



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

<b>Processo nº</b>	11052.000024/2010-50
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1202-001.257 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	25 de março de 2015
<b>Matéria</b>	Compensação de Prejuízos Fiscais
<b>Recorrente</b>	TNL PCS SA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2004

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL — LIMITE DE 30% — INCORPORAÇÃO**

Conforme entendimento do STF, a compensação de prejuízo fiscal caracteriza-se como benefício fiscal, passível, pois, de ser revogado. Desse modo, não há razão jurídica para deixar de aplicar à empresa extinta por incorporação, no período do evento, o limite de 30% do lucro líquido ajustado em relação ao prejuízo fiscal acumulado de períodos anteriores.

**MULTA DE OFÍCIO - SUCESSÃO**

Nos termos da Súmula 47 do Conselho, cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE**

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: I - pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário contra o limite de 30% na compensação do saldo de prejuízos fiscais em caso de incorporação, vencidos os Conselheiros Geraldo Valentim Neto (Relator), Orlando José Gonçalves Bueno e Marcelo Baeta Ippolito. Designado para redigir o voto vencedor, nesse ponto, o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes; II - por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário contra a aplicação da multa de ofício de 75%, nos termos do voto do relator; e III - por maioria de votos, dar provimento ao

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 19/05/2015 por GERALDO VALENTIM NETO, Assinado digitalmente em 19/05/2015

5 por GERALDO VALENTIM NETO, Assinado digitalmente em 22/05/2015 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MEN

DES, Assinado digitalmente em 22/05/2015 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

recurso voluntário contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos do voto do relator. Fez sustentação perante a Tribuna a Dra. Mariana Barreira Jatahy, OAB/RJ nº 104.168.

*(assinado digitalmente)*

PLÍNIO RODRIGUES LIMA - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

GERALDO VALENTIM NETO - Relator.

*(assinado digitalmente)*

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Plínio Rodrigues Lima (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Valmar Fonsêca de Menezes, Geraldo Valentim Neto, Marcelo Baeta Ippólito (Suplente convocado) e Orlando José Gonçalves Bueno.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face da Recorrente para a cobrança de crédito tributário a título de Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor total de R\$ 55.813.245,35, tendo sido aplicada multa de ofício de 75%.

A autuação fiscal decorreu da glosa da compensação de prejuízos fiscais realizada pela Recorrente, sem observância ao limite legal (“trava”) de 30% do lucro real, pela empresa Pegasus Telecom S/A, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 00.136.111/0001-20, incorporada pela Recorrente em 30/11/2005.

Durante as diligências fiscais, a Recorrente informou que a compensação foi realizada acima do limite legal de 30% em decorrência da incorporação e do encerramento das atividades da Pegasus, bem como nos termos da jurisprudência deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, citado o Processo Administrativo nº 13502.000497/00-11.

Segundo o Termo de Encerramento Fiscal (fls. 476/491), foi constatado que o contribuinte transferiu valores no ano de 2004, debitando da conta de receita código 5.01.01.01.1.00.002 – Faturamento de CRTC-ROD (conta de natureza credora) e creditando na conta 02.01.09.03.0.00.005 – Adiantamento de Clientes (conta de natureza credora e pertencente ao passivo). Também segundo a D. Fiscalização, no ano de 2004 os valores creditados na conta de Adiantamento de Clientes não retornaram a conta de receita – Faturamento de CRTC-ROD, para composição de receita oferecida à tributação.

Intimada, a Recorrente apresentou impugnação administrativa (fls. 192/211) sob os seguintes fundamentos, em síntese:

(i) a lei não impediu a compensação integral do saldo de prejuízos fiscais e bases negativas, tendo apenas postergado, razão da limitação de 30% do lucro real prevista na Lei nº 9.065/95. Entretanto, a legislação veda a utilização do prejuízo fiscal pela sucessora,

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

Autenticado digitalmente em 19/05/2015 por GERALDO VALENTIM NETO, Assinado digitalmente em 19/05/2015

5 por GERALDO VALENTIM NETO, Assinado digitalmente em 22/05/2015 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 22/05/2015 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

cabendo à sucedida, no momento de sua extinção, a compensação total, ainda que acima do limite de 30%, sob pena de tornar impossível a integral utilização do prejuízo fiscal;

(ii) a discussão acerca da limitação dos 30% travada no STF (RE nº 344.994) não guarda relação com a discussão sobre a limitação da compensação nos casos de incorporação, cisão ou fusão de pessoa jurídica que deixa de existir no mundo jurídico; e

(iii) não cabimento de multa de ofício, tendo em vista a disposição do artigo 132 do CTN sobre a responsabilidade da sucessora com relação às obrigações principais, não com relação às penalidades.

