



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

Processo n° 16643.000304/2010-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 9101-002.192 – 1ª Turma
Sessão de 20 de janeiro de 2016
Matéria COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS NA INCORPORAÇÃO E JUROS SOBRE MULTA
Recorrente ABRIL COMUNICACOES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%.

Dispõe a legislação que na apuração do lucro real, poderá haver o aproveitamento da base negativa mediante compensação desde que obedecido o limite de trinta por cento sobre o lucro líquido. Eventual encerramento das atividades da empresa, em razão de eventos de transformação societária, como a incorporação, não implica em exceção ao dispositivo legal, a ponto que permitir aproveitamento da base negativa acima do limite determinado.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa isolada, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto ao conhecimento, por unanimidade de votos, conhecer o recurso conhecido. Quanto ao mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso no tema Trava de 30%, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa (Relatora), Luís Flávio Neto, Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez e no tema Juros de Mora sobre a Multa de Ofício, por maioria de votos, negar provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa (Relatora) e Luís Flávio Neto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Mendes Moura.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal de Araújo, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocada), Maria Teresa Martínez López (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de CSLL pela compensação de prejuízo fiscal, à ocasião da incorporação da Tevecap pela Abril Comunicações S/A em 2007, sem a observância do limite de 30% (trinta por cento) (fls. 298/337 – volume 2), com a imposição de multa de 75%. À ocasião a Abril Comunicações S/A foi identificada como sujeito passivo, com fundamento no artigo 132, do Código Tributário Nacional. O IRPJ foi lançado em processo distinto (nº 16643.000303/2010-87), que será apreciado nesta mesma sessão de julgamento.

A Delegacia da Receita Federal em São Paulo acolheu parcialmente a impugnação administrativa apresentada (fls. 1.135/1.151), em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da

extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

RECEITA INCORRETAMENTE RECONHECIDA EM 2007. EXCLUSÃO.

Exclui-se da base de cálculo do IRPJ receita auferida em 2004 e incorretamente reconhecida pelo contribuinte no ano-calendário 2007, conforme ficou demonstrado no processo nº 19515.004172/2009-27.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

MULTA DE OFÍCIO. EMPRESA INCORPORADORA.

O sucessor por incorporação responde pela multa de ofício decorrente de infração cometida pela sucedida quando se tratar de empresas do mesmo grupo econômico, ainda que lançada posteriormente ao evento societário, já que tinha conhecimento prévio da situação que levou à autuação fiscal.

A impugnação foi acolhida quanto a um ajuste efetuado por força da decisão no processo nº 19515.004172/2009-27.

A Abril Comunicações apresentou recurso voluntário, alegando (i) a possibilidade de compensação integral do prejuízo fiscal e bases negativas na hipótese de extinção da pessoa jurídica; (iii) a violação ao artigo 100, III, na exigência de multa, tendo em vista que as práticas reiteradas de autoridades administrativa serviriam de diretrizes para interpretação de regras fiscais; (iv) a impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa.

A 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara deste Conselho negou provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário, em acórdão cuja ementa se transcreve a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

RECURSO DE OFÍCIO. RECEITAS TRIBUTADAS EM OUTRO EXERCÍCIO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Comprovado que a autuação considerou na base de cálculo do IRPJ receitas que foram tributadas em outro exercício, em lançamento constante de processo administrativo já transitado em julgado, correta a exclusão desses rendimentos pela decisão recorrida.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITAÇÃO DE 30%. EXERCÍCIO DE ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, poderá ser compensada 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. Não há previsão legal que permita a compensação de bases de cálculo negativas acima desse limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO POR OBEDIÊNCIA À PRÁTICA REITERADA OU ERRO DE PROIBIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes ou do CARF, ainda que majoritária, não pode ser considerada como prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas, pois decorre de decisões que apreciaram atos dessas autoridades que negaram o direito. O conceito de “erro de proibição” não serve para excluir a multa de ofício básica de 75%, porque o art. 136 do CTN determina que, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo quanto da penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, e, portanto, envolve tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária. Como consequência, é legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre todo o crédito tributário, o que inclui o valor da multa de ofício proporcional, não paga no vencimento. Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Negado.

A Abril Comunicações S/A apresentou embargos de declaração alegando omissão e obscuridade no acórdão. Estes embargos foram rejeitados por Despacho de fls. 1.604/1.609, proferido pelo Presidente da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara deste Conselho.

Sendo intimada em 25/08/2014 quanto a este despacho, a contribuinte interpôs recurso especial em 08/09/2014, no qual sustenta divergência quanto aos seguintes temas:

- a) **Limitação de 30% na compensação de prejuízo fiscal**, indicando como paradigma os seguintes acórdãos **(a.1)** acórdão nº 1201-00.165, no qual consta que: “*À empresa extinta por incorporação não se aplica, no período do evento, o limite de 30% do lucro líquido ajustado em relação ao prejuízo fiscal acumulado de períodos anteriores.*”; **(a.2)** CSRF/01-04.258, no qual se decidiu que “*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*” e
- b) **Aplicação do artigo 100, § único do Código Tributário Nacional**, constando como paradigma o acórdão 301-31.928, que expressa o entendimento que “*A observância pelo contribuinte de orientação reiteradas da repartição que administra o imposto, configura o*

cumprimento de norma complementar da legislação tributária, o que exclui a imposição de penalidade e a cobrança de juros (CTN, art. 100, III)”;

- c) **Incidência de juros sobre a multa**, apontado os seguintes acórdãos paradigmas: **(c.1)** 9202-002.600, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que decidiu que “*Os juros de mora à taxa SELIC só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada proporcionalmente.*”; **(c.2)** 1202-001.133, constando de sua ementa que “*Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.*”

O recurso especial foi admitido parcialmente, para apreciação de duas matérias nele enumeradas, quais sejam: (a) limitação de 30% na compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL na hipótese de incorporação; (b) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme despacho às fls. 1.874/1.878.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial, requerendo fosse negado provimento ao recurso especial (fls. 1.882/1.898).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Limitação de 30%

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

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

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

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido

ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 344994, Tribunal Pleno, DJe 27/08/2009)

DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO.

1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido. (RE 545.308, Tribunal Pleno, DJe 25/03/2010)

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

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

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

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

Anoto que a Recorrente trouxe memoriais de julgamento alegando que houve "*evidente tributação do patrimônio no caso concreto*", pois a empresa teria apresentado prejuízo operacional por muitos anos. Ocorre que esta matéria não consta do recurso especial apresentado, como se pode conferir às fls. 11 a 24 do recurso que trata da divergência na interpretação da limitação de 30% (fls. 1.627 a 1.639). Ressalvo que sequer consta a reprodução de tal argumento a partir das folhas 32/63 do recurso (fls. 1.647/ fls. 1.679) quanto trata genericamente do mérito (sem trazer divergências a este respeito). Diante disso, não tomo conhecimento de questões sobre as quais não se demonstrou qualquer divergência. Pondero, ainda, que o tema foi devidamente abordado pela Turma Ordinária, tanto pelo voto vencedor, do Dr. José Evande Carvalho Araujo, quanto em declaração de voto do Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.

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

Juros sobre a Multa de Ofício

Caso seja vencida no tópico anterior, venho apreciar o pedido subsidiário do recurso especial, para que seja afastada a exigência de juros sobre a multa.

Com efeito, o artigo 61, da Lei nº 9.430/1996 estabelece a cobrança de juros de mora quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sem qualquer menção às multas:

*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.*

Ausente previsão de incidência de juros sobre as penalidades impostas pela Receita Federal do Brasil, há que se acolher o recurso especial nesse ponto para afastar a sua cobrança.

Pondere-se que há súmula nº 4, deste Conselho, consolidando entendimento de que há incidência de juros moratórios à taxa SELIC sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

No entanto, entendo inaplicável tal Súmula aos juros sobre a multa, ao interpretá-la conjuntamente com o vigente artigo 61, da Lei nº 9.430/1996, considerando que apenas os débitos mencionados no início do *caput* do artigo 61 estariam alcançados pelos juros tratados pelo Súmula CARF.

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por negar provimento ao recurso especial, reconhecendo a **legitimidade de compensação da base negativa de CSLL na incorporação**. Caso seja vencida neste ponto, voto por **afastar os juros sobre a multa**.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cristiane Silva Costa - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

A princípio, registro minha concordância com o voto em relação à **admissibilidade** do recurso especial.

Por outro lado, não obstante as considerações da I. Relatora, tão bem expostas ao Colegiado, peço vênia para **divergir no mérito**, no qual foram tratadas as matérias (1) aproveitamento integral dos prejuízos fiscais no evento de incorporação e (2) aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Entendeu a relatora que deveria ter sido dado provimento ao recurso especial interposto pela Contribuinte, posição da qual discordo.

Sobre a **matéria aproveitamento integral da base negativa de CSLL no evento de incorporação**, discorre a recorrente que o limite de utilização de 30% sobre o lucro líquido não se aplicaria nos casos de extinção da pessoa jurídica.

Sobre o assunto, há que se observar o que dispõe as Leis nº 8.981, de 1995, e na Lei nº 9065, de 1995:

Lei nº 8.981, de 1995:

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

(...)

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

.....
Lei nº 9.065, de 1995:

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. Produção de efeito

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

Verifica-se que nos comandos legais **não há nenhuma disposição** no sentido de que a regra que estabelece o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado apurado pela empresa, albergue a exceção alegada pela recorrente, qual seja, de que em razão da extinção da pessoa jurídica por conta da incorporação, ou qualquer outro evento de reorganização societária, o prejuízo fiscal poderia ser aproveitado integralmente.

Inclusive, quando o legislador pretendeu estabelecer exceções à aplicação da trava dos 30%, tal medida foi realizada de **maneira expressa**, conforme aduziu com precisão o voto proferido no Acórdão nº 9101-00.401, da sessão de 02 de outubro de 2009, da Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, citando **dois exemplos**.

Primeiro, no que diz respeito às empresas inscritas no regime BEFIEEX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981, de 1995, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 95. As empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEEX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subseqüentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas.

Inclusive, o art. 510 do RIR/99 contempla expressamente a hipótese:

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

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

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

.....

Art. 470. Às empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas

Especiais de Exportação - Comissão BEFIEX, poderão ser concedidos os seguintes benefícios, nas condições fixadas em regulamento (Decreto-Lei nº 2.433, de 1988, art. 8º, incisos III e V, e Lei nº 8.661, de 1993, art. 8º):

I - compensação de prejuízo fiscal verificado em um período de apuração com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subseqüentes independentemente da distribuição dos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, não estando submetida ao limite estabelecido no art. 510 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 95, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º); (...) (grifei)

Segundo, quando o legislador tratou do aproveitamento de prejuízos fiscais referentes à atividade rural, na Lei nº 8.023, de 1990. De acordo com o diploma legal e as instruções normativas da Receita Federal sobre o tema (IN SRF nº 39, de 28/06/1996 e nº 257, de 11/12/2002), mediante o atendimento de determinadas condições, não se aplica o limite de 30% à compensação de prejuízos de atividade rural com (1) lucro apurado pela mesma atividade, em qualquer ano-calendário, e (2) lucro apurado pelas atividades em geral, desde que no mesmo período de apuração. Também se pode utilizar o saldo de prejuízos de atividade rural, acumulados de períodos anteriores, para compensar lucro apurado de atividades em geral, e vice-versa, casos em que se aplica a trava dos 30%.

Como se pode observar, o aproveitamento de prejuízos fiscais, quando recebeu tratamento de exceção, foi mediante dispositivo legal próprio, específico para a situação positivada pela norma.

Em relação à jurisprudência administrativa, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, também se mostra interessante apreciar a evolução da questão, sob uma perspectiva histórica.

A Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nas sessões de 02/12/2002 (Acórdão nº 01-04.258), e de 19/10/2004 (Acórdão nº 01-05.100), decidiu no sentido de que o limite de utilização de 30% não seria aplicado nos casos de extinção de pessoa jurídica.

Ocorre que **tal posicionamento foi modificado**, conforme o já mencionado Acórdão nº 9101-00.401, de 02/10/2009, pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja publicação ocorreu em 02/01/2011:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. (grifei)

E, em oportunidade posterior, o entendimento foi ratificado, nos Acórdãos nº 9101-001.337 e 9101-001.760:

INCORPORAÇÃO LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS APLICÁVEL. Os prejuízos fiscais não

são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei. À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada. (Acórdão nº 9101-001.337, 1ª Turma/CSRF, sessão de 26 de abril de 2012, redator do voto vencedor Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. A mesma limitação se aplica à compensação de bases negativas da CSLL. (Acórdão nº 9101-001.760, 1ª Turma/CSRF, sessão de 16 de outubro de 2013, redator do voto vencedor Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão)

No que concerne ao voto proferido pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, na decisão proferida no Acórdão nº 9101-001.760, peço vênia para transcrever excerto no qual rebate, com precisão, argumento de que o não aproveitamento do prejuízo fiscal implicaria em tributar o patrimônio:

O quarto argumento sobre o qual se firma a outra posição é de que sem se aproveitar o prejuízo do período anterior estar-se-ia tributando o patrimônio, o qual é corroborado pela citação de renomados autores, trazidos no voto, e em memoriais. Com a devida vênia, contudo, este argumento também não procede, e o contra-argumento aqui é singelo. A distinção feita pela I. Relatora é meramente econômica, e não jurídica. Do ponto de vista econômico, mesmo um tributo indireto (como IPI e ICMS) atinge o patrimônio, pois se não fosse cobrado resultaria em patrimônio maior após a operação (tanto do contribuinte de fato quanto do contribuinte de direito). A análise da repercussão da aplicação da norma tributária, indubitavelmente direito de sobreposição, indica que ela se destaca do substrato ao qual se dirige, pois a norma elege algumas expressões econômicas para tributar, e o fato de que estes fenômenos econômicos estão interligados não invalida a incidência. O fato gerador do imposto de renda é a variação patrimonial positiva calculada de acordo com a norma tributária, e o fato de se apoiar em substrato normativo-contábil, não transmuta a norma tributária em norma contábil. Tributos sobre o patrimônio têm incidência instantânea, com comandos normativos do tipo "o fato gerador é a propriedade de bens do tipo X na data Y", e "o contribuinte é o proprietário". É fato que o Imposto de Renda, o IPI, o ICMS, o PIS/COFINS afetem o patrimônio disponível do contribuinte, mas não transformam essas exações fiscais em tributos incidentes sobre o patrimônio, embora, repise-se, a sua cobrança altere o patrimônio dos contribuintes (de fato e de direito). Quando a

legislação do Imposto de Renda limita deduções ela afeta a renda tributável e, por conseguinte, o patrimônio, mas não pode ser considerada inconstitucional por isto. Isto é da natureza da metodologia do tipo tributário do imposto de renda. Como foi dito, o que a Constituição veda é tributar a não renda. Dado isto, como calcular a renda tributável até o limite da variação patrimonial positiva é matéria de lei.

Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também foi suscitada a tese de que o prejuízo teria a mesma natureza de patrimônio, isto seria um "ativo". Disto decorreria que haveria tributação sobre o patrimônio (prejuízo), se não fosse permitida sua dedutibilidade. Ocorre que prejuízo (perda), no meu entender não é ativo. A legislação tributária, norma de sobreposição, consentânea com a economia e as bases econômicas da atividade empresarial, concede o aproveitamento dos prejuízos dentro da lógica da continuidade empresarial, mas daí a entender que prejuízo acumulado pode representar patrimônio, é o mesmo que dizer que tanto faz lucro ou prejuízo, o que contrasta com a própria lógica econômica. A empresa distribui lucro ou ativa lucro, não distribui prejuízo, nem ativa prejuízo. Ninguém persegue o prejuízo, a atividade empresarial persegue o lucro. Norma que permite transmutar perda em lucro com base na rationale de que a perda tem valor patrimonial é uma contradição em si mesma. Contudo, é verdade que dada a perspectiva (expectativa) de que o prejuízo fiscal em um dado exercício diminua o tributo devido em um exercício posterior, no futuro, há a possibilidade se ativar esta expectativa de direito, a título de ativo fiscal diferido (conforme, e.g., Resolução CFC n. 1189/09). Trata-se de perspectiva de impacto patrimonial positivo, como é qualquer redução de custo, ainda que tributário. Assim, o prejuízo fiscal, que difere do prejuízo contábil (podendo haver caso de lucro contábil com prejuízo fiscal, o que não é infrequente) pode ser considerado uma espécie de expectativa de direito com perspectivas de consequências patrimoniais positivas. Contudo, é um argumento puramente contábil e se aplica, na perspectiva puramente contábil. Ou seja, isto tudo é uma questão contábil e que, neste aspecto, nada tem a ver com a limitação legal de aproveitamento de prejuízo fiscal, que só comporta exceções legais. O fato dos prejuízos fiscais acumulados constarem da parte B do Lalur e de reduzirem tributo a pagar no futuro, não lhes dá o condão de patrimônio.

Enfim, no Supremo Tribunal Federal, em 25/03/2009, ao julgar o RE 344.994-0/PR (ocasião em que foi vencido relator Ministro Marco Aurélio), prevaleceu entendimento do Ministro Eros Grau, que redigiu o voto vencedor, conforme ementa a seguir.

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 344994, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, DJe-162 DIVULG 27-08-2009 PUBLIC 28-08-2009 EMENT VOL-02371-04 PP-00683 RDDDT n. 170, 2009, p. 186-194)

Na mesma direção foi proferido o acórdão no RE 545.308/SP (em que foi vencido o relator Marco Aurélio), no qual o voto vencedor da Ministra Carmen Lúcia foi assim ementado:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido. (RE 545308, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2009, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-05 PP-01244 RTJ VOL-00214-PP-00535)

Portanto, no que se refere à **matéria aproveitamento integral da base negativa de CSLL no evento de incorporação**, há que se negar provimento ao recurso da Contribuinte.

Em relação à **matéria aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício**, vale transcrever, inicialmente, o artigo 113, do CTN, que predica que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade

pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º (...)

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Nesse contexto, verifica-se que a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, integra o crédito tributário. Doutrina de Ives Gandra Martins mostra-se esclarecedora:

A obrigação tributária abrange tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária. O pagamento, seja do tributo, seja da penalidade pecuniária - que são duas espécies do gênero obrigação tributária -, extingue o crédito tributário.

A obrigação principal é efetivamente uma obrigação tributária. A obrigação acessória é uma obrigação administrativa, porque, quando ela passa a ser tributária, deixa de ser acessória e passa a ser principal. Há que se observar que não é toda penalidade tributária que se constitui em sanção com conformação de obrigação tributária. A penalidade que implica a perda de liberdade, que é ínsita ao campo do Direito Tributário, essa, evidentemente, não é uma obrigação tributária. A obrigação tributária é, como vimos, gênero do qual são espécies o tributo e a penalidade. Entretanto, esta só compreende a penalidade pecuniária. Se a penalidade for de outra natureza, tributária não é. As obrigações acessórias, aquelas que os contribuintes são obrigados a fazer em nome do fisco e para o fisco, como a escrituração dos seus livros, a manutenção dos seus documentos, a emissão de notas fiscais, essas obrigações acessórias, na verdade, não são obrigações tributárias, são obrigações administrativas. O contribuinte se transforma numa longa manus da Administração, e é evidente que essas obrigações acessórias, quando descumpridas, merecem uma penalidade, e sempre que merecerem uma penalidade pecuniária passam a ser obrigações principais e entram naquela conformação do art. 113' (Curso de direito tributário, Col. Audio-Juris, cit., fita n. 6, lado A)." (grifei)"

Nesse diapasão, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir juros no crédito tributário não integralmente adimplido no vencimento, *verbis*:

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 (...)

E a correção dos débitos estipulada pelo mencionado art. 161, a partir da Lei nº 9.065, de 1995, segue a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, questão já pacificada pela Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, deve ser mantida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, razão pela qual há que se **negar provimento** ao recurso da Contribuinte.

Diante de todo o exposto, voto do sentido de (1) acompanhar a relatora para **conhecer** o recurso especial e, (2) **no mérito, negar provimento ao recurso especial da Contribuinte**.

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura