



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

Processo nº 16327.001394/2009-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.328 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2014
Matéria PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Recorrente COMPANHIA SECURITIZADORA DE CRÉDITOS FINANCEIROS
RUBI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL. BASE NEGATIVA DE CSLL. TRAVA LEGAL DE 30%. INCORPORAÇÃO. APLICABILIDADE.

Não há dispositivo legal que afaste a aplicação dos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 aos casos de extinção da pessoa jurídica por incorporação.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

Estende-se à sucessora a responsabilidade pela multa de ofício devida na hipótese de controle comum entre sucedida e sucessora. Aplicação da Súmula Carf nº 47.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter os créditos de IRPJ e CSLL lançados e os juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri, Marcio Frizzo e Helio Araujo, e, por unanimidade, manter a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva - Relator.

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

Autenticado digitalmente em 03/09/2014 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 03/09/2014 p

or EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA, A

ssinado digitalmente em 29/09/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 29/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Marcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Helio Eduardo de Paiva Araujo e Alberto Pinto Souza Junior

CÓPIA

Relatório

Trata a presente autuação de autos de infração de IRPJ e CSLL, respectivamente nos valores de R\$ 3.378.575,41 e R\$ 1.236.621,04, incluídos juros e multa regulamentar de 75%.

Pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. podemos extrair basicamente o seguinte:

- que a Contribuinte (COMPANHIA SECURITIZADORA DE CRÉDITOS FINANCEIROS RUBI) é sucessora por incorporação da COMPANHIA SECURITIZADORA DE CRÉDITOS FINANCEIROS BOAVISTA, conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária de 31/12/2004.

- que a BOAVISTA apurou Lucro Real, em sua declaração final de incorporação em 31/12/2004 que abrangeu o período de 01/01/2004 a 31/12/2004.

- que a BOAVISTA lançou em sua DIPJ, Ficha 09 A - Demonstração do Lucro Real, Linha 36 a título de "Outras Exclusões", o montante de R\$ 8.277.000,00 e de acordo com o LALUR tais exclusões estão relacionadas à compensação de Prejuízos Fiscais apurados em anos-calendário anteriores compensados pelo contribuinte.

- que de acordo com a autuante, os registros contábeis da Contribuinte evidenciaram que a BOAVISTA, em sua declaração final compensou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em limite superior ao previsto pela legislação.

- que a compensação de prejuízos fiscais é limitada a 30% do lucro líquido ajustado, descabendo qualquer alegação de hipóteses excepcionais sem qualquer embasamento legal.

- que foram efetuado os lançamentos que incidiram sobre a diferença compensada a maior na declaração final da empresa incorporada BOAVISTA.

- que a fiscalização recompôs as bases de cálculo do IRPJ e CSLL conforme demonstrativos de fl.57 para o período compreendido entre 01/01/2004 a 31/12/2004, apurando uma compensação indevida de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL no montante de R\$ 5.793.900,00.

- que, tendo o contribuinte encerrado suas atividades, apresentando declaração final em 31/12/2004, não se aplica a postergação do pagamento do imposto, em função da compensação indevida do prejuízo fiscal sem a obediência ao limite de 30%.

Cientificado das autuações em 18/12/2009, o Contribuinte apresentou impugnação tempestiva, acompanhada dos documentos de fls. 87 à 97, alegando *em*

preliminar, que a multa de ofício lançada não merece prevalecer, visto que a sua exigência contraria o art. 132 do CTN e o art. 207 do RIR/99, que determinam que o sucessor responde apenas pelos tributos devidos pelo sucedido.

- que a matéria é exclusivamente de direito, consistindo em definir se, nas situações em que a pessoa jurídica é extinta por incorporação, é cabível a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas sem observância da chamada "trava" de 30%.

- que diversas decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais entenderam não ser válida a aplicação do mencionado limite nos casos de extinção da pessoa jurídica. Transcreve algumas ementas neste sentido.

- que tendo havido extinção do Boavista em razão de sua incorporação pela Impugnante, não lhe pode ser negado o direito à compensação integral de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, pois, caso contrário, haverá perda desse direito.

- protesta por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de documentos.

A 10ª Turma da DRJ/SP1, por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

INCORPORAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95, ainda que em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação ou de qualquer outro motivo, por ausência de dispositivo legal neste sentido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

INCORPORAÇÃO. BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de bases de cálculo negativas de CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 9.065/95, ainda que em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação ou de qualquer outro motivo, por ausência de dispositivo legal neste sentido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos e contribuições como pela eventual multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida, mesmo que formalizados após a alteração societária, mormente se incorporadora e incorporada **encontravam-se sob controle comum.**

Intimado da decisão da DRJ em 18/01/2013 (sexta-feira), a Contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo, em 18/02/2013, reiterando os motivos expostos em sede de impugnação e aduzindo basicamente o seguinte:

- que a incorporação supracitada foi devidamente aprovada em Ata de Assembleia Geral Extraordinária, visando promover a reorganização societária.

- que o entendimento manifestado no acórdão recorrido diverge do entendimento exarado em diversas decisões do antigo 1º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entenderam não ser válida a aplicação da trava nos casos de extinção da pessoa jurídica, por incorporação, como é a hipótese dos autos.

- que este entendimento está estampado no acórdão n. 1103-00619, de 31.01.2012, proferido pela 3ª Turma Ordinária, 1ª Câmara, 1ª Seção do CARF, conforme a seguinte ementa:

"TRAVA" DE 30% PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS NA INCORPORAÇÃO.

A finalidade da "trava" de compensação não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais, mas manter ou aumentar o fluxo de caixa de arrecadação, tanto que se revogou o limite temporal de compensação. A regra de limitação quantitativa da compensação só tem sentido no tempo ("vida" da pessoa). Como o lucro é apurado segundo cortes temporais mais ou menos arbitrários, porém necessários, por imperativo de ordem prática a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais implica essa periodicidade (e a interperiodicidade). Diante da "morte" da pessoa jurídica, inclusive por incorporação, deixa de existir o conteúdo da regra limitadora da compensação quantitativa, pois deixa de existir a periodicidade e, assim, a interperiodicidade. Negar isso é contra o valor incorporado na regra de limitação quantitativa da compensação no tempo."

“Acórdão n.º 01-05100/CSRF, de 19.10.2004:

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal."

Acórdão n.º 01-04258/CSRF, de 2.12.2002:

"COMPENSAÇÃO PREJUÍZO E BASE NEGATIVA - No caso de incorporação, uma vez que vedada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada."

Acórdão n.º 101-95872, de 9.11.2006, da 1ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes:

"IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA. A lei não traz qualquer exceção a regra que limita a compensação dos prejuízos fiscais à 30% do lucro líquido ajustado. Entretanto, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados em anos subsequentes, como determina a legislação.

Neste caso, tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%."

Acórdão n. 107-09447, de 13.8.2008, da 7ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes:

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

Constitui pressuposto da aplicação da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas a continuidade das atividades do contribuinte e a paulatina apropriação dos prejuízos. Nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, com a conseqüente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador, vez que tal determinaria o fenecimento do direito do contribuinte."

Acórdão n. 101-96509, de 22.1.2008, da 1ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes:

"COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - "trava"- CISÃO - Em relação à parcela proporcional ao patrimônio líquido transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. Por essa razão, no balanço da cisão, a parcela do prejuízo proporcional ao patrimônio líquido transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30% do lucro líquido ajustado."

- que assim se verifica que a jurisprudência administrativa já acolheu inúmeras vezes a tese defendida pela recorrente de que em casos de extinção da pessoa jurídica, onde não mais se poderiam aproveitar os resultados negativos em períodos futuros, a "trava" não se aplica.

- que tanto a fiscalização, como o acórdão recorrido, partem do pressuposto de que, com base na literalidade dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95, o limite de 30% deve ser sempre observado, ainda que o contribuinte não possa aproveitar os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSL em períodos posteriores

- que a regra dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95, que apenas estabelecem limite percentual para compensação em cada período, sem pretender impedir a compensação integral, e sem prever expressamente qualquer exclusão da sua aplicação. E temos a regra do art. 33 do Decreto-lei n. 2341/87 conjugado com o art. 22 da Medida Provisória n. 2158-35/01, que vedam a transferência de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSL para a sucessora, igualmente sem exceção.

- que o silêncio dos art. 15 e 16 quanto à hipótese de cisão, fusão e incorporação não significa que esse dispositivo se aplique às referidas situações, mas, pelo contrário, que o legislador quis estabelecer o limite porcentual para a compensação apenas no caso de pessoas jurídicas em continuidade.

- que diante de todas essas considerações, forçoso concluir que a não pode ser negado o direito da BOAVISTA (sociedade incorporada pela recorrente) à compensação integral dos prejuízos fiscais e bases negativas da CSL, em virtude de sua incorporação.

- que em relação a manutenção da multa de ofício, o acórdão recorrido entendeu ser devida a multa pela recorrente em virtude de sua responsabilidade como incorporadora por infração praticada pela sociedade incorporada, conforme disposições contidas no art. 129 e no art. 132 do Código Tributário Nacional.

- que quando a sociedade incorporada pela recorrente deixou de observar a limitação de 30% na DIPJ relativa à incorporação, agiu de acordo com o entendimento manifestado pela jurisprudência administrativa conforme se vê nos diversos acórdãos transcritos.

- que a observância das normas contidas no artigo 100 do CTN exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

- que dessa forma, na hipótese de mantidas as exigências fiscais, deve ao menos ser cancelada a exigência da multa de ofício e os juros de mora e demais atualizações.

- que há diversos julgados do antigo Conselho de Contribuintes, no sentido de que o sucessor não responde pelas penalidades decorrentes de infrações cometidas pelo sucedido, nos casos em que o lançamento é formalizado depois da fusão, transformação ou incorporação. Confirmam-se:

Acórdão n. 101-96227, de 15.6.2007, da 1ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes:

"MULTA DE OFICIO - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após o evento sucessório."

Acórdão n. 108-08880, de 26.5.2006, da 8ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes:

"IRPJ - RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA - MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO - A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional, restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora."

- para que não reste dúvida de que esses acórdãos refletem o entendimento dominante da jurisprudência administrativa, a recorrente ressalta que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em diversas ocasiões, afastou a imposição da multa de ofício contra a pessoa jurídica incorporadora, conforme as ementas dos acórdãos n. CSRF/01-04187, de 14.10.2002, e CSRF/01-04408, de 24.2.2003, declaram que:

"CSSL - RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA - MULTA FISCAL PUNITIVA APOS A INCORPORAÇÃO.

A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-lei n. 1598/77, art. 5º), restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora." (grifos da recorrente)

- que a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais adotou esse mesmo entendimento no acórdão n. CSRF/02-03133, de 6.5.2008 e no mesmo sentido, a 1ª Turma da Câmara Superior, ao julgar o recurso interposto contra o acórdão n. 103-23428, de 17.4.2008, proferido nos autos do processo n. 10680.002472/2007-23, reviu o seu

entendimento anterior, mantendo aquela decisão, que havia afastado a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Confira-se:

"Por fim, é de se reconhecer a procedência da alegação da Recorrente sobre a ilegitimidade da incidência de juros moratórios equivalentes à taxa selic sobre a multa de ofício aplicada nos lançamentos.

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário interposto para rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e acolher em parte a preliminar de decadência e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para cancelar os lançamentos de IRPJ e CSLL e determinar a exclusão da incidência de juros moratórios equivalentes à taxa selic sobre a multa de ofício aplicada".

- que assim, conclui-se que a cobrança de juros sobre a multa de ofício, feita a partir do mês seguinte ao prazo de 30 dias para pagamento do auto de infração ou apresentação de impugnação, é manifestamente indevida, pela ausência de previsão legal expressa autorizando a referida cobrança, motivo pelo qual deve ser prontamente cancelada a sua cobrança.

- que demonstrada a inaplicabilidade da "trava" de 30% requer, o conhecimento e provimento do presente recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos do Decreto nº 70.235/72, razão porque dele conheço.

No mérito, a controvérsia trazida aos autos diz respeito à interpretação da legislação que impôs limites à compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores.

Em síntese, a Recorrente entende que a restrição quantitativa não implica a perda do direito à compensação de prejuízos e da base de cálculo negativa, mas mera transferência, indefinida, para períodos posteriores. E que, tendo havido extinção da Boavista em razão de sua incorporação pela Rubi, não lhe pode ser negado o direito à compensação integral de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, pois, caso contrário, haveria perda desses direitos, não se coadunando com as normas insertas nos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95.

Com a *máxima vênia* ao entendimento da DRJ, no sentido de que a norma de limitação de 30% do lucro líquido ajustado, para efeito de compensação de prejuízos fiscais, imposto pelo do artigo 15 da Lei 9065/1995, aplica-se indistintamente a todas as situações, ou seja, também nos casos de extinção, fusão e incorporação da pessoa jurídica, ouso dela discordar.

A compensação dos prejuízos apurados pela pessoa jurídica sempre foi admitido, sendo que a partir de 1995, com a edição da Lei n.º 8.981, de 20.1.1995, a compensação das bases negativas de IRPJ e CSLL passou a ser limitada ao montante de 30% do lucro tributável do exercício em que se realize a compensação, sem, todavia, ter qualquer limite temporal.

A seguir foi editada a Lei nº 9.065/95, que regulamentou a matéria nos seguintes termos:

"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 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário

subseqüentes, observado o limite máximo de redução de 30% (trinta por cento), previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995-"

Esclareça-se que a norma legal inserida no artigo 514 do RIR/99, estabelece que os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL da sociedade incorporada não podem ser aproveitados na sociedade incorporadora.

Assim, considerando a norma legal de compensação de prejuízos acima transcrita, mais a determinação prevista no artigo 514 do RIR/99, muitos entendem que a compensação de prejuízos fiscais de uma empresa incorporada somente seria admitida até o limite de 30% do lucro tributável apurado por ocasião do encerramento das suas atividades ocorrida no momento da incorporação.

Edson Vianna de Brito, em sua obra Imposto de Renda, Frase Editora, São Paulo, 1995, pp. 161, escreve:

"Este dispositivo estabelece uma base de cálculo mínima, para efeito da determinação do imposto de renda devido, através da fixação de um limite máximo de redução — por compensação de prejuízos fiscais — do lucro tributável apurado em cada ano-calendário. Em outras palavras, as pessoas jurídicas que detenham estoque de prejuízos fiscais apurados em anos anteriores passam a sujeitar-se a um imposto de renda mínimo, uma vez que o lucro tributável só poderá ser reduzido em no máximo trinta por cento.

Note-se, preliminarmente, que em nenhum momento, o texto legal cerceou o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994 com o lucro real obtido a partir de 1º de janeiro de 1995. Pelo contrário, ao fixar um limite máximo para compensação em cada ano-calendário, o dispositivo legal, em seu parágrafo único, faculta a compensação da parcela que seria compensável se não houvesse a limitação com o lucro real de anos-calendário subseqüentes."

Ao estabelecer o limite para a compensação dos prejuízos fiscais em 30% do lucro tributável, o legislador buscou constituir um resultado tributável mínimo para as pessoas jurídicas, garantindo assim um regularidade no recolhimento de tributos para a União. Porém o referido limite não objetivou eliminar, tampouco restringir o direito das empresas de compensação dos resultados negativos, visto que a norma legal assegurou esse direito, independentemente do prazo necessário para a compensação de todo o montante.

Aliás, foi nesse sentido a exposição de motivos da MP nº 998/95, convertida na Lei nº 9.065/95, publicada no Diário Oficial do Congresso Nacional de 14/06/1995 (fls. 3270):

"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 nº 812194 (Lei 8.981/95). 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."

O termo "*sem retirar do contribuinte o direito de compensar*", contida na exposição de motivos, deixa clara a vontade do legislador de afastar a aplicação da trava de

30%, autorizando a compensação integral de saldos negativos acumulados, por ocasião do encerramento das atividades de uma empresa.

Resta claro para mim que a legislação que limitou a compensação de prejuízos fiscais objetivou, exclusivamente, distender, no tempo, o aproveitamento de prejuízo, como forma de incrementar a arrecadação, sem, no entanto, retirar do contribuinte o direito de compensar.

Assim, o limite de 30% imposto para as compensações de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL somente se aplica aos casos em que a sociedade continua a existir, permitindo a compensação em períodos futuros.

No caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, como na hipótese de incorporação, ocorrida no presente caso, inexistirá forma de utilização dos saldos negativos nos anos subseqüentes como determina a legislação.

O fato é que, o direito à compensação existe sempre, até porque, se negado, estar-se-a a tributar um não acréscimo patrimonial, uma não renda, mas sim o patrimônio do contribuinte que já suportou tal tributação.

Assim, a compensação pelo contribuinte do prejuízo fiscal por ele suportado, não se trata, como entende alguns, de uma benesse e/ou favor concedida pelo poder público, mas sim de uma regra para evitar que se tribute uma não renda, ou seja, o próprio patrimônio do contribuinte.

Dessa forma, o limite de 30% ao direito de compensar não se aplica nesses casos, visto que, do contrário, estar-se-ia violando o disposto na referida lei e, com isso, retirando do contribuinte o seu direito à compensação, além de tributar seu próprio patrimônio.

Diversas Turmas do antigo Conselho de Contribuintes e do CARF, e a própria CSRF, confirmaram esse entendimento, em diversos julgados, garantindo o direito a compensação integral do saldo do prejuízo fiscal pela empresa incorporada com os lucros apurados no exercício de encerramento das atividades, senão vejamos:

"IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal." (Acórdão 107-09.243 de 05.12.2007).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Anual - calendário: 2003, 2004. Ementa: "TRAVA" DE 30% PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS NA INCORPORAÇÃO A finalidade da "trava" de compensação não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais, mas manter ou aumentar o fluxo de caixa de arrecadação, tanto que se revogou o limite temporal de compensação. A regra de limitação quantitativa da compensação só tem sentido no tempo ("vida" da pessoa). Como o lucro é apurado segundo cortes temporais mais ou menos arbitrários, porém necessários, por imperativo de ordem prática a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais implica essa periodicidade (e a interperiodicidade). Diante da "morte" da pessoa jurídica, inclusive por incorporação, deixa de existir o conteúdo da regra limitadora da compensação quantitativa, pois deixa de existir a periodicidade e, assim, a interperiodicidade. Negar isso é contra o valor incorporado na regra de limitação quantitativa da

auferido no encerramento do exercício) e, ainda, desde que inexistente qualquer contestação fiscal acerca do *quantum* e da natureza dos prejuízos fiscais e bases negativas.

Partindo dessas considerações e analisando o caso concreto, verifico que não há no Auto de Infração, no Termo de Verificação Fiscal ou na Decisão da DRJ quaisquer considerações sobre a inexistência ou artificialidade da operação de incorporação, tampouco é contestada a natureza do prejuízo fiscal ou eventual transferência às avessas desse prejuízo para a sucessora. Segundo argumenta a recorrente, a incorporação se deu em razão de um plano de reorganização dentro do mesmo grupo empresarial, o que tampouco foi contestado pela fiscalização.

Nessas condições, entendo que não é aplicável a limitação para a compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL imposta pela Lei nº9.065/95 no caso de encerramento de atividades da pessoa jurídica em decorrência da sua incorporação.

Da responsabilidade do sucessor quanto à multa de ofício

Tendo dado provimento ao recurso não haveria necessidade de adentrar nesta matéria, porém a análise para o caso de ser vencido no mérito.

Em convergência com reiteradas manifestações deste E. Conselho, adoto a linha de raciocínio que a responsabilidade da sucessora, nos termos do art. 132 do CTN, restringe-se ao tributo não pago pela sucedida, dele não fazendo parte a multa.

Cito o Acórdão n. 101-94.480, de 28/01/2004, cuja ementa tem a seguinte redação:

"RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES.

O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após a incorporação."

E o Acórdão de n 101-93.582, assim ementado:

"RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES.

Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa. Inteligência dos arts. 3.º e 132 do CTN.» Decisão do STF no RE n.º 90.834-MG, relator o Ministro DJACI FALCÃO, RTJ n.º 93, pág. 862)."

Nesse sentido, peço vênia para transcrever trechos do voto proferido pela ilustre Conselheira Maria Tereza Martinez López, no Acórdão nº 202-19.436, de 05/11/2008.

"O CTN reserva um capítulo específico à responsabilidade tributária (Capítulo V), dentre os inseridos no título da obrigação tributária. Composto pelos arts. 128 a 138, pode ser dividido em três partes: A primeira envolve uma disposição geral (art. 128), que em verdade dispõe mais especificamente sobre a responsabilidade por substituição tributária ou responsabilidade originária, em que o substituto é eleito em lugar do contribuinte de antemão, antes da ocorrência do fato jurídico tributário, nos termos em que a lei estabelecer; a segunda trata da responsabilidade tributária por transferência ou supletiva 3, relativa aos sucessores (arts. 129 a 133) e aos terceiros enumerados no art. 134 do CTN, em que os responsáveis somente assumem a

responsabilidade tributária em virtude de fatos posteriores ao surgimento da obrigação tributária; a última se refere à responsabilidade por infrações, tratadas nos arts. 136 a 138.

Interessa, na presente análise, a responsabilidade tributária por transferência, enquadrada como sujeição passiva indireta, regulada pelos arts. 129 a 135 do CTN. Mais especificamente a responsabilidade dos assim chamados sucessores (art. 132). No caso específico, a figura da incorporação.

Nesse contexto, é de suma importância transcrever o disposto no art. 132 assim redigido:

Art. 132 A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Uma primeira conclusão, não sujeita a contestação, quer doutrinária ou jurisprudencial, é a de que o "*tributo*" será sempre devido pela pessoa jurídica que resultar de incorporação. Isto porque a lei assim expressamente o diz.

O CTN construiu sua sistematização em torno do art.3º, o qual define o tributo como: "*uma prestação pecuniária compulsória, em moeda (...), que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei...*". É importante ressaltar, pela própria dicção legal, o que não é tributo, ou seja: tributo não é sanção decorrente de ato ilícito. Em consequente, toda vez que o contribuinte efetuar um pagamento aos cofres públicos por ter cometido um ilícito, tal prestação não constitui tributo, mas multa. E multa não é tributo.

Por outro lado, a *contrariu sensu*, caberia a indagação de saber como o legislador, contrariando o art. 3º do CTN, classifica a penalidade pecuniária como uma espécie de obrigação tributária. Isto porque, o § 3º do art. 113 do CTN, ao dizer que "*a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*" traz de forma contraditória o disposto na regra principal estabelecida pelo art. 3º. Em outras palavras, o art. 3º descarta a sanção como tributo para, depois, o art. 113, § 3º, do CTN transformar a pena pecuniária advinda da inobservância de uma obrigação legal, em obrigação tributária. Nesse embate, esta Conselheira fica na sistematização construída pelo art. 3º do CTN, regra matriz do ordenamento básico do próprio código tributário.

A incorporação é de direito a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra sociedade. Em consequência dessa absorção extingue-se a sociedade incorporada, sucedendo-lhe, em todos os direitos e obrigações, a sociedade incorporadora.

A operação de incorporação pode ser realizada entre sociedades que tenham controle societário comum (dentro do mesmo grupo econômico) ou que não tenham vínculo algum, como é o caso dos autos.

Em se tratando de responsabilidade tributária, as expressões utilizadas no CTN, numa interpretação literal, devem ser lidas como se referindo aos seguintes valores:

- "*crédito tributário*" engloba todos os valores concernentes à obrigação tributária: além do valor do tributo (principal), o dos juros e o das penalidades (multa de mora ou de ofício);

- "*tributo*" quer dizer valor principal, com inclusão dos juros de mora (mas não das penalidades), se o recolhimento for efetivado após o prazo de vencimento (os juros são aplicados em decorrência da mora, simplesmente, não se confundindo com penalidade) e;

- "penalidade" refere-se à multa de ofício ou à multa de mora (uma ou outra), embora saibamos que outras penas, como a de apreensão e perdimento de mercadoria também são utilizadas, em menor grau.

De forma didática, confira-se especificamente as expressões utilizadas no Código Tributário Nacional, pelo legislador:

- os arts. 128, 129, 130, 135 - CTN - crédito tributário;
- os arts. 131, 132 e 133- CTN Tributo;
- o art.134 - CTN penalidades de caráter moratório.

Em se tratando de imposição de multa, imprescindível a obediência ao princípio da legalidade e o da tipicidade, que se completam como instrumento de defesa da liberdade humana. Onde o legislador não faz referência, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Feitas as considerações acima, pode-se dizer que, como regra geral, a denominação "*tributo*" inserida no art. 132 do CTN não é extensiva à multa.

Há de se observar haver hipóteses em que o sucessor responde ou não pela multa. Para tanto, importante se dividir a matéria em três tópicos:

"i- créditos tributários definitivamente constituídos, isto é, as dívidas fiscais anteriores à sucessão;

ii- créditos tributários em curso de constituição, ou melhor, as dívidas fiscais que estavam sendo apuradas ou lançadas no momento da sucessão; e

iii- créditos tributários constituídos depois da sucessão, ou seja, as dívidas constituídas posteriormente à data da sucessão, embora originárias até a sucessão."

Interessa-nos o grupo (iii) porque o início da fiscalização é posterior à incorporação. Neste grupo estão representados os créditos tributários constituídos depois da sucessão, ou seja, as dívidas constituídas posteriormente à data da sucessão, embora originárias até a sucessão.

A jurisprudência dos tribunais superiores e de parte dos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, na interpretação do art. 132 do CTN, é pacífica no sentido de que a transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada (constituída) antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora. Como pré-mencionado, não é o caso ora analisado, porque o início da fiscalização é posterior à incorporação.

A responsabilidade não se presume, deve ser expressa. Se não há previsão, responsabilidade não há. Portanto, em se tratando de responsabilidade da sucessora, nos termos do art. 132 do CTN, restringe-se ao tributo não pago pela sucedida, dele não fazendo parte a multa.

Sendo assim, neste item, daria provimento ao recurso para afastar a multa de ofício, uma vez que no presente caso a incorporação se deu em 31/12/2004 e a multa foi lançada somente em 18/12/2009.

Porém, no presente processo, há ainda que se observar que ambas as empresas, sucessora e sucedida, encontravam-se, à época da incorporação, sob controle da mesma pessoa jurídica, o Banco Bradesco S/A, CNPJ 60.746.948/0001-12, conforme preenchimento da Ficha 49, da DIPJ 2005 da Rubi (fl.100) e da Boavista (fl. 50).

Nesse caso, adoto a jurisprudência e a decisão da DRJ, no sentido de entender que neste caso não pode ser afastada a responsabilidade do sucessor, já que foi aprovada inclusive a Súmula CARF nº 47, neste sentido:

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.

Conforme ementas a seguir:

MULTA DE OFÍCIO - INCORPORAÇÃO - SUCEDIDA E SUCESSORA PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO - ADMISSIBILIDADE -

Na situação em que sucedida e sucessora constituem empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, esta última responde pelos créditos tributários

constituídos posteriormente à incorporação, inclusive em relação à multa de ofício lançada. Inaplicável, no caso, o princípio de que a pena não pode passar da pessoa do infrator. (Acórdão 105-16618 de 12/09/2007)

Do juros sobre à multa

Em relação ao juros sobre a multa, entendo que não há, norma tributária que respalde a incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

O artigo 61 da Lei 9.430/96, que exige os juros SELIC, assim dispõe:

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.

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

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do 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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Pela leitura do artigo de Lei, se vê que os juros SELIC incidem apenas sobre o valor do tributo devido, não incluindo aí qualquer tipo de multa.

Como não se aplica a Lei Ordinária especificamente, ao juros sobre a multa, cumpre-nos analisar a aplicabilidade do artigo 161 do Código Tributário Nacional.

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

"§1o. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês." (grifo meu).

O alcance do "crédito" referido nesse artigo poderia causar dúvida. Seria o "crédito tributário" lato sensu, no contexto do artigo 142 do CTN, que compreende o valor principal do tributo e as penalidades em geral, ou seja, as multas, ou seria apenas o valor principal do tributo? Em minha leitura entendo, trata-se apenas do valor principal do tributo.

A própria redação do artigo 161 determina que sobre o valor do "crédito" incidem os juros "sem prejuízo da imposição das penalidades", ou seja, as multas.

Se a expressão "crédito" já incluísse as multas, como elas poderiam ser posteriormente prejudicadas ou mais uma vez adicionadas à cobrança? Não seriam prejudicadas ou acrescidas mais uma vez e não haveria necessidade de explicitar que as penalidades poderiam ser cobradas além dos juros.

Haveria necessidade do legislador expressamente consignar que os juros sobre o principal não impedem a cobrança dos mesmos sobre as multas.

Tanto essa é a melhor interpretação do artigo que não incidem juros sobre a multa de mora. Se a multa fizesse parte do "crédito", não faria sentido incidir juros sobre a multa de ofício e não incidir sobre a multa de mora.

Porque haveria incidência apenas de juros sobre a multa de ofício, que tem a mesma natureza sancionadora da multa de mora? Claro que ou se incluem ambas as multas no escopo do artigo 161 ou se excluem ambas, não dá para meio aplicar um artigo de Lei.

O Superior Tribunal de Justiça já entendeu que a multa é infração pelo descumprimento da obrigação tributária principal e os juros são indenização da mora, tendo naturezas diferentes, senão vejamos o julgamento da Segunda Turma do STJ, quando do julgamento do agravo regimental no agravo de instrumento, nº 2009/0080006-7:

*TRIBUTÁRIO – (...) - CUMULAÇÃO DOS **JUROS DE MORA E MULTA MORATÓRIA** – (...) 3. Os **juros** de 1% ao mês incidem sobre os valores reconhecidos em sentenças, cujo trânsito em julgado ocorreu em data anterior a 1º.01.1996, porque, a partir de então, passou a ser aplicável apenas a taxa SELIC, instituída pela Lei n. 9.250/95, desde cada recolhimento indevido. Precedente: EREsp 463167/SP, Rel. Min. Teori Zavascki. 4. É pacífica a possibilidade de **cumulação dos juros de mora e multa** moratória, tendo em vista que os dois institutos possuem natureza diversa (artigo 161, do CTN). 5. A apresentação, pela agravante, de novos fundamentos não aventados nas razões de recurso especial representa inovação, vedada no âmbito do agravo regimental.*

Agravo regimental improvido

A decisão do STJ corrobora minha leitura do artigo 161 pela qual ele simplesmente diz que podem ser cobrados os juros e também as multas, sobre o principal do tributo devido.

O Superior Tribunal entende ainda que a multa de mora tem a mesma natureza de sanção da multa de ofício, conforme se vê pelo julgamento do Recurso Especial nº 199800412662, julgado em 18/05/1999 pelo STJ:

IV - A multa moratória foi concebida como forma de punir o atraso no cumprimento das obrigações fiscais, tornando-o oneroso. Seu escopo final é intimidar o contribuinte, prevenindo sua mora. Inegável sua natureza punitiva. O ressarcimento pelo atraso fica por conta dos juros e eventual correção monetária.

Aliás, os juros satisfazem o custo de oportunidade da arrecadação tributária no tempo em mora, têm natureza indenizatória. Já a multa compensa e satisfaz a infração tributária como um todo, inclusive a mora, e tem natureza punitiva.

Vide manifestação do STJ no julgamento do Recurso Especial nº 2006/0075038-2, que determinou o seguinte:

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO – (...) - TAXA DE JUROS. 1. A cumulação de multa e juros de mora não configura bis in idem. Estes são devidos para compensar a perda financeira decorrente do atraso do pagamento, enquanto a multa tem finalidade punitiva ao contribuinte omissis(...)

Não é cabível portanto agravar a multa com juros, pois a multa já é punição pela mora.

Para fins cíveis, esse tipo de cumulação de encargos já foi rechaçado pelo STJ no agravo regimental nº 1138480/SC, no qual foi Relator o Ministro RAUL ARAÚJO FILHO, da Quarta Turma, quando determinou que os princípios de proporcionalidade da pena devem aplicar-se semelhantemente na esfera tributária. O STJ decidiu que o devedor em atraso só deve pagar: (1) os juros remuneratórios a taxas de mercado sobre o valor do bem ou dinheiro emprestados, pelo prazo alongado do empréstimo; (2) os juros moratórios de no máximo 1% ao mês, não capitalizados, para indenizar o credor pela mora; (3) a multa punitiva pela omissão do devedor, no caso, de no máximo 2% (conforme Código de Defesa do Consumidor). A multa é penalidade e pune a omissão como um todo, implicando a ausência de pagamento e o atraso. Sobre a multa não se acumulam juros, sendo isso considerado cobrança ilegal de encargos.

No caso da esfera tributária, sobre o valor do tributo devido e não pago são devidos os juros SELIC, que já indenizam o Estado pela mora e correção monetária. Além disso é devida, neste caso específico em discussão, a multa de ofício, que já pune o não pagamento do tributo e o atraso no pagamento contido nessa omissão. Sobre a multa não se acumulam novos juros, o que seria cobrança ilegal de encargos à semelhança da proporcionalidade aplicada em esfera cível.

Entendo que a multa de ofício pelo não pagamento de tributo devido não é obrigação tributária principal *strito sensu*.

Há, nessa linha de raciocínio, o crédito tributário lato senso consoante o artigo 142 do CTN, que inclui as penalidades em geral, e o crédito tributário principal, que inclui apenas o valor do tributo ou da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória.

O artigo 161 refere-se portanto ao pagamento de juros compensatórios pela mora do “crédito” principal, qual seja: o valor do tributo ou da obrigação acessória que foram frustrados em tempo pretérito. Tanto que o artigo 161 depois esclarece que, independentemente da incidência dos juros sobre o “crédito” principal, depois podem ser exigidas as demais penalidades cabíveis, quais sejam, as multas de ofício sobre o não pagamento do tributo devido!

É essa a leitura natural que o Novo Código Civil fez do Código Tributário Nacional quando dispõe em seu artigo 406:

"Art. 406. Quando os juros moratórios não forem convencionados, ou o forem sem taxa estipulada, ou quando provierem de determinação da lei, serão fixados segundo a taxa que estiver e vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional."

Com base nesse artigo do Código Civil, os juros moratórios são fixados na esfera jurisdicional cível em 12% ao ano, ou seja, 1% ao mês como diz o Código Tributário Nacional, sem que incidam juros compensatórios sobre juros compensatórios ou sobre multas quaisquer, definidas em Lei, no próprio Código Civil, ou em contrato. Na Jornada de Direito Civil promovida pelo Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal (CJF), sob a coordenação científica do Ministro Ruy Rosado de Aguiar Jr., do Superior Tribunal de Justiça, juristas editaram o seguinte enunciado, antes da revogação do artigo 192, parágrafo 3º, pela Emenda Constitucional nº 40/03:

"Enunciado 20: A taxa de juros moratórios a que se refere o artigo 406 é a do artigo 161, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, ou seja, 1% (um por cento) ao mês". (ROSSET, Rafael Guimarães, SILVA, Edson Roberto, O Código Civil e o Cômputo dos Juros Moratórios.

Em relação a jurisprudência administrativa a matéria gera discussões e continua indefinida, mas acompanho o entendimento de que não é cabível a aplicação do juros sobre a multa de ofício, conforme ementa a seguir:

"INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício."

(Acórdão nº 101-96.607, da antiga Iª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; Rei. Cons. João Carlos de Lima Júnior; sessão de 6.3.2008).

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic

sobre a multa de ofício. vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício."

Destarte, há que se afastar a aplicação da Taxa SELIC sobre a multa de ofício exigida em conjunto com o imposto devido.

Em face do exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo de Andrade – Redator designado

No presente caso, a despeito dos valiosos argumentos esposados no voto do ilustre Conselheiro Relator, este restou vencido nas seguintes matérias: a) compensação integral do prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no caso de extinção por incorporação; b) juros sobre a multa de ofício imposta. No que tange à matéria relativa à aplicação da multa de ofício à sucessora o ilustre Relator restou vencedor à unanimidade, acatando aplicação da Súmula Carf nº 47, posto que no caso havia controle societário comum entre sucessora e sucedida.

Neste sentido, tendo-me filiado à corrente vencedora das matérias acima e designado redator destas matérias, passo a esposar meu pensamento.

a) Compensação do Prejuízo Fiscal e da Base Negativa de CSLL acumulados em caso de extinção da pessoa jurídica por incorporação

A limitação para compensar prejuízo fiscal e base negativa de CSLL apurados a partir do ano-calendário de 1995, cumulativamente com aqueles apurados até 31/12/1994, até o limite máximo de trinta por cento (30%) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do IRPJ e da CSLL tem origem nos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

Referidos dispositivos são específicos, estão vigentes, e não abrem possibilidade para cogitar-se de exceções à regra por eles estabelecida. Somente este argumento já seria bastante para determinar a aplicação do dispositivo em tela. A este respeito, no mesmo sentido:

Acórdão nº 101-93438 – Relator: Conselheira Sandra Maria Faroni

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS- A regra legal que estabeleceu o limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos não contém exceção para as empresas que sejam objeto de incorporação.

Mas há outras questões que cercam a matéria. A idéia de que no caso de extinção por incorporação a regra não se aplicaria encontra abrigo no Postulado da Continuidade das Entidades¹, pelo qual a entidade é destinada a operar por um longo período de tempo. Todavia, em primeiro lugar, vale constatar que tal postulado não está encartado na Constituição, no seletor grupo de princípios constitucionais tributários, e, assim, não possui, pois, força para afastar dispositivos de lei que fossem com ele incompatíveis, ainda que fosse possível a este colegiado passar ao largo do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

¹ "Para a contabilidade, a Entidade é um organismo vivo que irá viver (operar) por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências em contrário...". IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). 6ªed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 55-56.

Por outro lado, não há violação ao art. 43 do CTN e ao conceito de renda pelo fato de ser aplicada a limitação no caso de extinção de pessoa jurídica. Isto porque o conceito de renda é limitado pela noção de fluxo, ou seja, pelo acréscimo patrimonial auferido por período de tempo. E a noção da tributação da renda acata a periodicidade trimestral ou anual para apurar tal acréscimo, de modo que resultados anteriores são estranhos ao período de apuração em comento e somente se prestam à idéia de consumação do próprio patrimônio se abandonarmos a idéia de fluxo no tempo para analisarmos a história da pessoa jurídica. De outra forma, somente esta idéia ganha relevo se nos esquecermos de que renda é acréscimo patrimonial por período de tempo. Isto porque o tempo que serve de parâmetro para tal apuração deve ser abandonado para que se possa imergir na história da pessoa jurídica e nos seus diversos resultados passados, esquecendo-se completamente do período em que a tributação se dá.

Por última análise, ainda, embora renda não se confunda com patrimônio, é a Lei quem a define em seus contornos, e neste aspecto particular não se vê qualquer lesão ao conceito de renda, porquanto nenhuma norma específica que defina os contornos da tributação da renda fica violada pela aplicação do art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. Caso se insista não na violação do conceito de renda veiculado no art. 43 do CTN mas na violação de um conceito constitucional de renda, tal análise não poderia ser feita por este colegiado, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

À toda evidência, trata-se de um caso de equidade legal, em que o legislador confere um tratamento de benefício fiscal à pessoa jurídica que não consegue bem se organizar em seus negócios, facultando que possa reduzir o lucro com o prejuízo dos períodos em que os negócios não lhe foram vantajosos. Benefício este, aliás, já por demais concessivo nos seus exatos limites, vez que, v.g., não se estende aos profissionais autônomos que são tributados na pessoa física, e estão em situação equivalente.

A questão foi muito bem trabalhada no minucioso voto da Ministra Ellen Gracie, no julgamento do RE 344.994/PR, após os votos dos Ministros Eros Grau e Nelson Jobim, que atestaram verem-se diante de um caso de benefício fiscal, vejamos:

É apenas por benesse da política fiscal – atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade de criação e manutenção de empregos - que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento de 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 mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

Veja-se que nas hipóteses em que o legislador quis mitigar a limitação o fez expressamente, como no caso do produtor rural. Neste diapasão, vale a leitura do voto do ilustre Conselheiro Alberto Pinto, no acórdão nº 9101-001.337, proferido em 26/04/2012, nos autos do PA 11065.001759/2007-56, pela 1ª turma da CSRF, responsável pela mudança de jurisprudência experimentada por aquele colegiado, *verbis*:

Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados,

com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.

Desta forma, inexistente previsão legal para amparar o pedido, voto para negar provimento ao recurso nesta matéria.

b) Juros sobre a multa de ofício imposta

Dispõe expressamente o art. 61 da Lei nº 9.430/96 (abaixo descrito) que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos, serão acrescidos de multa de mora.

Prescreve, ademais, o §3º que sobre tais débitos (a que se refere o artigo) incidirão juros de mora calculados à taxa Selic (nos moldes do §3º do art5º), exceto no mês do pagamento (em que é cobrado o percentual de 1%).

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. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

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

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do 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. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)

Ora, a expressão *débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições* no caso de crédito tributário constituído por auto de infração há de incluir necessariamente os tributos e contribuições lançados, mas também a multa de ofício lançada.

Em primeiro lugar, porque a multa de ofício *efetivamente decorre* de tributo ou contribuição, ou mais especificamente, do *inadimplemento* relativo a seu recolhimento, que pode estar cumulado ou não com alguma situação que agrave este mero fato, como a existência de dolo, fraude ou simulação, ou mesmo de desatendimento de requisição formulada pela autoridade fiscal para prestação de esclarecimentos.

Em segundo lugar, porque o débito para com a União decorrente de tributo e contribuição é *débito tributário*, ou seja, consigna o dever do sujeito passivo com a União equivalente, em termos patrimoniais, ao direito da União para com ele, denominado *crédito tributário*. E o *crédito tributário*, consoante nossa legislação, além de incluir a penalidade

pecuniária, deve ser corrigido por juros de mora calculados à taxa Selic, consoante prescreve a nossa legislação. Vejamos.

O conceito de *débito* liga-se invariavelmente ao âmbito obrigacional, sendo este um dos elementos constitutivos da obrigação. Washington de Barros Monteiro² assenta que o *vínculo jurídico*, como elemento constitutivo da obrigação, se divide em *vínculo espiritual*, constituído pelo comportamento de satisfazer pontualmente a obrigação, e *material*, constituído pelo poder que a lei dá ao credor que não foi satisfeito, de acionar o devedor, promovendo a execução forçada de seus bens. Tais conceitos equivalem ao que os juristas alemães denominaram *Schuld* (dever de prestar) e *Haftung* (responsabilidade).

No caso da obrigação tributária, a doutrina não divergiu de tais escólios. Paulo de Barros Carvalho³ consignou que a obrigação tributária é relação jurídica de cunho patrimonial, envolvendo sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la, instalada a contar de um enunciado factual, situado no conseqüente de uma norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico tributário. Diz, ainda, o eminente jusfilósofo que o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir a prestação (crédito) pode ser representado por um vetor com a mesma direção, mas de sentido contrário àquele que representa o dever subjetivo (dever jurídico) de cumprir a prestação (débito).

Assim, resulta disso que o débito para com a União (tributário) corresponde em valor patrimonial ao *crédito tributário* a que faz jus aquela. E este crédito é relativo ao direito da União contra o sujeito passivo, mas está umbilicalmente vinculado ao débito do sujeito passivo contra a União, que é seu dever de adimplir o *crédito tributário* (representados por vetores de mesma direção e sentido contrário)

Pois bem. Com tais conclusões, devemos passar à leitura do direito tributário entre nós positivado para ver que o legislador efetivamente incluiu em tal conceito a noção de penalidade pecuniária.

A primeira demonstração disto é encontrada no art. 113 do CTN, em que é dito que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo *ou penalidade tributária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*.

Ora, de tal preceito duas assertivas devem ficar firmadas: a) a penalidade pecuniária está inserida no conceito de obrigação tributária principal; b) a extinção do crédito faz extinguir também a obrigação tributária principal que a constituiu; c) por derivação lógica, se a extinção do crédito promove, também, a extinção da obrigação, então o crédito (tributário) inclui, também, os valores devidos a título de penalidade pecuniária.

No art. 139 o Código, ao abrir exceções para o destino siamês de obrigação e crédito (circunstâncias que modificam o crédito, sua extensão ou efeitos ou excluem sua exigibilidade) reafirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Assim, de posse de tais enunciados, e dada uma primeira confirmação no próprio texto legal complementar, vê-se despida de sentido a afirmação no sentido de que o crédito tributário não inclui a multa de ofício.

Tal linha de pensamento é mantida no art. 142, quando, ao falar da *constituição do crédito tributário*, o legislador condiciona sua criação pelo lançamento, determinando à autoridade que consigne no ato administrativo a proposição da penalidade cabível. Tal penalidade cabível, como sabemos, não é simplesmente proposta mas também imposta pela autoridade lançadora no documento que constitui o lançamento, vez que não há

² Washington de Barros Monteiro, in Curso de Direito Civil, p.25, 37ªed.

³ Paulo de Barros Carvalho, in Direito Tributário Fundamentos Jurídicos da Incidência, 1998, Saraiva, p.180/182.
Documento assinado digitalmente em 03/09/2014 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 03/09/2014 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 29/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

repartição de competência entre as autoridades fiscais na hierarquia funcional quanto a este ponto.

E porque mandaria o legislador incluir a penalidade incluída no lançamento – instrumento por excelência destinado à *constituição do crédito tributário*, se não pertencesse ao crédito tributário?

A questão doutrinária relativa à inclusão da penalidade pecuniária no conceito de crédito tributário é relevante sob o ponto de vista científico. Porém, o direito positivo prescreve em sentido oposto. E não apenas pontualmente, mas em diversos pontos, todos em uníssono, conforme vimos acima.

Mas há mais prescrições seguindo esta mesma linha (e, portanto, confirmações disso). O art. 201 do CTN afirma que a dívida ativa tributária é constituída pelo crédito tributário (crédito dessa natureza), depois de esgotado o prazo para cobrança administrativa.

E o art. 2º da Lei de Execuções Fiscais, à semelhança do que já dispunha o art. 202 do CTN, manda incluir no termo de inscrição da Dívida ativa o *valor originário da dívida tributária* (o qual, portanto, contém todos os valores já consignados no crédito tributário, conforme o art. 201), bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. Ou seja, permite o cálculo de juros de mora sobre os valores que já constavam do crédito tributário e foram transformados em dívida ativa tributária (os quais, por óbvio, incluem a multa de ofício).

Por tudo o que se disse acima, não há como insistir na alegação que a inclusão da penalidade pecuniária não foi quista pelo legislador, já que em diversos pontos tal linha prescritiva é tomada e retomada, sempre no mesmo sentido, com a efetiva inclusão da rubrica no gênero crédito tributário. A discussão científica, como disse, é relevante, mas no Estado de Direito impera a Lei, sendo a doutrina, no dizer de Paulo de Barros Carvalho⁴, uma sobrelinguagem em relação ao direito positivo, com função descritiva, e não prescritiva.

No que tange à autorização em lei complementar para a cobrança deve-se lembrar que a taxa de 1% prescrita no §1º do art. 161 do CTN admite exceções, desde que veiculadas por Lei, que é a condição presente, em que o estabelecimento do cálculo à taxa Selic se dá por meio do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

No que tange à extensão da base de incidência dos juros, estabelece o *caput* do art. 161 que incidirão eles sobre o *crédito* (naturalmente, o tributário). Diz o preceito legal que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...* E como já dito e repisado acima, a expressão *crédito* necessariamente inclui as penalidades pecuniárias (e, portanto, a multa de ofício lançada).

Assim, considerando tudo o quanto foi exposto, voto para negar provimento ao recurso nesta matéria, mantendo-se a cobrança dos juros, calculados à taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada.

CÓPIA