Submetida à apreciação da DRJ-Rio de Janeiro I (RJ), foi proferido o v. Acórdão nº 12.33.027 (fls. 222/227) no sentido de julgar improcedente a Impugnação e manter o crédito tributário lançado, consoante a ementa a seguir colacionada:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ.**

**Ano-calendário: 2005.**

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30% DO LUCRO REAL. EMPRESA INCORPORADA.**

*Para determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro real poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. Ainda que a empresa tenha sido incorporada, inexiste amparo legal para a utilização plena de prejuízos fiscais acumulados, sem observância do limite de trinta por cento.*

**MULTA NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EMPRESA INCORPORADA. CONTROLE DE CAPITAL POR SÓCIO EM COMUM.**

*Nas infrações apuradas na empresa incorporada que possua sócio em comum com a empresa incorporadora, após o ato de incorporação, aplica-se a multa de ofício, pois inocecorre o desconhecimento, pelo sucessor, dos atos praticados pelo sucedido.*

*Impugnação improcedente.*

*Crédito tributário mantido.”*

A Recorrente foi intimada em 13/09/2010 (fls. 231).

Diante da improcedência da Impugnação, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 232 e seguintes), nos termos do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e da Portaria MF nº 375/2001, sob os mesmos fundamentos constantes da Impugnação.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de Recurso Voluntário (fls. 269 e seguintes).

Submetido à apreciação por esta Colenda 2ª Turma da 2ª Câmara Ordinária da 1ª Seção de Julgamento, em 07/03/2013 foi proferida a Resolução nº 1202-000.171 que determinou o sobrestamento do processo administrativo e de seu julgamento, tendo em vista a disposição do artigo 62-A, § 1º do Regimento Interno deste Conselho Administrativo, diante da pendência de apreciação do Recurso Extraordinário nº 591.340 pelo E. Supremo Tribunal Federal.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator.

Primeiramente, cumpre verificar se atendido o requisito da tempestividade do Recurso Voluntário ora apreciado.

Consoante Termo de Aviso de Recebimento de fls. 231, a Recorrente foi intimada do v. Acórdão proferido pela DRJ-Rio de Janeiro I (RJ) em 13/09/2010. Considerando o prazo de 30 dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, o termo final para interposição do Recurso Voluntário era 13/10/2010. Interposto o Recurso Voluntário em 23/09/2010, demonstrada está a sua tempestividade.

Passo à análise da alegações constantes do Recurso Voluntário.

### **I – O LIMITE DE 30% PARA A COMPENSAÇÃO DE SALDO DE PREJUÍZO FISCAL**

A autuação fiscal decorreu do entendimento da D. Autoridade Fiscal de que necessária a glosa dos valores compensados a título de saldo de prejuízo fiscal, tendo em vista que a empresa incorporada (“Pegasus”) pela Recorrente não teria respeitado o limite legal de 30% do lucro real, prevista no artigo 15 da Lei nº 9.065/95 e no artigo 510 do RIR/99.

Na Impugnação, a Recorrente alegou que a compensação dos prejuízos fiscais à época, e segundo o entendimento então vigente do antigo Conselho de Contribuintes, poderia ser realizada acima do limite legal de 30% nos casos de extinção da empresa incorporada, considerando a última declaração de rendimento antes da sua completa extinção.

Em sede de contrarrazões de Recurso Voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional alegou que a matéria já havia sido definitivamente decidida pelo E. STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 344.994/PR, ocasião na qual foi reconhecida a constitucionalidade da limitação de 30%.

Como constou da Resolução proferida por esta Turma, com fundamento no artigo 62-A do Regimento Interno deste E. Conselho Administrativo, a discussão neste caso foi sobrestada tendo em vista a pendência de apreciação da matéria pelo E. Supremo Tribunal Federal, objeto do Recurso Extraordinário nº 591.340/SP em sede de repercussão geral, e não do Recurso Extraordinário nº 344.994/PR, como alegou a Recorrida.

O Recurso Extraordinário nº 344.994/PR já julgado pelo E. STF discutiu a constitucionalidade da trava de 30% do lucro real para a compensação de prejuízo fiscal, tendo sido determinada a inexistência de violação aos artigos 150, III, “a” e “b”, e 5º, XXXVI, ambos da Constituição Federal. Ou seja, a discussão restringiu-se à análise da constitucionalidade da trava de 30%, ocasião em que foi afastada a inconstitucionalidade e mantido o limite legal.

Com o julgamento da discussão ocorreu a pacificação da matéria, configurando-se como definitivo o entendimento proferido pelo E. STF e que deve ser acatado por este E. Conselho Administrativo, até mesmo como forma de economia processual.

Entretanto, a questão ora apreciada, apesar de tratar de 30%, possui uma análise adicional e que não foi objeto do Recurso Extraordinário nº 344.994/PR. O argumento não

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

Autenticado digitalmente em 19/05/2015 por GERALDO VALENTIM NETO, Assinado digitalmente em 19/05/2015

5 por GERALDO VALENTIM NETO, Assinado digitalmente em 22/05/2015 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MEN

DES, Assinado digitalmente em 22/05/2015 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

analisado pelo E. STF foi discriminado no Recurso Extraordinário nº 591.340/SP, que ainda aguarda julgamento pela Corte Suprema, de relatoria do I. Ministro Marco Aurélio.

Constou da r. decisão monocrática proferida pelo I. Ministro Relator que *“estando em jogo princípios constitucionais fundamentais do Sistema Tributário Nacional que não mereceram análise quando do julgamento do precedente observado, reconsidero a decisão atacada a fim de que o extraordinário tenha sequência e seja submetido ao Colegiado para solução definitiva do tema”*.

Nesse sentido, foi determinada a análise, em sede de repercussão geral, da matéria objeto do RE nº 591.340/SP, com relação à possibilidade de compensação do prejuízo fiscal, sem a trava de 30%, nos casos de extinção de pessoa jurídica incorporada, situação em que a compensação integral ocorre quando se tratar da última declaração de rendimentos da incorporada, sob pena de tornar impossível a integral utilização do prejuízo fiscal em momento posterior.

Assim decidiu o I. Ministro Relator no Recurso Extraordinário nº 591.340/SP, cuja apreciação do mérito ainda encontra-se pendente:

***“AGRAVO – JUÍZO DE RETRATAÇÃO – SEQUÊNCIA DO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL.***

*1 - Por meio da decisão de folhas 270 e 271, ao negar seguimento ao extraordinário, consignei:*

***“RECURSO EXTRAORDINÁRIO – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – PREJUÍZO – BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – COMPENSAÇÃO – LIMITE ANUAL – CONSTITUCIONALIDADE – NEGATIVA DE SEGUIMENTO.***

*1. O Tribunal, na sessão plenária de 25 de março de 2009, concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário nº 344.994/PR, de minha relatoria, acórdão redigido pelo ministro Eros Grau, o qual substituiu este processo como paradigma de repercussão geral. Assentou ser constitucional a limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 1995, e 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995.*

*2. Em face do precedente, ressalvando a óptica pessoal, nego seguimento ao extraordinário.*

*3. Publiquem.”*

**O recorrente, na minuta de folha 275 a 279, sustenta a necessidade de sequência do extraordinário, a ser examinado em sede de repercussão geral, em que pese o decidido pelo Pleno no Recurso Extraordinário nº 344.994/PR. Alega a ausência de apreciação, nesse pronunciamento, de aspectos importantes da presente controvérsia – violação ao princípio da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia.**

**2 - Na interposição deste agravo, atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita por profissional da advocacia regularmente credenciado, foi protocolada no prazo legal. Estando em jogo princípios constitucionais fundamentais do Sistema Tributário Nacional que não mereceram análise quando do julgamento do precedente observado, reconsidero a decisão atacada a fim de que o extraordinário tenha sequência e seja submetido ao Colegiado para solução definitiva do tema.**

**3 - Publiquem.” (Destacamos)**

Como se verifica da decisão acima transcrita, a trava de 30% foi analisada pelo E. STF. Entretanto, não o foi nos casos de extinção da pessoa jurídica incorporada. Em âmbito administrativo, por outro lado, a matéria já foi apreciada em situações anteriores por este E. Conselho Administrativo, inclusive pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A Recorrente citou em seu Recurso Voluntário, bem como no atendimento às solicitações da D. Autoridade Fiscal, que a E. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já havia proferido julgados no sentido de afastar a obrigatoriedade da trava de 30% nos casos de extinção da pessoa jurídica incorporada.

Esse entendimento até foi alterado neste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como, por exemplo, nos Acórdãos nºs 1202-001.105 e 1402-001.754, mantido, porém, outras decisões em sentido contrário (Acórdão nº 101-122596, a título de exemplo).

Considerando que a discussão objeto do presente feito administrativo não é a mesma objeto do RE nº 344.994/PR, como alegado pela Fazenda Nacional, bem como que esta conclusão foi expressamente consignada na decisão proferida pelo E. STF na determinação da repercussão geral do RE nº 591.340/SP, não há óbice para a análise dos argumentos da Recorrente no presente caso e nem violação do Regimento Interno deste E. Conselho.

A previsão legal do limite de 30% consta do artigo 15 da Lei nº 9.065/92, *in 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 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.”*

A referida disposição legal não considera as situações de encerramento da atividade de pessoa jurídica incorporada.

Para a compreensão da discussão, tal como argumentado pela Recorrente, há que se considerar que a lei não impedi a compensação total de prejuízos fiscais, mas, sim, tratou de estabelecer regra geral impositiva de limites de valor por período de apuração, o que permitiu o aproveitamento de saldos remanescentes em etapas futuras. Na prática seria uma tentativa do legislador de distribuir, em dado período, o aproveitamento do prejuízo para fins de compensação, como forma de assegurar a continuidade da arrecadação tributária.

O aproveitamento de saldo de prejuízo fiscal através de compensação é expressamente autorizado pelo artigo 509 do RIR/99, *in verbis*:

*“Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).*

*§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510.*

*§ 2º A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo.”* (Destacamos)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 19/05/2015 por GERALDO VALENTIM NETO, Assinado digitalmente em 19/05/2015

5 por GERALDO VALENTIM NETO, Assinado digitalmente em 22/05/2015 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MEN

DES, Assinado digitalmente em 22/05/2015 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A aplicação da trava de 30% (artigo 15 da Lei nº 9.065/92 e artigo 510 do RIR/99) justifica-se nas situações em que existe a presunção de continuidade da pessoa jurídica. Se o direito de compensação não pode ser afastado, ainda que de forma postergada, tendo em vista a disposição do artigo 509 do RIR/99, e se não há possibilidade de continuidade da pessoa jurídica, não é possível considerar a hipótese de vedar a compensação quando há possibilidade da sua extinção.

Ou seja, na hipótese de extinção da pessoa jurídica, como é o caso da incorporação, impedir a compensação acima da trava de 30% é o mesmo que vedar o direito de crédito de forma injustificada, uma vez que a incorporadora não poderá valer-se desta compensação de prejuízo fiscal da incorporada, tal como disposto no artigo 514 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), *in verbis*:

*“Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341/95).”*

Se os prejuízos da incorporada não podem ser transmitidos à incorporadora por expressa disposição legal, e se não autorizada a compensação acima do limite legal nos casos de extinção da pessoa jurídica, estar-se-á admitindo a possibilidade de vedação ao crédito legalmente previsto.

São oportunos, neste sentido, os esclarecimentos trazidos pela doutrina:

*“(...) Realmente, se a lei não impede a compensação integral, pois apenas a posterga, mas se ela não permite que a compensação venha a ser feita futuramente pela sucessora, o impasse se resolve através da permissão de compensação integral pela sucedida, em situação que não está abrangida pela hipótese de incidência da norma de limitação”* (Ricardo Mariz de Oliveira, *in* “Fundamentos do Imposto de Renda”, São Paulo: Quartier Latin, 2008, pág. 865)

O antigo 1º Conselho de Contribuintes já havia decidido o conceito de incorporação (Acórdão nº 103-81.859/91) de seguinte forma: o que caracteriza legalmente a incorporação é a extinção da incorporada. Se a incorporada perde sua identidade no evento, pois adota a mesma denominação, o mesmo endereço, a mesma atividade e funciona com o mesmo maquinário e pessoal da suposta incorporada, significa que ela foi extinta.

No caso concreto, a D. Autoridade Fiscal verificou que houve incorporação da “Pegasus” pela Recorrente, com a sua extinção integral. Sendo assim, na última declaração de rendimento da incorporada “Pegasus”, o saldo de prejuízo fiscal deveria ser compensado em sua integralidade, e não com a trava de 30%, uma vez que a empresa deixou de existir, e assim deixou, também, diante da inexistência de continuidade da pessoa jurídica e da impossibilidade da Recorrente, como incorporadora, de aproveitar-se deste saldo.

Neste sentido, muito embora a Câmara Superior de Recursos Fiscais tenha modificado seu entendimento que até persistia no sentido de corroborar o quanto alegado pela Recorrente, vale notar que este foi adotado pelo voto de qualidade (Acórdão nº 9101-00.401/2009) e que as Turmas deste E. CARF vêm decidindo em ambos os sentidos, inclusive favoravelmente à tese da Recorrente, como ocorrido, recentemente, no Acórdão nº 1103-001.058, proferido pela 3ª Turma Ordinária da Primeira Câmara, tendo por base o voto do Relator, Conselheiro Aloysio José Percínio da Silvia, posicionamento este ao qual me filio.

Dessa forma, entendo que deve ser afastado o limite à compensação de prejuízos fiscais no caso concreto, não tendo a pessoa jurídica incorporada “Pegasus” agido de forma contrária à legislação, nos termos de julgados ainda mantidos pelo CARF e também pela C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como pela pendência de apreciação da matéria pelo E. STF nos autos do RE nº 591.340/SP, diante da extinção da empresa incorporada.

## II – A INCIDÊNCIA DA MULTA

Em relação a este tópico, somente na hipótese de manutenção do crédito tributário principal, decorrente da glosa dos valores compensados acima do limite legal, é que a multa poderia ser admitida.

Assim, caso superada a questão da possibilidade da compensação integral diante da extinção da pessoa jurídica incorporada e da inexistência do crédito tributário, a exigência da multa deve ser mantida, aplicando-se ao caso o teor da Súmula nº 47 deste E. Conselho, no sentido de que *“cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.”*

Sendo assim, na hipótese de impossibilidade de compensação de saldo de prejuízo fiscal acima do limite legal de 30%, a multa deve ser mantida, devendo, neste tópico, ser negado provimento ao recurso voluntário.

## III – JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Com relação à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, entendo que deve ser provido o recurso voluntário neste aspecto.

A matéria já foi julgada no Acórdão nº 002.367, de 24/07/2013, cujo voto condutor assim determinava:

*“(...) O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:*

*‘Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.’*

***Contudo, resta a dúvida se a expressão débitos tributários abarca as penalidades, ou apenas os tributos.***

*Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa Selic.*

*Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:*

*‘Art. 161: O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*2º. O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito tributário.’*

***As multas são inequivocamente penalidades.*** Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: os tributos e multa cabíveis não integralmente pagos no vencimento

serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis. A Lei nº 9.430/96, por sua vez, dispõe, em seu art. 61:

‘Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

1º. A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

2º. O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do artigo 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.’

*Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput.*

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

‘Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não haja sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão convertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º. A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º. Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º. Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430/96, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo artigo 1º da Lei nº 8.383/91.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no artigo 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e de Custódia Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento’.

*Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os débitos referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é créditos. Bem, parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.*

*Não se tem dúvida que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócuas ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma*”.

*(grifos nossos)*

Esse também é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Vejamos:

*"RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não se deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexiste similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE – Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada." (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 9101-00.722, data: 08.11.2010)*

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para a não aplicação do limite de 30% na compensação do saldo de prejuízos fiscais em caso de incorporação, extinguindo-se a multa exigida. Caso seja mantida a aplicação do limite legal, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para manter a aplicação da multa de ofício de 75%, aplicando-se ao caso a Súmula 47 deste Conselho. E, por fim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário no sentido de não ser cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

No acórdão 1201-00.165, de 27 de agosto de 2009, posicionei-me pela não aplicação do limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL em conformidade com a jurisprudência da época da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Naquela oportunidade, calcado na jurisprudência administrativa superior, assim me posicionei:

*Entendo que a denominada “trava dos 30”, tanto para a apuração do lucro real, quanto da base de cálculo da contribuição social, calca-se no chamado princípio da continuidade. A lei, ao estabelecer nova disciplina à matéria, não prescreveu propriamente uma restrição a um direito anteriormente reconhecido para a compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, mas sim erigiu um novo regime jurídico para o seu exercício.*

*Antes da alteração legislativa, não havia limites materiais à compensação. Se uma empresa possuísse prejuízos acumulados iguais ou superiores ao valor do lucro ajustado, poderia integralmente compensá-los e, com isso, nada dever de imposto e contribuição. Por outro lado, havia limites temporais. Se não conseguisse compensar o prejuízo acumulado no prazo estipulado pela lei, tal direito perecia.*

*O atual regime de compensação, contudo, estabelece um limite material antes não existente, mas acaba com o limite temporal. Outrora, a compensação era ilimitada em sua substância, mas restrita temporalmente; hoje, adquiriu perpetuidade, mas, em contrapartida, foi limitada materialmente.*

*Em razão disso, o Conselho de Contribuintes, em reiteradas decisões, tem se manifestado no sentido de que o regime jurídico relativo ao aspecto material e temporal deve ser observado e interpretado conjuntamente. Se uma pessoa jurídica apresentar descontinuidade de suas operações - como, por exemplo, em razão de simples extinção - o limite material (a trava dos 30%) não deve ser aplicado.*

(...)

*A mesma premissa deve ser adotada no caso de descontinuidade decorrente de imposição legal. No caso das reorganizações societárias, há vedação expressa à sucessão do direito à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de contribuição social. Uma empresa, ao incorporar outra, não recebe o direito a compensar com o seu lucro vindouro os prejuízos da empresa extinta. Em razão disso, a CSRF reconhece o direito da empresa extinta de compensar sem o limite material,*

*no ano do evento, todo o seu prejuízo acumulado, conforme podemos contatar pelo acórdão abaixo:*

*(...)*

*Voto, pois, em consonância com a jurisprudência da Câmara Superior, para dar*

*provimento integral ao recurso voluntário com o fito de afastar a exigência.*

Adotei não só o decidido pela CSRF, mas também os seus fundamentos, sobretudo porque estes se esteavam na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

A Corte Superior de Justiça, ao analisar a legalidade da medida em face das disposições do Código Tributário Nacional no tocante à definição do conceito de renda – dentre outros argumentos, como a violação aos princípios da anterioridade, da irretroatividade, da capacidade contributiva – etc, decidiu pela sua legalidade.

Sua principal razão de decidir foi a circunstância de que a restrição apenas diferiria no tempo o aproveitamento dos prejuízos. Não havia estabelecido uma efetiva supressão de direito.

Na verdade, se, de um lado, a nova previsão legal limitava materialmente o direito de compensar, de outra banda, revogou a restrição temporal, prevista anteriormente, de 4 (quatro) anos para o aproveitamento dos prejuízos.

Abaixo, transcrevemos trecho da ementa do RESP 273.906 com clara manifestação de que a possibilidade de aproveitamento futuro dos 70% não compensáveis serviu de fundamento para a legalidade da restrição de 30%:

*A limitação (30%) de compensação dos prejuízos fiscais indicados no balanço das empresas para o exercício de 1995 é legítima porque não impede o abatimento, nos anos seguintes, dos 70% (setenta por cento) restantes, até o limite total.*

Daí se concluir que a trava dos 30% não deve ser aplicada nas situações em que se configure a impossibilidade futura de aproveitamento dos 70% é um pequeno passo, que foi adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e, por mim, no julgado anterior em que me manifestei sobre a matéria.

Nada obstante, desde então, o cenário jurídico se alterou.

Apesar de o Supremo Tribunal Federal ainda não ter se manifestado especificamente em relação às situações em que não há a possibilidade de compensação futura dos prejuízos deferidos por imposição legal, como nas hipóteses de extinção de sociedades por dissolução e nas reorganizações societárias, julgou a constitucionalidade da citada trava dos 30%.

Foi a decisão no RE 344994 publicada em 28/08/2009 – apenas um dia após o julgado em que eu havia me posicionado sobre a questão –, em que a Corte Suprema adotou como fundamento de decidir a premissa de que a compensação de prejuízos fiscais é um benefício fiscal, conforme podemos constatar pela redação da ementa:

*EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento.*

Desse modo, no entender da nossa mais elevada Corte, as compensações poderiam até ter sido extintas sem macular o Texto Excelso.

Uma vez caracterizada como benefício fiscal, que pode ser revogado a qualquer tempo pelo legislador, não é correta a interpretação que eu havia acompanhado anteriormente, qual seja, a de que houve uma troca de limites legais ou que o limite material (30%) só se legitima em razão da supressão do limite temporal a possibilitar a compensação futura dos 70%.

Era essa interpretação que sustentava a não aplicação do limite de 30% no caso da extinção de sociedades, a qual não se coaduna com o posicionamento do STF sobre a questão.

Como o legislador não excepcionou as hipóteses de descontinuidade das sociedades da aplicação do limite de 30% e tal limite não macula a ordem jurídica, não há que ser desconsiderado.

Altero, pois, o meu entendimento anterior para negar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

*(assinado digitalmente)*

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes