



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 12448.733559/2011-19
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.190 – 1ª Turma
Sessão de 21 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TELMEX SOLUTIONS TELECOMUNICAÇÕES S.A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LÚCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

A base de cálculo negativa de CSLL poderá ser compensada com a bases de cálculo posteriormente apuradas, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado (base positiva). Não há previsão legal que permita a compensação de base negativa acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

ASSUNTO - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESA POR INCORPORAÇÃO. MULTA EXIGIDA DA EMPRESA SUCESSORA. CABIMENTO.

No que toca à sessão do CTN que trata da "Responsabilidade dos Sucessores", a expressão "créditos tributários" compreende não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias. A transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente

aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. RESP 923.012/MG - decisão definitiva de mérito, proferida pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), com trânsito em julgado em 04/06/2013, que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme o disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

ASSUNTO - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. MATÉRIA NÃO EXAMINADA NA FASE DE RECURSO VOLUNTÁRIO.

Uma vez restabelecidas as autuações fiscais, deverá haver julgamento quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, fazendo-se necessário o retorno à Turma *a quo* para análise dos pontos específicos suscitados em relação a essa matéria no recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: 1) Quanto ao conhecimento, por maioria de votos, Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. 2) Quanto ao mérito, pelo voto de qualidade, recurso provido no tema Trava de 30%, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa (Relatora), Luís Flávio Neto, Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez e no tema da Responsabilidade, pelo voto de qualidade, Recurso provido vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa (Relatora), Luís Flávio Neto, Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Com relação ao Tema Juros de Mora Sobre a Multa de Ofício, ficou decidido que deve-se retornar os autos à Turma *a quo* para novo julgamento, por unanimidade de votos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Vidal de Araujo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO, RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente) e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ pela compensação de prejuízo operacional sem a observância do limite de 30% (trinta por cento), quanto aos ano-calendário de 1998 (fls. 103/115), com a imposição de multa de 75% sobre estes créditos tributários. À ocasião foi identificada como sujeito passivo a Telmex Solutions Telecomunicações Ltda., na qualidade de incorporadora da Startel Participações Ltda., que havia procedido à compensação de prejuízos acima do referido limite.

A Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro manteve integralmente o auto de infração (fls. 354/364), rejeitando a impugnação administrativa apresentada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. ATIVIDADE VINCULADA.

Os órgãos administrativos da Administração Pública exercem atividade vinculada, com estrita observância dos atos praticados pelo Poder Executivo e das leis promulgadas pelo Poder Legislativo, falecendo-lhes competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de leis, atribuição esta privativa do Poder Judiciário.

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.

INCORPORAÇÃO - DECLARAÇÃO FINAL - Inexiste amparo para, a luz da legislação que rege a matéria, proceder-se, 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES.

A incorporadora responde pelo pagamento da multa de ofício decorrente de operações da sucedida, principalmente, quando a sucessora é sócia controladora da incorporada.

JUROS DE MORA APLICADOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. REGRA ESTABELECIDADA NO ARTIGO 161 DO CTN.

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.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. CSLL.

Ao se julgar procedente o lançamento principal de IRPJ, igual sorte colherá o lançamento que dele é decorrente, tal qual a exigência da CSLL.

A Telmex Solutions Telecomunicações Ltda. apresentou recurso voluntário, alegando (i) a possibilidade de compensação integral do prejuízo fiscal acumulado na hipótese de incorporação; (ii) a impossibilidade de lançamento de multa de ofício na hipótese de responsabilidade por sucessão; e (iii) a ilegalidade da exigência de juros sobre a multa.

Este recurso foi acolhido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, por maioria de votos, em acórdão cuja ementa se transcreve a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007

IRPJ. CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS EM PERÍODOS ANTERIORES. INCORPORAÇÃO. INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO.

Constitui pressuposto da aplicação da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas a continuidade das atividades do contribuinte e a paulatina apropriação dos prejuízos.

Nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, com a conseqüente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador, vez que tal determinaria o fenecimento do direito do contribuinte. Precedentes deste Conselho. INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO. LIMITES A RESPONSABILIZAÇÃO DO SUCESSOR. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE PENALIDADES PECUNIÁRIAS. INTELIGÊNCIA DO ART. 132 DO CTN.

"A interpretação sistemática do CTN aliada ao conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, afasta a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, desde que as sociedades, incorporadora e incorporadas, não tenham mantido alguma relação de interdependência entre elas.". Precedentes.

Tendo recebido os autos em 14/05/2014, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial em 28/05/2014, alegando divergência da decisão recorrida com relação às seguintes matérias:

a) Limitação de 30% na compensação de prejuízo fiscal, indicando como paradigma os seguintes acórdãos (a.1) acórdão nº 9101-00.401, proferido

por esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual se decidiu que *“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”* e **(a.2)** acórdão nº 1202-000742, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, no qual consta que: *“O prejuízo fiscal de pessoa jurídica extinta, por incorporação, somente poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro.”*

- b) **Penalidade aplicada à sucedida**, apontado os seguintes acórdãos paradigmas: **(b.1)** 9303-002.263, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que decidiu que *“A responsabilidade da sucessora por infração cometida pela empresa incorporada inclui a multa de ofício, ainda que apurada após a sucessão”*; **(b.2)** 202-18.236, constando de sua ementa que *“Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito do contribuinte às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhece perfeitamente o passivo da incorporada”*

O recurso especial foi admitido com relação a ambas às matérias nele debatidas, conforme despacho às fls. 451/454.

A recorrida apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 462/494), sustentando **(a)** a ausência de cumprimento de requisitos de admissibilidade pelo recurso, tendo em vista que não foi realizado cotejo analítico entre o acórdão recorrido e os paradigmas; **(b)** a possibilidade de compensação integral de prejuízo fiscal acumulado na hipótese de incorporação; **(c)** a impossibilidade de exigência de multa e juros, considerando a proteção à confiança; **(d)** a impossibilidade de cobrança de multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão, considerando que a incorporação ocorreu em 30/09/2008 e o lançamento tributário em 25/09/11 e que o artigo 132 menciona o termo “tributos”; **(e)** a ilegalidade da exigência de juros sobre a multa.

Diante disso, pede o não conhecimento do recurso especial e, subsidiariamente, seja-lhe negado provimento.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora.

Como referido anteriormente, a Recorrida apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 462/494), sustentando a ausência de cumprimento de requisitos de admissibilidade pelo recurso, tendo em vista que não foi realizado cotejo analítico entre o acórdão recorrido e os paradigmas, como exigiria o artigo 67, §6º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Aponta precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais negando seguimento a recursos que apenas tenham transcrito ementas dos acórdãos paradigmas.

Ocorre que o processo administrativo é regido pelo formalismo moderado. Diante disso, é usual e justificável o conhecimento de recurso especial por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais com confronto entre os acórdãos recorrido e paradigma feito de forma sintética.

Além disso, a divergência a respeito dos temas debatidos em recurso especial foram suficiente demonstradas com a transcrição das ementas dos acórdãos paradigmas. Portanto, tomo conhecimento das razões do recurso especial, que passo a apreciar a seguir.

A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais é regulada pelo artigo 6º, §3º, alínea c, do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;*
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;*
- c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.*

A Lei nº 8.981/1995 estabeleceu que a redução a ser procedida estaria limitada ao máximo de 30%, tratando também da possibilidade de utilização dos prejuízos acumulados nos anos-calendário subsequentes:

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.

A Lei nº 9.065/1995 também delimitou a compensação do prejuízo fiscal, para definir como limite máximo 30% do lucro líquido ajustado:

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 limitação de 30% na compensação de prejuízos é reproduzida no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), *verbis*:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º): (...)

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Art. 510. 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 neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º 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 compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

Outrossim, sobreleva considerar que a hipótese de incorporação, há outros dispositivos legais relevantes a serem considerados, como o artigo 33, do Decreto-Lei nº 2.341/1.987, que expressamente autoriza que a sucessora por incorporação compense os prejuízos fiscais da sucedida:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Referida disposição legal, foi também reproduzida no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999, artigo 514), nos exatos termos constantes do Decreto-Lei.

A autorização para compensação integral dos prejuízos, na hipótese de incorporação, tem relação com a sucessão de direitos e obrigações da incorporada pela incorporadora, como tratam os artigos 227, da Lei nº 6.404/1964 e 1.116, do Código Civil. Afinal, se a incorporadora não puder aproveitar todo o prejuízo detido pela incorporada, não haverá a plena sucessão de direitos e obrigações.

A garantia da integral compensação de prejuízos à incorporadora respeita, ainda, o conceito de lucro firmado no artigo 43, do Código Tributário Nacional, impossibilitando que patrimônio da incorporada seja objeto de tributação pelo Imposto sobre a Renda.

Portanto, entendo que a compensação de prejuízos fiscais, no caso de incorporação, não está limitada ao percentual de 30%.

É importante lembrar que o Supremo Tribunal Federal analisou a limitação de 30% na compensação de prejuízos fiscais, concluindo pela sua constitucionalidade, no acórdão cujas ementas são a seguir reproduzidas:

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. (RE 344994, Tribunal Pleno, DJe 27/08/2009)

DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS

FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO.

1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "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. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido. (RE 545.308, Tribunal Pleno, DJe 25/03/2010)

Ademais, há decisão do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a repercussão geral da matéria:

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - PREJUÍZO - COMPENSAÇÃO - LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controversa sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. (RE 591.340, DJe 06/11/2008)

Não obstante o reconhecimento de repercussão geral, inexistiu decisão definitiva que tenha reconhecido a constitucionalidade da limitação de 30%, para compensação de prejuízos fiscais, submetida ao rito do artigo 543, B, do Código de Processo Civil.

Acrescente-se que as decisões anteriormente proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não são vinculantes para os julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, além disso, estas decisões não trataram da incorporação de pessoa jurídica, situação peculiar que há de ser enfrentada de forma distinta daquelas apreciadas pelo Supremo Tribunal Federal, conforme transcrição supra.

Nesse contexto, **voto por negar provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional para reconhecer a legitimidade da compensação de prejuízos fiscais em percentual superior aos 30% (trinta por cento)**, reformando a decisão recorrida e cancelando o auto de infração.

A respeito da discussão sobre a possibilidade de responsabilização tributária do sucessor pelas multas da empresa incorporada, entendo que este Conselho está adstrito à decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial regido pelo artigo 543-C, do Código de Processo Civil, por força do artigo 62, II, b, do Regimento Interno deste Conselho (Portaria nº 343/2015).

Sobreleva destacar o teor da decisão do Superior Tribunal de Justiça a esse respeito, que teve trânsito em julgado em 04/06/2013:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

3. A base de cálculo possível do ICMS nas operações mercantis, à luz do texto constitucional, é o valor da operação mercantil efetivamente realizada ou, consoante o artigo 13, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, "o valor de que decorrer a saída da mercadoria".

4. Desta sorte, afigura-se inconteste que o ICMS descaracteriza-se acaso integrarem sua base de cálculo elementos estranhos à operação mercantil realizada, como, por exemplo, o valor intrínseco dos bens entregues por fabricante à empresa atacadista, a título de bonificação, ou seja, sem a efetiva cobrança de um preço sobre os mesmos. (...)

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (Resp 923.012, Primeira Seção, DJe 24/06/2010)

É importante anotar que o E. Superior Tribunal de Justiça julgou embargos de declaração nos autos do Recurso ESpecial nº 923.012, rejeitando-os, conforme ementa transcrita a seguir:

EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. EXCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO DESDE QUE INCONDICIONAL. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª. SEÇÃO, NO RESP. 1.111.156/SP, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 22.10.2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ASSERTIVA DO ACÓRDÃO RECORRIDO DE QUE NÃO FICOU COMPROVADA ESSA INCONDICIONALIDADE, NA HIPÓTESE DOS AUTOS. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO JULGADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. É da tradição mais respeitável dos estudos de processo que o recurso de embargos de declaração, desafiado contra decisão judicial monocrática ou colegiada, se subordina, invencivelmente, à presença de pelo menos um destes requisitos: (a) obscuridade, (b) contradição ou (c) omissão, querendo isso dizer que, se a decisão embargada não contiver uma dessas falhas, o recurso não deve ser conhecido e, se conhecido, deve ser desprovido. Não se pode negligenciar ou desconsiderar a necessidade da observância rigorosa desses chamados pressupostos processuais, muito menos usar o recurso como forma de reversão pura e simples da conclusão do julgado.

2. As omissões e contradições apontadas, em verdade, não ocorreram; o que se constata é que o contribuinte pretende reverter o resultado do julgamento, tentando fazer prevalecer seu ponto de vista sobre os temas discutidos.

3. Quanto ao pedido de exclusão da base de cálculo do ICMS das mercadorias dadas em bonificação, restou assentado pelo acórdão recorrido, consoante trecho transcrito no aresto ora embargado, que somente os descontos incondicionais estão livres de integrar a base de cálculo do imposto, e que a empresa não fez qualquer prova de que as bonificações concedidas foram dadas dessa forma, ou seja, sem vinculação a qualquer tipo de condição; esse entendimento não diverge daquele assentado em inúmeros julgados desta Corte.

4. Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

5. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

6. *Embargos Declaratórios rejeitados.*

(EDcl no REsp 923012, DJe 24/04/2013)

Note-se que os embargos declaratórios foram rejeitados, por entender a Primeira Seção do STJ que inexistiria omissão ou contradição no acórdão embargado.

A respeito do assunto, são precisas as lições de Nelson Nery Junior e Rosa Maria Andrade Nery:

*"Providos os embargos fundados na omissão da decisão, está é completada pela decisão de acolhimento dos embargos, que passa a integrá-la. **Quando a questão for de direito dispositivo, a cujo respeito se exige a iniciativa da parte, e não tiver sido arguida na forma e prazo legais, o juízo ou tribunal não tem, em princípio, dever de pronunciar-se sobre ela.** Assim, neste último caso, são inadmissíveis os Edcl porque não houve omissão"* (Código de Processo Civil Comentado, 13ª edição, 2013, RT, p. 1084).

A decisão de embargos de declaração que os rejeita - como ocorrido nos autos do Recurso Especial nº 923.012 -, por não ser reconhecida qualquer omissão ou contradição, não integra a decisão embargada; diferentemente daquela decisão que acolhe os embargos.

Aliás, nos termos do Código de Processo Civil, não se atribui os efeitos da coisa julgada aos motivos da decisão:

Art. 469. Não fazem coisa julgada:

I. os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença

Também por isso, os motivos que levaram a Primeira Seção do STJ a decidir pela rejeição dos embargos de declaração são irrelevantes para o fim de determinar o alcance do acórdão prolatado no Recurso Especial nº 923.012 na forma do artigo 543-C. Se o Código de Processo Civil explicitamente veda que os motivos da decisão façam coisa julgada (em princípio entre as partes, conforme artigo 472, do CPC), com mais razão não se admite a atribuição de tais efeitos a terceiros, por força do artigo 543-C.

Por tais razões, a menção na motivação de acórdão de embargos de declaração à irrelevância do fato de já estar *"formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa"* serviu apenas para justificar, pela Primeira Seção do STJ, a inoportunidade de omissão ou contradição no acórdão. E, assim, confirmar o entendimento manifestado no presente voto: que aquela fundamentação não altera o julgamento do recurso especial e apenas confirma que a existência de controle comum não foi tratada naquele processo pelas vias cabíveis.

A questão foi ainda consolidada em Enunciado nº 554 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça:

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

É importante anotar que a 3ª Turma da 1ª Câmara deste Conselho reconheceu que inexistiria controle comum entre a sucedida e a sucessora, aplicando a jurisprudência

consolidada Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme trecho de ementa que se transcreve a seguir:

"INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO. LIMITES A RESPONSABILIZAÇÃO DO SUCESSOR. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE PENALIDADES PECUNIÁRIAS. INTELIGÊNCIA DO ART. 132 DO CTN.

"A interpretação sistemática do CTN aliada ao conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, afasta a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, desde que as sociedades, incorporadora e incorporadas, não tenham mantido alguma relação de interdependência entre elas." Precedentes."

A questão foi formalizada na Súmula nº 47 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que prescreve:

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.

Lembre-se que os Conselheiros do CARF são obrigados a observar as suas súmulas, como também as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ, julgadas na sistemática do artigo 543-C, nos termos dos artigos 45, VI e 62, § 2º, do Regimento Interno atual:

Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

Art. 62.. (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Nesse panorama, faz-se necessário apreciar a aplicabilidade da decisão do Superior Tribunal de Justiça - que atribui ao sucessor a responsabilidade tributária - ou da súmula deste Conselho - que afasta a responsabilidade do sucessor - considerando o caso dos autos.

Pondero que a decisão do Superior Tribunal de Justiça, embora tenha analisado a responsabilidade tributária tratada pelo artigo 132, do CTN, não avaliou a relevância do **controle comum** para atribuição desta responsabilidade; enquanto a Súmula CARF 47 funda-se exatamente na presunção de responsabilidade quando há controle comum. E, a *contrariu sensu*, a Súmula CARF afasta a responsabilidade tributária quando inexistente controle comum, como também interpretou a Turma Ordinária prolatora do acórdão recorrido.

É importante também consignar que o julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça tem devolutividade limitada ao quanto decidido pelo acórdão recorrido, observando-se o prequestionamento da matéria. E de acordo com o relatório do acórdão cuja ementa se transcreveu acima, aparentemente não se foi tratada a questão do controle comum para tratar da

responsabilidade regida pelo artigo 132, do CTN, tanto pelo acórdão recorrido, quanto em recurso apresentado pela responsável naquele processo.

Com efeito, está transcrito no relatório do acórdão do STJ trecho do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais:

Apelação. Ação ordinária. Pretensão de não incluir na base de cálculo do ICMS os valores dados em bonificação. Não comprovado que as bonificações foram incondicionais, devem ser incluídos os respectivos valores na base de cálculo. Impõe-se à sucessora a obrigação de pagar as multas impostas à antecessora. Ação improcedente. Sentença mantida

Também foram sintetizadas as razões do recurso especial:

*Nas razões recursais, alegou-se violação dos arts. 12 e 13 da LC 87/96, porquanto os valores não recebidos efetivamente pela recorrente, como são os descontos incondicionais, não podem integrar a base de cálculo do tributo, porquanto não correspondem ao preço praticado na operação mercantil. Nesse ponto, mostra-se ilegal a legislação estadual que prevê contrariamente ao disposto na LC 87/96, havendo conflito entre as referidas leis. Outrossim, alegou que o Tribunal não atentou para as provas produzidas nos autos quanto ao fato de que as bonificações concedidas não se subordinam a qualquer evento futuro ou incerto. Aventou dissídio jurisprudencial com arestos deste Tribunal Superior. **Alternativamente, postulou pela exclusão das multas punitivas aplicadas à empresa incorporada, porquanto a empresa sucessora apenas deve responder pelos tributos da sucedida, consoante precedentes jurisprudenciais trazidos à colação para fundamentar o dissídio alegado.***

Nesse contexto, a decisão do Superior Tribunal de Justiça não avaliou a questão fulcral que fundamenta a Súmula CARF 47, que é a existência - ou não - de controle comum para justificar a responsabilização tributária na forma do artigo 132, do CTN. Assim, entendendo aplicável a Súmula CARF 47 ao caso dos autos, para o fim de negativa de provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional neste ponto.

Caso esta Turma compartilhe do meu entendimento, poderia até mesmo não ser conhecido o recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme artigo 67, do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma

de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula

tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

De toda forma, como há questão jurídica relevante para ser apreciada, consistente na apreciação da aplicabilidade da Súmula 47 deste Conselho em face do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça em processo submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC, entendendo seja o caso de conhecimento do recurso especial.

Processo nº 12448.733559/2011-19
Acórdão n.º **9101-002.190**

CSRF-T1
Fl. 568

Pelas razões expostas, voto por **negar provimento ao recurso especial**, reconhecendo a legitimidade de compensação de prejuízos fiscais na incorporação. Caso seja vencida neste ponto, voto por afastar a multa aplicada à sucessora. Quanto aos juros sobre a multa, voto pelo retorno dos autos à Turma de origem para julgamento da matéria, evitando-se a supressão de instância.

É como voto.

Cristiane Silva Costa - Relatora

previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por incorporação, ou por qualquer outro evento.

Como razões de decidir, adoto inicialmente o brilhante voto do Conselheiro Marcelo Cuba Netto no **Acórdão nº 1201-000.888, de 09/10/2013**, que fez um perspicaz estudo do tema (já, diferentemente daqui, a recorrente era a contribuinte):

Feitas essas considerações iniciais, passemos a examinar os fundamentos da tese proposta pela interessada.

Afirma a recorrente que o significado de uma norma jurídica não é aquele que advém diretamente da literalidade do texto normativo, devendo, ao contrário, ser extraído mediante o emprego dos métodos de interpretação aceitos tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, em especial o histórico, o sistemático e o teleológico.

Nesse sentido, explica que a nova sistemática de compensação de prejuízos fiscais introduzida pela Lei nº 9.065/95 há que ser compreendida mediante comparação com o sistema vigente até então. Diz que, na sistemática anterior (Lei nº 8.541/92), era possível a compensação integral de prejuízos, porém com limitação temporal de quatro períodos-base. Alega que a nova sistemática extinguiu o limite temporal, mas manteve o direito à compensação integral, observado o limite de 30% em cada período-base futuro.

Conclui, assim, que no período em que ocorrer incorporação, fusão ou cisão, ainda que parcial, da pessoa jurídica, não sendo mais possível a compensação dos prejuízos em períodos-base futuros, a única solução jurídica possível, consentânea com o preceito contido na Lei nº 9.065/95 de que o sujeito passivo não perde o direito à compensação, é que o limite de 30% não se aplica.

Pois bem, relativamente a essa argumentação é preciso, inicialmente, concordar com a recorrente quando afirma que o significado da norma jurídica deve ser compreendido mediante o emprego dos métodos de hermenêutica jurídica.

No entanto, a interpretação histórica empreendida pela recorrente parte de uma premissa equivocada, qual seja, a de que tanto na sistemática de compensação vigente antes do advento da Lei nº 9.065/95, quanto na atual, o sujeito passivo tem direito à compensação integral de prejuízos fiscais. Vejamos.

Na sistemática anterior o sujeito passivo tinha o direito à compensação de prejuízos, desde que observado o limite temporal de quatro anos. Exemplifiquemos com duas situações distintas:

a) o sujeito passivo apura no ano "X" prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 200,00, R\$ 300,00, R\$ 400,00 e R\$ 400,00;

b) o sujeito passivo apura no ano "X" prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado,

respectivamente, nos valores de R\$ 100,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00 e R\$ 300,00;

Na hipótese descrita na situação "a" o sujeito passivo poderá compensar integralmente o prejuízo. Já na hipótese descrita na situação "b" o sujeito passivo não poderá, e, ainda que se diga que isso se deva à imposição do limite temporal, o fato iniludível é que restará uma parcela que não mais será passível de compensação. Em outras palavras, na situação "b" não haverá compensação integral do prejuízo apurado no ano "X".

Portanto, resta claro que a previsão, por lei, de um limite temporal é incompatível com a premissa afirmada pela recorrente de existência de um direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. O que existia na sistemática anterior era algo distinto, qual seja, um direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais, a depender do caso concreto, como ilustrado nas situações "a" e "b" retro.

E dizer que a compensação poderá ser realizada até integralmente é algo distinto de dizer que poderá ser realizada integralmente. É que ao estabelecer que a compensação poderá ser realizada até integralmente a lei, desde logo, admite que poderá haver hipóteses em que a compensação não se dará integralmente, conforme visto na situação "b".

Seguindo a trilha da interpretação histórica proposta pela interessada, é de se dizer que a nova sistemática introduzida pela Lei nº 9.065/95, na linha da sistemática anterior, manteve o direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Afastado o limite temporal de quatro anos, e introduzido o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%, o direito à compensação (até integral) passou a poder ser exercido ao longo da existência da pessoa jurídica.

A própria exposição de motivos à Medida Provisória nº 998/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.065/95, e apontada pela interessada para sustentar a sua tese, expressamente prevê que o sujeito passivo poderá compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Confira sua redação:

*"Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n. 812/94 (Lei n. 8981/95). Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, **até integralmente**, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo." (Grifamos)*

Assim, a compensação poderá se dar até integralmente, seja em um mesmo ano, seja em diversos anos ao longo da existência da pessoa jurídica, desde que observado, em cada um desses anos, o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%.

Se no ano da extinção da pessoa jurídica, ou da sua cisão parcial, o valor dos prejuízos acumulados for superior a 30% do lucro líquido ajustado, ainda assim o limite deverá ser observado. É que tal como na situação "b" referente à sistemática antiga, também na sistemática atual poderá haver casos, como o retratado nos presentes autos, em que o sujeito passivo não poderá compensar integralmente seus prejuízos acumulados, haja vista a

imposição do limite de 30%. E não há nada de ilegal nisso, pois a lei não garante o direito à compensação integral.

Na sequência de sua peça recursal a interessada enfatiza o emprego da interpretação sistemática. Argumenta que, ao contrário do que disse a fiscalização, o caso dos autos não é de lacuna no ordenamento jurídico (inexistência de norma), e sim de uma norma jurídica existente, porém implícita.

Diz, primeiramente, que o exame conjunto do aludido art. 15 da Lei nº 9.065/95 com o abaixo transcrito art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 conduziria à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo seria a inaplicabilidade do limite de 30% quando da extinção da pessoa jurídica ou de sua cisão parcial.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Também aqui não me parece estar correta a interpretação proposta pela defesa. Vejamos.

O art. 15 da Lei nº 9.065/95 veda a compensação de prejuízos em montante que reduza em mais do que 30% o lucro líquido ajustado do período. Não há menção, nesta norma, aos eventos de extinção da pessoa jurídica ou sua cisão parcial.

Por sua vez, o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 veda que a sucessora compense prejuízos da sucedida, e, em caso de cisão parcial, limita a compensação, pela própria pessoa jurídica, ao valor de seu prejuízo proporcional à parcela do patrimônio não objeto da cisão.

A incidência isolada de cada uma dessas duas normas à hipótese de extinção de pessoa jurídica que possua prejuízos fiscais acumulados em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado conduzirá às seguintes conclusões:

a) art. 15 da Lei nº 9.065/95 - impossibilidade de compensação, pela pessoa jurídica extinta, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado por força do limite de 30%;

b) art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 - impossibilidade de compensação, pela sucessora, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado pela sucedida.

Já a interpretação conjunta dessas duas normas sobre a mesma situação hipotética acima descrita conduziria, de acordo com a recorrente, à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo afastaria a aplicação do limite de 30% à pessoa jurídica extinta.

Ocorre que o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida **também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz,**

necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado na hipótese aventada. Dito de outro modo, se as premissas (o art. 15 da Lei nº 9.065/95 e o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) do silogismo lógico-dedutivo proposto pela recorrente não conduzem necessariamente à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado no caso de extinção da pessoa jurídica, então a recorrente deve reconhecer que não logrou êxito em demonstrar a existência da aludida norma implícita.

[...]

Prossegue a recorrente em sua defesa afirmando, com fundamento nas lições de Karl Larenz, que a já citada norma implícita também pode ser deduzida a partir do silêncio eloquente da lei.

No Capítulo V.2 de sua famosa obra (Metodologia da Ciência do Direito, 3a. ed., pg. 524 e ss.), o prestigiado filósofo do direito citado pela recorrente discorre sobre o conceito e espécies de lacunas. Nesse sentido, explica que nem todo silêncio da lei deve ser tido como uma lacuna, conforme trecho a seguir transcrito:

Poderia pensar-se que existe uma lacuna só quando e sempre que a lei (...) não contenha regra alguma para uma determinada configuração no caso, quando, portanto, “se mantém em silêncio”. Mas existe também um “silêncio eloquente” da lei.

Assim é que, pelas lições de Larenz, nem todo silêncio da lei deve ser compreendido como uma lacuna a ser preenchida pelo aplicador do direito. Casos há em que, embora o legislador haja silenciado sobre determinado assunto, não significa que haja ali uma lacuna, daí porque não pode o aplicador pretender regulá-la por meio de analogia, princípios gerais do direito ou qualquer outro método de integração do direito. É o que o autor chama de silêncio eloquente.

Pois bem, a idéia de lacuna corresponde à antítese da idéia de existência de norma, seja explícita seja implícita. Em outras palavras, se há norma regulando o caso, ainda que implícita, então não haverá ali uma lacuna. Inversamente, se há lacuna, não há norma regulando o caso, ainda que implícita.

A questão do silêncio eloquente da lei, segundo leciona Larenz, está afeto ao campo das lacunas, e não ao campo da existência de normas, sejam estas explícitas ou implícitas. Portanto, ao procurar conectar o problema das normas implícitas à questão do silêncio eloquente da lei a recorrente mistura alhos e bugalhos.

Na sequência, a interessada faz uso do princípio da eventualidade alegando que, se for entendido haver lacuna, e não norma implícita, deve ela ser preenchida segundo o espírito da lei. Argumenta que, como o espírito do art. 15 da Lei nº 9.065/95 não foi vedar a compensação integral, qualquer integração só poderá ser produzida no sentido de assegurar a compensação sem a observância do limite de 30%, nas situações em que em virtude de outra norma (art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) a limitação nessas situações frustraria qualquer possibilidade de compensação futura do excedente.

Novamente a recorrente traz à balha a questão da compensação integral do prejuízo. Sua argumentação, agora, é que há uma lacuna na Lei

nº 9.065/95, a qual deixou de excepcionar o limite de 30% previsto no art. 15 às hipóteses de extinção ou cisão parcial da pessoa jurídica.

No entanto, conforme Larenz, nem todo silêncio da lei pode ser tido como uma lacuna. Nesse sentido, o simples fato de a Lei nº 9.065/95 não excepcionar a incidência de seu art. 15 a casos como o dos presentes autos, não nos autoriza concluir que exista uma lacuna naquela lei.

Mas, então, quando é que poder-se-á dizer que existe uma lacuna na lei? A resposta pode ser encontrada também em Larenz (sobre o assunto vide, também, Aleksander Peczenik, *in* On Law and Reason, pg. 24 e ss.). Haverá uma lacuna na lei quando, com base nos valores albergados pelo sistema jurídico, for possível afirmar que a norma deveria existir. E se o legislador não produziu uma norma que, em razão dos valores presentes no ordenamento jurídico, deveria existir, então o próprio direito autoriza ao aplicador promover a integração da lacuna, por meio de analogia, princípios gerais do direito, equidade, etc.

Já vimos anteriormente que não existe norma jurídica, sequer implícita, estabelecendo o direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. Investiguemos agora se essa propalada compensação integral, apesar de não ser um direito formalmente estabelecido, constitui-se em um valor resguardado pelo ordenamento jurídico. Se a resposta for positiva, então, conforme afirmado pela recorrente, há que se reconhecer a existência de uma lacuna na Lei nº 9.065/95 ao não excepcionar a incidência de seu art. 15 aos casos de extinção ou cisão parcial.

A defesa não aponta qual a norma ou conjunto de normas do ordenamento que albergaria esse suposto valor. Certamente não está ele contido no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, pois, como dito outrora, o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado nas hipóteses de extinção ou cisão parcial.

Talvez a única norma do ordenamento jurídico em que seria possível vislumbrar a existência do afirmado valor (compensação integral de prejuízos) é a contida no art. 153, III, da Constituição da República, o qual estabelece competir à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Ocorre que o próprio STF, ao examinar por diversas vezes a questão, já afirmou e reafirmou que a limitação de 30% à compensação de prejuízos não ofende o conceito constitucional de renda, daí porque é de se concluir não ser possível dele se inferir a existência do alegado valor concernente à compensação integral de prejuízos.

Também como fundamento deste voto, cito, na sequência, o Acórdão **CSRF nº 9101-00.401, de 02/10/2009**, decisão que retrata uma mudança de posicionamento no CARF, motivada, entre outras razões, por decisões do próprio Poder Judiciário:

Voto

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

Autenticado digitalmente em 15/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/03/2016

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/03/2016 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assina

do digitalmente em 16/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 16/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

[...]

Os Tribunais Superiores já definiram que na compensação de prejuízos não se trata de direito adquirido, mas sim de uma expectativa de direito, como demonstram decisões do Superior Tribunal de Justiça, como exemplo o Recurso Especial nº. 307.389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

[...]

Também o STF se pronunciou acerca do tema, em 25/03/2009, no RE 344.994-0 do Paraná, cujo Relator inicial, o Ministro Marco Aurélio restou vencido. Redige o voto vencedor o Ministro Eros Grau, acórdão assim ementado:

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 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.

*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.*

Neste recurso pretendia o autor que a trava não incidisse sobre os saldos de prejuízos ocorridos até dezembro de 1994, sob argumento de que se estava diante de um direito adquirido à compensação de todo prejuízo e a nova lei não poderia restringir tal direito.

Aliás, quanto à interpretação teleológica pretendida no paradigma trazido à colação, no que toca aos prejuízos fiscais, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sua composição Plenária, que a compensação de prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal e pode, como instrumento de política tributária, ser revisto pelo legislador sem implicar, sequer, no direito adquirido. Destaque é de ser dado ao voto da Ministra Ellen Gracie, que bem traduz a lógica do que aqui defendemos e neutraliza os argumentos da Recorrente nos seguintes termos:

(...)

4. Já quanto à limitação da compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.1994, destaco, por oportuno, as palavras sucintas e rigorosamente claras com que rejeitou o pedido de liminar, ocasião em que o eminente Juiz Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira assentou quanto importa para o deslinde da questão.

"A lei questionada limitou as deduções de prejuízos da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social referentes a exercício futuro. Vedado estaria fazê-lo em relação a fatos geradores já ocorridos quando de sua publicação, ou para exigência no mesmo

exercício: " (fl. 44); 24/08/2001

5. (...)

Entendo, com vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas.

Ora, o Regulamento do Imposto de Renda - RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não têm "crédito" oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à "socialização" dos prejuízos, coma a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes. E apenas por benesse da política fiscal - atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos - que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigente para o exercício fiscal que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30%, ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. Mas, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do Imposto de Renda, o contribuinte tem mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

Não se cuida, como parece claro, de qualquer alteração de base de cálculo do tributo, para que se invoque a exigibilidade de lei complementar. Menos ainda, de empréstimo compulsório.

Não há, por isso, quebra dos princípios da irretroatividade (CR, art. 150, III, a e b) ou do direito adquirido (CF, art 5º, XXXVI).

(...)

8. Por tais razões, peço licença para seguir a linha da divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau.

Em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie de incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu significado, eis que as normas que cuidam de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

[...]

Dessa forma, em homenagem ao comando legal do art. 111 do CTN, que impõe restrição de interpretação das normas que concedem benefícios

fiscais, como é o caso, descabe o elastério interpretativo pretendido pela Recorrente.

Vale trazer à baila o **Acórdão CSRF nº 9101-001.337, de 26/04/2012**, que faz uma pertinente observação acerca da evolução da legislação sobre a compensação de prejuízos fiscais, ao mesmo tempo em que aborda os aspectos materiais e temporais para a incidência do imposto, conforme consta do voto vencedor que orientou aquela decisão:

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

Com a devida vênia do ilustre Relator, ousou discordar do seu tão elaborado voto, por enxergar, nele, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.

Sustenta o ilustre relator que: *“o direito à compensação existe sempre, até porque, se negado, estar-se-á a tributar um não acréscimo patrimonial, uma não renda, mas sim o patrimônio do contribuinte que já suportou tal tributação”*.

Ora, se isso fosse realmente verdade, a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 154/47 teria ofendido o conceito de renda e chegaríamos à absurda conclusão de que, até essa data, tributou-se, no Brasil, outra base que não a renda. Da mesma forma, mesmo após a autorização da compensação de prejuízos fiscais (Lei 154/47), também não se estaria tributando a renda, pois sempre foi imposto um limite temporal para que se compensasse o prejuízo fiscal, de tal sorte que, em não havendo lucros suficientes em tal período, caducava o direito a compensar o saldo de prejuízo fiscal remanescente. Pelo entendimento esposado pelo ilustre Relator, a perda definitiva do saldo de prejuízos fiscais, nesses casos, também contaminaria os lucros reais posteriores, já que não mais estariam a refletir “renda”. Não é razoável imaginar que toda a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 9.065/95 (ou do art. 42 da Lei 8.981/95) tenha ofendido o conceito de renda, nem também é possível sustentar que a Lei 9065/95 tenha instituído um novo conceito de renda.

Note-se que o art. 43 do CTN trata do aspecto material do imposto de renda, seja de pessoa jurídica ou física, e não há que se dizer que a legislação do IRPF ofende o conceito de renda ali previsto, pelo fato, por exemplo, de **não permitir** que a pessoa física que tenha mais despesas médicas do que rendimento em um ano leve o seu decréscimo patrimonial para ser compensado no ano seguinte.

Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-GO, *in verbis*:

“Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/1995 e o art. 15 da Lei 9.065/1995 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve

renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "crédito" contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores..”

Data máxima vênua, confunde-se o Relator quando cita o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que “o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores”. Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período - lucro líquido do exercício.

Sustenta também o Relator que “a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal” e traz jurisprudência do STJ nesse sentido. Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é em sentido contrário, ou seja, que “somente por benesse da política fiscal que se estabelecem mecanismos como o ora analisado, por meio dos quais se autoriza o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados”, conforme dicção da Min. Ellen Gracie ao julgar o RE 344994.

Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.

Duas verdades óbvias se deduz de tal entendimento: primeiro, renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei; segundo, a compensação de prejuízo poderia ser totalmente desautorizada pelo legislador ordinário, pois não haveria ofensa ao conceito de renda (art. 43 do CTN).

[...]

Vale ainda ressaltar que, quando o legislador ordinário quis, ele expressamente afastou a trava de 30%. Refiro-me ao art. 95 da Lei 8.981/95. Assim, nem mesmo o Poder Judiciário poderia chegar tão longe a ponto de criar, por jurisprudência, uma nova exceção à regra da trava de 30%, sob pena de se estar legislando positivamente.

[...]

Há ainda o Acórdão CSRF nº 9101-001.760, de 16/10/2013, que também trata com profundidade de vários aspectos suscitados pela contribuinte:

Voto Vencedor - Mérito

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

Autenticado digitalmente em 15/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/03/20

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/03/2016 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assina

do digitalmente em 16/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 16/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado

[...]

Sopesando os argumentos da Fazenda e do Contribuinte, a I. Relatora inicialmente traça um histórico da legislação que rege a matéria da compensação de prejuízos. Peço vênia para reproduzir entre aspas trechos do voto da I. Relatora, porque desta forma se torna mais clara a contraposição de argumentos. A I. Relatora parte da constatação de que "nunca subsistiram limitações temporais e quantitativas concomitantemente" e conclui que isto se deve à razão de ser a compensação de prejuízos um direito do contribuinte, "inerente aos princípios que regem a apuração do IRPJ/CSLL e à lógica contábil que determina os efeitos intertemporais dos atos das pessoas jurídicas, a qual atribui os critérios de apuração do lucro líquido, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL". Primeiramente, embora nunca tenham subsistido limitações temporais e quantitativas concomitantemente, até 1945, no Direito brasileiro, não existia possibilidade de compensação de prejuízos, ou seja, a limitação era total, assim os prejuízos de um período de apuração não eram transportados para o período seguinte, que eram considerados estanques. Ora, isto era muito pior para o contribuinte, pois não havia limites porque simplesmente não era possível compensar o prejuízo, e a norma não foi considerada inconstitucional. No que diz respeito ao segundo argumento, embora a lógica contábil seja usada para o cálculo da base tributável do IRPJ e da CSLL, a base de cálculo do imposto está sob o império da lei que pode, inclusive, ser diferente, ou mesmo contrária à lógica contábil, que é lastreada em princípios geralmente aceitos, resoluções e pronunciamentos de instituições de Direito Privado, etc... Ocorre que em matéria de direito público, sempre prevalece a lei. Assim, em que pesem argumentos que possam ser procedentes dentro da lógica contábil na qual todo prejuízo deve ser confrontado com os resultados dos períodos seguintes (e imediatamente), esta não é a lógica legal.

Na verdade, a lógica da lei tem a ver com dois aspectos essenciais ao caso, a periodização e o fato gerador do imposto de renda.

A periodização é importante pois há que se confrontar situações em tempos diferentes para que se identifique se a empresa tem ou não prejuízo, se a empresa tem ou não lucro. Esta lógica contábil existe para se informar ao dono do "equity" acionista ou sócio, como está evoluindo seu patrimônio, o que só tem lógica se forem confrontados períodos distintos. E daí se faz a escolha temporal, que pode ser cinquenta anos, dez anos, um ano, seis meses, três meses, um mês, etc, aquilo que a lógica contábil entender conveniente em termos de mercado, pois como foi dito informar ao dono do capital a situação do seu patrimônio é a função da contabilidade. No caso brasileiro, este prazo está na própria lei comercial (art. 175 da Lei. 6.404/1977, prevê o exercício social de um ano, e em seu Par. Único permite períodos distintos). Daí que em função da continuidade, ou princípio da continuidade, os prejuízos têm que ser levados em conta, pois o acionista ou sócio não olha o seu investimento por períodos equivalentes ao exercício social, mas por todo o período do investimento que planejou, embora tenha que "tomar o pulso" de tempos em tempos (e.g., balanços mensais, semestrais ou anuais, com os prejuízos passando para o período seguinte). Assim, um acionista que tem em perspectiva ações de uma empresa por um determinado período, olha o quanto o investimento vale no início e no final do período; assim, vinculado a uma lógica contábil, todos os ganhos e todas as perdas do período devem ser computados continuamente, é o princípio da continuidade operando, o que lhe dá o resultado final ao longo do

período. Veja-se que a função da contabilidade, ou pelo menos uma das funções principais, é informar ao dono do capital a situação do seu investimento.

Na verdade, está se assumindo o princípio da continuidade e seus efeitos nos lucros, mais no seu sentido econômico, porque no seu sentido contábil mais exato o princípio da continuidade não trata disto, mas sim na forma com que os ativos são avaliados, a depender da continuidade da empresa. Diz a resolução CFC 750/1993 (com redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10), quando trata dos princípios da contabilidade: “Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.” Ou seja, este princípio diz respeito à precificação dos componentes do patrimônio, nada indicando que decorre dele a imposição principiológica do aproveitamento de prejuízos de um período em relação a outro. Mas, *ad argumentandum tantum* e seguindo a lógica econômica da compensação de prejuízos como decorrência da continuação da empresa, que se presume indefinidamente, os prejuízos e lucros se compensariam contínua e indefinidamente.

Mas esta não é a lógica da legislação tributária. Para efeitos tributários, a periodização tem como função firmar o aspecto temporal para efeito de se verificar se entre o momento inicial e momento final houve variação patrimonial positiva (atualmente a lei prevê este lapso em três meses, e opcionalmente de um ano, para o lucro real). Veja-se que o fato de a legislação tributária permitir que se transponha o prejuízo de um período para o período seguinte é uma decisão de política tributária. Diga-se de passagem, uma política correta, mas que obedece aos princípios legais e não aos princípios contábeis. Assim, o aproveitamento de prejuízos é uma decisão de política tributária (em linha com a política econômica), mas não entendo que seja um benefício fiscal, pois não se enquadra neste conceito, mesmo porque é geral. Neste aspecto específico concordo com a posição da I. Relatora. Benefício fiscal ocorre quando a lei tributária concede o aproveitamento integral (sem a trava dos 30%) para algumas atividades, isto porque difere da regra geral da sujeição à limitação dos 30%. Ou seja, o aproveitamento de prejuízos não pode ser considerado um benefício fiscal, mas tão somente nas situações que se dirijam a atividades específicas em que se permite um tratamento mais benéfico, com o aproveitamento integral (enquanto os outros contribuintes têm a “trava”).

Posto de outra forma, decorre de decisão em sede política tributária e econômica que a legislação tributária permita a dedução de prejuízos, mas isto por uma lógica econômica de formação de capital, e não simplesmente por uma lógica contábil. A lógica econômica é que a dedução de prejuízo na verdade implica em um alongamento do período de apuração, permitindo que a empresa se recupere de períodos sem lucro (como é típico do início das atividades, em face de perspectivas futuras).

Em suma, a dedutibilidade do prejuízo, embora impacte a base de cálculo do imposto de renda, é matéria legal, não se contrapondo a princípios constitucionais que informam a matéria tributária, como entende a I. Relatora. A lei pode tanto impedir totalmente o aproveitamento do prejuízo, como, de fato, fazia por volta de 68 anos atrás para pessoas jurídicas em geral e assim o faz até hoje, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas

jurídicas optantes pelo lucro presumido ou pelo Simples. Por outro lado, a lei pode permitir o aproveitamento integral, como faz para algumas atividades, como pode impor limites temporais (como fazia até pouco tempo) ou quantitativos (como o faz atualmente), sem que possa ser considerada violadora de qualquer princípio ou regra constitucional. ...

[...]

Outro argumento expedido pela I. Relatora, muito semelhante ao primeiro, diz respeito à obediência da norma tributária aos princípios e normas contábeis, no que se refere à apuração da base do IRPJ e da CSLL. Ocorre que, neste caso, o tratamento dado pela legislação tributária diverge da norma comercial, mas é consentâneo com a própria Lei n. 6.404/1977, a lei comercial e contábil, que prevê em seu art.177, §7º (redação atual dada pela Lei nº 11.941/ 2009) que tratamento tributário diferente pode ser dado pela legislação tributária, conforme seu art.177, *in verbis*:

[...]

Ou seja, a própria lei que dispõe sobre o tratamento tributário da apuração contábil ressalva que a aplicação das normas tributárias com critérios diferentes deve ser observada. Assim, não há contradição entre norma tributária e norma contábil, mesmo porque o tratamento dado à apuração do lucro real direciona justamente à apuração do lucro com base na legislação comercial sucedido pelos ajustes previstos da norma tributária (adições e exclusões), conforme preconiza o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, e também o art. 17 da Lei nº 11.941/2009 (Lei que tratou das novas normas contábeis) e tributação, introduzindo o denominado regime tributário de transição RTT). Ou seja, a vedação de aproveitamento de prejuízos persiste mesmo no caso de encerramento da empresa, à míngua de previsão legal tributária. Não se pode impor normas e princípios contábeis para alterar a legislação tributária, criando uma situação excepcional onde a norma tributária não prevê exceção.

[...]

Outra linha argumentativa da I. Relatora se fia na história legislativa do dispositivo que implementou a trava dos 30% (MP n. 998/1995). Todos os argumentos normogenéticos são pertinentes e admissíveis, e é justamente o que se debate aqui, mas a lei não criou exceções. O que a exposição de motivos (EM) noticia é justamente que o aproveitamento não é limitado no tempo, mas não cogita e nem especifica o que ocorreria caso a empresa encerrasse as atividades, assim como não o faz a lei. Trata-se de interpretação da exposição de motivos, pois ela, a EM, literalmente não diz que não há trava no encerramento das atividades. Por outro lado, a história legislativa de determinado dispositivo não permite um embargo interpretativo com efeitos legislativos infringentes, mas tão somente teleológicos.

[...]

O quarto argumento sobre o qual se firma a outra posição é de que sem se aproveitar o prejuízo do período anterior estar-se-ia tributando o patrimônio, o qual é corroborado pela citação de renomados autores, trazidos no voto, e em memoriais. Com a devida vênia, contudo, este argumento também não procede, e o contra argumento aqui é singelo. A distinção feita pela I. Relatora é meramente econômica, e não jurídica. Do ponto de vista econômico, mesmo um tributo indireto (como IPI e ICMS) atinge o patrimônio, pois se não fosse cobrado resultaria em patrimônio maior após a operação (tanto do contribuinte de fato quanto do contribuinte

de direito). A análise da repercussão da aplicação da norma tributária, indubitavelmente direito de sobreposição, indica que ela se destaca do substrato ao qual se dirige, pois a norma elege algumas expressões econômicas para tributar, e o fato de que estes fenômenos econômicos estão interligados não invalida a incidência. O fato gerador do imposto de renda é a variação patrimonial positiva calculada de acordo com a norma tributária, e o fato de se apoiar em substrato normativo-contábil, não transmuta a norma tributária em norma contábil. Tributos sobre o patrimônio têm incidência instantânea, com comandos normativos do tipo "o fato gerador é a propriedade de bens do tipo X na data Y", e "o contribuinte é o proprietário". É fato que o Imposto de Renda, o IPI, o ICMS, o PIS/COFINS afetem o patrimônio disponível do contribuinte, mas não transforma essas exações fiscais em tributos incidentes sobre o patrimônio, embora, repese-se, a sua cobrança altere o patrimônio dos contribuintes (de fato e de direito). Quando a legislação do Imposto de Renda limita deduções ela afeta a renda tributável e, por conseguinte, o patrimônio, mas não pode ser considerada inconstitucional por isto. Isto é da natureza da metodologia do tipo tributário do imposto de renda. Como foi dito, o que a Constituição veda é tributar a não renda. Dado isto, como calcular a renda tributável até o limite da variação patrimonial positiva é matéria de lei.

[...]

Quanto ao argumento relacionado à jurisprudência judicial, o único ponto relevante é que entendo que a decisão do STF de que a trava é constitucional impacta o presente processo ainda que indiretamente. Uma coisa o STF reconhece de pronto, qual seja: o tema é matéria de lei e esta lei não é inconstitucional. Embora o STF não tenha discutido a questão da trava na extinção da empresa especificamente, a decisão é um indicativo claro de que a vedação total no encerramento da empresa é também matéria de lei infensa à questionamento constitucional. De outro lado, se não for assim entendido estaríamos a discutir a inconstitucionalidade de lei, o que regimentalmente não podemos fazer, ou então, haveria uma omissão legal, o que não há. O que corrobora a conclusão de que para se aceitar o afastamento da trava na hipótese em debate teria que haver previsão expressa da lei tributária, o que também não há.

[...]

Assim, o entendimento que adoto é também consentâneo com a direção que está seguindo a jurisprudência contemporânea do CARF, embora reconheça que haja divergências, as quais respeito, embora dirija.

Desta forma, entendo não deve ser admitida exceção não prevista em lei tributária, quando a lei tributária fixa limites para o aproveitamento de prejuízos, devendo ser negada o aproveitamento integral dos prejuízos no encerramento das atividades da empresa, que está limitado a 30%, na forma da legislação tributária.

Os argumentos que fundamentaram a decisão recorrida são refutados pelas decisões acima referidas.

O principal aspecto da polêmica em pauta, a meu ver, reside no equivocado entendimento de que necessariamente deve haver uma completa comunicação entre os períodos de apuração do IRPJ e da CSLL.

É precisamente esse entendimento que dá azo à idéia de que todo o prejuízo ou base negativa ao longo da história da empresa deve ser confrontado com todo o lucro auferido ao longo do tempo.

Entretanto, as tributações do IRPJ e da CSLL não se dão dessa forma.

Com efeito, o que se tributa é a renda (acréscimo patrimonial), para o IRPJ, e o lucro (líquido ajustado), para a CSLL, auferidos em um determinado período de apuração, e não a renda ou o lucro resultante de toda a existência da empresa.

No julgamento do já referido RE 344994, o Supremo Tribunal Federal - STF, apesar de não ter examinado a questão do limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal ou base negativa em caso de extinção de empresa, deixou bem claro que a lei aplicável em relação à compensação de prejuízo fiscal é a lei vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Tal pronunciamento veio no sentido preciso de afirmar a independência entre os exercícios, o que também ficou bem evidenciado pelas situações apontadas nas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais acima transcritas (em especial, a evolução histórica do instituto e o paralelo com a tributação da renda das pessoas físicas).

Nesse mesmo passo, vale ainda observar que não há doutrinadores defendendo a possibilidade de compensação de prejuízos futuros ou de bases negativas futuras com lucros anteriores, dando margem a repetição de indébitos. Caso isso fosse possível, pagamentos realizados no passado poderiam vir a ser considerados indevidos em razão de prejuízos futuros ou de bases negativas futuras. Contudo, tal hipótese é prontamente repelida pelo senso comum da prática tributária, e a ilustração permite visualizar claramente que os exercícios devem mesmo ser independentes.

De todo o exposto, pode-se concluir que a continuidade da empresa não implica em um direito adquirido à compensação de prejuízo fiscal ou de base negativa de CSLL, independentemente do aspecto temporal para a incidência do tributo; que o referido limite de 30% não desnatura a materialidade do tributo (renda/lucro em determinado período de apuração); e que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por incorporação, ou por qualquer outro evento.

Multa de ofício

Em seu recurso especial, a PGFN também pretende restabelecer a exigência da multa de ofício, defendendo a possibilidade de sua aplicação na pessoa jurídica sucessora por incorporação.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do RESP nº 923.012/MG sob a sistemática dos recursos repetitivos (Art. 543C do CPC), manifestou o seguinte entendimento sobre a matéria em pauta:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL.

INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de **sucessão empresarial** (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in **Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701**)

[...]

VOTO

[...]

No tocante ao segundo ponto suscitado, qual seja, a responsabilidade da sucessora - empresa incorporadora - pela multa aplicada à empresa incorporada, impõe-se o conhecimento do recurso, ante o preenchimento dos requisitos de admissibilidade recursal.

Deveras, a questão não é nova nesta Corte Superior, consoante dessume-se dos seguintes precedentes:

[...]

Com efeito, não é outra a conclusão que desponta de uma interpretação conjunta dos dispositivos legais pertinentes, sitos na Seção II, do Código Tributário Nacional, que versa a Responsabilidade dos Sucessores, *in verbis*:

[...]

Deveras, conquanto os arts. 132 e 133 do CTN refiram-se tão-somente aos tributos devidos pelos sucedidos, se interpretados tais dispositivos conjuntamente com o art. 129, chega-se à conclusão de que a regra

naqueles insculpida aplica-se também aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição.

Nesse segmento, tem-se que os "créditos tributários" mencionados no aludido art. 129, na ótica do legislador, compreendem não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias, consoante dessume-se do art. 113, § 1º, do Codex Tributário, *litteris*:

[...]

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro leciona que, *in verbis*:

[...]

Ex positis, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial.

Primeiramente registro que a questão ora examinada sempre ganha relevância quando a autuação fiscal é realizada após o ato de incorporação (como aconteceu aqui), não havendo controvérsia sobre a responsabilização pela multa quando ela formalmente já faz parte do passivo da empresa a ser incorporada, ou seja, quando a autuação fiscal ocorre antes da incorporação.

Digo isso porque é importante notar que a interpretação do STJ não faz qualquer distinção motivada por um confronto entre o momento da autuação fiscal e a data do evento societário. Ao contrário, ela leva em conta apenas a data do fato gerador, independentemente de o lançamento ter ocorrido antes ou depois do evento societário.

De acordo com a ementa e o voto acima transcritos: no que toca à sessão do CTN que trata da "Responsabilidade dos Sucessores", a expressão "créditos tributários" compreende não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias; as normas de responsabilização aplicam-se tanto aos créditos tributários definitivamente constituídos, quanto aos em curso de constituição; e a responsabilidade tributária do sucessor abrange também as multas (moratórias ou punitivas), desde que seu fato gerador (infração tributária) tenha ocorrido até a data da sucessão.

Outro aspecto relevante é que o STJ reconhece a responsabilidade tributária do sucessor pelas multas, sem fazer qualquer ressalva quanto à existência de relação societária entre as empresas envolvidas (envolvimento dos mesmos administradores).

Esta Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, ao proferir o Acórdão nº 9101-001.967, na sessão de 19/08/2014, examinou essa mesma decisão do STJ, ocasião em que fiquei vencido pela interpretação que dela fiz, nos termos acima mencionados.

O voto que orientou o referido Acórdão nº 9101-001.967, com uma interpretação contrária àquela por mim manifestada, apresentou o seguinte entendimento em relação à decisão do STJ:

Assim, tem-se que a posição do STJ não contraria o conteúdo do acórdão recorrido, pois caso o lançamento de crédito decorrente de fato gerador praticado pelo sucedido, seja efetuado após a extinção por incorporação, este não integrará o passivo adquirido pelo sucessor, razão pela qual sua responsabilidade fica afastada.

Ocorre que, após o processamento de embargos de declaração interpostos **contra a referida decisão do STJ no RESP nº 923.012/MG**, aquele tribunal afastou qualquer

polêmica ou dúvida que poderia existir sobre o significado de seu posicionamento, conforme esclarece a própria ementa do julgamento dos embargos:

EMENTA

EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. EXCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO DESDE QUE INCONDICIONAL. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª. SEÇÃO, NO RESP. 1.111.156/SP, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 22.10.2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ASSERTIVA DO ACÓRDÃO RECORRIDO DE QUE NÃO FICOU COMPROVADA ESSA INCONDICIONALIDADE, NA HIPÓTESE DOS AUTOS. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO JULGADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. É da tradição mais respeitável dos estudos de processo que o recurso de embargos de declaração, desafiado contra decisão judicial monocrática ou colegiada, se subordina, invencivelmente, à presença de pelo menos um destes requisitos: (a) obscuridade, (b) contradição ou (c) omissão, querendo isso dizer que, se a decisão embargada não contiver uma dessas falhas, o recurso não deve ser conhecido e, se conhecido, deve ser desprovido. Não se pode negligenciar ou desconsiderar a necessidade da observância rigorosa desses chamados pressupostos processuais, muito menos usar o recurso como forma de reversão pura e simples da conclusão do julgado.

2. As omissões e contradições apontadas, em verdade, não ocorreram; o que se constata é que o contribuinte pretende reverter o resultado do julgamento, tentando fazer prevalecer seu ponto de vista sobre os temas discutidos.

3. Quanto ao pedido de exclusão da base de cálculo do ICMS das mercadorias dadas em bonificação, [...]

4. Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

5. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

6. Embargos Declaratórios rejeitados.

Vale também transcrever os fundamentos do voto que orientaram a rejeição dos embargos pelo STJ, em relação à questão da responsabilidade do sucessor pelas multas:

[...]

4. Quanto à responsabilidade do sucessor pelas multas (moratórias ou punitivas), observe-se que o ordenamento jurídico tributário admite o chamamento de terceiros para arcar com o pagamento do crédito tributário, na forma dos arts. 128 e seguintes do CTN, sendo expresso o art. 132 do CTN ao dispor:

[...]

5. Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/02) é a absorção de uma ou várias sociedades por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora.

6. Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

7. Por fim, o art. 129 do CTN estabelece que a transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

8. O que importa, portanto, é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

9. Todos esses aspectos foram bem examinados no acórdão embargado, *in verbis*:

[...]

11. Ante o exposto, rejeitam-se os Embargos Declaratórios.

O STJ, portanto, reconhece a responsabilidade tributária do sucessor pelas multas sem fazer qualquer ressalva quanto à existência de relação societária entre as empresas envolvidas (envolvimento dos mesmos administradores). Além disso, deixa bastante claro que essa responsabilidade independe do momento da autuação fiscal (se antes ou depois do evento societário).

De acordo com o STJ, a leitura correta do Código Tributário Nacional - CTN é a seguinte:

- no que toca à sessão do CTN que trata da "Responsabilidade dos Sucessores", a expressão "créditos tributários" compreende não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias; e

- a transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos "créditos tributários" já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

O que é importante perceber quanto ao tema da responsabilidade tributária dos sucessores, é que a referida decisão do STJ não faz distinção de tratamento entre o tributo e a multa que o acompanha.

Tratando-se de decisão definitiva de mérito, proferida pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), com trânsito em julgado em 04/06/2013, e considerando o disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, tal posicionamento deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Nesse contexto, não há como afastar a multa de ofício sob exame.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN.

Esse é o meu voto.

Ressalto o fato de que o processo deverá retornar a Turma *a quo* para julgamento do tema “juros de mora sobre a multa de ofício”, mas esse retorno deverá ser após ser dada ciência às partes dessa decisão.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo