



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

Processo n° 19515.000427/2010-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.093 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de julho de 2014
Matéria IRPJ, CSLL
Recorrente VOTORANTIM ENERGIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

LIMITAÇÃO QUANTITATIVA PERIÓDICA PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS NA CISÃO TOTAL

Em face da periodicidade posta, como imperativo de ordem prática (e não como princípio), a apuração do lucro, assim como a incorrência de prejuízo, se dão como a conhecemos - corte entre dois pontos temporais - e esse reconhecimento implica a comunicação entre os períodos, como pressuposto dos cortes temporais (mais ou menos arbitrários). A finalidade da “trava” de compensação não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais, incorridos na periodicidade posta (assim como sob essa se dá a apuração dos lucros), tanto que se revogou o limite temporal de compensação. A regra da “trava”, portanto, tem seu sentido equacionado na persistência da periodicidade, e, assim, da interperiodicidade - no tempo, jamais no “não tempo” da empresa. O contrário é negar o valor e o conteúdo da regra de limitação quantitativa da compensação, no tempo; o que é negar a exigência prática de cortes temporais na aferição de lucro e de prejuízo da empresa.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Processo nº 19515.000427/2010-16
Acórdão n.º **1103-001.093**

S1-C1T3
Fl. 426

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Aloysio José Percínio da Silva.

CÓPIA

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSL lavrados em 10/3/2010 e com a ciência da recorrente em 17/3/2010, relativos ao ano-calendário de 2006, no montante total correspondente a R\$ 158.320.987,14.

Fundamentalmente, os autos de infração decorreram da falta de recolhimento do IRPJ e da CSL, por parte da empresa VBC Participações S.A., em virtude da compensação realizada acima do limite legal.

Afirmou que os presentes autos de infração foram lavrados em face da recorrente devido ao fato de ela ter incorporado um terço do acervo da empresa VBC Participações S.A., a qual sofreu a cisão total em 28/11/2006.

Acentuou que, nos termos dos artigos 15 e 16. da Lei 9.065/95, a DIPJ referente ao ano-calendário de 2006 demonstra que a VBC Participações S.A. não observou o limite de 30% do lucro líquido ajustado para fins de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas dos períodos anteriores.

Apontou que, com relação ao IRPJ referente ao ano-calendário de 2006, a VBC Participações S.A. realizou a compensação acima do limite legal (30%), pois, apesar de o lucro apurado por essa empresa ter sido de R\$ 962.442.466,91, ela compensou o montante correspondente a R\$ 962.442.466,91, havendo, dessa forma, o excesso de compensação no valor de R\$ 673.709.726,84.

Nesse sentido, estabeleceu que restou identificado no ano-calendário de 2006 o excesso de compensação de prejuízo fiscal na apuração do lucro real, sendo imputado à recorrente o excesso de compensação proporcional à sua parte na incorporação da VBC Participações S.A. (um terço) no valor de R\$ 224.569.908,95. Quanto a isso, colacionou os seguintes quadros demonstrativos, de fl. 224 (e-processo):

QUADRO III

BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEG. DE PERÍODOS ANTERIORES	LIMITE DE 30%	VALOR UTILIZADO	EXCESSO DE COMPENSAÇÃO
R\$955.935.518,29	R\$286.780.655,49	R\$955.935.518,29	R\$669.154.862,80

QUADRO IV

EXCESSO DE COMPENSAÇÃO VBC	EXCESSO DE COMPENSAÇÃO PROPORCIONAL A 1/3(UM TERÇO)
R\$669.154.862,80	R\$ 223.051.620,93

Atestou que a exigência de IRPJ está embasada nos artigos 247, 250, III, 251, parágrafo único, e 510, do RIR/99.

Consignou que, com relação à CSL referente ao ano-calendário de 2006, a VBC Participações S.A. realizou a compensação acima do limite legal (30%), pois, apesar de a base de cálculo desse período ter sido de R\$ 955.935.518,29, ela compensou o montante correspondente a R\$ 955.935.518,29, havendo, dessa forma, o excesso de compensação no valor de R\$ 669.154.862,80.

Nesse sentido, entendeu que restou caracterizado no ano-calendário de 2006 o excesso de compensação de base cálculo negativa na apuração da CSL, sendo imputado à recorrente o excesso de compensação proporcional à sua parte na incorporação da VBC Participações S.A. (um terço), no montante correspondente a R\$ 223.051.620,93. Quanto a isso, colacionou os seguintes quadros demonstrativos, de fls. 226 (e-processo):

QUADRO III

BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEG. DE PERÍODOS ANTERIORES	LIMITE DE 30%	VALOR UTILIZADO	EXCESSO DE COMPENSAÇÃO
R\$955.935.518,29	R\$286.780.655,49	R\$955.935.518,29	R\$669.154.862,80

QUADRO IV

EXCESSO DE COMPENSAÇÃO - VBC	EXCESSO DE COMPENSAÇÃO PROPORCIONAL A 1/3(UM TERÇO)
R\$669.154.862,80	R\$ 223.051.620,93

Apontou que a exigência de CSL está embasada nos seguintes artigos: 2º da Lei 7.689/88, 58 da Lei 8.981/95, 16 da Lei 9.065/95 e 37 da Lei 10.637/02.

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a recorrente apresentou impugnação de fls. 246 a 260 (e-processo).

Afirmou que, por meio da análise do artigo 132 do CTN e do artigo 5º do Decreto-lei 1.598/1997, consolidado no artigo 207 do RIR/99, resta evidente que a multa de ofício lançada pela fiscalização é indevida, de acordo com trecho da impugnação, de fl. 247 (e-processo), infratranscrito:

“Em face dos dispositivos acima mencionados, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos pelo sucedido, se o lançamento for formalizado após a incorporação, sendo responsável pelas multas por infrações à legislação tributária somente quando o lançamento ocorrer antes daquele evento.

Justamente aquela é a situação "sub judice", uma vez a impugnante incorporou parte do acervo da VBC, que supostamente cometeu as infrações fiscais alegadas pela fiscalização, em novembro de 2006, tendo sido os autos de infração ora impugnados lavrados em março de 2010.

O assunto não merece outras considerações, na medida em que há diversos julgados do 1º Conselho de Contribuintes, que foi sucedido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 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.[...]"

Entendeu que o presente processo trata apenas de matéria de direito, pois o que se discute é a possibilidade de realizar a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas sem observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado, nos casos em que a pessoa jurídica é extinta por cisão total e, posteriormente, incorporada, o que corresponde à hipótese dos autos.

Apontou que o 1º Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais entendem não ser válida a aplicação do limite legal retromencionado nos casos de extinção da pessoa jurídica, devido ao fato de os artigos 15 e 16, da Lei 9.065/95 determinarem a restrição quantitativa à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, mas não impedirem o seu aproveitamento em períodos posteriores.

Consignou que não se aplica o limite legal de 30% à pessoa jurídica extinta, pois, tendo em vista que a extinção da pessoa jurídica faz com que ela não tenha mais oportunidade de aproveitar os resultados negativos em períodos futuros, a imposição desse limite impede o exercício do direito à compensação dos prejuízos e das bases de cálculo negativas.

Acentuou que a conclusão da fiscalização no sentido de que o limite de 30% deve ser sempre observado originou de uma interpretação literal dos artigos 15 e 16, da Lei 9.065/95.

Nesse sentido, aduziu que a análise literal dos artigos supracitados faz com que não seja extraída desses artigos a completude das normas jurídicas que dele emanam.

Estabeleceu que para que seja considerada válida a interpretação literal dos artigos 15 e 16, da Lei 9.065/95 é necessário que outros elementos de interpretação a confirme. Isso porque a doutrina e a jurisprudência dominante entendem que a análise literal do texto legal não traz a verdadeira regra jurídica em sua completude, devendo o intérprete da lei adotar outros métodos de interpretação. Quanto a isso, colacionou doutrina e jurisprudência.

Atestou que o intérprete deve sempre buscar o verdadeiro preceito da lei, não podendo restringi-lo ou ampliá-lo de acordo com os seus interesses. Sobre isso, colacionou doutrina e jurisprudência.

Afirmou que para que seja possível identificar o verdadeiro sentido das leis atualmente em vigor, é necessária a compreensão da sistemática da compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSL vigente antes da edição da Lei 9.065/95.

Consignou que antes da Lei 9.065/95 havia apenas a previsão de um limite temporal para a compensação dos resultados negativos e que a edição dessa lei trouxe um limite de ordem quantitativa para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa em determinado período de apuração.

Nesse sentido, apontou que, tendo em vista que o presente regime estabelece um limite de valor, sem qualquer limitação de prazo, resta claro que a restrição quantitativa não faz com que seja vedado o direito de compensar os prejuízos e a base de cálculo negativa,

transferindo apenas a compensação para períodos posteriores. Quanto a isso, colacionou jurisprudência.

Entendeu que a Lei 9.065/95 não retirou do contribuinte o direito de aproveitar os seus resultados negativos em períodos posteriores. Sobre isso, transcreveu a exposição de motivos da Medida Provisória 998/95, que após reedições foi convertida na Lei 9065/95.

Estabeleceu que, nos termos dos artigos 15 e 16, da Lei 9.065/95, apesar de a compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa estar limitada a 30% do lucro líquido do período, esses resultados podem ser aproveitados em períodos posteriores.

Acentuou que o não reconhecimento da validade do procedimento adotado pela VBC de compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas acumuladas referentes à cisão total, seguida de incorporação, ofende os artigos 15 e 16, da Lei 9.065/95. Quanto a isso, colacionou jurisprudência.

Por fim, requereu a improcedência dos autos de infração, o cancelamento integral das exigências de IRPJ e CSL, a não incidência dos juros de mora sobre os valores das multas de ofício e a produção de provas por todos os meios de prova admitidos.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 5/8/2010, acordaram os membros da 7ª Turma de Julgamento da DRJ de São Paulo I, por unanimidade de votos, negar provimento à impugnação, de forma a manter o crédito tributário exigido, conforme o entendimento que se segue.

Primeiramente, apontou que as decisões judiciais e administrativas citadas pela recorrente não possuem caráter vinculante.

Afirmou que como, de acordo com o artigo 43 do CTN, o IR deve incidir sobre um acréscimo patrimonial, deve-se analisar como esse acréscimo patrimonial foi gerado e qual a influência que a compensação de prejuízos de períodos anteriores tem sobre ele.

Aduziu que vários fatos econômicos se sucedem durante um intervalo de tempo na vida de uma empresa, e que esses fatos geram receitas que, após deduzidas as despesas e custos necessários à sua percepção, terão um acréscimo patrimonial como resultado final, o qual se expressa como lucro e é atingido pelo IRPJ e pela CSL. Quanto a isso, transcreveu o artigo 187 da Lei das S.A.

Acentuou que antes de se considerar a existência de prejuízos de períodos anteriores há um acréscimo patrimonial, na forma de lucro, o qual pode ser atingido pela tributação.

Consignou que a fiscalização, ao constatar que há prejuízos fiscais acumulados, possui a faculdade de autorizar ajustes adicionais ao lucro do período, por meio de sua compensação, podendo impor limitações a esses.

Atestou que a compensação de prejuízos de exercício anteriores e das bases negativas da CSL é um benefício fiscal. Quanto a isso, colacionou jurisprudência.

Nesse sentido, entendeu que a limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSL, prevista pela Lei 9.065/95, independe da possibilidade de seu aproveitamento posterior pela própria empresa ou sucessora.

Apontou que há uma contradição na argumentação de que a compensação total dos prejuízos deve ser autorizada devido à impossibilidade de compensação pela sucessora, e que esse procedimento pode trazer o aproveitamento indireto, pela incorporadora, dos prejuízos da incorporada. Quanto a isso, colacionou doutrina.

Esclareceu que como o artigo 129 do CTN refere-se a “créditos tributários”, ele alcança a penalidade, de modo a admitir a possibilidade de responsabilização pela multa de ofício.

Afirmou que o artigo 132 do CTN pode ser interpretado no sentido de ter a multa de ofício como exigível quando ela for lançada antes da incorporação, porque, nesse caso, trata-se de passivo da incorporada, conhecido pela sucessora e por ela assumido.

Registrou que, mesmo tendo sido a multa de ofício lançada posteriormente a incorporação, a recorrente deve assumi-la. Isso porque, tendo em vista que a recorrente é sócia da sucedida, possuindo 33,33% de capital social e de capital votante, resta claro que ela tinha conhecimento pleno da situação que trouxe o lançamento. Sobre isso, colacionou jurisprudência.

Esclareceu que como o lançamento não possui a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, o pedido quanto ao afastamento dessa não foi apreciado.

Indeferiu o pedido genérico da realização de diligências e juntada de documentos, pois, além de esse ter sido feito em desconformidade com o artigo 16, IV e §4º, ele é impertinente, já que a o presente processo trata apenas de matéria de direito.

Entendeu que o pedido de que as futuras intimações sejam feitas em nome dos advogados constituídos não pode ser aceito, pois não há amparo legal para tanto.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs, tempestivamente, recurso voluntário de fls. 308 a 340 (e-processo), reiterando o alegado em sede de impugnação e o que a seguir se sintetiza.

Afirmou que a decisão recorrida não analisou de forma clara e direta as alegações da recorrente acerca da inaplicabilidade dos limites à compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, os quais estão previstos nos artigos 15 e 16, da Lei 9.065/95.

Apontou que o acórdão da 2ª Turma do STJ citado na decisão recorrida não contraria as alegações da recorrente presente em seu recurso, pois esse trata de situação diversa da discutida no presente processo.

Nesse sentido, entendeu que o STJ, no julgamento do Resp 1.107.518-SC, não autorizou o entendimento presente na decisão recorrida no sentido de que a limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSL, prevista pela Lei

9.065/95, independe da possibilidade de seu aproveitamento posterior pela própria empresa ou sucessora.

Atestou que a decisão recorrida não poderia ter deixado de aplicar as normas jurídicas vigentes que disciplinam a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSL.

Estabeleceu que os argumentos presentes no Acórdão nº 105.15908 da extinta C. 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes destacados na decisão recorrida são falaciosos. Isso porque, além de não ser possível generalizar as situações de “silêncio da lei”, já que o silêncio pode significar a existência de uma norma implícita cujo teor se extrai das normas expressas, o artigo 108 do CTN demonstra que, mesmo havendo verdadeiras lacunas, o juiz deve julgar e a autoridade administrativa deve exercer suas funções. Quanto a isso, colacionou doutrina e jurisprudência.

Aduziu que as disposições que descrevem hipóteses taxativas são as que melhor configuram o silêncio eloquente, mas que esse pode existir em outras disposições.

Entendeu que, tendo em vista que há uma norma jurídica, apesar de não escrita, que determina que os artigos 15 e 16, da Lei 9.065/95 não se aplicam aos casos em que há a cisão, seguida de incorporação, resta evidente que não há, no presente processo, uma lacuna.

Nesse sentido, afirmou que, diferentemente do que foi alegado pela fiscalização, não há no presente processo uma lacuna, mas sim uma norma implícita, presente no espírito e no fim dos artigos 15 e 16, da Lei 9.065/95 e na aplicação sistemática desses artigos com o artigo 33 do Decreto-lei 2.341/87.

Apontou que, mesmo o silêncio eloquente não convivendo com a redução teleológica, as questões de normas implícitas e de silêncio eloquente vêm juntamente com a redução teleológica. Acerca disso, realizou uma breve análise da redução teleológica e colacionou doutrina.

Ainda quanto ao Acórdão nº 105.15908 da extinta C. 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, registrou que deve-se atentar para a especificidade do processo julgado por essa Câmara, pois esse apreciou a mesma matéria que está em pauta no presente processo, mas em outro contexto.

Consignou que se o silêncio dos artigos 15 e 16, da Lei 9.065/95, quanto às hipóteses de incorporação, corresponder a uma lacuna, a sua integração, além de estar de acordo com o intuito do legislador e à teleologia imanente da norma, não contradita as limitações presentes no dispositivo e não contraria o artigo 108 do CTN. Quanto a isso, colacionou doutrina.

Nesse sentido, cumpre transcrever o seguinte trecho, de fls. 329 e 330, do recurso voluntário:

“O que temos, então, no caso destes autos?”

Temos as regras dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065, que apenas estabelecem limite porcentual para compensação em cada período, sem pretenderem 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, que veda a transferência de prejuízos e bases de cálculo negativas para a incorporadora, igualmente sem exceção.

Neste quadro legislativo, se for entendido haver lacuna, esta é de natureza oculta, ou seja, terá faltado a restrição de aplicação das normas dos art. 15 e 16 as situações de cisão total, seguida de incorporação, e a lacuna deverá ser integrada pelo aditamento dessa restrição.

[...]

Destarte, perante esse imperativo, não poderia haver ampliação teleológica no caso dos art. 15 e 16, para incluir neles as hipóteses de cisão total, seguida de incorporação, porque estas são absolutamente desiguais aquelas de pessoas jurídicas em continuidade de operação, que poderão compensar futuramente o que não puderem compensar presentemente. Mas pode haver a redução teleológica, que necessariamente deve importar em reconhecer que as operações de cisão, incorporação e fusão devem ser excluídas da limitação dos art. 15 e 16, porque representam situações desiguais a das pessoas que continuam a operar.

[...]

Em conclusão, havendo silêncio eloqüente, determinado pela ausência de disposição escrita, a norma não escrita é detectada pelo contexto normativo existente e pela clara intenção do legislador. Neste caso, o silêncio dos art. 15 e 16 quanto à hipótese de incorporação não significa que esses dispositivos se apliquem nas situações de cisão total, seguida de incorporação, mas, pelo contrário, que o legislador quis estabelecer o limite percentual para a compensação apenas no caso de pessoas jurídicas em continuidade.

Por outro lado, se a omissão do legislador, em tratar expressamente da hipótese de cisão, seguida de incorporação, for considerada uma lacuna, seu preenchimento pode ser feito por redução teleológica, porém com observação do imperativo de tratamento desigual para situações desiguais, o que impõe a impossibilidade de tratar por igual pessoas jurídicas em continuidade e pessoas jurídicas em extinção, inclusive no caso de serem incorporadas, quanto a estas sendo pertinente a vedação do art. 33 do Decreto-lei n. 2341.”

Apontou que, por meio da análise dos artigos 129, 130 e 132, do CTN e do artigo 207, III, do RIR/99, é possível concluir que a empresa resultante da fusão, transformação ou incorporação de outra empresa ou em outra empresa responde apenas pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado que sofreram a fusão, transformação ou incorporação, mas não pelas multas, se o lançamento for formalizado após a data do ato. Quanto a isso, colacionou jurisprudência.

Aduziu que, apesar de haver decisões administrativas (Acórdãos CSRF/02-02396 e 9101-00050) que mantêm o lançamento da multa de ofício formalizado contra o sucessor, devido à infrações de natureza fiscal realizadas pelo sucedido, houve uma mudança de entendimento da jurisprudência administrativa devido à situações específicas, nas quais os sucessores participavam das decisões gerenciais dos sucedido, devido à relação de controle presente entre eles.

Nesse sentido, entendeu que as decisões administrativas supramencionadas não aplicam-se ao presente caso, pois, tendo em vista que a recorrente não possuía a maioria do capital votante da VBC e o controle dessa empresa, não é possível responsabilizá-la pelos atos praticados pelo sucedido, de acordo com o trecho do recurso voluntário, de fl. 338, infratranscrito:

“Conforme já mencionado, a recorrente não possuía o controle, direto ou indireto, da VBC, na medida em que não detinha a maioria das ações com direito a voto dessa sociedade. Por essa razão, é inaplicável a situação destes autos a posição adotada pela C. Câmara Superior, refletida nas ementas dos acórdãos n. CSRF/02-02396 e 9101-00050, aqui analisados.

Mas ainda que se admita que o conhecimento da suposta infração pelo sucessor justifica a não aplicação da regra do art. 132 do CTN, o que se faz apenas para fins de argumentação, no caso dos autos, esse entendimento não seria aplicável.

Isso porque, em novembro de 2006, quando da cisão da VBC, seguida da incorporação de parcela de seu acervo líquido pela recorrente, a jurisprudência administrativa era firme no sentido de que, nos casos de extinção da pessoa jurídica, não se aplicava a trava de 30% (trinta por cento) a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSL.

Tanto isso é verdade que, até o mês de outubro de 2009, era pacífico na E. Câmara Superior de Recursos Fiscais o entendimento de que, no caso de extinção da pessoa jurídica, por incorporação, fusão ou cisão, não havia impedimento legal a compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSL, valendo mencionar que o acórdão n. CSRF/01-05100, de 19.10.2004, foi proferido por unanimidade de votos, refletindo a posição firme e sólida daquele órgão julgador a respeito da matéria "sub judice".

Desse modo, diante da interpretação jurisprudencial dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065, que se encontrava estratificada no momento em que a recorrente incorporou parte do acervo líquido da VBC, não se pode dizer que ela tinha conhecimento de qualquer "ilícito fiscal", supostamente cometido por aquela empresa, até porque o procedimento por ela adotado estava amparado na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, até então uníssona.”

Estabeleceu que caso sejam mantidos os lançamentos das multas de ofício, não deve incidir juros sobre elas, pois a legislação apenas prevê a aplicação dos juros sobre as multas isoladas.

Processo nº 19515.000427/2010-16
Acórdão n.º **1103-001.093**

S1-C1T3
Fl. 435

Nesse sentido, esclareceu que, à luz da Lei 9.430/96, cuja aplicação afasta a incidência do artigo 161, § 1º, do CTN, não há base legal para realizar a cobrança de juros sobre a multa lançada com o principal dos tributos.

Por fim, requereu a procedência do presente recurso, o cancelamento integral das exigências do IRPJ e da CSL, o cancelamento integral das multas de ofício e da incidência dos juros de mora sobre os valores dessas multas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 304, 307, 405 a 424 - numeração do e-processo). Dele, pois, conheço.

Como se viu do relatório, a *quaestio juris* gravita em torno da aplicabilidade ou não da “trava” de 30% na compensação de estoque de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL, na extinção da pessoa jurídica, por cisão total, sendo a autuada uma das sucessoras a título universal, à qual foi vertido 1/3 do acervo da extinta.

Pode-se dizer que a regra limitativa em discussão é função periódica. O interperiódica ou periódica é *funcional*: é função da limitação se estabelecer periodicamente, *no tempo*, ou interperiodicamente. Como a comunicação dos períodos, na compensação de estoque de prejuízos, não é algo *postó*, mas é *pressuposto*, na realidade da empresa, usa-se aqui a expressão limitação interperiódica¹.

De outra parte, a limitação à compensação de prejuízos fiscais também não pode ser absoluta, em minha cognição.

O legislador tem limites, balizas constitucionais, para estabelecer a limitação. E quais seriam esses limites ou balizas? Dois deles, a meu ver, são os seguintes:

- a) se se impõe uma limitação *quantitativa* interperiódica de compensação não pode haver uma limitação interperiódica *temporal*;
- b) a limitação quantitativa interperiódica de compensação só pode prevalecer enquanto a empresa que “levanta” renda *apurada pelos cortes temporais*, e representada pelo lucro, tenha ainda essa *periodicidade determinada*, para o levantamento do lucro (renda). Numa palavra, enquanto a empresa estiver “viva” e, pois, o ente.

Quanto ao segundo dos limites que expus acima, a própria periodicidade estabelecida para apuração do lucro, tomando-se pulso da empresa de tempos em tempos, é mais ou menos arbitrária, conquanto necessidade de ordem prática, e uma técnica de arrecadação – não é princípio.

¹ Humberto Ávila usa esse termo, distinguindo as limitações de compensação intraperiódicas das interperiódicas, conforme citação que faz a Erik Röder e a Babette Prechtel, em sentido um pouco distinto ao que usamos aqui (função interperiódica para limitação quantitativa). Acentua que as limitações intraperiódicas são as que ocorrem no período (limitações à dedução de despesas); as interperiódicas correspondem às despesas que não puderam ser aproveitadas efetivamente no período, por insuficiência de resultados positivos ou por se referirem a mais de um período, e formaram prejuízos fiscais a serem compensados eventualmente com resultados positivos futuros. Quanto ao modo como se executam as limitações interperiódicas, distingue as temporais (limitação a certo nº de períodos) das percentuais (limitação a certo percentual do lucro). Quanto à finalidade, faz distinção entre as limitações interperiódicas fiscais, cujo fim é manter ou aumentar o fluxo de arrecadação, e as limitações interperiódicas extrafiscais, destinadas a promover alguma finalidade econômica ou social. Cf. seu "Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais" São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 39 a 41.

Esse imperativo de ordem prática – e não um princípio – é que implica a apuração do lucro, *como a conhecemos* (corte entre dois pontos temporais), assim como a incorrência de prejuízo, *como a conhecemos*. Portanto, ao falarmos de lucro e de compensação de prejuízos, estamos simplesmente reconhecendo a aplicação desse imperativo de ordem prática, que *implica comunicação* entre os períodos (interperiodicidade), em face dessa periodicidade posta – que, por sua vez, faz a interperiodicidade pressuposta.

Do contrário, teríamos de abandonar essa necessidade de ordem prática, para aferição de lucro ou de prejuízo (ou nenhum dos dois) *só na extinção* da empresa, e, pois, da pessoa jurídica, pela qual se organiza e se estabelece a empresa.

Outrossim, *de lege lata*, a “trava” de 30% do lucro real e da base de cálculo da CSL para compensação do estoque de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL *só faz sentido* durante a empresa *no tempo*, ou seja, enquanto existir a periodicidade para fins de apuração de lucro (e de prejuízo), e, pois, a interperiodicidade da empresa. Quer dizer, *só faz sentido* a limitação quantitativa durante a “vida” da empresa, e, assim, do ente.

Isso, sob pena de se tributar o que efetivamente não representa renda ou outra espécie de acréscimo patrimonial², em face de a própria *periodicidade* estabelecida ser antes um *imperativo de ordem prática*, fixada de forma *mais ou menos arbitrária*, e não um princípio.

E esse *sentido* se evidencia *na própria lei* que instituiu a trava de 30% do lucro real e da base de cálculo da CSL para compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSL passados, *ao revogar* a limitação temporal para a compensação de tais prejuízos e bases negativas (arts. 42, 58 e 117, I, da Lei 8.981/95; arts. 12, 15 e 16, da Lei 9.065/95; a última lei que previa prazo decadencial para compensação de estoque de prejuízos fiscais era a Lei 8.541/92 - art. 12, revogado pelo art. 117, I, da Lei 8.981/95).

Portanto, a finalidade da limitação interperiódica percentual é procurar garantir ou aumentar o fluxo de recursos de arrecadação, configurando uma espécie de “tributação mínima” (*Mindestbesteuerung*).

Sendo essa a finalidade da limitação de compensação, é evidente que ela não se prestou e nem se preordenou a coarctar a compensação dos prejuízos fiscais. E isso conduz novamente ao mesmo sentido da lei: a “trava” de 30% para compensação de prejuízos fiscais passados só se presta durante a “vida” da pessoa ou do ente despersonalizado, no tempo – *i.e.*, jamais no momento de sua extinção (o “*não tempo*”).

Esse é o valor incorporado na norma legal irradiando o sentido da regra legal. Aí se divisam tanto a *razão* ou fundamento, ou a *mens legis*, como a *finalidade* da regra legal. Aí há conformação *sistemática*.

Vale dizer, aí *não há ruptura* com a *realidade* (periodicidade e interperiodicidade: *tempo* e “*vida*”) da empresa, cuja periodicidade - o corte temporal, mais ou menos arbitrário, porém necessário (por ordem prática) - deixa de haver (corte temporal) com a “morte”, o *fim do tempo*.

² No caso, desde que atendidos certos requisitos legais (para IRPJ), como não se tributam os acréscimos patrimoniais representados por transferências de capital (como, por ex., as subvenções para investimento, as doações “para capital” feitas pelo Poder Público, o próprio aumento de capital, inclusive a parcela correspondente ao *ágio* na investida registrada em reservas de capital), a tributação é sobre o lucro como expressão de renda.

Como o lucro é apurado segundo esses cortes temporais (mais ou menos arbitrários), a limitação quantitativa da compensação de prejuízos (e de bases negativas) *implica* essa periodicidade (e a interperiodicidade) que deixa de existir com a “morte”, com o *fim do tempo*³.

Nada disso desborda os limites da regra legal posta. Pelo contrário, só afirma o conteúdo *em seus exatos limites*.

No mesmo sentido, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/95 (*mens legislatoris*), que após reedições foi convertida na Lei 9.065/95, mantém exata sintonia com o que ora se deduz, reforçando essa exegese (*mens legis*, finalidade e “comunicação” sistemática). Digo que a *mens legislatoris* mantém sintonia com o que se deduz, pois se sabe que aquela não é o conformador do fenômeno (intelectual) interpretativo, conquanto possa ser instrumento hermenêutico para sua contribuição.

Também, o direito à compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL não é um direito subjetivo (do contribuinte), mas um direito potestativo (ou *direito formativo extintivo*), e que ganha *concretude* no momento em que emergem lucros – dentro do *corte periódico* e, pois, na *interperiodicidade*, no curso da empresa. Não me parece informar melhor adequação jurídica, ao se tratar o direito à compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL como direito adquirido – próprio para direitos subjetivos. Não é essa a questão. *Não é esse o ponto*, segundo minha cognição.

De outra parte, e pelas razões expostas, 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 bases negativas) concorre para a neutralidade patrimonial. Conforme expus acima, tratou-se de uma opção legislativa que se coloca *nas* balizas constitucionais, e que, pois, *nada tem de ver com benefício fiscal*: é apenas não ultrapassar a moldura constitucional.

Mas, ainda que a compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas, de períodos anteriores, *fosse um benefício fiscal*, o que não é o caso, a conclusão, a meu ver, não poderia ser diversa.

O art. 111 do CTN⁴ é aplicável à isenção, à outra hipótese de exclusão do crédito tributário (a anistia - já que à isenção também o art. 175 do CTN se refere como hipótese de “exclusão” do crédito, sem embargo da crítica cabível a essa referência) e à suspensão “do crédito” tributário (suspensão da exigibilidade do crédito tributário – art. 151 do CTN). *Não é o que se dá aqui*.

³ E na “morte” parcial na proporção da parcela cindida, em função da peculiaridade a ela prevista.

⁴ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Mais.

Evidente que mesmo o art. 111 do CTN não pode “obrigar” o intérprete a ignorar os demais signos e elementos de ponderação lógica, histórico-evolutiva, sistemática e teleológica, que formam o contexto no qual se põe o texto.

Até porque, como lecionou Carlos da Rocha Guimarães (que participou das sugestões ao Anteprojeto do CTN), ao versar sobre o art. 111 do CTN, “*a própria ‘letra’ da lei pode ter significações diversas, tomadas as palavras isoladamente. [...] E ainda Husserl (loc. cit.), observa com muita propriedade que, embora um papagaio use palavras, ele não ‘fala’. Falta a suas palavras o sentido.*”⁵ (grifos nossos). *E não há texto sem contexto.*

Outro erro é confundir o art. 111 do CTN com interpretação *restritiva*. Não bastasse o que já foi dito, o grande Rubens Gomes de Sousa, como Relator Geral da Comissão Especial do Projeto do Código Tributário Nacional (que tomou como base o Anteprojeto de Código Tributário Nacional de sua autoria), ressaltou que as sugestões para o art. 111 do CTN (que correspondia ao art. 77 do Projeto) de a interpretação dever se dar “*restritivamente*” foram *rejeitadas*, e a sugestão de a interpretação dever se dar “*estritamente*” igualmente foi *rejeitada*, até porque o objetivo visado não foi a restrição em prejuízo eventual do contribuinte⁶. São as sugestões 395, 723 e 913 (Sugestões oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional)⁷. E, assim, como se vê, o art. 111 do CTN não encampou as sugestões de se interpretar restritivamente nem estritamente.

Posto isso, mesmo sob o influxo do art. 111 do CTN, *i.e.*, ainda que este fosse aplicável, não consigo ver como a interpretação a ser extraída possa ser diversa à que se expõe, pelas razões já deduzidas, as quais se reforçam com as considerações que deduzo a seguir.

Como disse, a “trava” de 30% de compensação de prejuízos (e de bases negativas) passados, na conformidade da inteligência da lei (*mens legis*), só tem sentido no tempo, na periodicidade estabelecida para apuração de lucros (e de prejuízos) da empresa, assim, durante a “vida” da pessoa jurídica ou ente a ela equiparado. Quer dizer, a própria *ratio legis* e a finalidade da lei – a qual não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas, mas manter ou aumentar o *fluxo de caixa de arrecadação* - chancelam essa exegese.

Por outro lado, as específicas hipóteses de expresso afastamento da “trava” para compensação previstas nas normas legais (como, por ex., o art. 14 da Lei 8.023/90, para prejuízo na atividade rural) são suportes fáticos sobre os quais *inexistiria dúvida* quanto à aplicabilidade da “trava” para compensação, se não houvesse as hipóteses legais expressas. Isso porque versam sobre suportes fáticos de empresa que se coloca *no tempo* das

⁵ Cf. seu “Interpretação literal das isenções tributárias”. In “Proposições Tributárias” (Coletânea de estudos organizada pela ABDF em memória de Rubens Gomes de Sousa). São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 45 e 47.

⁶ Cf. “Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 184. As ressalvas são objeto de consideração (p. citada) no Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional. O Relatório corresponde à “Parte III” dos “Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”.

⁷ Cf. “Trabalhos da Comissão Especial do Projeto do Código Tributário Nacional”, citado, na “Parte V”,

compensações, ou seja, no âmbito da *continuidade* da empresa. São *hipóteses* em que se toma pulso da empresa de tempos em tempos, para apuração de lucro ou prejuízo, por meio dos cortes periódicos, em que se está presente a *interperiodicidade* própria da empresa.

Significa dizer, as específicas hipóteses de expresso *afastamento* da “trava” para compensação previstas nas normas legais, são hipóteses em que a *continuidade* da empresa *persiste*, em que o ente continua “vivo”. **Para tais casos, sem dúvida, seria necessária norma expressa** afastando a “trava” para compensação.

Isso é radicalmente diverso das hipóteses em que inexiste mais tempo para a compensação, *i.e.*, em que a compensação não se põe *no tempo* da empresa.

Daí também tais hipóteses específicas de expresso afastamento da “trava” para compensação não se prestarem a *comparação* com a situação em dissídio.

O art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 (e o art. 22 da Medida Provisória 2.158/01, para a CSL) também não se presta a proibir o aproveitamento do estoque de prejuízos fiscais em caso de incorporação pela própria incorporada. O que ele *veda* é o aproveitamento do estoque de prejuízos fiscais em caso de incorporação, *pela sucessora*, a incorporadora.

Aliás, o art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 *reforça a razão* e o *sentido* da norma legal que limita a compensação de prejuízos fiscais: a *periodicidade*, para apuração de tempos em tempos do lucro (ou prejuízo) pelo corte temporal, *perde existência*, e, assim, *perde existência a interperiodicidade - pressuposto* para compensação dos prejuízos *no tempo* (= ao longo do tempo) – sendo certa a vedação para compensação dos prejuízos pela sucessora⁸.

Relembro que a periodicidade (corte), para apuração do lucro ou prejuízo de tempos em tempos, é imperativo de ordem prática, estabelecida e estabelecível de forma mais ou menos arbitrária: *não é um princípio*. Daí também a relatividade da independência dos exercícios (cortes temporais), e por isso igualmente a interperiodicidade como um *pressuposto* para a compensação *limitada* quantitativamente, *no tempo*.

Diante da “morte” da pessoa jurídica (ou da “morte” parcial dela para fins de compensação na cisão parcial, na proporção da parcela cindida), o *conteúdo* da regra limitadora de compensação interperiódica *deixa de existir*; negar isso é contra o valor incorporado na regra de limitação da compensação no tempo, contra o seu sentido.

Não por menos, no Acórdão nº 101-94.515, de relatoria da ilustre ex-Conselheira Sandra Faroni, se entendeu, por unanimidade de votos, que na cisão parcial, “em relação à parcela proporcional ao patrimônio transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. Por essa razão, no balanço de cisão, a parcela de prejuízos *proporcional ao patrimônio transferido* pode ser compensada *independentemente da limitação de 30%*” (grifos nossos). O que permanece sujeito à limitação de compensação é a parcela do patrimônio *remanescente* na cindida – ou seja, a que fica sob a continuidade da empresa.

Se fosse o contrário, *i.e.*, *se fosse possível* o aproveitamento dos prejuízos fiscais da *sucedida* pela *sucessora* por incorporação, fusão ou cisão (= se não houvesse o art. 33 do Decreto-lei 2.341/87), *ai sim* a regra limitadora da compensação no tempo *seria*

⁸ O mesmo se diga para compensação das bases negativas de CSL, em face do art. 22 da Medida Provisória 2.158/01, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

aplicável, nos justos limites daquela, pois a periodicidade, para fins de compensação dos prejuízos fiscais (e do lucro apurável em face do corte temporal) persistiria. Idem para a compensação das bases negativas da CSL.

Também, o fato de a extinção da pessoa jurídica, por cisão total com sucessores controladora ou controlada daquela ou pertencentes ambas ao mesmo grupo societário, *desde que não haja simulação relativa*, em nada interfere sobre a inaplicabilidade da limitação de compensação.

Não há vedação para que uma pessoa jurídica com estoque de prejuízos fiscais incorpore outra sem prejuízos e compense os próprios prejuízos fiscais (da incorporadora). A vedação legal é de a incorporadora compensar estoque de prejuízos fiscais da incorporada, não o inverso (art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 e art. 22 da Medida Provisória 2.158/01). Ainda que ambas as pessoas jurídicas sejam do *mesmo grupo societário* (logo, não ter havido mudança de controle), desde que não ocorra simulação relativa na incorporação, não há como objetar a compensação de prejuízos fiscais ora exemplificada⁹.

Com *identidade de razões*, sobre a inaplicabilidade da limitação da compensação, na extinção da pessoa jurídica por incorporação ou cisão total, mesmo que ambas (incorporadora e incorporada, ou cindendas e cindida) sejam do mesmo grupo societário. E, no caso vertente, nada há nos autos que indique haver simulação na cisão total. Não há sequer tal acusação no Termo de Verificação.

Posto isso, não tenho dúvidas de que a limitação interperiódica percentual, a “trava” de 30% do lucro real e da base de cálculo da CSL, para a compensação do estoque de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL, não ganha aplicabilidade na extinção da pessoa jurídica, seja por dissolução e liquidação, seja por cisão total, como no caso vertente, seja por incorporação, ou mesmo por fusão (de raríssima consecução).

Por essa ordem de razões e juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

⁹ Anota-se que no julgamento do REsp nº 946.707-RS, pela 2ª Turma do STJ, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, em que se reconheceu a simulação relativa da incorporação da lucrativa pela que tinha estoque de prejuízos fiscais, não se enfrentou a controvérsia fática, que implicaria análise de todo o arcabouço de fato pelo STJ, o que é descabido em REsp, conforme a Súmula nº 7 do STJ. Ou seja, a apreciação da controvérsia fática, quanto à caracterização de simulação relativa, acabou no TRF.

Processo nº 19515.000427/2010-16
Acórdão n.º **1103-001.093**

S1-C1T3
Fl. 442

CÓPIA