



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

Processo n° 11516.722237/2011-12
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.753 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente BRF - BRASIL FOODS S A (SUCESSORA DE BATÁVIA S A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ/CSLL. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora. 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 objetive assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria

INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, mesmo não se tratando de sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico, na situação do caso concreto em que o evento de incorporação/extinção é que permitiu aflorar a infração de compensação indevida de prejuízos fiscais.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso. Vencidos as Conselheiros Lívia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin quanto à trava de 30% (trinta por cento) e o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva apenas quanto aos juros sobre a multa.

Processo nº 11516.722237/2011-12
Acórdão n.º **1401-001.753**

S1-C4T1
Fl. 532

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, José Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto e Lívia de Carli Germano e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis-SC.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Versa este processo sobre impugnação aos Autos de Infração de fls. 428/443 (que têm como parte integrante o Termo de Verificação Fiscal), lavrados pela DRF/Florianópolis, com ciência do interessado em 25/11/2011, os quais lhe exigem créditos tributários de IRPJ, no valor de R\$ 9.757.582,75, e de CSLL, no valor de R\$ 3.509.374,64, acrescidos de multa de 75% e de juros de mora.

No Termo de Relatório Fiscal (fls.422 a 427), a fiscalização aponta que, resumidamente:

4 - DAS IRREGULARIDADES TRIBUTÁRIAS

[...] no curso dos procedimentos de fiscalização nas Companhias "BRF BRASIL FOODS S/A"... e "BATAVIA S/A INDÚSTRIA DE ALIMENTOS"...(baixada em 2008 pela sua incorporação à BRF Brasil Foods S/A, acima citada), encontrou-se no Livro de Apuração do Lucro Real e na DIPJ - Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica da Incorporada (Batávia S/A), ano calendário de 2008, COMPENSAÇÕES INDEVIDAS DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL muito acima dos limites legais de 30% fls.14 e 24), previstos nos artigos 58 da Lei 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. [...]

[...] a incorporada em questão (Batávia S/A), em virtude da sua virtual extinção pela sua incorporação à BRF Brasil Foods S.A, em 31/12/2008, compensou indevidamente, naquele ano calendário de 2008, 100% (cem por cento) de seu Lucro Real Tributável, que foi de R\$ 55.894.758,54 (...), assim como 100% da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que foi de R\$ 55.704.359,30 (...), de tal forma que reduziu a Zero (fls.14 e 24), naquele período base, tanto o Imposto de Renda Pessoa Jurídica como a Contribuição Social -CSLL, trazendo um prejuízo aos cofres da União da ordem de milhões de reais.

[...]

Durante a ação fiscal, em atendimento à intimação, a empresa incorporadora alegou à fiscalização que efetuou tal procedimento já que, em razão da extinção da empresa incorporada, não poderia aproveitar os prejuízos e bases de cálculo negativas nos exercícios subsequentes.

O Auditor-Fiscal não aceitou o argumento, e efetuou o lançamento em face da incorporadora, para exigir os tributos que deixaram de ser recolhidos em virtude da compensação acima do limite legal, por entender que o procedimento do contribuinte não encontra amparo legal.

O interessado apresentou, em 21/12/2011, a impugnação de fls. 451/519. Defende não ser aplicável a norma de limitação da compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL às empresas extintas por incorporação, tendo em conta que, na data de extinção e de encerramento das atividades da incorporada, a empresa detinha prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas que não poderiam mais ser compensados futuramente, citando legislação, doutrina acerca da

interpretação das normas jurídicas e do art.111 do CTN (este mencionado no Termo) e jurisprudência administrativa e judicial. Que, se não perde o direito à compensação e o Decreto-lei 2.341/87 proíbe a compensação, pela Sucessora, de prejuízos da sucedida, a conclusão é que o limite (trava dos 30%) não se aplica nos casos de extinção da pessoa jurídica. Alega, ainda, pela inaplicabilidade da multa de ofício, uma vez que a Sucedida agiu de acordo com jurisprudência administrativa, citando em seu auxílio o disposto no art.76, inc.II, alínea 'a' da Lei 4.502/64. Acrescenta que, se mantida a multa de ofício, deve ser afastada a incidência de juros de mora sobre ela. Protesta por todos os meios de prova.

A DRJ MANTEVE os lançamentos, nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2008

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs recurso voluntário a este CARF (fls. 545/586), repisando os mesmos argumentos aduzidos anteriormente na respectiva impugnação e aduzindo em complemento:

- O acórdão recorrido, ao analisar a questão da impossibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais e bases negativas na situação "sub judice", adotou por fundamento o voto proferido no acórdão n. 9101-00401, de 2.10.2009, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

- O voto da DRJ transcreve diversos trechos daquele julgado, adotando-os como razões de decidir. Ressalte-se que o acórdão n. 9101-00401 não representa entendimento definitivo da Câmara Superior de Recursos Fiscais, haja vista a pendência de embargos de declaração, com efeitos modificativos, opostos pelo contribuinte.

- Alega por fim que a hipótese analisada naquele julgado não configuraria a hipótese tratada nos presentes autos. É que, segundo ela, no caso analisado pela CSRF, a controvérsia residiria na possibilidade de compensação, pela sociedade incorporadora, de saldo negativo do IRPJ apurado pela sociedade incorporada em virtude da não aplicação da trava de 30% (trinta por cento). A situação, segundo ela, seria diversa da apresentada no presente

processo. Naquele julgamento, a apuração de saldo credor na declaração final decorrente da incorporação e a sua posterior compensação pela incorporadora, suscitou discussão no sentido de que a não aplicação da trava de 30% (trinta por cento) representaria, em última análise, maneira indireta de transferência de prejuízos à sucessora.

Em 13 de junho de 2013, Resolveram os membros desta Turma sobrestar o feito em função de a matéria estar em discussão no STF em sede de repercussão geral.

Acontece que a Portaria MF nº 545, de 28 de novembro de 2013, revogou os §§ 1º e 2º do art. 62A do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Tendo em vista a edição desse ato normativo foram incluídos em pauta para julgamento os processos referentes às matérias que estão em repercussão geral no Supremo Tribunal Federal (STF) sem trânsito em julgado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos legais para admissibilidade.

Conforme relatado, a lide diz respeito à abrangência da incidência da norma de limitação de compensação de prejuízos e de base negativa da CSLL na extinção de empresas, por incorporação.

No caso concreto, a empresa Batávia S.A foi incorporada pelo interessado, restando saber então se na última declaração apresentada em seu próprio nome, poderia ela compensar os prejuízos acumulados e base de cálculo negativa de CSLL sem observar o limite de 30% estabelecido pela Lei nº 9.065.

Quanto às razões recursais questionando a decisão de piso por ter adotado as razões de decidir de Acórdão da CSRF que trataria de situação diversa, três considerações. Primeiro, esta instância julgadora não se vincula à decisão de piso; segundo, nem qualquer mácula na decisão de piso poderia afetar o auto de infração se este foi lavrado com os fundamentos legais pertinentes e, por último, o acórdão n. 9101-00401, da CSRF, tratou, sim, da mesma situação fática naquilo que é relevante ao caso concreto, por isso as razões de decidir postas lá cabe aqui também. Os fatos apenas são diversos nos seus efeitos, glosa de saldo negativo em um, e lançamento fiscal em outro.

MÉRITO

Pode-se até colocar ressalvas no posicionamento dos Tribunais Superiores, mas o fato é que o STF em uma ocasião e o STJ em reiterados julgados já se posicionaram no sentido de que a compensação não faz parte da regra matriz de incidência do acréscimo patrimonial, pois esta se dá através do aporte de receitas menos despesas em determinado período do tempo considerados de forma estanques.

Nesse contexto, antes mesmo de se considerar a existência de prejuízos de períodos anteriores, deve-se perquirir se há ou não um acréscimo patrimonial, apto a ser tributado. O que aconteceu foi que o ente tributante, diante da constatação de que haveria prejuízos acumulados, permitiu se fazer ajustes adicionais ao lucro do período, por meio de sua compensação - porém sem isso se tornar um direito adquirido do contribuinte, e pode fazê-lo impondo limitações, como foi a criação da trava de 30%.

Tomo como exemplo o Recurso Especial nº 307389 - RS, onde o STJ se debruçou sobre semelhante matéria, assim se pronunciou:

O princípio da legalidade, do mesmo modo que impõe a exigência de cobrança a tributo só por lei expressa, também, exige que a compensação de prejuízos com lucros para fins tributários somente ocorra com autorização legislativa.

Insubsistente a tese da recorrente de que não há proibição da compensação pretendida. No regime de direito público, especialmente no campo do direito tributário, a relação jurídica decorre de norma positiva, O silêncio da lei não cria direitos para nenhuma das partes: sujeito ativo e sujeito passivo.

Outrossim, no trato de qualquer benefício fiscal, mesmo concedido por lei, a interpretação é restritiva

Confira-se ainda outro julgado do STJ nesse mesmo sentido, tratando do artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.107.518 - SC

DJE DE 25/08/2009

TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS - INCORPORAÇÃO E FUSÃO - VEDAÇÃO - ART. 3 DO DECRETO-LEI 2.341/87 - VALIDADE - ACÓRDÃO - OMISSÃO: NÃO, OCORRÊNCIA.

1. Inexiste violação ao art. 535, II do CPC se o acórdão embargutq

expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial.

2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.

3. A limitação a compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente. j

4. Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.

5. O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária. j

6. Recurso especial não provido, (destaquei)

Confira-se o teor de parte do voto muito bem fundamentado da relatora Ministra Eliana Calmon:

O acórdão recorrido mostra-se coerente com a jurisprudência desta Corte que entende pelo caráter de benefício fiscal das regras que admitiam a compensação de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas. Com efeito, a base de cálculo negativa exclui o tributo, nulificando o crédito tributário. Demonstra a inexistência de acréscimo patrimonial, tomando inaplicável a regra-matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. É ilegal a incidência de imposto sobre a renda sobre o que não é acréscimo patrimonial, renda nova que evidencia a aquisição de capacidade contributiva.

Coisa diversa é a compensação de prejuízos fiscais. As regras do imposto sobre a renda admitiam a compensação de prejuízos fiscais como instrumento de intervenção do Estado na economia para minimizar o impacto da carga tributária de empresas que durante certo tempo apresentaram resultados negativos. Daí inexistir violação ao art. 43 do CTN.

A norma de compensação é norma de exercício da competência tributária do ente federativo e são fixadas segundo as balizas do CTN, mas com amplo espectro de liberdade pelos titulares do poder tributário. Nesse sentido, os entes federativos são livres para editar as normas que melhor lhes convirem, respeitados tão somente as balizas constitucionais.

Portanto, considerada a autorização para a compensação de prejuízos fiscais como forma de benefício fiscal, livremente suprimível pelas entes federativos no exercício da competência tributária, é perfeitamente válida a regra do art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 e demais regras posteriores de igual teor.

(...)

Também o STF se pronunciou acerca da matéria no RE 344.994-0, cujo Acórdão saiu assim ementado:

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 50, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

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. 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.

Porém, vamos partir do pressuposto de que o STF e o STJ estejam equivocados quanto a esse aspecto de se tratar de um benefício fiscal e que a compensação faz parte da regra-matriz de incidência e avançarmos na argumentação.

Penso que o direito adquirido à compensação pode até existir, mas tão somente até o momento em que a empresa exista (princípio da continuidade da empresa), parodiando Drummond “que seja infinito enquanto dure”. Outro ponto, se o direito adquirido à compensação é tão certo assim, a ponto de extrapolar o momento de sua extinção, por que o legislador não tratou de excepcionar essa situação, quando a empresa se extingue?

Vejam a dicção da norma que estabeleceu a trava de 30%:

"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.

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 subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação."

Já de longo data que tenho o entendimento que toda norma exceptiva só abrange os antecedentes que especifica.

Extraio excerto de voto meu nesse sentido através do Acórdão nº **203-10.739, do então Segundo Conselhos de Contribuintes:**

(...) Nesse mesmo diapasão não custa reforçar que qualquer norma jurídica exceptiva só abrange os antecedentes que especifica, esse é o ensinamento do nosso mestre Jusfilósofo Pernambucano Lourival Vilanova em sua obra- prima "As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo", do qual extraímos o seguinte excerto:

23. "A norma jurídica exceptiva só abrange os antecedentes que especifica, não outros, delineando conjunto-unimembre ou conjunto-multimembre de sujeitos ou ações que caem fora da órbita de abrangência (da extensão em sentido lógico) ou âmbito-de-validade da norma geral.

Mesmo que não se dê valor às lições do saudoso jusfilósofo pernambucano, Lourival Vilanova, afirmando nas entrelinhas que o argumento a contrario sensu em normas exceptivas seria perfeitamente válido, se feito um apanhado retrospectivo da evolução legislativa observaremos que um tratamento diferenciado, por exemplo, ocorreu no caso de atividade rural e Befiex. Por que passados mais de dezessete anos de sua edição o legislador não tratou de regulamentar a referida matéria, mormente a controvérsia jurisprudencial que tem ensejado?

E não venha se alegar que o legislador não aventou de extinção em legislação correlata alguma a ponto de por esse motivo não cogitar de tal regulamentação. É que está em vigor há muito tempo um norma que trata justamente de compensação de prejuízos e extinção parcial de empresa, como é o caso da cisão parcial e que é um bom exemplo para demonstrar que a intenção do legislador nunca foi essa. Aliás, um estudo retrospectivo da legislação apenas demonstra a sua preocupação em não fomentar situações envolvendo planejamentos tributários envolvendo aproveitamento de prejuízos fiscais em incorporações, fusões ou cisões.

Mas, no caso a que me referi o legislador tratou de disciplinar que a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela

remanescente de seu patrimônio líquido, implicando reconhecer o fato óbvio de que na parte que foi extinta desaparece automaticamente os seus prejuízos fiscais proporcionalmente a essa parte. E essa regra está em confronto direto com a regra que pretende desconsiderar a trava no momento da extinção da empresa.

Não era o caso então de o Legislador, se o quisesse, tratasse de retificar esse dispositivo, retirando essa contradição implícita e adequar à situação da parte que foi extinta à ausência da trava de 30%? Mas, isso não aconteceu, justamente porque não quis fazê-lo. É a conclusão que se tira.

Eis o preceptivo legal do RIR/99, abaixo:

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

Ainda tomando como gancho o dispositivo acima que foi validado, como foi visto, pelo STJ, uma vez admitida a compensação integral dos prejuízos fiscais por ocasião da apuração final do imposto, o que se está admitindo na prática é afastar-se a regra proibitiva acima (art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) e, por via indireta, permitir-se a compensação de prejuízos fiscais entre sucessora e sucedida.

Outrossim, *data maxima venia*, também não cabe o argumento utilizado por determinado julgado da CSRF e em alguns julgados da Câmara, calcados em uma interpretação finalística para derrogar a norma exceptiva. Ademais, não é todo juízo de finalidade que derroga o conteúdo semântico de uma norma, mormente essa, que traz uma regra de vedação bastante clara sem comportar qualquer tipo de exceção.

Um mínimo de conteúdo semântico merece ser respeitado, não podendo ficar ao livre arbítrio do intérprete fazer às vezes de legislador para trazer justiça ao caso.

Dizem que pelo fato de o texto legal não ter cerceado o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994 com o lucro real obtido a partir de 10 de janeiro de 1995 (extinção da trava temporal), isso implicaria dizer que estaria sempre garantido o aproveitamento de todo o estoque de prejuízos da empresa e que por isso, regra de justiça viria fechar o sistema, qual seja: extinguindo-se a empresa, bastaria extinguir a trava no último período de sua vida para que todo o problema estivesse resolvido. O estoque de prejuízos seria integralmente aproveitado. É verdadeira essas afirmativas? A resposta, como diria o Ministro do STF Marco Aurélio, é "desenganadoramente", NÃO!

O problema não seria totalmente resolvido, porque justamente o estoque de prejuízos não é integralmente aproveitado. Era de se esperar que a regra resolvesse integralmente o problema, mas dependerá do caso concreto, ou seja da relação proporcional entre estoque de prejuízos fiscais acumulados e a base de cálculo positiva do lucro real que se apresentará no último ano da extinção da empresa. A depender dessa relação então o seu problema poder estar 1%, 5%, 10%, 25%, 50%, 75%, 90%, 99% ou 100%.

ESTOQUE PREJUÍZOS: R\$ 1.000.000,00

LUCRO REAL	10.000	100.000	500.000	700.000	900.000	1.000.000
Compensação 100%	10.000	100.000	500.000	700.000	900.000	1.000.000
Lucro tributável	0	0	0	0	0	0
Estoque REMANESCENTE NÃO APROVEITADO	990.000	900.000	500.000	300.000	100.000	0
% do problema resolvido	1%	10%	50%	70%	90%	100%

Cria-se então uma regra que não é isonômica e cuja eficácia irá depender dos dados das variáveis envolvidas no caso concreto, conforme se deu de exemplo na tabela acima. Então, quem tiver seu problema resolvido parcialmente na ordem de 1% poderá se sentir prejudicado e utilizar os mesmos argumentos para que a regra mude novamente de configuração e abarque o seu caso concreto?

Nesse caso, se pleitearia que fosse reaberto os últimos três ou quatro anos, a depender daquelas variáveis para que nos últimos anos de “vida” sua empresa tenha aproveitado 100% do seu estoque de prejuízos fiscais e não seja prejudicado. **Ora, muitos ainda confundem e pensam que aproveitar 100% do lucro real equivale a aproveitar 100% do estoque de prejuízos fiscais.** Ledo engano, são coisas totalmente diferentes, mas que passam despercebidas pelos que defendem a tese da extinção da trava no último ano de “vida” da empresa.

Então, perceba-se que o problema é mais complexo do que se apresenta, merecendo um regramento específico do legislador, se de fato a compensação fizer parte da regra matriz de incidência, o que não está assentado na jurisprudência judicial e administrativa.

MULTA DE OFÍCIO

A recorrente pleiteia o cancelamento da multa de ofício porque, segundo ela, " o sucessor responde apenas pelos tributos devidos pelo sucedido, se o lançamento for formalizado após a incorporação, sendo responsável pelas multas por infrações à legislação tributária somente quando o lançamento ocorrer antes daquele evento."

O argumento de que o lançamento foi posterior à incorporação e por força disso a multa de ofício não integrava o passivo da empresa incorporada é desarrazoado, isso porque o presente lançamento só tem sua razão de ser justamente porque houve a incorporação da empresa Batávia pela Recorrente originando assim a possibilidade da compensação integral. Portanto, a responsabilidade só pode ser, sim, da sucessora uma vez que a Batávia em sendo extinta não havia possibilidade de ser mais autuada por esse motivo. O interesse comum nessa situação em que ensejou a compensação integral é inegável para a adquirente enquadrando-se na mesma situação fática de pertencer ao mesmo grupo econômico, tal qual matéria já sumulada:

No que tange à suposta inobservância ao artigo 76, inciso II, alínea "a", da Lei nº 4.502/1964 (que cuida do "imposto de consumo"), adoto os fundamentos do Acórdão nº 1201-001.190, que os enfrentou com muita propriedade:

(...)Em primeiro lugar, trata-se de argumento novo para artigo velho, cujo objetivo seria aplicar, de *forma universal para as penalidades tributárias*, o benefício veiculado pelo citado dispositivo, abaixo reproduzido:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87;

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto:

de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte;

c) de acordo com interpretação fiscal constante de circulares instruções, portarias, ordens de serviço e outros atos interpretativos baixados pelas autoridades fazendárias competentes.

Ocorre que o inciso II expressamente utiliza o termo "imposto", que é o antigo imposto sobre consumo, atual IPI, de sorte que **não é possível alargar o benefício para figuras tributárias distintas**, por ofensa ao princípio da legalidade.

Conquanto a Lei n. 4.502/64 traga dispositivos de *aplicação ampla*, como os famosos artigos 71, 72 e 73, que tratam de sonegação, fraude e conluio, isso somente é possível porque a Lei n. 9.430/96 (que é norma geral tributária no âmbito federal) lhes faz expressa remissão, como se pode depreender do artigo 44, § 1º.

Daí a pretender que **todos os dispositivos de uma lei específica sejam aplicados a todas as penalidades tributárias há enorme distância**, embora, a título de argumentação, a tese tenha defensores de escol.

Outrossim, alega ainda que " (...) a maior prova de que a Lei n. 4502 deve ser aplicada a situações envolvendo o IRPJ, como é o caso dos autos, é que o próprio Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n. 3000, de 26.3.1999 (RIR/99), ao consolidar a legislação desse imposto, utilizou a Lei n. 4502 como fundamento legal para regras gerais de fiscalização."

Todavia, não há como prosperar a pretensão da Recorrente porque em sendo uma norma específica do IPI, não há que se falar em lacuna da lei para então se aplicar a analogia.

Ademais, a referida Lei é de 1964 e o CTN , mais recente (1966) que veio disciplinar a matéria completamente em nada menciona a respeito dessa dispensa, a não ser que a

decisão do CARF tivesse eficácia normativa e o entendimento oficial viesse a ser modificado, o que não é o caso.

Afasto, ainda, pelas razões acima aduzidas, o argumento de que a multa de ofício deveria ser cancelada pela prática consuetudinária deste CARF.

Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso.

Juros sobre multa de ofício

Não procede a alegação da recorrente no sentido de ser indevida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício .

Como é sabido, 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”

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.

Assim, não procede o argumento no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

Assim, mantenho os juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Processo nº 11516.722237/2011-12
Acórdão n.º **1401-001.753**

S1-C4T1
Fl. 544
