independentemente do depósito de 30%. Dele conheço

A primeira matéria a ser analisada diz respeito à limitação para compensação de prejuízos. Ressalte-se que não se discute a limitação em si, o que foi submetido à apreciação do Poder Judiciário, mas sim a possibilidade da não observância do limite, estabelecido na lei, em relação ao balanço de incorporação. Ou seja, releva definir se, pelo fato de a empresa EMBEL ter sido incorporada pela Recorrente, poderia ela, na última declaração apresentada em seu próprio nome, compensar seus prejuízos sem observar o limite de 30% do lucro líquido ajustado, uma vez que, por determinação legal, não poderia, o saldo não compensado, ser transferido para compensação pela incorporadora.

A compensação de prejuízos fiscais passou a ser permitida no Brasil com a Lei nº 154, de 1947, que previa a compensação com os lucros tributáveis apurados dentro dos três exercícios subsequentes. Com o Decreto-lei 1.493/76 o período para compensação foi ampliado para quatro anos, mas a base de compensação passou a ser o lucro contábil diminuído de custos, despesas operacionais e encargos não dedutíveis. O Decreto-lei 1.598/77 manteve o prazo de quatro exercícios, e o prejuízo a ser compensado passou a ser o prejuízo fiscal. A Lei 8.383/91 permitiu que o prejuízo fiscal apurado em um mês do ano calendário de 1992 fosse compensado com o lucro real de períodos-base subsequentes, sem qualquer limitação temporal. Para prejuízos apurados a partir de 01/01/93, o prazo para

compensação passou a ser de até quatro anos- calendário, de acordo com o art. 12 da Lei 8.541/92. Até então, a limitação para compensação de prejuízos era temporal. A Lei 8.981/95 revogou a previsão para compensação em vigor e instituiu a limitação quantitativa : o valor máximo a ser reduzido é de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões . A partir da Lei 9.065/95 os prejuízos fiscais verificados a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 podem ser compensados, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31/12/94, observado o limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado em cada período, independentemente do prazo para compensação.

Além das limitações relacionadas a prazo ou valor, o Decreto-lei 2.341/87 vedou à pessoa jurídica compensar seus próprios prejuízos se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido modificação de seu controle acionário e do ramo de atividade, bem como vedou a compensação, por pessoa jurídica sucessora, de prejuízos da sucedida.

Em momento algum a lei estabeleceu exceções à regra de limitação para os casos ou de extinção, ou de sucessão por incorporação, fusão ou cisão. Ou seja, a lei não admitiu como direito subjetivo da empresa compensar seus prejuízos, de forma que, sobrevindo extinção ou sucessão, deixar-se-ia de aplicar a limitação prevista na lei, de forma a permitir a compensação.

Estando em pleno vigor a disposição legal que limita a compensação a 30% do valor do lucro líquido ajustado bem como a que impede a compensação dos prejuízos da sucessora pela sucedida, deve ser mantida a exigência quanto a esse item.

O segundo aspecto do recurso diz respeito à exigência referente à postergação. Foi elaborado demonstrativo recompondo os lucros reais dos períodos afetados, conforme determina o § 6º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 . Quanto à incidência da multa por lançamento de ofício sobre a diferença de imposto lançada, indiscutível caber sua aplicação sempre que houver lançamento de ofício para exigência de diferença de imposto, nos termos das Leis 8.218/91 e 9.430/96. A



discussão que surge é se caberia a incidência da multa de mora sobre o imposto postergado. Alega a Recorrente que a regularização se deu antes da iniciativa fiscal e, portanto, é aplicável a regra do art. 138 do CTN, que exclui a multa de mora.

A questão da exigência da multa de mora nos casos de denúncia espontânea não tem merecido interpretação unânime, quer no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, quer pela jurisprudência judicial.

A regra da exclusão da responsabilidade em relação às penalidades fiscais, sem abranger a multa moratória, já era praxe adotada pela administração fiscal antes mesmo da edição da Lei 5.172/66 (CTN). O Regulamento do antigo Imposto de Consumo (Dec. 45.422/59, que regulamentou as disposições do Decreto-lei 7.404, de 22/03/45 e suas alterações posteriores) estabelecia :

"Art. 407- Os contribuintes que procurarem espontaneamente a repartição arrecadadora, antes de qualquer procedimento fiscal, para sanar qualquer irregularidade, poderão ser atendidos independentemente de qualquer penalidade, excetuados os casos de falta de pagamento ou de atraso no seu recolhimento, hipótese em que o recolhimento será feito com as seguintes multas:

- a) de 10% (dez por cento)-quando se verificar até 20(vinte) dias da entrega do produto a consumo ou do término do prazo para recolhimento do imposto.
- b) de 20% (vinte por cento) – depois de 20 (vinte) até trinta dias; e
- c) de 50% (cinquenta por cento)- depois de 30 (trinta) dias."

O artigo 138 do CTN dispõe que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito arbitrado pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

Segundo Hiromi Higushi e Fábio Hiroshi Higushi¹, "a responsabilidade de que trata o art. 138 não se refere ao pagamento do tributo ou ao cumprimento de obrigação acessória de fazer, mas trata-se da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo referidos nos arts. 136 e 137 do CTN. O art. 138 está dizendo que a responsabilidade do agente quanto

¹ HIGUSSI, Hiromi e Fábio Hiroshi- Imposto de Renda das Empresas- Ed. Atlas, S. Paulo, 1997, 22^a Ed.
Pág. 480

às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. O art. 138 não está dispensando multa moratória.”

Ao analisar a amplitude da dispensa de penalidades pela denúncia espontânea deve-se ter em consideração que o art. 138 do CTN, por se tratar de norma geral, norma de estrutura, e não de conduta, tem como destinatário o legislador ordinário, e não o sujeito passivo. As leis tributárias em vigor gozam da presunção de estarem de acordo com as regras gerais estabelecidas na Lei Complementar. O legislador ordinário, ao decretar as regras para implementação dos atos procedimentais que visam a dar eficácia às regras de incidência tributária, determinou que o adimplemento **espontâneo** fora do prazo da obrigação tributária sujeita-se à multa de mora. Portanto, outra conclusão não é possível senão a de que a exclusão de penalidades tratada no artigo 138 do CTN não abrange a multa de mora. Caso contrário, estaria configurada uma verdadeira contradição em seus termos. Não é possível admitir, ao mesmo tempo, que : a) todo recolhimento **espontâneo, fora do prazo**, só pode ser feito acompanhado da multa de mora (Lei 7.799/88, art. 74, Lei 8.218/91, art. 3º, Lei 8.383/91, art. 59, Lei 8.981/95, art. 84, Lei 9.430/96, art. 61) ; e b) se o recolhimento **fora do prazo** for feito de forma **espontânea**, afasta-se a multa de mora. **A espontaneidade é pressuposto da incidência da multa de mora.**

Portanto, admitir que a denúncia espontânea exclui a multa de mora implica negar eficácia à lei ordinária vigente, o que não pode ser feito por este Tribunal Administrativo.

Todavia, para os casos de lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de deduções, há regra específica na lei prevendo apenas a exigência de correção monetária e juros de mora (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, §§ 6º e 7º). O argumento da autoridade recorrida no sentido de que a exigência dessa multa encontra amparo no art. 16 do Decreto –lei 1.967/82 só prosperaria se antes do Decreto-lei 1.598/77 não houvesse previsão legal

MF

para a exigência da multa de mora. Se assim fosse, poder-se-ia entender que o Decreto-lei 1.598/77 não falou em multa de mora porque não havia previsão legal para sua exigência, mas lei superveniente que a instituisse para todos os pagamentos espontâneos em atraso alterariam aquele Decreto-lei. Todavia, tal não corresponde à realidade, eis que já a Lei 2.354/54, art. 32, continha previsão nesse sentido.

O terceiro aspecto levantado no recurso diz respeito à responsabilidade do sucessor. Invocando o artigo 132 do CTN, alega a Recorrente que, na qualidade de sucessora das empresas Embel e Prosdócimo/Suat, responde apenas pelos tributos por elas devidos. Sobre esse tema, leciona Luciano Amaro²:

“ Outra questão que merece registro é a das *multas* por infrações que possam ter sido praticadas antes do evento que caracterize a sucessão. Tanto nas hipóteses do art. 132 como nas do art. 133, refere-se a responsabilidade por *tributos*. Estariam aí incluídas as *multas*? Várias razões militam contra essa inclusão. Há o princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas. Ademais, o próprio Código define tributo, excluindo expressamente a sanção de ilícito (art. 3º). Outro argumento de ordem sistemática está no art. 134; ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não fala em *tributos*, mas em “obrigação tributária” (abrangente também de penalidades pecuniárias, ex vi do art. 113, § 1º) Esse artigo, contudo, limitou a sanção às penalidades de caráter moratório (embora ali se cuide de atos e omissões *imputáveis aos responsáveis*). Se, quando o Código quis abranger penalidades, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar responsabilidades por *tributos*, não quis abarcar as sanções. Por outro lado, se dúvida houvesse, entre punir o ou não o sucessor, o art. 112 do Código manda aplicar o princípio *in dubio pro reo*. O Supremo Tribunal Federal, em vários julgados, negou a responsabilidade do sucessor por multas referidas a infrações do sucedido.”

O entendimento da jurisprudência administrativa também tem sido no sentido de que a sucessora só responde pelas multas por infrações à legislação tributária se o lançamento foi formalizado antes da incorporação.

² AMARO, Luciano, Direito Tributário Brasileiro, 6^a Edição, Saraiva, S.Paulo

A questão do depósito judicial perante a 4^a Vara da Justiça Federal deve ser considerada dentro dos seus limites, isto é, não irradia seus efeitos sobre toda a exigência discutida neste processo, mas apenas sobre a parcela da exigência à qual se vincula o depósito. No caso, tratando-se de depósito feito pela EMBEL, para que influencie na incidência dos juros de mora é necessário : a) que o depósito efetuado se refira à limitação da compensação de prejuízos; e b) que tenha sido feito pelo valor integral (tratando-se de compensação a maior de prejuízos na declaração relativa ao período que antecedeu a incorporação, o vencimento deu-se no décimo dia subsequente à data do evento - outubro de 1996 - e o depósito, efetuado quando decorridos dois anos do vencimento do tributo, teria que compreender os encargos da mora).

Quanto à invocação do art. 63 para afastar a multa de ofício, só tem ele aplicação aos casos em que a exigibilidade do crédito esteja suspensa em razão de liminar, sendo o lançamento efetuado apenas para prevenir a decadência. E esta não é a hipótese dos autos, eis que quando o lançamento foi efetuado (14/06/99), não se encontrava a empresa ao abrigo de liminar, cassada que fora em 16/01/96. A multa de mora, essa sim, tem sua incidência interrompida desde a concessão da liminar até trinta dias após a data da publicação da decisão judicial que considerou devido o tributo.

Quanto aos juros de mora segundo as taxas SELIC, estão eles previstos em disposição legal em vigor, não cabendo a este órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-la.

Pelas razões expostas, dou provimento parcial ao recurso para:

1. Quanto à compensação de prejuízos, considerar devido respectivo o crédito tributário (item 1 do Auto de Infração) afastada a responsabilidade da Recorrente quanto à multa e, desde que o depósito efetuado perante a 4^a Vara da Justiça



Federal se refira à limitação de 30%, incidindo os juros de mora sobre o total desde a data do vencimento da obrigação até a efetivação do depósito, e, a partir daí, apenas sobre a parcela não coberta pelo depósito.

2. Quanto ao item 2 do auto de infração, dar provimento parcial ao recurso para excluir o valor da multa de mora no cálculo dos efeitos da postergação e afastar a responsabilidade da Recorrente pela multa por lançamento de ofício.

Brasília (DF), em 19 de abril de 2001



SANDRA MARIA FARONI