



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

Processo n° 10980.722816/2011-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.541 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente IMCOPA INVESTIMENTOS E ADMINISTRAÇÃO DE BENS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO.

Inexiste amparo legal para se proceder à compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado do período de apuração em que a pessoa jurídica foi extinta por incorporação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA ANTERIOR. LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO.

Inexiste amparo legal para se proceder à compensação de base de cálculo negativa anterior sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado do período de apuração em que a pessoa jurídica foi extinta por incorporação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se

identificarem. de 24/08/2001

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, AFASTAR a não aplicação da "trava de 30%" (trinta por cento) na incorporação. Vencidos os Conselheiros Marcos de Aguiar Villas Boas e Aurora Tomazini de Carvalho; II) Por maioria de votos, CANCELAR parcialmente as multas isoladas referentes ao ano-calendário de 2008. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator) que negavam provimento. Os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório e Aurora Tomazini de Carvalho davam provimento em maior extensão para cancelar integralmente as multas isoladas; e III) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação às demais matérias, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio e Aurora Tomazini Carvalho.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo parcialmente o relatório que consta da decisão de piso, fls. 246-250:

Em decorrência de verificação efetuada pela Malha Fazenda, foram lavrados, em 31/05/2011, autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Auto de Infração de IRPJ

2. O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 117-123) exige o recolhimento de R\$ 6.633.791,83 de imposto e R\$ 4.975.343,87 a título de multa de lançamento de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, além dos acréscimos legais e de R\$ 3.622.228,42 de multa de ofício isolada.

3. O lançamento fiscal, com base no lucro real anual, nos termos do art. 926 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), efetuado em nome da interessada na condição de sucessora por incorporação da INCOEX Indústria Comércio e Exportação Ltda. (CNPJ nº 06.071.705/0001-86), com base no art. 132 do CTN, refere-se às seguintes infrações:

3.1. compensação de prejuízos fiscais em valor superior ao limite de 30% do lucro líquido ajustado, pela empresa incorporada INCOEX Indústria, Comércio e Exportação Ltda., com infração ao disposto nos arts. 247, 250, III, 251, parágrafo único, e 510 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999:

22/12/08 R\$ 44.658.297,94

O valor tributável foi assim apurado pela autoridade fiscal:

(=) lucro real antes comp. Prej. Fisc. em 22/12/2008 R\$ 63.797.568,48

(-) prejuízo fiscal compensado declarado R\$ 63.797.568,48

(+) limite 30% do lucro líquido ajustado R\$ 19.139.270,54

(=) compensação acima do limite de 30% R\$ 44.658.297,94

3.2. multa de ofício isolada pela falta de recolhimento do imposto incidente sobre a base de cálculo estimada do mês de dezembro/2008, e em função de balanços de suspensão ou

redução, com infração ao disposto nos arts. 222 e 843 do RIR de 1999, arts. 43 e 44, II, “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, e art. 106, II, “c”, da lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

31/12/08

R\$ 3.622.228,42

Auto de Infração de CSLL

4. O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 127-133), exige o recolhimento de R\$ 2.388.885,05 de contribuição e R\$ 1.791.663,78 de multa de lançamento de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, além dos acréscimos legais e de R\$ 1.304.362,23 a título de multa de ofício isolada.

5. O lançamento decorre: a) da compensação de base de cálculo negativa em montante superior ao limite do 30% do lucro líquido ajustado (R\$ 44.658.297,94) no período de apuração encerrado em 22/12/2008, com infração ao disposto nos arts. 2º, e seus §§, e 3º (com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008) da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995 (com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995; b) multa de ofício isolada pela falta de recolhimento da CSLL devida por estimativa no mês de dezembro/2008, com fundamento nos arts. 222 e 843 do RIR de 1999, art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Impugnação

6. Regularmente intimada, com ciência do lançamento por via postal (AR recebido em 03/06/2011, à fl. 137), a interessada, por intermédio de seu representante legal (Gaia, Silva, Gaede & Associados Advocacia e Consultoria Jurídica, mandato às fls. 166-168), apresentou, em 11/11/2009, a tempestiva impugnação de fls. 139-164, cujo teor é sintetizado a seguir.

a) no tópico “Da possibilidade de compensação integral do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL quando da incorporação – improcedência dos autos de infração” argüi que no final de 2008, buscando maior eficiência e sinergia de sua atividade empresarial, o Grupo IMCOPA realizou alterações em sua constituição societária que resultaram na incorporação, em 22/12/2008, da INCOEX Indústria, Comércio e Exportação Ltda. pela IMCOPA Investimentos e Administração de Bens S/A;

b) que a INCOEX possuía saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa anterior de CSLL de R\$ 72.258.613,60 e R\$ 72.244.731,60, respectivamente; que, considerando a impossibilidade de utilização desse saldos em períodos futuros, a INCOEX compensou-os com a integralidade do lucro real e base de cálculo de CSLL apurados no encerramento das atividades, no valor de R\$ 63.797.568,48;

c) que a limitação de compensação em 30%, prevista no art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995 (IRPJ), e no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995 (CSLL), não é aplicável na hipótese de encerramento das

atividades da empresa, quando esta é incorporada; que, renda e proventos de qualquer natureza representam efetivo acréscimo patrimonial experimentado pela empresa, assim compreendido a totalizada dos rendimentos obtidos deduzidos dos prejuízos e perdas verificados na sua obtenção;

d) que, de acordo com a doutrina majoritária, a limitação de 30% é inconstitucional por configurar tributação do próprio patrimônio do contribuinte; que na atual sistemática de compensação de prejuízos fiscais, os prejuízos fiscais acumulados acabarão sendo consumidos pelos lucros gerados em períodos futuros da empresa que permanece em atividade; que situação diversa ocorre quando uma empresa está encerrando suas atividades, mais especificamente em razão de uma incorporação;

e) que, caso uma empresa com lucros incorpore uma com prejuízos fiscais acumulados, a sucessora não terá direito a se apropriar de tais prejuízos (art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987), ao mesmo tempo em que a empresa sucedida, no caso a incorporada, não poderá utilizar integralmente seus prejuízos acumulados em função da limitação de 30%; isto acabaria por inutilizar total ou parcialmente o referido prejuízo fiscal, em evidente prejuízo à empresa incorporada e afronta à Constituição Federal;

f) que, ao se vedar o aproveitamento do prejuízo acumulado das empresas, tanto pelas incorporadoras, quanto pelas próprias incorporadas (extintas pela incorporação), estar-se-á criando hipótese de tributação do patrimônio da pessoa jurídica; que a limitação de 30%, com nítido escopo de regular o fluxo de caixa do governo, tem como pressuposto básico a continuidade da atividade empresarial; contudo, com a extinção da empresa, como ocorre no caso de incorporação, não haveria mais a possibilidade de aproveitamento dos prejuízos, o que viola o preceito constitucional; que o mesmo entendimento é aplicável à CSLL, devendo ser reconhecida a inaplicabilidade do art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995;

g) no tópico “Da impossibilidade de exigência da multa isolada (art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996)” alega que, considerando a inaplicabilidade da limitação da compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL no caso em tela, tem-se que a multa isolada aplicada também é improcedente em face de inexistir estimativa a pagar em dezembro/2008;

h) que o pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL se presta à antecipação do tributo que seria devido ao final do ano-calendário, quando do ajuste anual; que, a apuração da estimativa só faz sentido quando realizada antes do encerramento do período de apuração e da realização do ajuste anual; que, após o encerramento do período de apuração o recolhimento da estimativa mensal deixa de ser exigível, pelo que não há que se falar na aplicação da multa do art. 44, II,

estimativa; que somente há que se falar em falta de recolhimento de estimativa quando esta foi apurada pelo contribuinte;

i) que a estimativa se presta a adiantar ao fisco o valor do tributo que eventualmente será apurado no ajuste anual, sendo que, no caso de apuração de prejuízo, ou de tributo em valor inferior ao antecipado, é garantido o direito de crédito ao contribuinte; que tal sistemática é válida e funciona perfeitamente quando se trata de situações usuais, nas quais não há qualquer ocorrência de evento especial tal como fusão, cisão, incorporação;

j) que, na apuração normal, o contribuinte apura a estimativa e a recolhe até o último dia útil do mês subsequente, inclusive a estimativa de dezembro, enquanto o ajuste anual deve ser recolhido até o final de março do ano seguinte (art. 6º, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996); que, quando do encerramento das atividades de uma empresa em razão de incorporação, a apuração do ajuste é antecipada para a data do evento, devendo o tributo ser recolhido até o último dia útil do mês seguinte (art. 5º, § 4º, da Lei nº 9.430, de 1996), de modo que a apuração da estimativa do mês de encerramento fica prejudicada, haja vista não haver nada a estimar ou antecipar, pois já é realizada a apuração efetiva relativa ao período de apuração; que não faz qualquer sentido apurar a estimativa se no próprio mês já é apurado o ajuste, pois o prazo de vencimento nas duas situações é o mesmo;

k) que, a estimativa somente pode ser apurada após o encerramento do mês de sua apuração, mas a incorporação da INCOEX ocorreu em 22 de dezembro de 2008, quando sequer teria havido o encerramento do período mensal para o cálculo da estimativa;

l) no tópico “Da impossibilidade da cumulação da multa de ofício (art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996) com a multa isolada (art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996) assevera que, considerando que as apurações do IRPJ e da CSLL do ajuste anual de 2008 e das estimativas de dezembro/2008 dos referidos tributos são idênticas, tem-se que, ao aplicar a multa isolada de 50% sobre o valor das estimativas não recolhidas, a autoridade fiscal está punindo a impugnante em duplicidade por uma mesma suposta infração, pois já houve a aplicação da multa de ofício de 75% sobre essa infração;

m) no tópico “Da não incidência de juros de mora (Selic) sobre a multa de ofício” assevera que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, estabeleceu a aplicação de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições não pagos no seu vencimento, mas não autorizou a aplicação de juros de mora sobre multas de ofício, tal como se está exigindo no processo em tela; que a penalidade pecuniária não é um débito com a União decorrente de tributos, mas sim do descumprimento de uma obrigação legal de efetuar o recolhimento de crédito tributário ou de preenchimento/observância de obrigação acessória; que, enquanto o débito tributário com a União é decorrente de ‘tributos e contribuições’, o débito de multa é decorrente de um descumprimento de lei;

n) ao final requer sejam julgados improcedentes os autos de infração de IRPJ e CSLL, haja vista a possibilidade de compensação integral do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL pela INCOEX quando da sua extinção por incorporação; quer seja reconhecida a inexigibilidade da multa de ofício isolada e dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A 1ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, por meio de Acórdão que recebeu a seguinte ementa, fls. 245-246:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO.

Inexiste amparo legal para se proceder à compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado do período de apuração em que a pessoa jurídica foi extinta por incorporação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA ANTERIOR. LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO.

Inexiste amparo legal para se proceder à compensação de base de cálculo negativa anterior sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado do período de apuração em que a pessoa jurídica foi extinta por incorporação.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA.

A falta de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual, detectada pela autoridade fiscal após o encerramento do período de apuração, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA DEVIDA NO MÊS DE EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA INCORPORADA.

É descabida a alegação de desnecessidade de apuração da estimativa do mês de extinção da pessoa jurídica incorporada, ao argumento de não fazer qualquer sentido efetuar antecipação se no próprio mês já é apurado o ajuste do período, porquanto a apuração das antecipações devidas por estimativa em todos os meses do período de apuração, sem exceção alguma, constitui condição prévia ao ajuste para apuração de eventual saldo a pagar no encerramento do período de apuração.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO ACOMPANHANDO EXIGÊNCIA DE TRIBUTO. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida com a multa de ofício incidente sobre a exigência de tributo apurada ao final do ano-calendário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi devidamente cientificado do aludido Acórdão em 28/11/2011, conforme documento de fls. 258 e apresentou recurso voluntário em 26/12/2004 (v. fls. 260-284), reiterando os argumentos de defesa apresentados na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso apresentado atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Conforme relatado, trata-se de exigências de IRPJ e CSLL decorrentes da compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL em valor superior ao limite de 30% do lucro líquido ajustado, por parte da pessoa jurídica incorporada INCOEX Indústria, Comércio e Exportação Ltda.. Formalizou-se, ainda, a exigência da multa de ofício isolada pela falta de recolhimento do imposto e contribuição incidentes sobre a base de cálculo estimada do mês de dezembro/2008.

Do limite (trava) de 30% para compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa anterior de CSLL

A contribuinte (IMCOPA Investimentos e Administração de Bens S/A), incorporou a pessoa jurídica INCOEX Indústria, Comércio e Exportação Ltda. (CNPJ nº 06.071.705/000186), em 22/12/2008, conforme consta da Ata de Reunião de Quotistas da INCOEX (fls. 189) e da Ata de Assembléia Geral Extraordinária da IMCOPA (fls. 19-22 e 190-198).

Tendo em vista sua extinção mediante incorporação, a INCOEX apresentou, em 30/01/2009, a DIPJ 2008 de evento especial de incorporação relativa ao ano-calendário de 2008.

Na Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real da aludida DIPJ, a contribuinte informou ter apurado um lucro real de R\$ 68.521.974,13. A INCOEX, contudo, compensou integralmente este valor com saldo de prejuízos fiscais acumulados em períodos anteriores.

Da mesma forma, na Ficha 17 – Cálculo da CSLL, a INCOEX declarou os mesmos R\$ 68.521.974,13 como base de cálculo de CSLL do período. Este valor também foi integralmente compensado com saldo de base de cálculo negativa de períodos anteriores.

Assim sendo, os presentes lançamentos referem-se à tributação do valor de R\$ 44.658.297,94, correspondente à parcela excedente ao limite de 30% de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa anterior de CSLL. A referida trava de 30%, como é amplamente sabido, encontra-se prevista nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, *verbis*:

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 sobre a Renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

[...]

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 artigo 58 da Lei nº 8.81/95.

[..]

Afirmou a decisão de piso, com total correção, que, com exceção da exploração da atividade rural (artigo 14 da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990), não há qualquer outra hipótese que permita a inobservância do limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais e base negativa anterior de CSLL (nem mesmo a eventual extinção da pessoa jurídica, por incorporação).

A decisão de piso esclareceu, outrossim, que a possibilidade de compensar prejuízos fiscais de períodos anteriores constitui uma mera liberalidade do legislador, pois, a rigor, o fato jurídico tributário, “acréscimo patrimonial”, expressado pela existência do lucro real, é observado dentro de um período de apuração, não existindo obrigatoriedade de se levar em conta eventuais resultados negativos apurados em períodos-base anteriores.

Ainda segundo a decisão de piso, fls. 252, nos casos de tratamento fiscal favorecido (como no presente caso), a legislação fiscal deve ser interpretada literalmente, conforme art. 111 do CTN, não se podendo cogitar de interpretação sistemática e/ou teleológica das regras que instituíram a trava para compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL.

A decisão de piso destacou, por derradeiro, que este entendimento encontra respaldo na jurisprudência deste Egrégio CARF e da Egrégia CSRF, conforme ementas de Acórdãos que reproduzo a seguir:

INCORPORAÇÃO. DECLARAÇÃO FINAL.

Inexiste amparo para, a luz da legislação que rege a matéria, se proceder, em virtude do desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% a que se reporta o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria. Recurso negado” (Acórdão nº 105-15908 da 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 16/08/2006).

*BASE NEGATIVA. COMPENSAÇÃO. LIMITE 30%.
INCORPORAÇÃO.*

A partir do ano-calendário de 1995, a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL fica limitada a 30% do lucro líquido ajustado no período. Cabível a exigência de ofício de

contribuição incidente sobre diferença compensada a maior na declaração de incorporação, uma vez inexistente qualquer exceção ao limite imposto pela legislação ainda que na hipótese de encerramento da empresa. (Acórdão nº 105-15999 da 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 21/09/2006)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.” (Acórdão nº 9101-00401 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 02/10/2009)

Com base na legislação e jurisprudência retrocitadas, considero cristalina a conclusão de que inexistente amparo legal para se proceder à compensação de prejuízos fiscais e base negativa anterior de CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, mesmo no caso de declaração final apresentada por pessoa jurídica extinta por incorporação.

Pelas razões expostas, em relação ao presente tema, voto por afastar a possibilidade de não aplicação da "trava de 30%" (tearinta por cento) na incorporação, razão pela qual nego provimento ao presente recurso voluntário.

Da multa de ofício isolada de IRPJ e CSLL

Repetindo o que fez na fase impugnatória, a recorrente questionou a exigibilidade da multa de ofício isolada de IRPJ e CSLL, pelo fato de inexistir débito de estimativa de IRPJ e de CSLL a pagar no mês de competência dezembro/2008.

Segundo a recorrente, a estimativa se presta apenas a adiantar ao fisco o valor do tributo que eventualmente será devido no ajuste anual. Assim sendo, não faria sentido apurar a estimativa do mês de extinção da empresa, posto que neste próprio mês já é apurado o ajuste do período de apuração. Ressaltou, outrossim, que o prazo de vencimento do imposto anual é o mesmo prazo da suposta estimativa, qual seja, até último dia útil do mês de ocorrência do evento.

No entender da recorrente, o Fisco estaria aplicando duas multas sobre o mesmo fato jurídico tributário: a) a multa de ofício, proporcional ao valor do imposto/contribuição apurado (75%); b) outra multa sobre a mesma base de cálculo, a título de multa de ofício isolada (50%).

Não assiste razão à recorrente.

Sobre o tema, manifestou-se com muita propriedade a decisão de piso, razão pela qual transcrevo parcialmente e adoto as suas razões de decidir, fls. 253-254 (grifado no original):

22. [...] tendo optado pela tributação com base no lucro real anual, ela obrigava-se aos recolhimentos mensais de IRPJ e CSLL calculados por estimativa, existindo, no caso, duas infrações distintas:

. uma pelo descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente ao mês a que se referir, o imposto/contribuição mensal apurado por estimativa; e

. outra pela caracterização de declaração inexata e falta de recolhimento, com base no lucro real anual, do imposto/contribuição devido no ajuste do período de apuração.

23. Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação tributária:

. uma incide isoladamente, tem como base de cálculo as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário (que não têm a característica de lançamento por homologação e não extinguem o crédito tributário respectivo, a teor do art. 150, § 1º do CTN, uma vez que, na consolidação dos resultados, a estimativa – até então obrigatória – pode resultar em restituição integral, se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL); e

. outra, que dela independe, decorrente de declaração inexata e cujo valor é cobrado juntamente com o saldo de imposto ou de contribuição eventualmente devido, apurado no encerramento do período de apuração.

24. Acrescente-se que a aplicação de mais de uma penalidade em uma mesma ação fiscal é perfeitamente possível, desde que se trate de infrações distintas, conforme disposto no art. 74 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, in verbis:

Art. 74. Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas [...]

Para maior clareza, considero oportuno analisar o inteiro teor do art. 44, I e II, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I – de 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido

apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Vale lembrar que, de acordo com o art. 35 da Lei nº 8.981, de 20/01/95, os contribuintes tem a possibilidade de suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido por estimativa em cada mês, desde que se demonstre, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Como se vê, a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável. A referida penalidade decorre do descumprimento da obrigação de recolher as estimativa mensais, nada tendo a ver, na hipótese de declaração inexata, com a exigência de multa incidente sobre a diferença de valor do imposto ou da contribuição apurados no ano-calendário.

Com muita propriedade, a IN SRF nº 93/97 disciplinou o procedimento fiscal, nos casos de falta ou insuficiência de pagamento da estimativa, *verbis*:

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

§ 1º. As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o 'caput' sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

(...)

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário,

o lançamento de ofício abrangerá:

I – a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II – o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Também não deve prosperar a alegação da recorrente, no sentido de que não faria sentido a apuração da estimativa do mês de extinção da pessoa jurídica (por incorporação), uma vez que no próprio mês já é apurado o ajuste do período decorrido até o evento, ambos com prazo de recolhimento no último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

Conforme bem apontado pela decisão de piso, na apuração do resultado tributável com base no lucro real anual, a contribuinte se sujeita ao recolhimento de todas antecipações mensais obrigatórias do imposto/contribuição – sejam elas calculadas por estimativa ou com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução do pagamento – **sem exceção alguma**.

Sobre o tema, mais uma se manifestou com propriedade a decisão de piso, fls. 256:

32. Tanto a apuração da estimativa do mês de encerramento do período de apuração é obrigatória que o § 3º do artigo 6º da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe expressamente que a estimativa de dezembro deve ser recolhida até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente, mesmo sendo dezembro o mês de encerramento do período de apuração anual.

Assim sendo, é forçoso concluir que, ainda que o prazo de vencimento da estimativa do mês de extinção mediante incorporação da pessoa jurídica seja o mesmo do eventual saldo a pagar apurado na data do evento, não há previsão legal que autorize a dispensa dessa antecipação.

Não há que se cogitar, *in casu*, da aplicação da Súmula CARF nº 105, posto que a presente multa isolada refere-se a fatos geradores ocorridos após a edição da Medida Provisória nº 351/2007, publicada no DOU em 22/01/2007.

Diante do exposto, em relação ao presente tema, também voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Incidência de juros de mora sobre multa de ofício

Insurge-se a recorrente contra a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício, utilizando-se do argumento *a contrario sensu*. Ou seja, como a única hipótese de incidência de juros sobre multa está consignada no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96, deve, por exclusão, nas demais hipóteses, ser expurgada a aplicação dos juros sobre a multa aplicada, que só passará a incidir nos termos do § 1º do art. 161 do CTN.

Ora, como todo argumento *a contrario sensu*, deve-se usá-lo com muita cautela, pois é inseto a ele a chamada “falácia do falso antecedente”. Pois, se uma regra “p” implica “q”. Não se pode concluir com todo o rigor lógico que “não p” implique também em “não q”. Isso porque pode existir outras forma de chegar-se a “q”. Por outras palavras, Se “p” (em havendo multa de ofício isolada) -> (implica) “q” (implica o cálculo de juros de mora sobre ela). Isso não que dizer que se negarmos “p” (no caso da multa de ofício sobre tributo, pois não se trata de multa isolada) estaremos negando necessariamente a existência de “q” (cálculo de juros de mora sobre essa multa). Pois, obviamente, outros antecedentes podem existir, como de fato existem na legislação, “r”, “s” etc que impliquem também em “q”.

Ora, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/05/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 1

0/05/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por ANTONIO BEZERRA

NETO, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

Impresso em 13/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

O Conselheiro Alkmim foi muito feliz em sua explicação por ocasião do Acórdão 1401-00.155 no qual a referida matéria também foi enfrentada:

(...) Seria o óbvio não conter referida previsão quando a multa é aplicada sobre crédito tributário não pago. Isso porque, ao contrário do que afirma a Recorrente, caso existisse tal previsão – de incidência de juros sobre multa –, poder-se-ia imaginar a dupla incidência dos juros, é dizer, uma sobre o crédito tributário e outra sobre a multa depois de formalizada. Em se tratando de tributo não pago, a multa deve incidir sobre a totalidade do crédito tributário que deixou de ser recolhido, incluindo-se nele a correção monetária e os juros. Assim, na verdade, não é o juros que incide sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário com juros e correção monetária.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário no tocante a esta questão.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

É de longa data meu posicionamento acerca da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa proporcional.

Abaixo, reproduzo meu voto, relativo à situação idêntica à presente neste feito, que conduziu o Acórdão nº 1201-00.235, de 07 de abril de 2010:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de se valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi

menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional. Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

*Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%):
R\$ 956.613,45*

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

*Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72):
R\$ 631.537,55*

O mesmo fundamento deve ser aplicado para a estimativa de CSLL:

*Base estimada remanescente (R\$ 8.672.863,50 –
R\$ 1.736.870,86): R\$ 6.935.992,64*

Estimativa remanescente (R\$ 6.935.992,64 x 9%): R\$ 624.239,34

Multa isolada mantida (R\$ 624.239,34 x 50%): R\$ 312.119,67

*Multa isolada excluída (R\$ 390.278,86 – R\$ 312.119,67):
R\$ 78.159,19*

É nessa linha que voto e, assim, apresento o cálculo da concomitância:

Multa proporcional IRPJ: R\$ 4.975.343,80

Montante concomitante das multas isoladas = R\$ 3.316.895,87 ((50%/75%) x
R\$ 4.975.343,80)

Montante das multas isoladas: R\$ 3.622.228,40

**Multa isolada das estimativas de IRPJ mantida: R\$ 305.332,53 (R\$
3.622.228,40 - R\$ 3.316.895,87)**

Multa isolada das estimativas de IRPJ exonerada: R\$ 3.316.895,87

Multa proporcional CSLL: R\$ 1.791.663,70

Montante concomitante das multas isoladas = R\$ 1.194.442,47 ((50%/75%) x
R\$ 1.791.663,70)

Montante das multas isoladas: R\$ 1.304.362,20

Processo nº 10980.722816/2011-16
Acórdão n.º 1401-001.541

S1-C4T1
Fl. 11

Multa isolada das estimativas de IRPJ mantida: R\$ 109.919,73 (R\$ 1.304.362,20 - R\$ 1.194.442,47)

Multa isolada das estimativas de IRPJ exonerada: R\$ 1.194.442,47

Por todo o exposto, voto para afastar parcialmente as multas isoladas nos valores acima determinados.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado