



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

Processo n° 16004.001564/2010-40
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1201-000.888 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 09 de outubro de 2013
Matéria IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS
Recorrentes FISCHER S.A. AGROINDÚSTRIA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PESSOAS JURÍDICAS. CISÃO PARCIAL. RESULTADOS NEGATIVOS ACUMULADOS. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%.

O art. 15 da Lei nº 9.065/95 autoriza a compensação de prejuízos fiscais acumulados em períodos anteriores, desde que o lucro líquido do período, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do IRPJ, não seja reduzido em mais do que 30%. O limite à compensação aplica-se, inclusive, ao período em que ocorrer cisão parcial da pessoa jurídica, haja vista a inexistência de norma, ainda que implícita, que o excepcione.

LANÇAMENTO.

A declaração de compensação extingue o débito sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Deverá, então, a autoridade tributária que realizar o lançamento, deduzir, do IRPJ anual incidente sobre as infrações apuradas de ofício, o valor das estimativas mensais efetivamente pagas pelo sujeito passivo, bem como aquelas que tenham sido objeto de declaração de compensação ainda não apreciada pela Administração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA DE OFÍCIO. SUCESSORA.

Súmula nº 47 do CARF - Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

IRPJ. ESTIMATIVAS MENSASIS. FALTA DE PAGAMENTO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

Com base no princípio da consunção, é de se afastar a exigência da multa isolada imposta pela falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ quando também houver lançamento da multa de ofício proporcional pela falta de pagamento do imposto anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em NEGAR provimento ao recurso no que se refere à glosa da compensação de prejuízos excedente à trava de 30%, vencidos os Conselheiros Rafael Correia Fuso, Luiz Fabiano Alves Penteado e João Carlos de Lima Junior. E, por unanimidade de votos, acordam em AFASTAR a multa isolada concomitante com a multa de ofício e em NEGAR provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Lima Junior (Vice Presidente), Rafael Correia Fuso e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Conforme descrito no auto de infração do IRPJ e no termo de verificação fiscal, a autoridade tributária acusa a contribuinte de haver compensado, tanto na apuração da estimativa do imposto relativa ao mês de dezembro de 2006, quanto na apuração anual, prejuízo fiscal acumulado em montante superior ao limite de 30% do lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões estabelecidas na legislação de regência.

Em razão das infrações acima mencionadas, a autoridade exige o IRPJ que deixou de ser pago ao final do período de apuração anual, acrescido de multa de ofício e juros de mora, bem como multa isolada pela falta de pagamento da estimativa do mês de dezembro de 2006.

fiscal: Explica o auditor, entre outras coisas, o seguinte, em seu termo de verificação

Da análise dos estatutos da fiscalizada, verifica-se que sua denominação social, até 30/04/2004, era Citrosuco Paulista S.A., passando, a partir de então, a denominar-se Fischer S.A. - Agroindústria, conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada naquela data (fls. 183/185). Na ocasião, a então Citrosuco S.A. incorporou a Fischer S.A. - Agropecuária, cujo acervo líquido, apurado em laudo de avaliação apresentado por peritos, montou em R\$ 128.110.022,94 (cento e vinte e oito milhões, cento e dez mil, vinte e dois reais e noventa e quatro centavos).

(...)

Ainda no dia 31/12/2006, às 08:30 h, foi realizada outra Assembléia Geral Extraordinária, na qual foi deliberada a cisão parcial da sociedade, com a incorporação do acervo líquido cindido pela Fischer S.A. - Comércio, Indústria e Agricultura, CNPJ nº 33.010.786/0001-87, com participação de 93,73% no capital social da fiscalizada e, portanto, controladora dela. (fls. 193/194).

Releva destacar que a Fischer S.A., incorporadora da parcela cindida do patrimônio da fiscalizada, também atua no mesmo segmento desta, tendo como objeto social destacado a fabricação de sucos concentrados de frutas, hortaliças, atividades que são exercidas também por meio de suas diversas filiais, como se depreende do extrato da Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP), obtido junto à internet, no sítio daquele órgão (fls. 23/42).

(...)

Especificamente com relação ao Ativo Imobilizado, releva destacar que o saldo líquido do grupo, no início do ano-calendário de 2006, no valor de R\$ 585.128.166,48 (quinhentos e oitenta e cinco milhões, cento e vinte e oito mil, cento e sessenta e seis reais e quarenta e oito centavos), passou, no final do período, para R\$ 0,00 (zero reais). Ou seja, a fiscalizada valeu-se da operação de cisão para transferir para sua controladora seus equipamentos e instalações industriais, suas edificações, terrenos, veículos, benfeitorias e instalações, equipamentos de informática, direitos de uso de software e outros bens.

(...)

O patrimônio líquido (PL) da contribuinte, por ocasião da cisão parcial, e após o aumento do capital social, correspondia a R\$ 537.718.253,96 (quinhentos e trinta e sete milhões, setecentos e dezoito mil, duzentos e cinquenta e três reais e noventa e seis centavos) (DIPJ/2006 - Ficha 37A, Linha 41). Logo, a parcela do PL vertida para a incorporadora Fischer S/A Ind. Com. e

Agricultura equivaleu a 61,35% (R\$ 329.899.068,59/ R\$ 537.718.253,96), remanescendo 38,65%.

Ademais, com base no art. 5º, § 1º, “b”, do Decreto-lei nº 1.598/77, o auditor atribuiu à Fischer S.A. - Comércio, Indústria e Agricultura responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado.

Inconformadas com o lançamento, a contribuinte e a responsável solidária apresentaram impugnação pedindo ao final seja afastada a exigência, alegando, em apertada síntese, o seguinte:

a) o limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos fiscais, estabelecido no art. 15 da Lei nº 9.065/95, não se aplica nos casos de extinção de pessoa jurídica e de cisão parcial, este último, relativamente à parcela do prejuízo vertida na operação, uma vez que a empresa não mais terá oportunidade de compensá-los em exercícios futuros;

b) isso porque, uma vez que a lei garante ao contribuinte o direito de compensar seus prejuízos fiscais em exercícios futuros, uma interpretação sistemática e finalística da legislação do IRPJ leva à conclusão de que, nos casos de extinção da pessoa jurídica e nos de cisão parcial, não incide a regra que limita a compensação a 30% do lucro líquido ajustado;

c) esse foi, inclusive, o entendimento adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais nos acórdãos 01-04258, de 02/12/2002, e 01-05100, de 19/10/2004. No caso específico da cisão parcial, tal entendimento foi adotado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes no acórdão 101-94515, de 17/03/2004;

d) ao contrário do que sustenta a fiscalização, não se está diante de um caso de inexistência de norma legal ou de lacuna, mas sim de norma implícita, contida no espírito e no fim do art. 15 da Lei nº 9065/95 e na aplicação sistemática desse dispositivo legal com o art. 33 e parágrafo único do Decreto-lei nº 2.341/87;

e) incabível a exigência concomitante de multa de ofício e de multa isolada, posto que decorrem do mesmo fato;

f) mesmo que se considere incabível, na hipótese de extinção da pessoa jurídica ou de sua cisão parcial, a compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30% do lucro líquido ajustado, ainda assim o lançamento deverá ser reformado com vistas a considerar as estimativas mensais do IRPJ que a contribuinte quitou ao longo no ano de 2006, estimativas essas que não foram levadas em conta pela fiscalização quando da apuração do imposto devido;

g) a impugnante informa que já apresentou pedido de restituição das referidas antecipações, cuja soma perfaz o crédito por ela devido a título de saldo negativo, mas destaca que não utilizou tais valores para fins de compensação (doc. 10). Até o presente momento, a impugnante aguarda a análise do referido crédito por parte da fiscalização (doc. 11);

h) revela-se também incabível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, por absoluta falta de previsão legal;

i) é ilegal a exigência de multas à pessoa jurídica indicada como responsável, uma vez que o 124 do CTN e o art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/77, suscitados pela fiscalização, só admitem responsabilização pelo tributo;

j) não se aplicam à hipótese dos autos os precedentes citados pela fiscalização, eis que tratam da responsabilidade nas hipóteses de sucessão, nos termos do art. 132 do CTN. Como no presente caso a situação é de solidariedade nos termos do art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/77, a jurisprudência citada não suporta a pretensão fiscal.

Ao apreciar os argumentos da defesa a DRJ de origem decidiu pela procedência parcial do lançamento, reconhecendo que a fiscalização deixou de considerar em seus cálculos as estimativas de IRPJ compensadas através de DCOMPs ao longo do ano de 2006. Argumentou que, apesar de as compensações ainda não terem sido convalidadas, as DCOMPs extinguem o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação. No que concerne à responsabilidade tributária, o órgão de primeiro grau não se pronunciou, por entender que é de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional o exame da questão, no momento da inscrição do débito em dívida ativa.

Por haver afastado a exigência de tributo e multa em valor superior a R\$ 1.000.000,00, o órgão *a quo* submeteu sua decisão ao duplo grau de jurisdição.

Irresignadas, a contribuinte e a responsável solidária interpuseram recurso voluntário pedindo, ao final, a reforma da decisão de primeira instância, sob as mesmas alegações expostas na impugnação. Pediu ainda Fischer S.A. Indústria, Comércio e Agricultura seja declarada a nulidade da decisão de primeiro grau, por cerceamento do direito de defesa, por haver o órgão *a quo* se furtado a apreciar os argumentos que contestavam a responsabilidade tributária a ela atribuída.

Levados os autos a julgamento, esta 1ª Turma, por meio do acórdão nº 1201-00.685, declarou a nulidade da decisão de primeiro grau a fim de que outra fosse prolatada em seu lugar, sob o fundamento de que a não apreciação, pela DRJ de origem, das razões suscitadas pelo sujeito passivo solidário configurava cerceamento de seu direito de defesa.

O órgão *a quo*, então, proferiu novo julgado reproduzindo as razões já expostas no acórdão anulado, e acrescentando que deve ser mantida a responsabilidade da empresa Fischer S.A. - Comércio, Indústria e Agricultura não só quanto ao valor principal do IRPJ, mas também relativamente à multa proporcional e à multa isolada.

Novamente, por haver afastado a exigência de tributo e multa em valor superior a R\$ 1.000.000,00, a DRJ de origem submeteu sua decisão ao duplo grau de jurisdição.

Contra a decisão acima referida a contribuinte e a responsável solidária apresentaram recursos voluntários renovando os argumentos aduzidos nas peças recursais anteriores.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) Da Admissibilidade dos Recursos

Os recursos de ofício e voluntário atendem aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, deles deve-se tomar conhecimento.

2) Do Limite à Compensação de Prejuízos Fiscais

Sobre a compensação de prejuízos fiscais o art. 15 da Lei nº 9.065/95 assim estabelece:

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.

(...)

No caso dos autos a contribuinte foi objeto de cisão parcial em 31/12/2006, tendo 61,35% do seu patrimônio sido vertido à empresa Fischer S.A. - Comércio, Indústria e Agricultura. Na mesma data a ora recorrente compensou integralmente o lucro líquido apurado, ajustado pelas adições e exclusões pertinentes, com prejuízos fiscais acumulados.

Alega a defesa que, proporcionalmente à parcela vertida de seu patrimônio, o limite previsto na norma em comento não se aplica.

Pois bem, antes mesmo de examinarmos a validade jurídica da tese defendida pela recorrente é preciso destacar que, ainda que admitamos que esteja ela correta, o lançamento haveria que ser parcialmente mantido, e não inteiramente afastado, como pretende a defesa.

De fato, como a contribuinte informou em sua DIPJ/2007 haver apurado lucro líquido ajustado no valor de R\$ 149.130.007,37, e tendo em conta que em 31/12/2006 verteu 61,35% de seu patrimônio à empresa Fischer S.A. - Comércio, Indústria e Agricultura, apenas a parcela do lucro líquido ajustado proporcional à parte vertida, ou seja, R\$ 91.491.259,52 (R\$ 149.130.007,37 * 61,35%), não estaria sujeita ao limite de 30%.

A outra parcela do lucro líquido ajustado, proporcional à parte do patrimônio que permaneceu com a autuada, estaria sujeita às regras normais de compensação de prejuízos. Essa parcela do lucro líquido ajustado corresponde a R\$ 57.638.747,85 (R\$ 149.130.007,37 * 31,65%).

Ocorre que, contrariando a sua própria tese, a ora recorrente compensou integralmente também essa parcela do lucro líquido ajustado. Realmente, dos R\$ 57.638.747,85 a contribuinte poderia compensar apenas 30%, ou seja, R\$ 17.291.624,35.

Assim sendo, ao invés de haver apurado lucro real igual a “zero” na DIPJ/2007, deveria, segundo a tese ora defendida, ter apurado lucro real igual a R\$ 40.347.123,49 (R\$ 149.130.007,37 - R\$ 91.491.259,52 - R\$ 17.291.624,35).

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.

E o que foi dito acima sobre a hipótese de extinção da pessoa jurídica vale, *mutatis mutandis*, para o caso de cisão parcial de que cuida o presente processo.

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.

Quanto às decisões administrativas citadas pela interessada, em especial aquelas proferidas pela CSRF, embora seja verdadeira a afirmação da recorrente segundo a qual aquele Colegiado já exarou alguns acórdãos que vão ao encontro de sua tese, também é verdade que em 2009 a CSRF alterou seu entendimento, passando desde então a acolher a tese contrária, conforme se depreende das seguintes ementas, transcritas a título exemplificativo:

Acórdão CSRF nº 9101-00401, exarado na sessão de de 02/10/2009:

INCORPORAÇÃO - DECLARAÇÃO FINAL - Inexiste amparo para, a luz da legislação que rege a matéria, se proceder, em virtude do desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% a que se reporta o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995. No contexto do ordenamento jurídico tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais.

Acórdão CSRF nº 9101-001.337, exarado na sessão de 26 de abril de 2012:

INCORPORAÇÃO - LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - APLICÁVEL.

Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei.

À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada.

Por fim, e apenas para argumentar, ainda que admitíssemos a “flexibilização” do art. 15 da Lei nº 9.065/95, entendo que no caso específico dos presentes autos o lançamento haveria que ser mantido.

Isso porque, aqui, tanto a pessoa jurídica cindida como aquela que incorporou a parcela de seu patrimônio fazem parte de um mesmo grupo econômico. Se o limite de 30% pudesse ser afastado inclusive nos casos de incorporação ou cisão parcial entre empresas do mesmo grupo, então o art. 15 da Lei nº 9.065/95, na prática, tornar-se-ia letra morta.

3) Da Multa de Ofício

Quanto ao cabimento da multa de ofício alega a recorrente haver deixado de observar o disposto no art. 15 da Lei nº 9.065/95 em razão de entendimento manifestado pela jurisprudência, como por exemplo no acórdão CSRF/01-05100, exarado em 19/10/2004. Explica que em tal situação deve ser adotado o disposto no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64, que assim estabelece:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

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

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

(...)

Ocorre que a Lei nº 4.502/64 expressamente regula o antigo imposto sobre o consumo, atualmente substituído, no âmbito federal, pelo imposto sobre produtos industrializados - IPI. Tanto é assim que o Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002) alberga o art. 76 da Lei nº 4.502/64 em seu art. 486.

De forma diversa, o Regulamento do IRPJ (Decreto nº 3.000/1999) não contempla o disposto no art. 76 da Lei nº 4.502/64. Especificamente quanto às multas impostas em virtude de lançamento de ofício o RIR/99 reproduz em seu art. 957 o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual não traz hipótese semelhante àquela prevista no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64.

Conclui-se, portanto, que a multa de ofício exigida nos presentes autos, imposta com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430/96, não pode ser afastada pelo prescrito no art. 76 da Lei nº 4.502/64.

4) Da Multa Isolada

No tocante à multa isolada assiste razão à defendente.

Conforme entendimento já pacificado nesta Turma, a exigência da multa isolada deve ser afastada em observância ao princípio da consunção.

Segundo Damásio de Jesus (*in* Direito Penal, vol. 1), incide o princípio da consunção ou absorção, entre outras hipóteses, quando a prática de um determinado ato infracional constitui-se em meio necessário ou normal à prática de um segundo ato infracional. Assim, na hipótese de cometimento das duas infrações, a aplicação da norma que tipifica o ilícito meio é excluída, subsistindo apenas a aplicação da norma que tipifica o ilícito fim.

Esse é exatamente o caso dos autos. A falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ constitui infração ao art. 2º da Lei nº 9.430/96, conduta essa punível com multa isolada estabelecida no art. 44, § 1º, IV, da mesma Lei nº 9.430/96 em sua redação original.

Todavia, referida conduta constitui-se em meio normal à prática da infração relativa à falta de pagamento do IRPJ devido ao final do ano-calendário, conforme estabelecido no art. 6º, § 1º, I, da Lei nº 9.430/96, infração essa punível com a multa de ofício proporcional a que se refere o art. 44, *caput*, da Lei nº 9.430/96 em sua redação original.

Tendo em vista que a contribuinte cometeu as duas infrações, e em atenção ao princípio da consunção, a aplicação da norma “meio” é afastada, subsistindo apenas aplicação da norma “fim”, razão pela qual deve-se eximir a contribuinte da exigência da multa isolada.

5) Dos Juros sobre a Multa de Ofício

Afirma a recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de dispositivo legal que o imponha.

Há que se dizer, no entanto, que a multa de ofício é parte integrante da obrigação tributária, conforme estabelecido no art. 113 do CTN, e sobre a qual incidem juros quando não extinta na data de seu vencimento.

Esse é também o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme de observa na abaixo transcrita ementa ao AgRg no REsp 1335688/PR (DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

6) Da Responsabilidade Tributária

Alega a Fischer S.A. - Comércio, Indústria e Agricultura que não pode ser responsabilizada pelo pagamento das multas impostas à contribuinte, mas somente pelo imposto devido, a teor do disposto no 5º do Decreto-Lei 1.598/77.

No que concerne às multas, o CARF, interpretando a legislação pertinente, pacificou a questão por meio de súmula, de observância obrigatória por parte de todos os seus membros, cujo conteúdo é o seguinte:

Súmula CARF nº 47:

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. (Grifamos)

Ora, conforme bem demonstrado pela autoridade fiscal em seu termo de sujeição passiva solidária, em 31/12/2006, data em que ocorreu a cisão parcial sob exame, a empresa Fischer S.A. - Comércio, Indústria e Agricultura detinha nada menos do que 93,73% das ações da contribuinte (cindida). Tal participação acionária não foi ocasional, pois manteve-se a mesma durante os anos de 2005, 2006 e 2007. As demais ações da contribuinte pertenciam a pessoas físicas, em sua maioria de sobrenome Fischer.

Ao lado disso, restou também demonstrado no termo de verificação fiscal que a contribuinte e a Fischer S.A. - Comércio, Indústria e Agricultura pertencem a um mesmo grupo econômico, do qual fazem parte, entre outras, as seguintes empresas: Citrusuco Serviços Portuários S/A, Fischer Agropecuária Ltda., Citrusuco Paulista Ltda., Fischer Sucos Indústria e Comércio Ltda. e Fischer Cítricos Agroindústria Ltda.

Provado, assim, tanto o controle comum quanto à pertença ao mesmo grupo econômico, é de se manter a responsabilidade de Fischer S.A. - Comércio, Indústria e Agricultura não só pelo IRPJ, mas também pela multa de ofício.

7) Do Recurso de Ofício

A autoridade que realizou o lançamento não aproveitou o saldo negativo de IRPJ apurado pela contribuinte em sua DIPJ/2007, no valor de R\$ 17.976.858,10.

A DRJ constatou que desse saldo negativo, R\$ 16.690.840,53 referem-se a estimativas mensais de IRPJ de diversos meses do ano de 2006 que foram compensadas mediante a transmissão de declarações de compensação (DCOMPs), as quais ainda não foram homologadas pelo Fisco.

Concluiu o órgão de primeiro grau, com fundamento no art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, que o valor do saldo negativo apurado pela contribuinte em 13/12/2006 deve ser abatido do IRPJ lançado, haja vista que as declarações de compensação extinguem o débito desde a data de sua transmissão, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Correta a interpretação do órgão *a quo*, daí porque não merece reparos a sua decisão.

Todavia, há um outro ponto acerca do saldo negativo aparentemente não vislumbrado pela DRJ, e que aqui levanto de ofício. Diz respeito à impossibilidade de aproveitamento desse mesmo saldo negativo em outros pedidos de restituição ou declarações de compensação.

Ora, se o saldo negativo em comento foi aproveitado no presente processo para abater o valor do IRPJ lançado de ofício, então é inadmissível, sob pena de enriquecimento sem causa, que a contribuinte pretenda a restituição deste mesmo valor, ou seu aproveitamento em compensações com outros débitos.

Tendo em conta que a própria contribuinte reconhece haver pedido restituição do saldo negativo por ela apurado na DIPJ relativa ao ano de 2006, pedido esse que, segundo consta, ainda não foi deferido pela Administração, entendo que esta Turma deverá ordenar a juntada da decisão proferida neste processo aos autos do processo nº 13851.720891/2011-14, que controla o citado pedido de restituição, para que sejam ali tomadas as providências de estilo.

8) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, e por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir a exigência da multa isolada. Deverá o órgão de jurisdição do sujeito passivo extrair cópia deste acórdão e juntá-la aos autos do processo nº 13851.720891/2011-14.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto