



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

**Processo n°** 16327.000483/2008-65  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.962 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de março de 2018  
**Matéria** IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS  
**Recorrentes** BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

MULTA DE OFÍCIO PARA A SUCESSORA. PRINCÍPIO DA NÃO SUCESSÃO DA PENALIDADE. NÃO APLICABILIDADE. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

O CTN, em seus artigos 129 e 132, revela o entendimento de que os sucessores respondem pelos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram anteriormente à data da sucessão, estejam eles constituídos, em constituição ou aptos a serem constituídos.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende o tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à Taxa Selic. Registre-se, ainda, que tal fato não decorre da autuação, mas sim do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante deste auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o computo de juros sobre a multa.

AUTOS REFLEXOS. CSLL.

A decisão referente às infrações do IRPJ aplica-se aos demais tributos, no que couber.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone (presidente), Julio Lima Souza Martins, Caio Cesar Nader Quintella,, Eduardo Morgado Rodrigues, Marco Rogério Borges, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Evandro Correa Dias. Lima. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

## Relatório

Adoto, integralmente, o relatório do Acórdão de Impugnação nº 16-20.495, proferido pela 8ª Turma da DRJ/SPO1, em 19 de fevereiro de 2009, complementando-o, ao final, com as atualizações processuais pertinentes.

Trata-se de impugnação (fls. 62 a 109) a Auto de Infração ( fls. 02 a 16) lavrado pela DEINF/SPO, em 01/04/2008, de IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA — IRPJ, por GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE-SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES, e de tributo REFLEXO — CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO — CSLL — por BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES (FINANCEIRAS) — COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES (FINANCEIRAS), relativo a fatos geradores ocorridos em 31/08/2006.

2. O crédito tributário constituído foi composto pelos valores a seguir discriminados :

IRPJ	R\$ 17.919.482,51
Juros de Mora (calculados até 31/03/2008)	R\$ 3.078.567,09
Multa proporcional	R\$ 13.439.611,87
Total	R\$ 34.437.661,47
CSLL	R\$ 6.373.822,08
Juros de Mora (calculados até 31/03/2008)	R\$ 1.095.022,63
Multa proporcional	R\$ 4.780.366,56
Total	R\$ 12.249.211,27

3. Como enquadramento legal do lançamento do IRPJ, GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE, o autuante assinala os artigos 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, e 510, do RIR/99 (fl. 04). Como fundamento legal do lançamento da CSLL, COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES, consigna o artigo 2º, e parágrafos, da Lei 7.689/88, o artigo 58, da Lei 8.981/95, artigo 16, da Lei 9.065/95, artigo 1º, da Lei 9.316/96 e artigo 37, da Lei 10.637/02 (fl. 12). Para a exigência dos JUROS MORATÓRIOS, invoca o artigo 61, parágrafo 3º, da Lei 9.430/96 (fls. 06 e 14), e, para a MULTA DE OFÍCIO, o artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96 (fls. 06 e 14).

4. Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal e em Termo anexo à lançamento (fls. 04, 12, 17 e 18), a autoridade noticia que;

- i) o BANCO SANTANDER S/A, — CNPJ 33.517.640/0001-22 -, apresentou informações com inconsistência, relativas a compensações de prejuízo fiscal de IRPJ e de base negativa da CSLL, do ano-calendário de 2006, realizadas acima do limite legal de 30% e dos saldos disponíveis registrados no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL — SAPLI da RFB;
- ii) com a incorporação do referido Banco naquele ano pelo autuado, a constituição do crédito tributário decorrente da citada compensação deve recair sobre o incorporador, em razão da responsabilidade tributária por sucessão, que inclui também as multas devidas;
- iii) quando da incorporação, o autuado e o Banco sucedido encontravam-se sob a mesma administração, e, assim, a responsabilidade do sucessor não se dá apenas pelos tributos devidos, mas também pelas multas;
- iv) não se trata de encerramento de atividades daquele Banco, para o que há decisões reconhecendo a inaplicabilidade do referido limite -, porque houve apenas reorganização societária, permanecendo o sucessor na mesma atividade, havendo, assim, burla, pelo sucessor, à proibição de compensação de prejuízos fiscais, no IRPJ, e de base negativa, na CSLL.

5. Cientificado do lançamento, em 14/04/2008 (fl. 40), o autuado impugnou o Auto de Infração em 13/05/2008 (fl. 62), apresentando, em resumo, as seguintes razões:

- i) diversamente do alegado pela autoridade fiscal, os saldos de prejuízos fiscais (IRPJ), e de bases negativas (CSLL) compensados pela empresa incorporada, BANCO SANTANDER S/A, CNPJ 33.517.640/0001-22, seriam, respectivamente, de **R\$ 109.731.942,57** e **R\$ 108.874.259,80**, em 31/08/2006, data da incorporação, conforme demonstrativos (fls. 67, 69, 72 e 73) e documentos que junta, a saber, as DIPJ's e o LALUR — parte B, dos anos-calendário de 98 a 2006, e informações e peças dos PAF's 10768.008506/00-95, 19740.000475/2004-01, 16327.002127/2007-03, 19740.000343/2004-71, 19740.000344/2004-15, 19740.000648/2003-19740.000649/2003-46 (fls. 146 a 816);
- ii) haveria divergências entre os valores declarados nas DIPJ's da empresa incorporada (fls. 153, 205, 269, 317, 349, 392, 444, 512, 580 e 619), e os constantes do SAPLI, (fls. 656, 657, 664 a 674), que teriam sido alterados de ofício; no SAPLI são feitas referências a vários processos administrativos, decorrentes de Fiscalização Externa, que possivelmente teriam influenciado a composição do demonstrativo de compensação (fl. 18) utilizado pela autoridade fiscal para o lançamento;
- iii) da mesma forma como ocorreu com a apuração dos prejuízos fiscais pelo SAPLI, as bases negativas da CSLL registradas nesse sistema da RFB não corresponderiam aos valores apurados e declarados nas DIPJ's (fls. 227, 279, 323, 355, 402, 454, 522, 590, 627, 675 a 682);
- iv) os referidos processos não deveriam ter efeito, quer na apuração do lucro real, quer nas bases de cálculo da CSLL, porque :

- a) o PAF 10768.008506/00-95 (fls. 684 a 740), - em razão do qual a incorporada passaria a ter lucro real de R\$ 459.609.357,78 (fl. 69), em 98, ao invés do prejuízo de R\$ 2.450.254,03 declarado na DIPJ 99/98 -, contém lançamentos de créditos de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendário de 95 e 96, os quais estariam com exigibilidade suspensa devido a liminares obtidas nos Mandados de Segurança 2006.61.00.005126-6 e 2006.61.00.007359-6, que teriam sobrestado a Execução Fiscal 2004.61.82.05770-30 dos citados créditos; essa Execução foi levada a efeito, em valores inferiores aos créditos lançados, por força de decisão do Conselho de Contribuintes; portanto, não haveria decisão definitiva desfavorável ao autuado, e, assim, não poderia a fiscalização considerar "de ofício" as bases de cálculo dos valores lançados, para fins de apuração dos prejuízos fiscais e das bases negativas;
- b) o PAF 19740.000475/2004-01 (fls. 741 e 742) - em razão do qual a incorporada passaria a ter lucro real de R\$ 183.210.161,11 (fl. 69), em 99, ao invés do prejuízo de R\$ 20.739.432,66 declarado na DIPJ 2000/1999 -, contendo lançamentos de créditos de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 99, foi encaminhado ao arquivo geral da GRA, em 09/04/2008, em consequência da decisão do Conselho de considerar procedente o recurso voluntário interposto pelo autuado; portanto, não haveria razão para a fiscalização considerar "de ofício" as bases de cálculo dos valores lançados, para fins de apuração dos prejuízos fiscais e das bases negativas;
- c) os PAF's 19740.000344/2004-15 (fls. 744 a 746) e **19740.000343/2004-71** (fls. 747 a 749), contendo lançamentos de créditos de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 99, foram encaminhados ao arquivo geral da GRA, em consequência de decisões do Conselho de considerar procedentes os recursos voluntários interpostos pelo autuado; portanto, não haveria razão para a fiscalização considerar "de ofício" as bases de cálculo dos valores lançados, para fins de apuração dos prejuízos fiscais e das bases negativas;
- d) os PAF's 19740.000649/2003-46 e 19740.000648/2003-00 (fls. 750 a 816), contendo lançamentos de créditos de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2000, encontram-se atualmente na Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário — DEINF — SP, após o Conselho de Contribuintes ter negado provimento aos recursos de ofício e dado provimento parcial aos recursos voluntários; há, ainda, parte remanescente dos referidos Autos de Infração não definitivamente constituída, uma vez que resta ao autuado contestar a cobrança no Poder Judiciário; portanto, não haveria razão para a fiscalização considerar "de ofício" as bases de cálculo dos valores lançados, para fins de apuração dos prejuízos fiscais e das bases negativas;
- e) o PAF 16327.002127/2007-03 (fl. 743), - em razão do qual o autuado passaria a ter lucro real de R\$ 359.837.042,55, em 2002, ao invés do prejuízo de R\$ 57.536.978,61 declarado na DIPJ 2003/2002 -, refere-se a outro contribuinte, com o qual a incorporada não detém qualquer vínculo, consoante se pode comprovar no sítio da internet <http://comprot.fazenda.gov.br/egov/default.asp>; portanto, não haveria razão para a fiscalização considerar "de ofício" as bases de cálculo dos valores

lançados no referido processo, para fins de apuração dos prejuízos fiscais e das bases negativas da incorporada;

v) tendo em conta que a presente exigência decorre de lançamentos já cancelados pelo Conselho, ou que estão com exigibilidade suspensa ou referentes a outro CNPJ, o lançamento careceria de liquidez e certeza, requisitos estes previstos no artigo 142, do CTN, nos artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, na IN SRF 94/1997, e conforme entendimento da doutrina e julgados do Conselho de Contribuintes, cujos excertos colacionados;

vi) a autoridade fiscal alegou a inexistência de saldos nos sistemas da RFB, deixando de intimar o autuado para apresentar provas ou documentos; não haveria meios, nos autos, que possibilitassem identificar o motivo das divergências apontadas pela autoridade, o que criou obstáculos à defesa, ferindo os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa, conforme entendimento da doutrina e de julgados do Conselho de Contribuintes e do Tribunal Federal da 4ª Região, cujos excertos colaciona;

vii) considerando as inconsistências do SAPLI, e, por consequência, do presente, seria necessário cancelar o presente lançamento e efetuar a lavratura de novos autos de infração, o que não poderia ser feito pela DRJ, conforme julgado do Conselho de Contribuintes, que colaciona;

viii) é possível a compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas acumuladas, na hipótese de incorporação, tendo em vista que ocorre a extinção pessoa jurídica incorporada, situação em que não seria aplicável a trava de 30%, por força do disposto no artigo 227, caput, da Lei 6.404/76, no artigo 1.116, do Código Civil, e consoante julgados do Conselho de Contribuintes e do STJ e entendimento de doutrinadores, cujos excertos colaciona;

ix) ocorrendo o "desaparecimento" da empresa, pela incorporação, não há que se falar em compensações em períodos posteriores, autorizadas pelo artigo 42, da Lei 8.981/95, pelo artigo 15, da Lei 9.065/95, e reconhecidas em julgados do Conselho de Contribuintes e do STJ, cujos excertos colaciona;

x) ao contrário do que ocorre com as empresas que prosseguem com suas atividades, as empresas incorporadas somente poderão deduzir os prejuízos fiscais e as base negativas, em um único momento, o da declaração de encerramento, como se dá no presente caso, sob pena de terem tributados não o lucro, mas o patrimônio;

xi) tal limitação, para os casos de incorporação, viola o ordenamento jurídico vigente, contrariando os conceitos de renda e lucro previstos na CF e no CTN, além de não observar o artigo 189, a Lei 6.404/76, das sociedades por ações, que torna obrigatória a dedução dos prejuízos na apuração dos resultados do exercício;

xii) caso obedecesse à limitação de 30% imposta pela Lei 8.981/95 e pela Lei 9.065/95, o Banco incorporado, ao fechar o balanço de encerramento das atividades e apresentar a declaração de encerramento, deixaria de utilizar

aproximadamente 60% de seus prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas, que não poderiam ser aproveitadas futuramente, seja pelo encerramento de suas atividades, seja por expressa vedação imposta para o incorporador, pelo artigo 33, do Decreto-lei 2.341/87 e pelo artigo 22, da Medida Provisória.158-35/01;

xiii) é impossível, também, o lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão, tendo em conta que por força do artigo 132, do CTN, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão, podendo a multa ser transferida ao sucessor se lançada antes do ato sucessório, hipótese em que a multa já integra o passivo da empresa sucedida, consoante doutrina e julgados do Conselho de Contribuintes e do STF, cujos excertos colaciona; no presente caso, a multa foi lançada em 14/04/2008 e a incorporação se deu em 31/08/2006; por fim, tal imputação não poderia ocorrer dado o caráter personalíssimo da multa, independentemente de os administradores serem os sucedida;

xiv) a cobrança de juros moratórios com base na Taxa SELIC não pode prosperar porque é uma taxa criada para premiar capital investido em títulos da dívida pública, não podendo ser aplicada como sanção, por atraso no cumprimento de obrigação; essa taxa, ainda, não foi criada por lei, e, assim, ofende o princípio constitucional da legalidade, além de não observar o artigo 161, parágrafo 1º, do CTN, conforme entendimento da doutrina e julgado do STJ, cujos excertos colaciona.

6. Em primeiro exame do processo, esta Relatoria recomendou fosse o julgamento convertido em diligência para que a unidade fazendária preparadora esclarecesse determinadas questões fáticas, que foram objeto do Despacho 14/2008 (fls. 822 a 829), relativas a divergências entre valores declarados nas DIPJ's e os constantes no SAPLI, divergências essas que seriam decorrentes de alterações feitas de ofício com base em constituição de créditos que, aparentemente, teriam sido julgados improcedentes em parte, ou integralmente, bem como decorrentes de créditos que teriam sido lançados contra outro contribuinte.

7. Como resultado da diligência, a autoridade fiscal noticiou que :

i) o valor do lucro real do ano de 98, - que teve efeito no saldo de prejuízos acumulados em 31/08/2006 -, deveria ser reduzido de R\$ 459.609.357,78, por ela apurado, para R\$ 149.694.863,84, em razão do fato de que o crédito de IRPJ lançado no PAF 10768.008506/00- 95, e que ensejara o primeiro valor, fora parcialmente mantido pelo Conselho de Contribuintes;

ii) o lucro tributável de 99, apurado de ofício, de R\$ 183.210.161,11, deveria ser revertido para prejuízo de R\$ 17.919.179,15, - tendo o autuado apurado prejuízo de R\$ 20.739.432,66 -, pelo fato de os lançamentos de IRPJ daquele ano, objeto dos PAF's 19740.000475/2004-01, 19740.000343/2004-71 e 19740.000344/2004-15, terem sido julgados improcedentes pelo Conselho de Contribuintes, e aqueles, objeto dos PAF's 19740.000649/2003-46 e 19740.000648/2003-00, terem sido considerados parcialmente procedentes; pela mesma razão, a base de cálculo negativa da CSLL do ano declarada pelo autuado, de R\$ 21.851.070,00, deveria ser reduzida para R\$ 19.030.816,49;

iii) devem ser considerados os valores declarados na DIPJ relativos à cisão ocorrida no ano-calendário de 2001, de R\$ 6.788.977,06, de prejuízo fiscal, e R\$ 6.795.234,95, de base negativa ;

iv) o lançamento fiscal objeto do PAF 16327.002127/2007-03, alterando as apurações do ano-calendário de 2002, por erro de digitação no SAPLI, foi efetuado em face de outro contribuinte, devendo em seu lugar ser considerado o lançamento objeto do PAF 16327.002123/2007-17, mantido pela DRJ, cujo acórdão anexa;

v) por conta dessas alterações, os valores de prejuízos fiscais e saldos negativos de CSLL em 31/12/2005 devem ser, respectivamente, de R\$ 51.188.842,26 e R\$ 55.421.956,58.

8. Cientificado do resultado da diligência, o autuado apresentou manifestação (fls. a 882) na qual alega que o resultado deveria ser parcialmente revisto, para que fosse reconhecida a integralidade do prejuízo fiscal e base negativa acumulados, nos montantes de R\$ 109.731.942,57 e R\$ 108.874.259,80, inicialmente pleiteados, pelas seguintes razões, em resumo :

i) inexistente decisão definitiva desfavorável com respeito aos lançamentos de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 95 e 96, objeto do Processo Administrativo 10768.008506/00-95, os quais, já em fase de Execução Fiscal, estão com a exigibilidade suspensa em razão de execução estar sobrestada pendente de decisão definitiva a ser proferida nos Mandados de Segurança 2006.61.00.005126-6 e 2006.61.00.007359-6; por isso, tais valores não podem ser considerados de ofício para a composição dos prejuízos fiscais e bases negativas;

ii) a parte remanescente dos autos de infração objeto dos Processos Administrativos 19740.000649/2003-46 e 19740.000648/2003-00, com lançamentos de IRJ e CSLL do ano-calendário de 2000, ainda não está definitivamente constituída, tendo em vista que tal cobrança pode ainda ser contestada no Poder Judiciário; não pode, assim, ser considerada na apuração dos prejuízos fiscais e bases negativas;

iii) o Processo Administrativo 16327.002123/2007-17, com exigência de créditos de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2002, ainda estaria pendente de decisão administrativa a ser proferida pelo Conselho de Contribuintes; portanto, tal lançamento não pode influenciar os saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas.

Passo, agora, a complementar o relatório acima colacionado.

A decisão de primeira instância julgou procedente em parte o pedido da contribuinte, para excluir da exigência as parcelas do crédito tributário correspondente às reduções do lucro real, de R\$ 71.677.930,06 para R\$ 66.073.548,15, e, da base de cálculo da CSLL, de R\$ 70.820.245,35 para R\$ 65.215.927,58, relativas a fato gerador ocorrido em 31/08/2006. Tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/08/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. PRELIMINARES. OFENSA AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Na fase de preparação do lançamento fiscal, caracteristicamente inquisitória, não tem a autoridade lançadora o dever de intimar o contribuinte fiscalizado a produzir provas em face dos fatos investigados, incorrendo, assim, ofensa ao contraditório.

Não há lesão ao direito à ampla defesa quando eventuais erros materiais constatados no lançamento são saneados, permitindo ao contribuinte formular impugnação com entendimento exato dos motivos de fato e de direito da exigência.

MÉRITO. EXTINÇÃO POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO INTEGRAL DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas constitui *faculdade* cujo exercício é admitido somente diante da efetiva existência desses saldos e limitado a 30% do lucro real ou da base de cálculo da CSLL do ano, inexistindo exceção para situações específicas, tais como, *in casu*, de extinção da pessoa jurídica por incorporação.

LANÇAMENTO. DECISÕES DE JULGAMENTO. EFEITO SOBRE SALDOS DE PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS. EXISTÊNCIA.

Não se pode negar efeito às decisões das instâncias julgadoras administrativas, - *in casu*, com efeitos sobre os saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de cálculo da CSLL -, dado o seu caráter vinculante no âmbito administrativo, sendo que somente expressa determinação judicial em sentido diverso é que poderia legitimar a sua não observância.

ERROS MATERIAIS. DECISÕES SUPERVENIENTES AO LANÇAMENTO. NECESSIDADE DE CORREÇÃO.

Comprovada a existência de erros materiais no lançamento bem como de superveniência de decisões de julgamento com efeito sobre a apuração do crédito tributário exigido, deve se proceder aos devidos ajustes nos valores lançados.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. CABIMENTO.

A responsabilidade tributária não se limita aos *tributos* devidos pelos sucedidos, mas também alcança as *multas*, entre as quais as de ofício -, por representarem *dívida de valor*, incidindo tal regra mesmo no caso de multas imputadas após a ocorrência da sucessão empresarial. As multas de ofício não ostentam caráter de penalidade personalíssima pois representam ônus ao patrimônio, não à pessoa do infrator.

TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE. FALTA DE COMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.

Irresignação formulada contra a validade de norma legal que manda aplicar a TAXA SELIC no cômputo dos juros de mora, não pode ser apreciada pelas

instâncias julgadoras administrativas, às quais cabe apenas aplicar as normas legais aos casos concretos, sem deter poderes para afastá-las por inconstitucionalidade ou ilegalidade, o que é atribuição exclusiva do Poder Judiciário.

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

As normas fiscais que disciplinam a exigência com respeito ao IRPJ aplicam-se à CSLL reflexa, no que cabíveis.

Inconformada com o resultado, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, (e-fls. 996 - 1043), reiterando seus argumentos e requerendo a reforma do acórdão recorrido e o cancelamento das autuações ou, alternativamente, se persistir o entendimento de que houve excesso de compensação, afastar a aplicação do limite legal de 30%, sem a incidência da multa de ofício.

Ato contínuo, foi proposto pelo CARF, a conversão do julgamento do recurso em diligência, retomando o presente processo à unidade de origem, para que a autoridade fiscal se manifeste e junte os seguintes documentos:

- a) juntar cópias das decisões administrativas definitivas exaradas nos processos 16327.00002122/2007-72 e 16327.002123/2007-17;
- b) elaborar um demonstrativo com os saldos de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL do Banco incorporado, de 1997 até a data da sua incorporação, em 31/08/2006, em face das decisões proferidas no item anterior e do Acórdão DRJ/São Paulo I nº 16-20.495, de fls. 938 a 971;
- c) elaborar demonstrativo com os valores lançados na presente autuação e os valores que porventura deverão ser cancelados em razão dos ajustes mencionados no item anterior;
- d) emitir despacho conclusivo a respeito dos referidos ajustes e dos valores autuados que porventura deverão ser cancelados;
- e) cientificar o Banco recorrente do conteúdo do despacho mencionado no item anterior, com intimação para se manifestar, querendo, no prazo de 30 dias;
- f) após, retorno a este CARF para julgamento do recurso voluntário.

Concluídos os trabalhos de fiscalização, efetuados em diligência solicitada, as respostas aos quesitos propostos pelo CARF foram as seguintes (e-fls. 1185 a 1188):

Item “a” : Atendido às fls. 1133 a 1167 pela DICAT/DEINF/SPO.

Item “b” : Seguem os demonstrativos com os saldos de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL solicitados (TABELAS 1 e 2), com os valores apurados nesta diligência de acordo com as informações do SAPLI, já atualizado com as decisões definitivas nos processos 16327.002.123/2007-17 e 16327.002.122/2007-72:

TABELA 1: Saldo de PF acumulado na data da incorporação

ANO	PREJUÍZO FISCAL DO PP AC	VL COMP NO AC	SD DE PF ACUMULADO AO FINAL DO AC
1997	0,00	0,00	0,00
1998	0,00	0,00	0,00
1999	17.919.179,15	0,00	17.919.179,15
2000	4.994.116,40	0,00	22.913.295,55
2001	6.788.977,06	0,00	29.702.272,61
2001	0,00	16.567.442,86	13.134.829,75
2002	57.536.978,61	0,00	70.671.808,36
2003	0,00	4.264.385,83	66.407.422,53
2004	5.038.591,39	0,00	71.446.013,92
2005	33.015.421,12	0,00	104.461.435,04
2006	0,00	43.658.394,42	60.803.040,62

TABELA 2: SD da base de cálculo negativa da CSLL antes da incorporação

ANO	BC NEG DO PP AC	Valor compensado no ac	SD. DE BC NEG ACUM AO FINAL DO AC
1997	0,00	7.806.256,27	14.959.121,41
1998	2.798.147,35	0,00	17.757.268,76
1999	19.030.816,49	0,00	36.788.085,25
2000	5.308.449,26	0,00	42.096.534,51
2001	6.795.234,95	0,00	48.891.769,46
2001	0,00	16.564.705,92	32.327.063,54
2002	57.688.427,20	0,00	90.015.490,74
2003	0,00	4.258.230,13	67.999.991,88
2004	5.038.591,39	0,00	73.038.583,27
2005	33.015.423,06	0,00	106.054.006,33
2006	0,00	43.658.332,22	62.395.674,11

Item “c”:

Atendendo, portanto, ao item “c” da diligência, passamos a demonstrar os valores que serviram de base de cálculo para o lançamento, destacando as bases decorrentes de saldos inexistentes daquelas decorrentes de excesso de compensação por ultrapassar o limite legal de 30% em função dos ajustes efetuados.

## DEMONSTRATIVO DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

TABELA 3

IRPJ	LANÇAMENTO	QUADRO APÓS DRJ	QUADRO APÓS ESTA DILIGÊNCIA
LUCRO REAL	145.527.981,40	145.527.981,40	145.527.981,40
PREJ. COMPENSADO	109.731.942,57	109.731.942,57	109.731.942,57
PREJ. EXISTENTE	38.054.012,51	46.924.456,43	104.461.435,04
PREJ. INEXISTENTE	71.677.930,06	62.807.486,14	5.270.507,53
LIMITE 30%	43.658.394,42	43.658.394,42	43.658.394,42
EXCESSO DE COMPENSAÇÃO	0,00	3.266.062,01	60.803.040,62

## DEMONSTRATIVO DE COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE CSLL

TABELA 4

CSLL	LANÇAMENTO	QUADRO APÓS DRJ	QUADRO APÓS ESTA DILIGÊNCIA
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	145.527.774,08	145.527.774,08	145.527.774,08
SALDO NEG. COMPENSADO	108.874.259,80	108.874.259,80	108.874.259,80

SALDO EXISTENTE	38.054.014,45	48.365.579,13	106.054.006,33
SALDO INEXISTENTE	70.820.245,35	60.508.680,67	2.820.253,47
LIMITE 30%	43.658.332,22	43.658.332,22	43.658.332,22
EXCESSO DE COMPENSAÇÃO	0,00	4.707.246,91	62.395.674,11

Item "d":

TABELA 5

IRPJ - BASES DE CÁLCULO	LANÇAMENTO	DRJ	DILIGÊNCIA
SALDO INEXISTENTE	71.677.930,06	62.807.486,14	5.270.507,53
EXCESSO DE COMPENSAÇÃO	0,00	3.266.062,01	60.803.040,62
IRPJ SOBRE SALDO INEXISTENTE	17.919.482,52	15.701.871,54	1.317.626,88
IRPJ SOBRE EXCESSO DE COMPENSAÇÃO	0,00	816.515,50	15.200.760,16
TOTAL IRPJ DEVIDO	17.919.482,52	16.518.387,04	16.518.387,04

TABELA 6

CSLL - BASES DE CÁLCULO	LANÇAMENTO	DRJ	DILIGÊNCIA
SALDO INEXISTENTE	70.820.245,35	60.508.680,67	2.820.253,47
EXCESSO DE COMPENSAÇÃO	0,00	4.707.246,91	62.395.674,11
CSLL SOBRE SALDO INEXISTENTE	6.373.822,08	5.445.781,26	253.822,81
CSLL SOBRE EXCESSO DE COMPENSAÇÃO	0,00	423.652,22	5.615.610,67
TOTAL CSLL DEVIDA	6.373.822,08	5.869.433,48	5.869.433,48

Assim, conforme se verifica nas tabelas 5 e 6 acima, mantendo-se o entendimento da DRJ, no Acórdão 16-20.945, de que o limite de 30% para as compensações

deve ser respeitado, segundo a autoridade diligenciante, não haveria valores a serem exonerados além daqueles já objeto do citado Acórdão.

Em sua manifestação quanto ao resultado da diligência (e-fls. 1218 a 1226), manifestou-se o Recorrente, alegando que:

- a) da análise levada a efeito pela Autoridade Fiscal do Despacho de Diligência, verifica-se que a maior parte do saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa compensados pelo CNPJ incorporado e, até então, tidos como inexistentes, foram reconhecidos, em decorrência do desfecho favorável em diversos processos administrativos que, na visão da Autoridade Lançadora, impactavam os saldos disponíveis no ano-calendário de 2006;
- b) que conforme respostas aos itens "c" e "d", a Autoridade Fiscal concluiu que os supostos saldos existentes a título de prejuízo fiscal e base negativa representariam, respectivamente, R\$ 5.270.507,53 e R\$ 2.820.253,47, e não R\$ 62.807.486,14 (prejuízo fiscal) e 60.508.680,67 (base negativa), como havia entendido a DRJ no acórdão recorrido;
- c) foi reconhecida a existência dos saldos de prejuízo fiscal e base negativa compensados no período autuado pelo Recorrente em valor manifestamente superior ao apontado pela Fiscalização, quando do lançamento dos supostos débitos de IRPJ/CSLL;
- d) não merece prosperar o lançamento fiscal no que tange à suposta insuficiência das compensações realizadas, ante a alegada inexistência dos saldos de prejuízo fiscal e base negativa, o que, por si só, acarreta na insubsistência dos autos de infração em análise;
- e) conforme demonstrado no Recurso Voluntário, quando da lavratura dos autos de infração em foco, não se apurou excesso de compensação dos saldos de prejuízo fiscal e de base negativa, mas apenas a alegada divergência entre os saldos de prejuízo fiscal e da base negativa existentes no SAPLI e os declarados e compensados pelo CNPJ incorporado;
- f) a inexistência de qualquer valor apurado a título de excesso de compensação quando do lançamento original fica claro também pelo exame do próprio Despacho de Diligência, na já citada resposta ao item "d", em que os supostos créditos tributários sobre excesso de compensação encontram-se zerados;

Requeru portanto, diante das constatações acima, seja julgado procedente o recurso voluntário interposto, o reconhecimento da insubsistência do lançamento fiscal e o consequente cancelamento das autuações fiscais.

Registre-se, ainda, no tocante ao trâmite processual que não foram apresentadas Contrarrazões pela PGFN.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço, assim como o recurso de ofício, em razão do montante exonerado de crédito tributário pela DRJ de origem.

Em síntese, a Recorrente, na condição de sucessora do contribuinte, Banco SANTANDER S/A, CNPJ 33.517.640/0001-22, ingressou com recurso voluntário em face do v. acórdão recorrido, que exonerou parcialmente os créditos tributários constituídos a título de IRPJ e CSLL. Os créditos constituídos decorrem, basicamente, da utilização, por parte da empresa contribuinte, de prejuízos fiscais e saldos negativos de CSLL em importe superior ao limite de 30% do lucro líquido ajustado, em afronta às Leis nº 8.981/95 e 9.065/95, uma vez que tais diplomas legais não prevêm exceção a essa regra.

Em seu recurso, a Recorrente defende, inicialmente, o cancelamento dos autos de infração à vista de inexatidão em sua constituição, o que redundou em falta de liquidez e certeza quanto aos valores constituídos e, conseqüentemente, afronta ao princípio do contraditório. Adicionalmente, questiona os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL controlados pela Receita Federal através do SAPLI (inexatidão), afirmando que o saldo correto de ambos é o apurado pelo próprio contribuinte. No mérito, questiona a inexistência de limitação para a utilização das bases negativas de CSLL e prejuízos fiscais em razão do evento da incorporação, a impossibilidade do lançamento de multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão e a ilegalidade e inconstitucionalidade da utilização da Taxa Selic como juros de mora.

Passa-se à análise dos argumentos apresentados pela Recorrente no Recurso Voluntário de p. 996 a 1043.

Inicialmente, a Recorrente se insurge pela inexistência de questionamento quanto às divergências existentes entre o controle interno da Receita Federal dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL e os saldos mantidos pelo contribuinte em sua escrituração fiscal, as quais, segundo a Recorrente, poderiam ter sido sanadas previamente à própria autuação, durante o procedimento de fiscalização.

Alega que, agindo desta forma, o i. Agente Fiscal teria agido em desconformidade com o CTN, no seu art. 149, V, entendendo que o lançamento de ofício só poderia ter sido realizado após a comprovação documental da inexatidão da compensação.

Com a devida vênia, o ponto controvertido neste processo administrativo é a utilização, pelo contribuinte, de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL em limite superior ao permitido pela legislação, qual seja, 30% do lucro líquido ajustado. No caso, como a base de cálculo do IRPJ (lucro) apurado pelo contribuinte foi de R\$ 145.527.981,40, o limite admitido para a compensação dos prejuízos fiscais é de R\$ 43.658.394,42; a base de cálculo da CSLL, por sua vez, apurada pelo contribuinte, foi de R\$ 145.527.774,08 e, portanto, o limite admitido para a compensação das bases negativas é de R\$ 43.658.332,22.

Não há qualquer inexatidão nesses valores.

As divergências entre o controle da Receita Federal, via SAPLI, e os controles do contribuinte decorrem, basicamente, da existência de processos administrativos nos quais foram constituídos créditos de IRPJ e CSLL e, desta forma, como determina a legislação, devem ser considerados, na apuração de ambos os tributos, os saldos de prejuízos fiscais e bases negativas existentes, de tal forma a que se constitua os créditos tributários reduzindo-se as bases de cálculo, observado o limite de 30% de utilização dos prejuízos fiscais e bases negativas.

Esse procedimento não é uma faculdade da autoridade fiscal. Sempre deve ser observado em caso de constituição de créditos tributários de IRPJ e CSLL para contribuintes sujeitos ao Lucro Real.

O que a DRJ observou e, desta forma, determinou a baixa dos autos em diligência, é que a autoridade fiscal autuante, ao apurar os saldos de prejuízos fiscais e bases negativas deixou de considerar decisões administrativas que haviam modificado o valor dos créditos tributários constituídos e, desta forma, que interferiam no saldo de prejuízos fiscais e bases negativas no SAPLI.

Veja-se que prejuízos fiscais e bases negativas de exercícios anteriores são admitidos para a redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL por um benefício legal. No momento em que o contribuinte apura lucro, por certo, todas as despesas dedutíveis já foram consideradas, assim como as adições determinadas e exclusões admitidas pela legislação. Somente depois de apurado o lucro é que se calcula o quanto de prejuízos fiscais ou bases negativas, limitado a 30%, será considerado para reduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL, respectivamente. Não se está, com isso, a tributar o patrimônio, uma vez que, no período de tempo considerado, o contribuinte teve acréscimo patrimonial.

Voltando à inexatidão apontada pelo contribuinte, em verdade, o que estava incorreto era o seu controle dos prejuízos fiscais e bases negativas, uma vez que desconsiderou a utilização de ambos em constituições de ofício de créditos de IRPJ e CSLL, as quais reduziram, nas respectivas autuações, o crédito tributário constituído.

Desta forma, já passando adiante nos argumentos apresentados pela Recorrente, a apuração dos prejuízos fiscais e compensações de p. 1006 feita pelo contribuinte está equivocada, na medida em que desconsidera a utilização de prejuízos nos processos administrativos em que foram constituídos créditos tributários de IRPJ. Não existia, portanto, o saldo apontado de R\$ 109.731.942,57.

Passando-se ao quadro de p. 1013, inserido no recurso voluntário do contribuinte, que contempla os valores apontados na decisão da DRJ, observa-se que esta considerou os processos administrativos nos quais foram constituídos créditos de IRPJ, chegando, antes da compensação decorrente da DIPJ de incorporação, ao saldo de prejuízos fiscais de R\$ 46.924.456,43.

Tal valor foi retificado, posteriormente, nos termos do termo de diligência de p. 1182 a 1188, em razão da decisão definitiva nos processos administrativos nº 16327.002123/2007-17 e 16327.002122/2007-72, as quais interferiram no saldo de prejuízos fiscais e bases negativas do contribuinte. Desta forma, restou reconhecido um saldo de prejuízos fiscais, no ano anterior à incorporação, no importe de R\$ 104.461.435,04. Tal fato, contudo, como será explicitado mais abaixo neste voto, não altera os créditos tributários constituídos em face da Recorrente.

Da mesma forma, a apuração das bases negativas de CSLL e compensações de p. 1009 feita pelo contribuinte está equivocada, na medida em que desconsidera a utilização de bases negativas nos processos administrativos em que foram constituídos créditos tributários de CSLL. Não existia, portanto, o saldo apontado de R\$ 108.874.259,80.

Passando-se ao quadro de p. 1014, inserido no recurso voluntário do contribuinte, que contempla os valores apontados na decisão da DRJ, observa-se que esta considerou os processos administrativos nos quais foram constituídos créditos de CSLL, chegando, antes da compensação decorrente da DIPJ de incorporação, ao saldo de bases negativa de CSLL de R\$ 48.365.579,13.

Tal valor foi retificado, posteriormente, nos termos do termo de diligência de p. 1182 a 1188, em razão da decisão definitiva nos processos administrativos nº 16327.002123/2007-17 e 16327.002122/2007-72, as quais interferiram no saldo de prejuízos fiscais e bases negativas do contribuinte. Desta forma, restou reconhecido um saldo de base negativa de CSLL, no ano anterior à incorporação, no importe de R\$ 106.054.006,33. Tal fato, contudo, como será explicitado mais abaixo neste voto, não altera os créditos tributários constituídos em face da Recorrente.

De se observar que o PAF nº 10768.008506/00-95 já encerrou a fase administrativa e, conforme afirma a própria Recorrente, já teve os créditos tributários inscritos em dívida ativa, bem como é objeto de execução fiscal. Ainda que se admita, caso o contribuinte venha a ter uma decisão judicial favorável, que essa decisão judicial deverá ser considerada para ajuste do saldo de prejuízos fiscais e bases negativas, neste momento, sem essa decisão judicial, os valores considerados de prejuízos fiscais e bases negativas na constituição dos créditos de IRPJ e CSLL, respectivamente, devem ser abatidos do saldo do contribuinte junto à Receita Federal, na medida que tais créditos, quando constituídos, já foram reduzidos pela utilização desse benefício fiscal.

Portanto, conclui-se que não há previsão legal de que seja necessário o trânsito em julgado de uma decisão judicial para que a Receita Federal adeque o saldo dos prejuízos fiscais e bases negativas dos contribuintes que tiveram créditos de IRPJ e CSLL apurados de ofício com o benefício fiscal de reduzir os mesmos pela utilização dos referidos prejuízos fiscais e bases negativas.

No mesmo sentido em relação aos processos administrativos 19740.000649/2003-46 e 19740.000648/2003-00 quanto à parte remanescente dos créditos tributários de IRPJ e CSLL constituídos. Os valores utilizados de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL na constituição dos referidos créditos, por terem reduzido o montante efetivamente constituído de tributo, devem ser abatidos do saldo dos mesmos pela Receita Federal no seu controle SAPLI. Correta a atuação da fiscalização e a decisão recorrida neste ponto.

A situação dos processos administrativos 16327.002123/2007-17 e 16327.002122/2007-72 merece uma análise mais detalhada em razão de ambos os processos não terem sido considerados pelo fiscal autuante por ocasião da lavratura do auto de infração de IRPJ e CSLL.

Em verdade, foi considerado, indevidamente, o processo administrativo nº 16327.002127/2007-03, vinculado ao Itaubank DTVM S/A., uma vez que se refere a outro contribuinte, sem qualquer relação com o contribuinte e a ora Recorrente.

Embora se possa afirmar tratar-se de um erro crasso, a DRJ, atendendo ao quanto disposto na impugnação da Recorrente, afastou a interferência indevida do processo administrativo nº 16327.002127/2007-03 no SAPLI do contribuinte, mas verificou-se que, por outro lado, os processos administrativos 16327.002123/2007-17 e 16327.002122/2007-72 tinham sido desconsiderados no ajuste do saldo do SAPLI (prejuízos fiscais e bases negativas).

Ao ver deste Julgador, a atuação da DRJ não merece reparos.

Explica-se.

Afastar os efeitos de um processo estranho ao contribuinte no controle SAPLI da Receita Federal é o tipo de erro administrativo que deve ser prontamente corrigido na primeira oportunidade. O que de fato o foi.

A inclusão dos outros dois processos, mesmo em fase de 1ª instância administrativa de julgamento, merece uma reflexão.

Ao ver deste Julgador, se desta inclusão resultasse em créditos tributários de IRPJ e CSLL a constituir de ofício, necessariamente deveria ocorrer um novo lançamento, permitindo-se ao contribuinte exercer plenamente o contraditório e a ampla defesa.

A correção dos saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas no sistema SAPLI, contudo, necessariamente deveria ser feita, uma vez que a Recorrente não nega a existência de ambos os processos, da mesma forma que não afasta que ambos se referem a créditos tributários de IRPJ e CSLL.

Como já explicitado alhures, a utilização de prejuízos fiscais e bases negativas na constituição de créditos tributários de ofício, com o intuito de reduzir o valor do próprio crédito tributário a constituir, autoriza a fiscalização a ajustar o saldo do contribuinte no sistema SAPLI.

No presente processo, o simples desrespeito pelo limite de 30% do lucro apurado na utilização dos prejuízos fiscais e bases negativas redundou na constituição dos créditos tributários mantidos pela DRJ, de tal forma que o ajuste no sistema SAPLI em decorrência dos processos administrativos 16327.002123/2007-17 e 16327.002122/2007-72 não resultou em constituição de novos créditos tributários de IRPJ e CSLL por parte da DRJ, ou aperfeiçoamento do lançamento fiscal com fundamentos distintos dos utilizados pela fiscalização, como comprovado pelos cálculos apresentados no termo de diligência de p. 1182 a 1188.

Tal fato não passou despercebido por este Conselho. Foram os autos baixados em diligência e, nos termos do termo de p. 1182 a 1188, com o encerramento dos processos administrativos 16327.002123/2007-17 e 16327.002122/2007-72 e novo ajuste no SAPLI do contribuinte, concluiu-se que a manutenção da trava de 30% para a utilização dos prejuízos fiscais e bases negativas não altera os valores mantidos pela DRJ no v. acórdão recorrido a título de IRPJ – R\$ 16.518.387,04 e de CSLL – R\$ 5.869.433,48.

Portanto, é de se manter o v. acórdão recorrido, uma vez que fixou os créditos constituídos a título de IRPJ e CSLL nos patamares corretos ao caso concreto.

Seguindo em seu recurso voluntário, a Recorrente afirma que a autuação, por não ter cumprido os requisitos de liquidez e certeza, não estaria em conformidade com o art. 142, do CTN, citando doutrina e legislação a embasar o seu argumento pela nulidade da autuação.

Adicionalmente, cita decisão deste Conselho (acórdão 105-13514) para fundamentar seu posicionamento de que “no que tange à utilização do SAPLI para apurar o saldo de prejuízo fiscal e de base negativa”, deve ser “acompanhado de provas concretas das divergências”, o que não teria ocorrido no presente caso.

Com a devida vênia, os autos de infração de p. 4 a 18 apontam de forma clara e objetiva a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a apuração de ambos os tributos, a aplicação da multa de 75% e os juros decorrentes, indicando, por fim, o valor total dos créditos tributários constituídos a título de IRPJ e CSLL.

Por discordar da autuação e exercer o seu direito constitucional ao contraditório e ampla defesa, pode o contribuinte apresentar impugnação (p. 67 a 114) e ter, com a decisão parcialmente favorável da DRJ, os créditos constituídos contra si reduzidos.

Não há qualquer dúvida ou incerteza ou falta de liquidez em relação aos créditos tributários originalmente constituídos e os mantidos pela decisão da DRJ.

Quanto ao SAPLI, de se observar que, as divergências entre o controle do contribuinte e o controle da Receita Federal, decorrem, basicamente, dos lançamentos tributários de ofício de IRPJ e CSLL sofridos pelo contribuinte e por ele desconsiderados em seus controles. Em outras palavras, a Receita Federal apresentou de forma clara e objetiva as razões das divergências: o contribuinte deixou de considerar os prejuízos fiscais e bases negativas utilizados nos processos administrativos em que foram constituídos de ofício créditos tributários de IRPJ e CSLL em face do contribuinte.

Tal fato, com a devida vênia, não altera a certeza e liquidez dos lançamentos realizados.

Tudo o que foi até aqui disposto torna-se secundário no caso concreto quando se tem em conta que o desrespeito ao limite de 30% para utilização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL na apuração do IRPJ e CSLL é causa suficiente para a manutenção dos autos de infração de IRPJ e CSLL, nos moldes decididos no v. acórdão recorrido.

Esse assunto é recorrente no âmbito deste Conselho e a CSRF, em v. acórdão 9101-003.126, relatado pelo i. Conselheiro Luís Flávio Neto, mas tendo como redator designado para o voto a i. Conselheira Adriana Gomes Rego, julgado em sessão de 28 de novembro de 2017, firmou o entendimento que, mesmo nos casos de extinção do contribuinte por incorporação, como se verifica no presente processo, o limite disposto nos arts. 15 e 16, da Lei 9.065/95, alcança inclusive as empresas que encerram suas atividades.

No mesmo sentido os acórdãos: 9101-002.153, 9101-002.207, 9101-002.208, 9101-002.210, 9101-002.211, 9101-002.452 e 9101-002.455.

Veja-se o disposto nos arts. 15 e 16, da Lei 9.065/95:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, **observado o**

**limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.**

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, **observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.** (grifamos)

A Recorrente inicia sua argumentação afirmando que “não há lançamento de crédito tributário referente a eventual ‘excesso de compensação’” e, desta forma, não poderia a DRJ ter tratado desse assunto no v. acórdão recorrido.

Com a devida vênia, se o contribuinte utilizou 100% de seus prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, de acordo com os seus controles e a fiscalização, em sua autuação, garante que só poderia ter sido utilizado 30% do lucro líquido ajustado, chamar a diferença entre os 30% e os 100% de “excesso de compensação” ou “base inexistente” ou qualquer outro nome, não altera a substância do ato, qual seja, a glosa de todo e qualquer valor que excedeu o referido limite de 30% na apuração do IRPJ e CSLL a serem constituídos de ofício.

Seguindo em seus argumentos, a Recorrente afirma que “o procedimento adotado pelo CNPJ incorporado foi absolutamente legal e está em consonância com as jurisprudências dos Tribunais Superiores e da Câmara Superior de Recursos Fiscais”.

Como já exposto acima, ainda que no passado possam ter havido decisões em sentido diverso, o posicionamento atual da CSRF é pela aplicação da trava de 30% mesmo nos casos de encerramento das atividades do contribuinte por incorporação, como no presente caso.

Vejamos a interpretação pretendida pela Recorrente para o disposto nos arts. 42 e 50 da Lei 8.981/95 e 15 e 16 da Lei 9.065/95

“Embora a norma trazida pelos dispositivos legais tenha limitado a compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas, o direito à compensação continua assegurado para os anos seguintes. Por esse entendimento é que o STJ e o Conselho de Contribuintes reconhecem a legalidade da norma, com fundamento na inexistência de cerceamento ao direito à compensação”. Ou seja, “pressupõe que o contribuinte dará continuidade às suas atividades nos exercícios seguintes”.

“No caso de desaparecimento da pessoa jurídica, como no caso, pela incorporação, não há que se falar em compensação do saldo remanescente de prejuízos fiscais e bases negativas em períodos posteriores, pois não há mais que se falar em períodos posteriores”.

Como já demonstrado acima, ainda que haja Conselheiros que defendem o posicionamento da Recorrente, fato é que a CSRF firmou entendimento em sentido diverso, qual seja, o limite de 30% inserto nos artigos 15 e 16 da Lei 9.065/95, deve ser respeitado mesmo em caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, inclusive em caso de incorporação.

O E. STJ, por sua vez, firmou entendimento, em mais de uma ocasião, no sentido da legalidade da limitação de 30% do lucro líquido ajustado para fins de utilização dos prejuízos fiscais e bases negativas. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458, II, E 535, II, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA - IRPJ. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. ARTS. 42 E 58 DA LEI Nº 8.981/95. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. LIMITAÇÃO DE 30%. POSSIBILIDADE.

1. Inexiste ofensa aos arts. 458, inciso II, e 535, inciso II, ambos do CPC, quando o Tribunal de origem se pronuncia de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos, tendo o decisum se revelado devidamente fundamentado. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

2. Consoante consolidado na jurisprudência desta Corte, é legal o limite da compensação em 30% do lucro líquido tributável em um dado período de apuração em relação aos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores, nos termos dos arts. 42 e 58, da Lei nº 8.981/95, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Precedentes: AgRg no REsp 1027320/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 21/08/2008, DJe 23/09/2008; AgRg no Ag 935.250/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em

09/09/2008, DJe 14/10/2008; EREsp Nº 429.730 - RJ, Primeira Seção, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 9.3.2005.

3. Recurso especial não provido.

(REsp 1.314.207/SP, Relator Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 04/08/2015, DJe 12/08/2015) (grifamos)

Porém, de se ressaltar que, de fato, o E. STJ ainda não se manifestou frente à interrupção deste diferimento por encerramento das atividades da pessoa jurídica, como ocorre no caso de incorporação.

Essa situação, contudo, não nos permite concluir, como quer fazer crer a Recorrente, que o procedimento adotado pelo CNPJ incorporado, de se utilizar da integralidade do saldo de base negativa e prejuízo fiscal no momento da incorporação esteja totalmente de acordo com a jurisprudência do E. STJ. Ao contrário, a legalidade da norma resta patente, uma vez inexistir prazo para a utilização dos prejuízos fiscais e bases negativas, permitindo ao contribuinte, mesmo observando o limite, esgotar os saldos acumulados. O eventual acúmulo de prejuízos nas atividades do contribuinte, culminando com o encerramento de suas atividades, não autoriza, por si só, que o limite legal seja desconsiderado. Sobre esse ponto, veja-se decisão do E. STF no RE 344.994/PR:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS “A” E “B”, E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1.O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido.

2.A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum.

Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 344.994/PR, Relator Min. Marco Aurélio, Redator designado para o acórdão Min. Eros Grau, Pleno, julgado em 25/03/2009, DJe 02/04/2009) (grifamos)

Neste julgamento, veja-se o esclarecedor posicionamento da Exma. Min. Ellen Gracie:

“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, como a garantir sobrevivência de empresas ineficientes.

É 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 vigorante 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 a mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.”

Desta forma, como benefício fiscal, a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas poderia ser reduzida ou mesmo suprimida por lei posterior. Portanto, nada há de irregular quanto à observação, pela agente autuante, do limite de 30% para a utilização dos prejuízos fiscais e bases negativas do contribuinte no caso concreto.

#### **- Lançamento de multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão**

Defende a Recorrente que, nos termos do art. 132 do CTN, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão e que, com relação às multas,

deve-se averiguar o momento em que tal penalidade foi constituída, para então atribuir-se ou não a responsabilidade ao incorporador.

No caso concreto, entende a Recorrente que a multa foi lançada em 14.04.2008, enquanto a incorporação deu-se em 31.08.2006 e, desta forma, não poderia alcançar a empresa sucessora.

Deve-se observar, inicialmente, que se trata de autos de infração e de multa de ofício decorrente (75%) pela constituição de créditos tributários de IRPJ e CSLL devidos pela sucedida, decorrentes de fatos geradores ocorridos antes do ato de sucessão.

Destarte, se a lei excluísse as multas de responsabilidade dos sucessores, estaria instituído um permissivo legal para que empresas, por sucessivas transformações societárias, ficassem a salvo de imposições de multas por infrações à legislação tributária.

A melhor interpretação do art. 132 do CTN leva à conclusão que os sucessores respondem pelos créditos tributários constituídos até a data da sucessão, assim como pelos créditos tributários em constituição, bem como por aqueles que tiveram sua constituição iniciada após a data de sucessão, desde que relativos a fatos geradores surgidos até a referida data.

Assim, correto o entendimento que a Recorrente, na qualidade de sucessora, responda pelo principal (créditos tributários constituídos de IRPJ e CSLL), assim como pela multa decorrente por infração cometida pela sucedida. Em verdade, como a multa é de natureza pecuniária e, portanto, vinculada ao patrimônio da sucedida, permanece integrando o patrimônio sucedido e, portanto, também por este motivo, alcança a sucessora.

#### **- Utilização da Taxa SELIC**

Entende a Recorrente que não pode prosperar a cobrança dos juros moratórios mediante a utilização da Taxa Selic, uma vez tratar-se de taxa de juros remuneratórios, que visa a premiar o capital investido pelo aplicador em títulos da dívida pública federal. Portanto, não poderia ser aplicada como sanção, por atraso no cumprimento de uma obrigação.

Com a devida vênia, a aplicação da Taxa Selic no caso concreto decorre de lei e, desta forma, não pode ser desconsiderada por este Julgador.

Veja o disposto no art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96:

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

(...)

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

---

Art.5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

O afastamento da aplicação de um dispositivo legal em vigor é reservado exclusivamente ao Poder Judiciário, de tal forma que este Julgador não pode deixar de manter a aplicação da Taxa Selic no caso concreto.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário e ao recurso de ofício, mantendo íntegra a r. decisão recorrida, nos termos da fundamentação.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei