



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

Processo n° 19515.000428/2010-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-000.803 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ E CSLL
Recorrente CAMARGO CORREA ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PESSOAS JURÍDICAS. EXTINÇÃO. RESULTADOS NEGATIVOS ACUMULADOS. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%.

Os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 autorizam a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores, desde que o lucro líquido do período, ajustado pelas adições e exclusões previstas nas legislações daqueles tributos, não seja reduzido em mais de 30%. O limite à compensação aplica-se, inclusive, ao período em que ocorrer a extinção da pessoa jurídica, haja vista a inexistência de norma, ainda que implícita, que o excepcione.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2006

SUCESSÃO. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO.

Deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

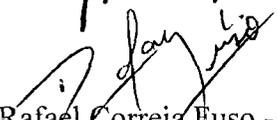
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário, apenas para afastar a exigência da multa de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos o relator e os conselheiros André Almeida Blanco e João Carlos de Lima Junior, que deram provimento integral. Designado para fazer o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Cuba Netto.

Processo nº 19515.000428/2010-61
Acórdão n.º 1201-000.803

S1-C2T1
Fl. 2


Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente.


Rafael Correia Fuso - Relator.


Marcelo Cuba Netto - Redator Designado.

EDITADO EM: 30/07/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, André Almeida Blanco e João Carlos de Lima Junior.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização federal, que cobra da contribuinte IRPJ e CSLL, em razão de compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL do ano calendário de 2006, acima dos 30%, pela empresa VBC Participações S/A, que foi extinta por cisão total, seguida de incorporação pela Camargo Correa Energia S/A., ficando essa última com 1/3 do acervo patrimonial da VBC.

Portanto, a compensação do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL se deu na empresa extinta, e não na incorporadora.

Destaca-se que a VBC Participações S/A tinha como sócias, antes da sua extinção, as empresas Antares Holding Ltda., Camargo Correa Energia S/A e Votorantim Energia Ltda., cada uma com 33,33% das ações.

A empresa extinta efetuou a compensação fundada na jurisprudência do CARF, conforme transcrição feita mediante petição à fiscalização, quando da apuração dos valores do Auto de Infração, na qual se juntou uma lista de documentos relativos à operação de cisão total e incorporação, conforme fls. 72 e 73 dos autos.

Vejamus a jurisprudência do CARF na qual a empresa se baseou para realizar a compensação acima dos 30%:

IRPJ — COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO — LIMITE DE 30% — EMPRESA INCORPORADA — A empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo. (acórdão n.º CSRF/01-05100, de 19.10.2004)

A empresa extinta baixou seu CNPJ em 16/03/2007, conforme atesta certidão de fls. 74.

Além do Balanço Patrimonial de encerramento, a VBC contratou um laudo de avaliação do seu acervo líquido para fins de incorporação pelas empresas Camargo Correa Energia S/A, Votorantim Energia Ltda. e Antares Holding Ltda. (fls. 99 a 104 dos autos).

A fiscalização não aceitou os argumentos da contribuinte e efetuou o lançamento fiscal. Vejamus com detalhes as imputações feitas pela fiscalização conforme descrições no Relatório Fiscal:

1 - COMPENSAÇÃO A MAIOR DE PREJUÍZO FISCAL NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

A empresa supra apresentou sua Declaração de Rendimentos DIPJ 2006 (Situação Especial — CISÃO TOTAL), relativa ao ano-calendário de 2006, optando pelo regime de tributação pelo Lucro Real anual.

Na referida DIPJ, o contribuinte informou na Linha 45 — Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos de Apuração Anteriores — Atividades em Geral, da Ficha 09A — Demonstração do Lucro Real, o valor de R\$962.442.466,91; Ocorre que o contribuinte só poderia compensar o valor de R\$288.732.740,07, que corresponde a 30% deste valor, conforme QUADRO I, abaixo; O Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais (SAPLI), sistema da RFB que gerencia esta conta, informa que o contribuinte possuía saldo para efetuar tal compensação:

(...)

Pelo exposto, fica caracterizado o excesso de compensação de prejuízo fiscal na apuração do Lucro Real, no ano-calendário de 2.006, no valor de R\$ 673.709.726,84.

2- COMPENSAÇÃO A MAIOR DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES NA APURAÇÃO DA CSLL.

A empresa supra apresentou sua Declaração de Rendimentos DIPJ 2006 (Situação Especial — CÍSCÃO TOTAL), relativa ao ano-calendário de 2006, optando pelo regime de tributação pelo Lucro Real anual.

Na referida DIPJ, o contribuinte informou na Linha 37 — Base de Cálculo Negativa da CSLL de Períodos Anteriores — Atividade em Geral, da Ficha 17 —, o valor de R\$955.935.518,29.

Ocorre que o contribuinte só poderia compensar o valor de R\$286.780.655,49, que corresponde a 30% deste valor, conforme QUADRO II, abaixo.

O Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL (SAPLI), sistema da RFB que gerencia esta conta, informa que o contribuinte possuía saldo para efetuar tal compensação.

CONCLUSÃO

1-Em decorrência das diferenças apuradas e apontadas nos QUADROS I e II acima, e com fundamento nos artigos 904 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda, intimamos o contribuinte a esclarecer/justificar, no prazo de 20(VINTE) dias, a partir do recebimento deste TERMO de Constatação e Intimação Fiscal, mediante documentação hábil e idônea, as insuficiências apontadas;

2- Os esclarecimentos solicitados deverão ser prestados por escrito, pelo sócio, ou representante legal da empresa perante a RFB;

3-Fica o sujeito passivo também cientificado de que se procederá ao lançamento de ofício, mediante lavratura de auto de infração, no caso de deixar de atender aos pedidos de esclarecimentos que lhe forem dirigidos, recusar-se a prestá-los



ou não os prestar satisfatoriamente, de conformidade com o disposto no art.841, inciso II e III, do RIR/99;

4-Fornecer a relação de bens e direitos em nome da empresa para eventual caso de Arrolamento de Bens(todos os bens sujeitos a registro- imóveis, automóveis, aeronaves, aviões....)

Devidamente impugnado o lançamento, a DRJ entendeu pela manutenção integral das exigências fiscais, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2006

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano calendário: 2006

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2006

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO EMPRESARIAL.

A sucessora 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.

Impugnação improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Processo nº 19515.000428/2010-61
Acórdão n.º 1201-000.803

S1-C2T1
Fl. 6

Inconformada com a decisão da DRJ, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, alegando em síntese que:

(i) a possibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais em caso de extinção da personalidade jurídica da empresa incorporada;

(ii) a impossibilidade de responsabilização do sucessor pelas infrações tributárias praticadas pelo sucedido;

(iii) a ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

Por fim, em memoriais, a Recorrente juntou aos autos parecer do Prof. Tércio Sampaio Ferraz Junior sobre a matéria.

Este é o relatório!



6

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Correia Fuso:

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Não existindo questões preliminares, passemos ao mérito.

DO MÉRITO**I – HISTÓRICO LEGISLATIVO DA COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL**

O direito à dedução dos prejuízos fiscais acumulados e das bases negativas acumuladas com os resultados positivos apurados nos exercícios posteriores passou a ser reconhecido pelo direito brasileiro em 1947, pela Lei nº 154, em seu artigo 10, limitado o seu exercício a 3 (três) anos:

Art. 10. O prejuízo verificado num exercício, pelas pessoas jurídicas, poderá ser deduzido, para compensação total ou parcial, no caso de inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos, dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subseqüentes.

Parágrafo Único. Decorridos os três exercícios, não será permitida a dedução nos seguintes, do prejuízo porventura não compensado.

Por sua vez, o Decreto-Lei nº 1.598/77 alterou a compensação de prejuízos fiscais, em seu artigo 64 e parágrafos, no tocante ao prazo decadencial, aumentando de 3 (três) anos para 4 (quatro) anos:

Art. 64. A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subseqüentes.

§ 1º - O prejuízo compensável e o apurado na demonstração do lucro real e registrado no livro de que trata o item I do art. 8º, corrigido monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a compensação.

§ 2º - Dentro do prazo previsto neste artigo a compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos-base, a vontade do contribuinte.

Posteriormente, a Lei nº 8.383/91, nos arts. 38, parágrafo 7º e 44, parágrafo único, reconheceu o direito à dedução dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da contribuição social com os resultados positivos apurados nos períodos subseqüentes, sem qualquer limitação percentual ou temporal:



Art. 38.....

Parágrafo 7º - O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subseqüentes.

Art. 44.....

Parágrafo único: Tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo de mês subseqüente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real. (Artigo revogado pela Lei nº 8.981, de 20.01.95).

Já o artigo 12, da Lei nº 8.541/92, quanto ao imposto sobre a renda, determinou que os prejuízos fiscais, apurados a partir de 1º de janeiro de 1993, poderiam ser deduzidos do lucro real apurado em até 4 (quatro) anos-calendários subseqüentes ao ano de apuração:

Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos, monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários, subseqüentes ao ano da apuração. (Artigo revogado pela Lei nº 8.981, de 20.01.95)

Como se pode observar, não existia limite quanto ao aspecto material para a compensação do prejuízo fiscal, podendo ser feito em sua integralidade pela pessoa jurídica, porém existia limite temporal, devendo ser feito em até 4 anos.

Esse elemento temporal seria inaplicável nos casos de aproveitamento do prejuízo ou da base negativa da CSLL no caso da extinção da pessoa jurídica, o que lhe permitira a compensação integral.

Quanto à restrição, a Lei nº 8.981/95, em seus arts. 42 e 58, alterando o critério temporal limitador do direito em questão, determinou que, a partir de janeiro de 1995, o lucro líquido ajustado somente poderia ser reduzido por dedução da base de cálculo negativa ou prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores em, no máximo, 30% (trinta por cento).

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 subseqüentes.

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.



Da mesma forma, com a edição do artigo 15 da Lei nº 9.065/95, a restrição foi consolidada:

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.

Observe que o texto acima prescrito é claro e não traz dúvidas quanto à sua validade, vigência e eficácia. Destaca-se ainda que não há exceção no texto para as operações de incorporação.

II – DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE A MATÉRIA

Em investigação sobre a constitucionalidade da limitação da compensação do prejuízo fiscal em 30%, o Pleno do Supremo Tribunal Federal decidiu que o texto legal acima transcrito refere-se a um benefício fiscal concedido pelo legislador:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGO 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 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 nº 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos anteriores e não afeta fato gerador nenhum.

Recurso extraordinário a que se nega provimento.¹

Destaco que o acórdão do STF não trata da matéria no contexto do aproveitamento do prejuízo fiscal quando da extinção da empresa. Julgados vem sendo proferido por essa corte, aplicando a decisão do STF de forma indiscriminada, o que não está correto, pois o contexto quando envolve o aproveitamento integral por empresa extinta em incorporação é outro!

Portanto, a questão que se põe em discussão é se existe ou não regras e princípios (que são valores) que vedam os contribuintes a realizar a compensação integral do

¹ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 344.994-0/PR, Ministro Relator para o Voto Eros Grau, Tribunal Pleno, Julgado em 25/03/2009. Endereço eletrônico: www.stf.jus.br.

prejuízo fiscal, sem a limitação dos 30%, quando ocorre a extinção da sociedade por incorporação, observando que o aproveitamento se dá dentro da pessoa jurídica extinta.

No meu entender essas regras não existem, sendo incorreta aplicar a tese indiscriminada de que a regra geral aplicada por alguns julgados do CARF quanto ao artigo 15 da Lei nº 9.065/95 faria esse papel de vedação em qualquer hipótese, melhor vislumbrado a seguir.

Outra questão que se explora de forma incorreta está no disposto no artigo 32 do Decreto-Lei nº 2.341/87, que deu redação ao artigo 513 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda):

Art. 513. 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 (Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, art. 32).

Contudo, observa-se que a legislação acima citada não trata da extinção da sociedade, o que não implicaria em nenhuma vedação no aproveitamento do prejuízo pela Recorrente.

O artigo 514 do Decreto nº 3.000/99, que reproduz o texto do artigo 33, parágrafo único do Decreto-Lei nº 2.341/87, prescreve a vedação da compensação do prejuízo fiscal pela empresa sucedida, mas também não faz nenhuma menção ou imposição de restrição quanto ao aproveitamento pela empresa extinta.

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

III – FUNDAMENTOS PARA A AFASTABILIDADE DA LIMITAÇÃO DOS 30% NA INCORPORAÇÃO

Partindo logo para o problema do estudo do histórico legislativo, vislumbra-se que antes da Lei nº 9.065/95, era facultado aos contribuintes promover compensação integral do prejuízo fiscal, e conjuntamente havia um prazo legal para o seu exercício – quatro anos -, o qual poderia, no caso de contínuos prejuízos apurados pelo contribuinte, levar a perda integral do direito.

Com a modificação da legislação que inseriu no ordenamento jurídico a denominada trava dos 30%, os contribuintes adquiriram um efetivo ganho, pois, uma vez extinto o prazo para o exercício do direito, não mais há o risco dele perecer com o tempo.

Por outro lado, o artigo 15 da Lei nº 9.065/95 impôs um limite de 30% sobre o lucro do período em que se pretende exercer a compensação. Esse limite percentual não se refere ao prejuízo acumulado, mas se refere ao lucro líquido do ano da compensação. Com isso, o prejuízo acumulado continua autorizado à compensação integral.

Desta feita, cabe transcrever as lições do ex-Conselheiro do CARF, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que tratou da matéria com propriedade:

Em síntese, a antiga legislação não estabelecia limites materiais, mas sim temporais; a atual estabelece materiais, mas não temporais. Na combinação dos dois tipos de limites, a legislação atual é mais vantajosa aos contribuintes por extinguir a possibilidade de perecimento do exercício de direitos.²

Nas lições acima transcritas, extraídas de um julgado do CARF, não há exigência de regra de exceção, não há inconstitucionalidade de enunciados, não há investigação sobre a violação ao conceito de renda trazido no artigo 43 do Código Tributário Nacional³; a tese sustentada em não se aplicar a trava dos 30% sobre o prejuízo é que a mesma não se refere ao prejuízo, mas ao lucro líquido, sob o ponto de vista da materialidade, e não da temporariedade extintiva.

Esse é um entendimento respeitável nesse Tribunal, que merece compreensão e reflexão dos julgadores.

O que vem somar a esse entendimento e que faz parte da identificação dos anseios do legislador (atos de enunciação) é a exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95, reedição das Medidas Provisórias 947/95 e 972/95, editada no Diário Oficial do Congresso Nacional de 14 de junho de 1995, fls. 3270, que traz o seguinte excerto:

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

Note-se que diante da presença da expressão “sem retirar do contribuinte o direito de compensar” o entendimento de que na declaração de encerramento cabe integral compensação das bases negativas acumuladas é evidente, sendo inaplicável a trava dos 30% para a empresa extinta.

O autor da norma acima mencionada, ex-Conselheiro deste E. Tribunal, Edson Vianna de Brito, quando ocupava importante cargo nos quadros da Receita Federal, tratou do assunto em seu livro sobre o imposto sobre a renda, afirmando⁴:

“Este dispositivo estabelece uma base de cálculo mínima, para efeito da determinação do imposto de renda devido, através da

² Processo Administrativo nº 16327.000481/2008-76. Acórdão nº 1201-00.108. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma. Julgado em 18 de junho de 2009. Relator para voto Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

³ "Art.43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição de 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. (...)"

⁴ Brito, Edson Vianna de. Imposto de Renda das Pessoas Físicas. Editora Frase: São Paulo, p. 161 e seguintes.

fixação de um limite máximo de redução – por compensação de prejuízos fiscais – do lucro tributável apurado em cada ano-calendário. Em outras palavras, as pessoas jurídicas que detenham estoque de prejuízos fiscais apurados em anos anteriores passam a sujeitar-se a um imposto de renda mínimo, uma vez que o lucro tributável só poderá ser reduzido em no máximo trinta por cento.

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

Somente há razoabilidade e coerência se tal aplicação limitativa fosse insurgida em face de uma empresa que possui no tempo o exercício de sua atividade nos anos anteriores, o que não é o caso dos autos em razão da sua extinção.

E no caso de extinção da pessoa jurídica, como ela não mais terá oportunidade de aproveitar os resultados negativos em períodos futuros, não se aplica a "trava", sob pena de perder o direito à compensação de prejuízos, posição adotada nos acórdãos CSRF/01-04258, de 2.12.2002, e CSRF/01-05100, de 19.10.2004, ambos da 1ª Turma da Câmara Superior, mencionados pelo contribuinte em seu Recurso.

Em brilhante voto proferido pelo Conselheiro Valmir Sandri, nos autos do Processo Administrativo nº 13807.003133/2004-36, Acórdão nº 9101-00.401, de 2 de outubro de 2009, a matéria foi enfrentada com profundidade sob uma outra óptica, mas que acrescenta e contribui para a desqualificação da imputação fiscal:

Na verdade, a compensação de prejuízos fiscais entre períodos visa contribuir para a consolidação da empresa. Por esta razão é que em alguns países, a compensação se dá através do transporte de prejuízos para exercícios anteriores e para exercícios posteriores. Na ordem jurídica brasileira essa compensação se impõe, mesmo se vedada ou de qualquer forma limitada pela lei ordinária, tendo em vista que os prejuízos são partes indissociáveis do conceito de acréscimo patrimonial positivado na Constituição Federal.

No livro "Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Integração entre sociedade e sócios" (Atlas, 1985, p. 125-126), Henry Tilbery, afirma que o fundamento para que se permita a compensação de prejuízos entre períodos, decorre da necessidade de se considerar a realidade das empresas, que se organizam para funcionar continuamente e permitir que a tributação se faça a partir de um nivelamento dos resultados. Escreve o jurista: "a compensação dos prejuízos entre períodos representa um reconhecimento do fato de ser a vida da empresa contínua e é um procedimento que, na realidade, faz o imposto incidir sobre um resultado nivelado através de maior número de

anos. Isto é importante, quando o sistema de tributação trata o período-base como unidade estanque (self-contained period)"

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

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

Da leitura do voto que trata da matéria ora em questão, a Nobre Relatora sugere uma interpretação do conteúdo semântico do art. 15 da Lei 9065/1995. Para tal, parte, a meu ver, da falsa premissa de que a autorização da compensação de prejuízos fiscais é um benefício fiscal, em linha com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (RE 344.994).

Em decorrência, entende que o preceito deve ser interpretado de forma restritiva à luz do que dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional, para concluir que a limitação de 30% deve ser aplicada também na hipótese de compensação de prejuízos acumulados na extinção da empresa por incorporação ou outra operação societária.

Argumenta que 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.

E, por fim, afirma que, diferentemente da pretensão exarada na tese até então vigente neste Conselho, há vedação legal ao aproveitamento dos prejuízos nos casos de incorporação, como se veria na leitura dos arts. 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/1987.

Entretanto, divirjo do seu entendimento quanto à natureza jurídica da compensação dos prejuízos acumulados, eis que não considero se tratar o mesmo de um benefício fiscal, mas de elemento inerente à apuração da própria base de cálculo do tributo, no caso, daquilo que é renda, pois, se não for assim, estará se tributando uma não renda, um não acréscimo patrimonial, afastando-se, portanto do conceito constitucional de "renda" e "proventos de qualquer natureza" extraída da Carta Maior.

Os conceitos de lucro e prejuízo são fornecidos pelo direito societário e decorrem de um corte temporal determinado pela legislação societária e pela contabilidade necessária à apuração do resultado de um exercício. A empresa, tanto no direito societário quanto na contabilidade, é constituída para operar, exercendo seu objeto social, indefinidamente no tempo, daí o princípio da continuidade. Contudo, para diversos fins são necessárias apurações periódicas de seu resultado, onde é

verificado lucro, que impacta positivamente seu patrimônio líquido, ou prejuízo que repercuta negativamente sobre o patrimônio líquido.

Em razão da continuidade e para que seja apresentada a atual situação patrimonial, é que, no balanço, os resultados negativos (prejuízos) devem ser deduzidos do resultado do exercício, como determina a Lei n. 6.404, em seu art. 189 que dispõe:

"Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda

Parágrafo único: o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem".

Assim, o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores. E, considerando que o lucro real parte do lucro contábil, o mesmo é nitidamente afetado pela compensação dos prejuízos.

Por esta razão, a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal, mas um elemento para determinação do aspecto quantitativo do imposto de renda, e sendo assim, eliminá-lo, como visto acima, estar-se-a maculando os artigos 43 e 44 do CTN, tornando um "não acréscimo patrimonial" (a parcela de lucro não compensável do prejuízo existente) tributado pelo imposto de renda, em montante, portanto, não real.

(...)

No caso em questão - incorporação -, a situação da pessoa jurídica é excepcional e não está compreendida pela norma. Na situação normal, uma pessoa jurídica em atividade, o limite de 30% apresenta como resultado a postergação da sua compensação (diferimento). Na situação excepcional, ora configurada, a aplicação deste limite resulta na manutenção de prejuízo acumulado e na sua perda, pelo fato de existir vedação expressa à compensação de prejuízos da sucedida pela sucessora, de modo a levar a tributação algo que não se configura como acréscimo patrimonial.

Assim, se a lei permite a compensação de todo o prejuízo fiscal distendido no tempo, a conclusão lógica a que se deve ter é, se não há mais tempo para aproveitá-lo, em havendo lucros na extinção, a lei permite seu aproveitamento, de uma só vez, para que não haja tributação sobre um "não acréscimo patrimonial" vedado pelo CTN (arts. 43 e 44) e pelo artigo 150, inciso I, da Lei Suprema, que impõe o princípio da legalidade para a incidência tributária.

E é com base neste princípio (legalidade), que se impõe para o caso esta inteligência, eis que a lei não cuidou da espécie - extinção, fusão e incorporação -, que são detentoras do direito



que o CTN lhes outorgou, de não terem que pagar tributos sobre um "não acréscimo patrimonial", mas apenas aplicável a empresas em funcionamento, conforme o espírito da lei exposto pelo relator do projeto de lei, bem como pelo Superior Tribunal de Justiça que claramente cuidou apenas da legalidade da restrição de 30% de aproveitamento, preservando-lhes, todavia, o direito de compensarem, no tempo, a totalidade do prejuízo.

Assim, restringir o direito a compensação conforme posto no voto ora em análise, estar-se-a solapando o direito do contribuinte em não ser privado ilegalmente de sua propriedade, mesmo porque, como visto acima, a lei jamais pretendeu negar esse direito - o que foi confirmado, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça -, e sendo assim, numa situação limite como nos casos de extinção, incorporação e fusão, esse direito pode e deve ser exercido integralmente pelo contribuinte, sob pena de se ter uma restrição que a lei não impôs.

Por fim, há de se registrar que a lei, na sua correta exegese, impõe o aproveitamento de todo o prejuízo fiscal, em havendo lucro, no tempo, tempo este que, conforme nos casos excepcionais acima citados (extinção, fusão e incorporação), esgota-se de imediato, sendo, desta forma, o prejuízo fiscal compensável, sem qualquer "trava".

Por fim, impende destacar que a incorporação foi realizada de acordo com as normas que lhe são aplicáveis e cujos objetivos foram puramente negociais, não representando qualquer espécie de mecanismo desenvolvido com a finalidade de evitar ou postergar o pagamento de tributos, tanto é que a fiscalização sequer contestou as operações em seu relatório.

A conclusão que se tira é que a utilização de prejuízo fiscal e da base negativa da contribuição social sobre o lucro, em decorrência da extinção de sociedade, não está sujeita à limitação dos 30% do lucro líquido ajustado.

Por fim, destaca-se ainda que o problema da interpretação da norma e sua referência, além de ser o ponto principal desse estudo, merece uma articulação sistemática na extração do conteúdo hermenêutico.

É fato que o texto legal não trouxe exceção à regra da incorporação quanto à compensação do prejuízo, mas nem precisaria, pois se a trava dos 30% se refere ao lucro líquido e na extinção não há nenhuma restrição ao aproveitamento do prejuízo fiscal ou da base negativa da CSLL.

Diante do exposto, entendo que na declaração de encerramento da sociedade por incorporação cabe integral compensação do prejuízo fiscal e das bases negativas acumuladas pela empresa extinta, sendo inaplicável a trava dos 30%, destacando que os fundamentos trazidos quanto ao IRPJ são aplicáveis da mesma forma à CSLL.

IV – DA MULTA DE OFÍCIO

Quanto à multa de ofício, a mesma deve ser cancelada em razão dos fundamentos do aproveitamento do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL. O acessório,

nesse caso, não subsiste sem o principal, ou seja, a multa não se sustenta se o tributo não pode ser cobrado.

Contudo, ainda que se considere devida a multa por entender que a dedutibilidade integral do prejuízo fiscal ou da base negativa da CSLL, fato é que a Recorrente, quando da realização da dedutibilidade estava amparada pela firme jurisprudência da Câmara Superior do CARF, não podendo subsistir penalidade quando se adota entendimento sufragado à época pelo órgão máximo de julgamento do Ministério da Fazenda.

Seria não razoável, não proporcional e feriria a segurança jurídica se aplicássemos a multa punitiva por tal comportamento, ainda mais quando não se tem empresas do mesmo grupo econômico na operação.

V – DOS JUROS SELIC SOBRE A MULTA

Já em relação à incidência dos juros sobre a multa, venho mantendo em meus julgados o entendimento de que a multa de ofício é penalidade, portanto, inaplicável a taxa SELIC sobre esse montante, que não configura “crédito tributário”, nos termos do art. 161 do CTN.

Isso porque, a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento de um dever legal de pagá-lo, em caso de entendimento contrário, implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora, o que se trata de um verdadeiro absurdo.

Nesse sentido, cumpre trazer os fundamentos da ex-Conselheira Sandra Faroni sobre a matéria, editados no Acórdão 1102-00.060, que resumem os argumentos pela não incidência dos juros sobre a multa de ofício:

“A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).

De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.

O Decreto-lei nº 1.736/79 determinou a incidência dos juros de mora sobre o "valor originário", definindo como "valor originário" o débito, excluídas apenas as parcelas relativas a correção monetária, juros de mora, multa de mora e encargo do DL 1.025/69. Ou seja, não previu a exclusão da multa de ofício.

O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim,

o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.

Além dos artigos 2º e 3º do DL 1.736/79, tratam dos juros de mora os seguintes dispositivos de leis ordinárias: Lei 8.383/91, art. 59; Lei 8.981/95, art. 13; Lei 9.430/96, art. 5º, § 3º, art. 43, parágrafo único e art. 61, § 3º, Lei nº 10.522/2002, (cuja origem foi a MP 1.621-31/98), arts. 29 e 30.

O artigo 61 da Lei 9.430/96 regula a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01 de janeiro de 1997, não alcançando, pois, a multa por lançamento de ofício, uma vez que:

(a) a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo; (b) entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora.

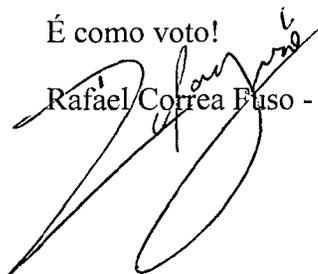
O artigo 30 da Lei 10.522/2002 determina a submissão, a partir de 10 de janeiro de 1997, a juros de mora calculados segundo a Selic, dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994 e que não tenham sido objeto de parcelamento, e dos créditos inscritos na Dívida Ativa da União.

Em síntese, em se tratando de débitos de tributos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995 só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre multa no caso de multa lançada isoladamente; não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.”

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso e, no mérito DOU-LHE PROVIMENTO, para cancelar o lançamento fiscal em sua integralidade.

É como voto!

Rafael Correa Fuso - Relator



Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, redator designado:

Em que pesem as razões arroladas pelo relator, peço licença para dele divergir.

Como bem alertado no relatório, o auto de infração aqui combatido advém do aproveitamento, por parte da empresa VBC Participações S/A, do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da contribuição social, sem observância ao limite legal de 30%, na data de sua extinção por cisão total.

A cindida foi sucedida pela ora recorrente e pelas empresas Antares Holding Ltda. e Votorantim Energia Ltda. Os autos de infração referentes à compensação além do limite legal de 30% foram lavrados em face da recorrente, bem como das duas empresas mencionadas.

Na sessão realizada em 09 de março de 2013 esta Turma apreciou o processo de interesse de Antares Holding Ltda., havendo, pelo voto de qualidade, mantido a exigência do IRPJ e da CSLL e afastado a exigência da multa de ofício.

Segue abaixo a transcrição do voto condutor daquele acórdão, de minha relatoria, e cuja fundamentação entendo ser inteiramente aplicável ao presente processo:

2) Da Limitação a Compensação de Prejuízos Fiscais e BC Negativa da Contribuição

Sobre a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da contribuição, os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, que assim estabelecem:

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.

(...)

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

(...)

Pois bem, segundo a recorrente existe no sistema tributário uma norma implícita a qual constitui exceção às normas acima transcritas. Diz ainda que, ao contrário do afirmado na decisão de primeiro grau, não se trata de lacuna normativa, a qual seria preenchida por analogia, mas sim de norma implícita efetivamente existente, que pode ser deduzida necessária e logicamente a partir das demais normas do sistema (silêncio eloquente da lei).

A argumentação da interessada, com vistas a demonstrar a existência da mencionada norma implícita, foi assim exposta no voluntário (fl. 210 e ss.):

Repare-se que, antes da Lei n. 9065, inexistia qualquer limitação em relação ao valor dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, sendo possível a sua compensação integral, porém com limitação temporal de quatro períodos-base.

Com a edição daquela lei, o limite temporal foi extinto, mas a compensação de prejuízos fiscais passou a ser limitada a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do período, nos termos do já transcrito art. 15 da Lei n. 9065. Do mesmo modo, a compensação das bases de cálculo negativas da CSL foi restringida ao referido limite.

Assim, foi introduzido no ordenamento jurídico um limite de ordem quantitativa para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa em determinado período de apuração. Tal limitação, em relação aos respectivos valores, surgiu em contraposição ao regime até então em vigor, que previa um limite temporal para a compensação dos resultados negativos.

São claras as diferenças entre um e outro regime. Enquanto antes havia prazo e não havia limite quantitativo, com o novo regime passou a haver limite de valor, sem qualquer limitação de prazo, o que significa que, atualmente, a restrição quantitativa não implica a perda do direito à compensação de prejuízos e, por extensão, da base de cálculo negativa, mas mera transferência, indefinida, para períodos posteriores.

A confirmar essa conclusão, o Poder Judiciário, quando foi provocado a se manifestar a respeito da validade jurídica do limite de 30% (trinta por cento), manifestou-se no sentido de que a lei não teria vedado a compensação de prejuízos, mas apenas a transferido para períodos futuros.

(...)

A exposição de motivos da Medida Provisória n. 998, de 19.5.1995, que após reedições foi convertida na Lei n. 9065, confirma essa afirmação, conforme se verifica pela análise da seguinte passagem :

"Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Mediada Provisória n. 812/94 (Lei n. 8981/95). Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo."

Aqui não se pretende atribuir efeitos normativos à exposição de motivos da lei, mas, tão somente, demonstrar que ela é mais um elemento que evidencia que a sistemática em vigor, prevista na Lei n. 9065, apenas estabeleceu limitação quantitativa para a compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa em determinado período, sem contudo retirar o direito do contribuinte de aproveitar tais resultados negativos em períodos posteriores.

(...)

Sendo certo que o contribuinte não perde o direito de compensar tais resultados negativos na vigência do atual regime legal, coloca-se então a principal questão discutida nestes autos: como proceder em relação às hipóteses de extinção da pessoa jurídica, por exemplo, em virtude de cisão total, incorporação e fusão, quando não mais haverá outros períodos de apuração que permitam a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas?

Veja-se também que, em tais hipóteses, a impossibilidade do excesso ao limite vir a ser aproveitado posteriormente decorre de disposição expressa contida no art. 33 do Decreto-lei n. 2341, de 29.6.1987, segundo o qual, "a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida".

Ora, a única conclusão jurídica e possível, que atende ao preceito de que na vigência da Lei n. 9065 o contribuinte não perde o direito à compensação, é no sentido de que o limite não se aplica nos casos de extinção da pessoa jurídica.

(...)

Pois bem, a norma implícita cuja existência é afirmada pela recorrente, e que será aqui designada simplesmente de "norma X", possuiria mais ou menos o seguinte conteúdo:

Norma X - O limite à compensação de resultados negativos previsto nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 não se aplica ao período de apuração do IRPJ e da CSLL em que se verificar a extinção da pessoa jurídica.

No entanto, a demonstração de que a acima referida "norma X" realmente possui existência implícita no âmbito do sistema jurídico depende da demonstração da existência de uma segunda norma, a qual, de acordo com a recorrente, estabelecerá que os

contribuintes têm direito a compensar integralmente, ao longo de sua existência, o resultado negativo apurado em um determinado período, com o lucro líquido ajustado apurado em períodos subsequentes.

Isso porque só a existência de uma norma como essa levaria à conclusão pretendida pela interessada de que os resultados negativos acumulados poderão ser compensados integralmente com o lucro líquido ajustado no período em que ocorrer a extinção da pessoa jurídica, não se aplicando nessa hipótese o limite de 30%.

Essa segunda norma, que aqui será identificada apenas como “norma Y”, possuiria mais ou menos o seguinte conteúdo:

Norma Y - Os contribuintes têm direito a compensar integralmente, ao longo de sua existência, o resultado negativo apurado em um determinado período, com o lucro líquido ajustado apurado nos períodos subsequentes.

Assim, se a existência da “norma Y” puder ser demonstrada, como pretende a recorrente, o limite à compensação previsto nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 realmente não se aplicaria ao período de apuração de IRPJ e da CSLL em que ocorresse a extinção da pessoa jurídica. Em outras palavras, a existência implícita da “norma X” no sistema jurídico restaria demonstrada pelo seguinte silogismo, cuja conclusão decorre lógica e necessariamente das premissas adotadas:

Premissa 1: Os contribuintes têm direito a compensar integralmente, ao longo de sua existência, o resultado negativo apurado em um determinado período, com o lucro líquido ajustado apurado nos períodos subsequentes. (Norma Y)

Premissa 2: A compensação de resultados negativos acumulados fica limitada a 30% do lucro líquido ajustado apurado em cada período (arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95).

Conclusão: O limite à compensação de resultados negativos previsto nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 não se aplica ao período de apuração do IRPJ e da CSLL em que se verificar a extinção da pessoa jurídica. (Norma X)

Ocorre que, apesar de seus esforços, a recorrente não logrou êxito em demonstrar a veracidade da premissa 1, ou seja, não demonstrou que “os contribuintes têm direito a compensar integralmente, ao longo de sua existência, o resultado negativo apurado em um determinado período, com o lucro líquido ajustado apurado nos períodos subsequentes”.

De fato, não há na Lei nº 9.065/95, ou em qualquer outro diploma legal, norma que haja instituído esse direito. A simples criação de um limite quantitativo, em substituição ao limite temporal até então vigente, de modo algum autoriza-nos concluir pela existência da “norma Y”, como quer a defesa. Em outras palavras, se é verdade que a nova lei permitiu que o resultado

negativo apurado em um período seja compensado com os resultados positivos apurados em períodos posteriores, sem limite de tempo, também é verdade que a lei não excepcionou a aplicação do limite quantitativo de 30% em quaisquer dos períodos posteriores à apuração daquele resultado negativo.

Ademais, ao contrário do afirmado pela interessada, também não há na exposição de motivos à MP 998/95 (posteriormente convertida na Lei nº 9.065/95) nada que permita concluir que os contribuintes têm direito a compensar integralmente, ao longo de sua existência, o resultado negativo apurado em um determinado período, com o lucro líquido ajustado apurado nos períodos subsequentes.

Embora não possua efeito vinculante, como reconhece a própria recorrente, vale a pena rememorar a sua redação:

"Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Mediada Provisória n. 812/94 (Lei n. 8981/95). Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo."

Portanto, é fato incontestável que a Lei nº 9.065/95 permite a compensação do resultado negativo apurado em um determinado período com os resultados positivos apurados em períodos subsequentes, desde que os resultados positivos de cada período não sejam reduzidos em mais de 30%. Em assim sendo, o resultado negativo poderá ser compensado "até integralmente", seja em apenas um período, seja ao longo de vários períodos de apuração, desde que, em cada período seja observado o limite de 30%.

E dizer que o resultado negativo poderá ser compensado "até integralmente" é algo bem distinto de dizer que poderá ser compensado "integralmente".

Em relação às decisões judiciais apontadas, é de se dizer que elas não tratam especificamente da situação dos presentes autos, qual seja, aplicação do limite de 30% no período de extinção da pessoa jurídica. Assim, se é possível extrair alguma conclusão a partir desses julgados, é que o limite de 30% é legal (vide Agravo Regimental ao REsp 429730, cuja ementa foi transcrita pela recorrente à fl. 211).

Quanto às decisões administrativas, em especial aquelas proferidas pela CSRF, embora seja verdadeira a afirmação da recorrente segundo a qual aquele Colegiado já exarou alguns acórdãos que vão ao encontro de sua tese, também é verdade que em seu último julgado sobre a matéria a CSRF alterou seu entendimento, passando a acolher a tese contrária, conforme se depreende da ementa a seguir transcrita:

INCORPORAÇÃO - DECLARAÇÃO FINAL - Inexiste amparo para, a luz da legislação que rege a matéria, se proceder, em virtude do desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% a que se reporta o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995. 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. (Acórdão CSRF nº 9101-00401, de 02/10/2009)

Resumindo o que foi dito até aqui, a recorrente não logrou êxito em demonstrar a existência de uma norma implícita (silêncio eloquente da lei) que assegurasse o direito de a sucedida VBC Participações S/A compensar, sem observância ao limite de 30% estabelecido nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, os resultados negativos acumulados com o lucro líquido ajustado apurado em 28/11/2006, data da extinção daquela empresa por cisão total.

3) Da Responsabilidade sobre a Multa de Ofício

No que concerne à multa de ofício há que se notar que seu lançamento foi efetuado somente após o evento da cisão total da empresa VBC Participações S/A.

Como é cediço, este Conselho pacificou entendimento segundo o qual, havendo o lançamento sido realizado somente após a ocorrência da sucessão, a sucessora não responde pela multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, exceto se restar provado que ambas estavam sob controle comum, ou que pertenciam a um mesmo grupo econômico, fato que, no caso sob exame, sequer chegou a ser levantado, seja pela autoridade lançadora, seja pela PGFN em suas contrarrazões ao recurso voluntário.

Em sendo assim, incide no caso, a contrario sensu, o disposto na Súmula nº 47 de Colegiado, que assim estabelece (DOU de 09/12/2010):

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Tendo em vista todo o exposto, tal como no referido processo de interesse de Antares Holding Ltda. (10882.002239/2010-70), voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para manter a exigência do IRPJ e da CSLL, acrescidos de juros de mora, e afastar a exigência da multa de ofício.


Marcelo Cuba Netto