



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

**Processo n°** 18470.720252/2010-68  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.521 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2014  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** WARRANT EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO. ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES.

Os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores poderão ser compensados com o lucro real do período, 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 de períodos anteriores acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa, por incorporação ou por outro motivo. A compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores é expressiva de benefício fiscal, a ser interpretado restritivamente, e não constitui direito adquirido do contribuinte, conforme jurisprudência do STF.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2008

SUCCESSÃO. INCORPORAÇÃO. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA. RESPONSABILIDADE TANTO PELOS TRIBUTOS QUANTO PELAS MULTAS.

A responsabilidade tributária de que trata o art. 132 do CTN não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas que, por representarem penalidade pecuniária de caráter objetivo, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. O descumprimento da obrigação principal faz com que a ela se agregue, imediatamente, a obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "*constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data*", que é o caso dos autos. O que importa é a identificação do

momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, sendo desinfluyente que o crédito tributário já esteja formalizado por meio de lançamento, que apenas o materializa. Decisão do STJ, em sede de recursos repetitivos, no REsp nº 932.012-MG e respectivos embargos declaratórios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Hélio Eduardo de Paiva Araújo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Presidente

(assinado digitalmente)

Márcio Rodrigo Frizzo – Redator

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 12-36.355, proferido pela DRJ/RJ1 no processo administrativo que teve início com Auto de Infração (fls.38/42) relativo ao ano calendário de 2007.

Por meio do referido processo administrativo é exigido da recorrente o imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 7.074.572,98, acrescido de multa de ofício de 75% e de encargos moratórios.

Conforme, verifica-se no Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 27/28), a recorrente foi intimada em 09/06/2010 (fls. 29) a fim de “prestar esclarecimentos sobre a compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, pela SOCIEDADE EXPORTADORA E IMPORTADORA CITOMA LTDA., no ano calendário de 2007”.

Logo, pode-se notar que a intimação se deu em data posterior a incorporação da empresa (SOCIEDADE EXPORTADORA E IMPORTADORA CITOMA LTDA.) pela recorrente, que se realizou em 31 de dezembro de 2.007.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de (fls. 35/37), o auditor fiscal fundamentou o procedimento fiscal no fato de a empresa (SOCIEDADE EXPORTADORA E IMPORTADORA CITOMA LTDA - CNPJ Nº 58.133.588/0001-31), por ocasião de sua incorporação pela recorrente (WARRANT EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA - CNPJ Nº 01.740.510/0001-68), em 31 de dezembro de 2007, compensar o prejuízo fiscal na apuração do lucro real do ano calendário de 2007 sem observar o limite de trinta por cento (30%) do lucro líquido ajustado, conforme determina o art. 15 da Lei nº 9.065/1995.

Esclarece o TVF (fls. 35/37) que a empresa incorporada (SOCIEDADE EXPORTADORA E IMPORTADORA CITOMA LTDA) pela recorrente apurou um lucro real no valor de R\$ 77.816.071,22 no período de 01/01/2007 à 31/12/2007, vindo a compensar a importância de R\$ 51.643.113,35 a título de prejuízos fiscais apurados em anos anteriores.

O valor da compensação atingiu 66,36% do valor apurado como lucro real do ano de 2007.

Assim, exigiu-se da recorrente, na qualidade de sucessora da empresa SOCIEDADE EXPORTADORA E IMPORTADORA CITOMA LTDA, a diferença de IRPJ (R\$ 28.298.291,98) que deixou de ser recolhida em razão da referida compensação indevida.

Todavia, inconformada com a autuação, a recorrente apresentou impugnação de (fls.75/85), acompanhada dos documentos de (fls. 86/185), alegando, em síntese:

*- na vigência do art. 64 do Decreto lei nº 1.598/1977 assegurava-se, sem qualquer limite quantitativo, a compensação de prejuízos fiscais com o lucro obtido no exercício, assim como a transferência, à sociedade incorporadora, dos prejuízos acumulados pela sociedade incorporada, respeitada, sempre, o prazo previsto no caput (§5º do art. 64);*

*- com o advento da Lei nº 9.065/1995, foi mantida a sistemática de abatimento dos prejuízos fiscais, porém objetivando garantir “parcela expressiva de arrecadação”, houve por bem limitar a compensação dos prejuízos fiscais acumulados em 30% do montante do lucro líquido ajustado;*

*- ao longo do tempo, sempre se assegurou às sociedades que tem o seu patrimônio reduzido por perdas, a dedução de tais prejuízos na conformação da base de cálculo do imposto de renda;*

*- se há um dispositivo de lei que impede a transferência do prejuízo à sociedade incorporadora, haja vista a revogação pelo Decreto Lei 1.730/1979, do § 5º do art. 64 do Decreto Lei nº 1.598/1977, e se há uma outra norma cujo objetivo declarado é assegurar o direito do contribuinte à compensação do prejuízo, até mesmo integralmente, há que se concluir não ser aplicável, em caso de extinção de sociedade por incorporação, a limitação*

*de 30% a que se refere o art. 15 da Lei 9.065, pois a sua aplicação, nesse caso, implicaria perda do próprio direito à compensação dos prejuízos não integralmente compensados quando da extinção da sociedade;*

*- a compensação de prejuízos fiscais não é um benefício fiscal, como alega o agente autuante, mas sim um direito do contribuinte que já há muitos anos vem sendo reconhecido pelo ordenamento jurídico pátrio;*

*- portanto é equivocada a invocação do §6º do art. 150 da Constituição Federal pelo agente autuante;*

*- não existe uma lei específica vedando à compensação do prejuízo fiscal quando da extinção da sociedade com a sua incorporação, além do que a aplicação da norma contida na Lei nº 9.065/1995 afronta ao comando contido no art. 110 do CTN, que norteia e limita o alcance das normas tributárias abstratas e concretas;*

*- deve ser declarada a ilegalidade do lançamento fiscal, pois que infringe o conceito de renda contido no art. 43 do CTN, bem como em virtude da inexistência de suporte legal para a aplicabilidade da trava de 30% nas situações de extinção da sociedade;*

*- é pacífico, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, que o sucessor não responde por penalidades impostas ao sucedido;*

*- conforme acórdão nº 10217285, somente se exige multa do sucessor na hipótese em que a multa já estivesse constituída pelo Fisco quando da sucessão;*

*- os tribunais administrativos possuem diversos precedentes sobre o assunto, destacando-se os acórdãos nºs 10806.682/2001, 10806.683/2001 do Primeiro Conselho de Contribuintes e 0104258/2002, da Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

A Segunda Turma de Julgamento da DRJ/RJ1 manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão sob nº. 12-36.355, de 30/03/2011 (fls. 198/213), com a seguinte ementa:

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

*Ano calendário: 2007*

*COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO A 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. INCORPORAÇÃO.*

*A partir do ano calendário de 1995, a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores fica limitada a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. É cabível a exigência de ofício do imposto incidente sobre a diferença compensada a maior na declaração final da*

*incorporada, uma vez que não existe qualquer exceção ao limite imposto pela lei.*

*MULTA DE OFÍCIO. EMPRESA INCORPORADA.  
RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.*

*Na sucessão empresarial, a sucessora é responsável pelos créditos tributários devidos pela sucedida, não somente aqueles relativos a tributos, mas também os decorrentes de penalidades pecuniárias devidas pelo descumprimento das obrigações tributárias, principal e acessória, independentemente do lançamento de ofício ocorrer antes ou depois do evento sucessório.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 30/06/2011, tendo interposto Recurso Voluntário em 01/08/2011 (fls. 218/232), em síntese reiterando os argumentos já trazidos na impugnação, acrescentando apenas, preliminarmente, o cerceamento de defesa e, no mérito, tópico no qual argumenta que o STF, ao apreciar a constitucionalidade da trava dos 30% não o fez com relação a empresas em vias de extinção.

Nesse passo, esta corte ao analisar o presente caso decidiu (fls. 256/264) em data de 07/08/2012 pelo sobrestamento do julgamento nos termos do art. 62-A, § 1º, do Anexo II do RICARF.

No entanto, o dispositivo utilizado para realizar o sobrestamento do julgamento (art. 62-A, § 1º, do Anexo II do RICARF) foi revogado pela Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013, situação esta que afastou o sobrestamento no presente processo, ensejando assim o julgamento do recurso voluntário interposto pela ora recorrente.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro MARCIO RODRIGO FRIZZO relator:

O recurso voluntário é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

### **1. Da Preliminar Arguida – Do Pleno Exercício da Ampla Defesa**

A recorrente em seu recurso voluntário trouxe ao lume a fundamentação alegando o cerceamento em sua ampla defesa, sobre as seguintes assertivas:

*Não obstante ter sido o julgamento proferido por maioria, a recorrente não teve acesso ao voto divergente, o qual, evidentemente, certamente trará elementos imprescindíveis*

*ao exercício da ampla defesa da recorrente, garantia constitucional inafastável.*

Em que pese o arrazoado pela recorrente, é evidente o equívoco cometido, pois o fato de o acórdão recorrido não ter sido provido por unanimidade não significa que existiu um voto divergente que não lhe foi dada ciência, apenas que um dos membros da turma julgadora não acompanhou o voto do relator, o qual, frise-se, foi voto vencedor.

Ademais, analisando os autos, não se pode dizer que foi tolhido à recorrente o direito de exercer sua ampla defesa e o contraditório, pois todos os fatos que motivaram o lançamento tributário, bem como toda a fundamentação do auto de infração, lhe foram cientificados, oportunizando-lhe a apresentação de impugnação e recurso voluntário nos prazos legais, não existindo qualquer vício neste sentido que possa ser arguido.

Sendo assim, voto por afastar a preliminar de mérito suscitada pela recorrente, pois entendo que inexistente o cerceamento de defesa apontado.

## **2. Do Mérito**

### **2.1. Da impossibilidade de limitação à compensação de prejuízos quando da extinção da empresa.**

O cerne da questão controversa nos autos encontra-se na impossibilidade de compensação de prejuízos fiscais acima da limitação de 30%, mesmo quando da extinção da pessoa jurídica através de sua incorporação.

A matéria atualmente é tratada pelo art. 510, Dec. 3.000/99, que assim prescreve:

*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).*

É certo que a legislação que limitou a compensação de prejuízos fiscais teve como finalidade garantir o mínimo de arrecadação durante um ano-calendário, controlando esta possibilidade e garantindo o recolhimento de impostos sobre o lucro auferido pelos contribuintes.

Contudo, muito embora haja a limitação ao contribuinte de compensar seus prejuízos fiscais de uma só vez, é certo que tal limitação não tem por fim retirar o seu direito de compensa-los integralmente, permitindo que se continue compensando nos exercícios seguintes.

Isto pode ser visualizado através da exposição de motivos da MP nº 998/95, posteriormente convertida na Lei 9.065/95, nos termos abaixo transcritos:

*Art. 15 e 16 do Projeto decorrem da Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje 'vacatio legis' em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo. (grifo não original)*

A garantia do direito do contribuinte à compensação integral dos seus prejuízos observa os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, permitindo que se tribute sua renda efetiva na medida em que se equalizam seus prejuízos e ganhos reais (aumento patrimonial) no decorrer de seu funcionamento comercial.

Assim, entendo que se trata de um direito do contribuinte, e não um benefício fiscal, o fato de este poder compensar seu prejuízo acumulado, pois há o respeito ao necessário acréscimo patrimonial para incidência do imposto sobre a renda.

Negar ao contribuinte a compensação de seus prejuízos fiscais seria o mesmo que admitir a tributação do patrimônio do contribuinte mesmo que não houvesse acréscimo patrimonial, caracterizando uma bitributação – pois quando da constituição daquele patrimônio já houve sua tributação – e contrariedade aos preceitos dos art. 43 e 44, do CTN, transcritos abaixo:

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.*

Neste mesmo sentido, peço vênica para servir-me do brilhante entendimento exarado pelo Conselheiro Valmir Sandri, em sua declaração de voto quando em julgamento do processo nº 13807.003133/2004-36, nos termos seguintes:

*(...) 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 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. (...)*

Vale destacar, também, as razões nas quais se apoiou o Conselheiro Marcos Takata em recente voto de sua relatoria, no processo n.º 16095.00635/2008-09, em que tratou a matéria, como segue:

*(...) De outra parte, o direito à compensação do estoque de prejuízos fiscais (e de bases negativas), longe de ser um benefício fiscal, é a realização do princípio da capacidade contributiva, da renda efetiva na empresa, e da relatividade da independência dos períodos – relatividade essa que foi expressamente consagrada pelo art. 6º, §§ 5º e 6º, do Decreto-lei 1.598/77.*

*Benefício fiscal concorre para acréscimo patrimonial, ao passo que a compensação de prejuízos (e de base negativas) concorre para a neutralidade patrimonial. (...)*

Portanto, a compensação de prejuízo fiscal se caracteriza como um direito do contribuinte a fim de que haja tributação apenas sobre o efetivo acréscimo patrimonial, em respeito ao critério material do imposto sobre a renda.

Noutro giro, o art. 227, §3º, da Lei n.º 6.404/76, expressamente prevê a extinção da empresa incorporada após a aprovação pela assembleia-geral do laudo de avaliação, nos termos seguintes:

*Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.*

*§ 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.*

Neste raciocínio, de que a legislação que instituiu a limitação para compensação do prejuízo fiscal teve por finalidade apenas garantir um mínimo de arrecadação, garantindo o direito do contribuinte de compensar integralmente seu prejuízo nos exercícios seguintes, concluo que, nos casos de extinção da empresa que tenha auferido lucro no último ano-calendário em que manteve sua atividade, mas que também possua estoque de prejuízo fiscal, não se pode limitar sua compensação integral mesmo que ultrapasse os 30% do lucro, pois do contrário não será mais possível a compensação deste prejuízo.

Tal entendimento pode ser consubstanciado através do voto abaixo destacado, com as devidas adaptações, o qual corrobora que o prejuízo fiscal proporcional ao patrimônio transferido, no caso de cisão, seria de impossível compensação acaso ficasse restringido ao limite legal de 30%, veja-se:

*(...) IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE LEGAL. BALANÇO DE CISÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - O artigo 33 do Decreto-lei no 2.341/87 determina que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida, dispondo seu parágrafo único que, no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. **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 de prejuízos proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30%. (CARF. Acórdão n.º 101-94.515. Rel. Sandra Maria Faroni. Sessão de 17/03/2004) (grifo não original)*

Não há que se dizer, destarte, que as hipóteses de afastamento da limitação de 30% para compensação de prejuízo fiscal são apenas aquelas expressamente previstas, pois estas previsões excepcionais tem como pressuposto a continuidade da empresa, não havendo previsão para os casos em que há um enorme prejuízo fiscal no encerramento da empresa que teve lucro em seu último balanço.

Desta mesma maneira, incabível a alegação de que a operação realizada pela sucedida da recorrente esbarraria no óbice dos art.s 32 e 33, do Decreto-lei n.º 2.341/1987, pois estes são inaplicáveis ao presente caso.

Enquanto o primeiro artigo versa sobre a mudança de controle e atividade ocorridos entre a apuração do prejuízo e sua compensação, o segundo se refere ao caso de existir prejuízos apurados na empresa sucedida, e estes são compensados pela empresa sucessora.

Nenhuma das duas circunstâncias se verifica nestes autos.

Ao contrário, como traz o próprio TVF (fls. 35), antes de ser incorporada pela recorrente, a empresa sucedida fechou o balanço, apurou seu lucro e realizou a compensação do saldo de seu prejuízo fiscal, como se observa do excerto abaixo:

*Em 31 de dezembro de 2007, a SOCIEDADE EXPORTADORA CITOMA LTDA, CNPJ 58.133.588/0001-31, foi incorporada pela empresa WARRANT EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA, acima identificada. Nesta data, **CITOMA apurou um lucro real, correspondente ao período de 01/01/2007 a 31/12/2007, no valor de R\$ 77 816 071,22, deste valor foi compensado a importância de Cr\$ 51 643 113***

,35 a título de prejuízos fiscais apurados em anos anteriores (...). (grifo não original)

Logo, não existe vedação para a operação realizada pela empresa sucedida (CITOMA), pois a vedação legal é de a incorporadora compensar estoque de prejuízos fiscais da incorporada, e não o contrário.

Desta maneira, nos termos já aduzidos acima e com fundamento no princípio da estrita legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da CF, não se pode negar à contribuinte seu direito de compensação integral de seu prejuízo fiscal acumulado diante sua extinção por incorporação.

Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário a fim de exonerar o integralmente o crédito tributário, pois entendo legítima a compensação de prejuízos fiscais acima da chamada “trava dos 30%” quando há a extinção da empresa, seja por dissolução, liquidação ou incorporação.

## 2.2. Da responsabilidade da sucessora pela multa aplicada

Quanto ao tema da responsabilidade da empresa sucessora pela multa punitiva aplicável à conduta tomada pela sucedida, tenho para mim que esta não deve ser impositiva contra a empresa sucessora se não constituída antes da sucessão.

Isto pois, entendo plenamente aplicável ao direito tributário o princípio constitucional da responsabilidade pessoal, que proíbe a imposição de pena por qualquer ilícito cometido por outrem, segundo preceitua o art. 5º, XLV, da CF, *in verbis*:

*XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;*

O acórdão da DRJ recorrido fundamentou-se na aplicação conjunta dos art.s 129 e 132, ambos do CTN, para manter a responsabilidade da empresa sucessora inclusive sobre a multa punitiva, como se demonstra abaixo (fls. 210/211):

*16. O art. 132 do CTN assim dispõe:*

*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.*

*17. Ressalte-se que o referido artigo está inserido na seção que trata da “Responsabilidade dos Sucessores” inaugurada pelo art. 129 do referido diploma legal, in verbis:*

“Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.”

Convém salientar que o artigo inaugural, acima transcrito, expressamente declara que os sucessores respondem não somente pelos créditos tributários definitivamente constituídos na data da sucessão, mas também pelos créditos tributários em curso de constituição na mesma data. Além disso, o referido dispositivo também declara os sucessores responsáveis pelos créditos tributários cuja constituição se iniciou posteriormente à data da sucessão, desde que relativos a fatos geradores surgidos até a referida data.

19. Firmado, portanto, o entendimento de que os sucessores respondem pelos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram anteriormente à data da sucessão, estejam eles constituídos, em constituição ou aptos a serem constituídos, por não atingido o direito de constituição da Fazenda Pública, pelo lançamento de ofício a que se refere o art. 142 do CTN.

A meu entender, os preceitos legais em comento preveem que a responsabilidade do sucessor será somente pelos créditos definitivamente constituídos na data da sucessão e, também, por aqueles em curso de constituição, ou seja, que já existe procedimento fiscalizatório em andamento quando da sucessão.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça já assentou entendimento contrário em recente julgado, sob o regime de recurso repetitivo (art. 543-C, do CPC), através do EDcl no REsp n.º 923.012-MG, sendo assim ementado:

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

*(...) 4. Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica. 5. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa. 6. Embargos Declaratórios rejeitados. (STJ. EDcl no REsp n.º 923.012/MG. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJe 24/04/2013)*

O art. 62-A, do RICARF, preceitua que as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ no regime do art. 543-C, do CPC, devem ser reproduzidas por este Conselho.

Portanto, muito embora tenha entendimento contrário, acaso fosse mantido o lançamento do principal, tendo em vista o aresto do STJ supratranscrito e o preceituado no art. 62-A do RICARF, obrigatoriamente manter-se-ia também a multa de ofício como de responsabilidade da recorrente.

Todavia, uma vez que nos termos dos argumentos tecidos no tópico anterior votei por exonerar integralmente o crédito tributário, o recurso voluntário perdeu seu objeto neste ponto.

### **3. Da Conclusão**

Ante ao exposto, dou provimento parcial ao recurso para dar provimento quanto ao item “2.1”, negar provimento quanto aos itens “1” e “2.2” nos termos do relatório e voto.

*(assinado digitalmente)*

Marcio Rodrigo Frizzo - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Passo expor os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

A lide consiste em decidir sobre a possibilidade, ou não, de utilização de prejuízos fiscais acumulados em períodos anteriores, sem a limitação de que tratam o art. 42 da Lei nº 8.981/1995 e o art. 15 da Lei nº 9.065/1995 (“trava” de 30%), no momento em que a empresa se extingue, incorporada por outra sociedade. Eis os dispositivos em comento:

Lei nº 8.981/1995:

*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 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.*

Lei nº 9.065/1995:

*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.*

Os argumentos da interessada, já elencados anteriormente, centram-se em que o pressuposto lógico para a limitação na compensação de prejuízos fiscais anteriores seria a continuidade das atividades da empresa. Dada sua extinção por incorporação, a incorporadora não pode se aproveitar dos prejuízos fiscais acumulados pela incorporada e, desta forma, não se aplicaria a limitação no momento da extinção da incorporada.

A matéria tem sido objeto de acirrados debates neste CARF, abrangendo, com pequenas variações, tanto as bases de cálculo negativas de CSLL quanto os prejuízos fiscais de IRPJ. Peço vênha para destacar excerto do voto condutor do acórdão nº 105-15.908<sup>1</sup>, da lavra do ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, que bem espelha meu pensamento sobre a matéria:

Portanto, como se vê, o que importa analisar no presente processo é se, na situação específica de apuração do imposto em virtude de incorporação, é admissível a compensação dos prejuízos fiscais acumulados sem observância do limite de 30% previsto na legislação.

Em apertada síntese, alega a recorrente que, em decorrência do evento de incorporação, a empresa incorporada encerra suas atividades, caracterizando a descontinuidade da pessoa jurídica. Nessa linha, afirma que, se a incorporadora não

pode compensar os prejuízos fiscais da incorporada, e esta, por sua vez, não pode compensar integralmente seus prejuízos por ocasião do seu encerramento, estar-se-ia, simplesmente, fulminando o direito à compensação. Concluiu argumentando que há de se fazer uma interpretação sistemática da legislação visando assegurar ao contribuinte o direito à compensação integral dos seus prejuízos fiscais, sem qualquer limitação, quando de se tratar de declaração final por ocorrência de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

Em primeiro plano se deve esclarecer que o entendimento esposado pela recorrente não encontra amparo na legislação que rege matéria. Com efeito, como bem afirmou a decisão recorrida, tratando-se de declaração final decorrente de incorporação, em virtude da absoluta ausência de previsão legal, não é permitida a compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30% estabelecido pelo art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995, *verbis*:

[...]

No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria.

[...]

Não se identifica, portanto, disposição de lei capaz de recepcionar a pretensão da recorrente.

O mesmo processo supramencionado foi levado à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais. A eminente Relatora, Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, proferiu voto<sup>2</sup> que põe por terra os argumentos dos que pretendem possível a não aplicação da trava na compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, na situação de extinção por incorporação. Mais uma vez, peço vênica para transcrever:

[...]

Daí resulta que o foco da presente lide consiste em analisar se há amparo legal que permita a compensação integral dos prejuízos fiscais, sem observância do limite de 30% a que se refere o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995, quando do desaparecimento da empresa, por incorporação, em decorrência de reorganização societária ou por qualquer outro motivo.

Este o cerne da questão a ser enfrentada neste processo.

[...]

Os Tribunais Superiores já definiram que na compensação de prejuízos não se trata de direito adquirido, mas sim de uma expectativa de direito, como demonstram decisões do Superior Tribunal de Justiça, como exemplo o Recurso Especial nº 307389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

*O princípio da legalidade, do mesmo modo que impõe a exigência de cobrança a tributo só por lei expressa, também,*

*exige que a compensação de prejuízos com lucros para fins tributários somente ocorra com autorização legislativa.*

*Insubsistente a tese da recorrente de que não há proibição da compensação pretendida. No regime de direito público, especialmente no campo do direito tributário, a relação jurídica decorre de norma positiva, O silêncio da lei não cria direitos para nenhuma das partes: sujeito ativo e sujeito passivo.*

*Outrossim, no trato de qualquer benefício fiscal, mesmo concedido por lei, a interpretação é restritiva*

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

**EMENTA:**

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 8.981/95.*

*CONSTITUCIONALIDADE, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 50, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento.*

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

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

(...)

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

***"A lei questionada limitou as deduções de prejuízos da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social referentes a exercício futuro. Vedado estaria fazê-lo em relação a fatos geradores já ocorridos quando de sua publicação, ou para exigência no mesmo exercício. " (fl. 44)***

5. (...)

*Entendo, com vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8.981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.*

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

*Ora, o Regulamento do Imposto de Renda - RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8.981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.*

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

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

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

(...)

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

Em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu significado eis que a norma que cuida de

benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Neste sentido é a jurisprudência consoante arestos a seguir elencados:

[...]

De fato, quando a lei quis que fosse liberado o limite a compensação de 30% dos prejuízos fiscais, o fez de forma expressa, como foi o caso dos lucros auferidos pelas empresas inseridas no regime Befiex, como se vê no artigo 95 da Lei 8981/1995, com a redação inserida através do artigo 1º. da Lei 9065/1995, a saber:

[...]

Nesta esteira a Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, vem determinando, quanto a Compensação de Prejuízos Fiscais, o seguinte:

[...]

Nesta normativa, também, a confirmação do que dispunha o artigo 14 da Lei 8023/1990, no que tange ao tratamento diferenciado concedido às empresas que exercem atividades rurais que podiam compensar todos os prejuízos incorridos, sem limites. Lei 8023/1990:

*Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nas anos-base posteriores.*

O permissivo é posteriormente ampliado para a CSLL através do art. 41 da MP 2.113-32 de 21/06/2001, como segue:

*MP 2.113-32 de 21/06/2001*

*Art.41. O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no art. 16 da Lei nº 9065, de 20 de junho de 1995, não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLL.*

A interpretação fundada em argumentos finalísticos serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários.

Dessa forma, em homenagem ao comando legal do art. 111 do CTN, que impõe restrição de interpretação das normas que concedem benefícios fiscais, como é o caso, descabe o elastério interpretativo pretendido pela Recorrente.

[...]

Não bastasse a obrigatoriedade da interpretação literal da norma que cuida de incentivo fiscal; dos argumentos expendidos pela Ministra Ellen Gracie; do tratamento interpretativo das normas exceptivas, por si, suficiente para ilidir os respeitáveis argumentos expendidos pela Recorrente que clama, em seu favor, por interpretação histórica e finalística, lembro, ainda, mais alguns pontos da evolução legislativa tratando de compensação em incorporações, cujas conclusões apontam para a total preocupação do legislador em não permitir, direta ou indiretamente, que

esses eventos se transformem unicamente em instrumentos de aproveitamento disfarçados de prejuízos fiscais entre empresas:

a) no ano de 1976 foi elaborada a Lei nº 6.404/76, das Sociedades por Ações, que trazia no artigo 227 previsão de incorporação de uma sociedade por outra, sucedendo a incorporadora nos direitos e obrigações da incorporada;

b) na esteira, o Decreto-lei nº 1.598/77, editado com finalidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da Lei de Sociedade por Ações (Lei 6.404 de 15/12/76), instituiu a permissão, no § 5º do artigo 64, de compensação dos prejuízos da sociedade extinta pela incorporadora;

c) momento no qual obedecia-se então ao princípio da legalidade estrita e era certo o direito à compensação

d) O Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979, deu nova redação a este dispositivo (parágrafo 5º do artigo 64), retirando a antiga redação do mundo jurídico.

A redação do Decreto-lei 1.730 de 17 de dezembro de 1979 é a seguinte:

*Art. 1 - São procedidas as seguintes alterações no Decreto-lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977:*

*(omissis)*

*§ 3º (omissis)*

*IV - São revogados os parágrafos 6º e 8º do artigo 64, remunerado como parágrafo 6º o atual parágrafo 7º, e, passando o parágrafo 5º a vigorar com a seguinte redação:*

*"§ 5º O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa nacional".*

Com a edição do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, enterra-se a possibilidade de realizar esta compensação, ao dispor o artigo 33:

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

Deste modo, antes, em 1977 era possível compensar todo prejuízo. Em 1979, só com autorização do Conselho Monetário Nacional e, finalmente a partir de 1987, definitivamente, passou a ser proibido o aproveitamento em caso de incorporação.

A mesma conclusão nos traz Hiromi Higushi in "Imposto de Renda Interpretação e Prática" 2002:

*"O art. 22 da MP nº 2.158-35/01 dispõe que aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87. Estes dois arts. estão assim redigidos:*

Diferentemente da pretensão exarada na tese vigente neste Conselho há vedação legal ao aproveitamento dos prejuízos nos casos de incorporação, como se vê na leitura do Decreto-lei 2.341/1987:

*Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.*

*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.*

O artigo 32 explicita que a pessoa jurídica não pode compensar seus próprios prejuízos, quando "entre a data da apuração e da compensação ocorra modificação de seu controle societário ou ramo de atividade".

Para não deixar dúvidas quanto a impossibilidade de aproveitamento, no caso de extinção, o parágrafo único textifica que, nos casos de cisão parcial só é possível compensar a parcela que remanesce na cindida, na proporção dos próprios prejuízos.

Exsurge do referido dispositivo que a lei determina, nos casos de extinção da empresa, que os prejuízos perecem junto com a incorporada em seu último ano de vida, que é a exata situação dos autos.

Independentemente da proibição do artigo 15 da Lei 8.981/1995, o Decreto-lei já proibia qualquer aproveitamento de prejuízos nos casos de encerramento de atividades, o que prova que o suposto direito adquirido pretendido, já não existia desde então.

Permanecer aceitando a tese implicaria negar vigência ao dispositivo de lei validamente editado

Ao final, o aresto restou assim ementado:

*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. (Ac. 9101-00.401, de 02/10/2009, Rel. Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro)*

As conclusões acima são, a meu ver, irretocáveis, cabendo destacar os seguintes pontos, em síntese:

- Há norma cogente que determina a limitação à compensação de prejuízos fiscais acumulados em períodos anteriores a trinta por cento do lucro real do período.

- Quando desejou estabelecer exceções a essa limitação, o legislador o fez expressamente, com as empresas inseridas no Befiex e com a exploração de atividades rurais. Em sentido contrário, não há qualquer exceção expressa quanto á extinção da empresa que apurou os prejuízos fiscais por incorporação ou outro motivo.
- A compensação de prejuízos fiscais (e de bases de cálculo negativas da CSLL) é expressiva de benefício fiscal em favor do contribuinte, a ser interpretado restritivamente, é instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado, e não constitui direito adquirido<sup>3</sup>.
- O aspecto temporal do conceito de renda traz consigo que o fato gerador tributário deve ser apurado em um dado período de tempo, também chamado *período de apuração*. Qualquer interferência de fatos anteriores somente pode ser tratada como exceção, a ser expressamente prevista em lei. Nessa linha, o STF já decidiu que prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam o fato gerador tributário<sup>4</sup>.
- Entendimento diferente implicaria burla, ainda que indireta, à vedação do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987.

No que tange ao segundo ponto em litígio, a saber, a possibilidade de aplicação de multa de ofício à sucessora, por fatos geradores ocorridos antes do evento empresarial (incorporação) que deu causa à extinção da sucedida, o Colegiado acompanhou o voto do ilustre Conselheiro Relator, no sentido de manter a multa de ofício como responsabilidade da sucessora (ora recorrente), especialmente diante do quanto decidido pelo STJ, no regime do art. 543-C do CPC, no Recurso Especial nº 923.012-MG e respectivos embargos declaratórios.

Em conclusão, a decisão do Colegiado foi por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

<sup>3</sup> Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 344.944-0.

<sup>4</sup> Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 344.944-0.