



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

Processo nº 19515.000584/2010-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.499 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2014
Matéria IRPJ/COMPENSAÇÃO PREJUÍZOS FISCAIS. TRAVA 30%
Recorrente ABRIL COMUNICAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A existência de duplicidade de lançamentos, caracterizada pela identidade dos respectivos fatos jurídicos tributários (incidência da mesma norma jurídica geral e abstrata sobre o mesmo evento), implica no cancelamento daquele que por último foi realizado.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. MPF. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento somente se dá nos casos previstos no PAF, quando houver prejuízo à defesa ou ocorrer intervenção de servidor ou autoridade sem competência legal para praticar ato ou proferir decisão. Não configurada qualquer dessas hipóteses, em especial a preterição do direito de defesa, rechaçam-se as alegações do sujeito passivo.

O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão ou mesmo sua ausência, não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento. Não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e aos dispositivos da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL ACUMULADAS. DECLARAÇÃO FINAL. DIREITO AO APROVEITAMENTO. LIMITE DOS 30%.

O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da

empresa. A mesma limitação se aplica à compensação de bases negativas da CSLL.

BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DO IRPJ. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a dedução do IRPJ pago na base de cálculo da CSLL, por não ter natureza de despesa e ausência de previsão legal.

Em relação à CSLL há expressa vedação legal para que seja deduzida da base de cálculo do IRPJ (Lei 9.316/1996).

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA A TAXA SELIC. APLICAÇÃO.

Para a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% basta a constatação, em procedimento de ofício, de infração à legislação tributária, da qual resulte falta de recolhimento de tributo ou contribuição.

Correta a aplicação dos juros de mora a taxa Selic sobre o principal e sobre a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, não conhecer das razões trazidas em memorial. Vencidos, neste item, os Conselheiros Valmir Sandri e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior. Quanto ao item TRAVA DOS 30% NA INCORPORAÇÃO: Pelo voto de qualidade, NEGADO provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

(assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados em 15/03/2010, por meio dos quais foram constituídos créditos tributários referentes ao IRPJ no valor de R\$ 11.009.461,18 e CSLL no valor de R\$ 3.996.559,81, do ano calendário 2007.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 82 a 85), a empresa REDE AJATO S/A CNPJ nº 02.023.808/0001-10 foi incorporada pela Abril Comunicações S/A em 31.12.2007, e aproveitou nessa data o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL acumulados nos períodos anteriores, sem observar o limite de 30% do lucro líquido ajustado previsto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

A empresa incorporadora alegou à fiscalização que efetuou tal procedimento já que, em razão da extinção da empresa incorporada, não poderia aproveitar os prejuízos e bases de cálculo negativas nos exercícios subsequentes.

O Auditor Fiscal não aceitou o argumento, e efetuou o lançamento em face da incorporadora, para exigir os tributos que deixaram de ser recolhidos em virtude da compensação acima do limite legal, por entender que o procedimento do contribuinte não encontra amparo legal.

No que se refere ao IRPJ, o contribuinte apurou lucro real de R\$ 32.556.257,03, compensando o valor de R\$ 32.258.038,20 com prejuízos fiscais de períodos anteriores, acima portanto do limite de R\$ 9.766.877,11, caracterizando um excesso de R\$ 22.491.161,09.

Quanto à CSLL, a base de cálculo do próprio período foi de R\$ 32.556.257,03, compensando o valor de R\$ 32.349.374,03 com bases negativas de períodos anteriores, acima do limite de R\$ 9.766.877,11, caracterizando um excesso de R\$ 22.582.496,92.

A fiscalização deixou registrado que o contribuinte possuía saldos acumulados de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL suficientes para efetuar as compensações no limite de 30%.

Em 19.04.2010 o contribuinte autuado apresentou impugnações aos autos de infração de CSLL e de IRPJ (fls. 203 a 248 e 810 a 855), de mesmo teor, em que defende o expediente adotado e contesta os autos de infração lavrados.

Pede o julgamento conjunto das impugnações, bem como que seja proferida uma única decisão, em face dos princípios da economia e celeridade processual.

Entende que os autos de infração são nulos por não haver autorização válida para o Agente Fiscal proceder aos lançamentos de ofício, visto que não houve emissão de

Mandado de Procedimento Fiscal em nome da sucedida, o que é imprescindível, de acordo com a Portaria COFIS nº 28/2002, do Decreto nº 6.104/2007 e da Portaria nº 4.066/2007.

Sendo assim, os lançamentos foram efetuados por autoridade incompetente, em ofensa ao artigo 59, inciso I do Decreto nº 70.235/72, o que os torna nulos.

No mérito, apresenta os argumentos a seguir.

Afirma que as compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores são previstas na legislação tributária para que o IRPJ e a CSLL não alcancem o patrimônio do contribuinte, mas apenas o seu lucro. Entende necessária, para fins de apuração do acréscimo patrimonial, que sejam absorvidas as perdas anteriores da empresa, observando-se os resultados acumulados, e não apenas aqueles apurados em determinado exercício.

Faz um histórico da legislação que trata do assunto, concluindo que, até o advento da Lei nº 8.981/95, era imposto um limite temporal para aproveitamento dos prejuízos e bases negativas, que poderiam acarretar a perda desse direito, caso a empresa não conseguisse utilizá-los ao longo do prazo concedido.

Para que isso não ocorresse, e em respeito à Lei nº 6.404/76, que determina que do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto de renda, a legislação a partir da Lei nº 8.981/95 estabeleceu um limite quantitativo para a compensação, eliminando o limite temporal.

O artigo 33 do Decreto Lei nº 2.341/87, por sua vez, vedou que os valores não aproveitados sejam transmitidos à empresa sucessora por incorporação, fusão ou cisão, no seu entender para evitar que sejam realizadas reorganizações societárias com o único propósito de aproveitar os resultados negativos de uma das empresas envolvidas nas operações, e porque esses resultados negativos não guardam relação com a apuração de resultados da própria sucessora, não podendo se falar, nesse caso, em necessidade da compensação para evitar a tributação do patrimônio da sucessora.

Entende que a limitação de 30% das compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL teve por objetivo garantir uma arrecadação mínima para o Fisco, garantindo, em contrapartida, o direito ao aproveitamento integral dos valores negativos ao longo do tempo, para que seja respeitada a tributação apenas sobre os acréscimos patrimoniais, o que pressupõe a continuidade da empresa.

Conclui então que não se aplica a trava dos 30% no caso de extinção por incorporação, já que a empresa sucessora não poderá aproveitar os prejuízos da sucedida, nem haverá exercícios futuros em que esta última possa compensá-los integralmente, sob pena de violação aos artigos 43 e 44 do CTN.

Por isso, o artigo 58 da Lei nº 8.981/95 e os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 não alcançam a situação de extinção da pessoa jurídica, e não podem embasar os lançamentos efetuados. Caso o legislador tivesse pretendido limitar a compensação de prejuízos também a esse caso, teria sido expresso. Não o sendo, o artigo 112 do CTN impõe que se dê interpretação mais favorável ao contribuinte.

Afirma que a empresa sucedida agiu amparada em jurisprudência pacífica do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que deve ser observada, prestigiando os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima.

Tece considerações acerca da origem dos lucros apurados em 2007, destacando que decorrem da alienação da operação da REDE AJATO.

Quanto aos saldos de prejuízos acumulados ao longo dos anos, que geraram os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL utilizados na compensação, afirma que, atuando a REDE AJATO em área não solidificada, de prestação de serviços de acesso à internet em banda larga, suas receitas não eram suficientes para cobrir os gastos operacionais nem os investimentos em geral.

Afirma que não houve qualquer tentativa de transferência ou planejamento fiscal, e que aplicar a trava dos 30% no caso em questão implica em ignorar todo o investimento operacional da empresa extinta, fazendo-as tributar um único lucro gerado anos depois, no momento da venda do investimento.

Destaca, no entanto, que os autos de infração não questionam a origem do lucro no ano calendário 2007, os valores de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL acumulados, a alienação da operação da REDE AJATO, ou mesmo a sua incorporação pela impugnante, mas apenas a possibilidade de seu aproveitamento integral no momento da extinção da empresa para abatimento de resultados positivos.

Se mantida a autuação fiscal, entende ter direito a deduzir da base de cálculo do IRPJ o montante lançado a título de CSLL, bem como deduzir da base de cálculo do IRPJ o montante lançado a título de IRPJ, por conta do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, que permite a dedução de tributos e contribuições, sob o regime de competência, na determinação do lucro real.

Contesta a multa de ofício aplicada, no seu entender incabível por não se comunicar à incorporadora, a teor do artigo 132 do CTN, que veda a transmissão da responsabilidade por penalidades ao sucessor, uma vez que, de maneira expressa, a restringe apenas ao montante do tributo devido, o que respeita o princípio da individualização da pena, que veda apenar-se quem não tenha cometido a conduta ilícita.

Além disso, aduz que, por força do artigo 100, inciso III e parágrafo único do CTN, a multa e os juros devem ser cancelados, já que a empresa sucedida agiu em conformidade com prática reiterada da administração, especificamente a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Isso seria razão suficiente também para configurar-se o erro de proibição por parte do contribuinte, no sentido de excluir o dolo de sua conduta, pois, apesar de conhecer os elementos constitutivos da conduta proibida, entendia que a conduta por ele praticada não correspondia àquela proibida.

Ainda caso mantida a autuação, o impugnante ressalta que é indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada e não paga no vencimento, por ausência de previsão legal. Os juros previstos no artigo 161, § 1º aplicam-se apenas ao montante do principal lançado, caso contrário não haveria razão para o mesmo dispositivo, logo em seguida ressaltar que a aplicação de juros não causa prejuízo à imposição das penalidades cabíveis.

A própria Lei nº 9.430/96, nos seus artigos 60, § 2º, 28 e 61 tratam da incidência de juros apenas sobre o valor do tributo, e não da multa de ofício.

Conclui requerendo o cancelamento do auto de infração por ausência de fundamento jurídico.

Protesta pela produção de todas as provas em Direito admitidas, especialmente a posterior juntada de documentos, caso seja necessário.

A autoridade julgadora de primeira instância (DRJ/SPI) decidiu a matéria por meio do Acórdão 1626.946, de 29/09/2010 (fls.1422 e s.s.), considerando improcedente a impugnação, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2007

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO/CSLL

Ano calendário: 2007

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: 2007

MULTA DE OFÍCIO. EMPRESA INCORPORADORA.

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano calendário: 2007

AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXIGIBILIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal é inexigível quando se trata de procedimento de revisão interna de declarações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

A peça recursal repete as argumentações iniciais (impugnação) e colaciona como reforço Estudo Técnico da lavra do Ilustre Professor Eurico Marcos Dinis de Santi (doc. 03 anexado aos autos), bem como, em memorial apresentado a recorrente traz a lume Parecer Técnico da lavra do Ilustre Professor Eliseu Martins.

Nesta fase a recorrente aduz que *“no voto condutor do mencionado Acórdão, não foram enfrentados pontos de suma importância para o desfecho da questão e, ainda, diferentemente do que trouxe a decisão, o entendimento sobre a matéria já estava sedimentado no âmbito administrativo, no sentido da não aplicabilidade da limitação à compensação de prejuízo fiscais e bases negativas da CSLL no caso de extinção da pessoa jurídica, sendo que, a decisão trazida pelos Julgadores de 1ª. Instância, contrária a essa tese, conforme se verá, representa posicionamento isolado do CARF, inclusive fundamentado em situação fática absolutamente diversa daquelas usualmente julgadas acerca desta matéria.”*

Passo a análise na mesma sequência dos quesitos abordados no recurso.

II.2 – DA DUPLICIDADE DO PRESENTE LANÇAMENTO COM O QUE DERAM ORIGEM AOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS NºS. 16643.000367/2010-88 E 16643.000368/2010-22

Neste ponto alega a recorrente que na qualidade de sucessora da Rede Ajato, em 16/12/2010, foi autuada também em razão da glosa de compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, excedentes à limitação de 30% do lucro, realizada pela Rede Ajato no momento de sua extinção (na apuração das bases de cálculo derivadas do balanço de encerramento ocorrido em 31/12/2007 (Processos nºs. 16643.000367/2010-88 e 16643.000368/2010-22)).

Requer a nulidade daquelas e da presente autuação com base no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Neste caso, a matéria foi dirimida no âmbito da primeira instância, eis que restou comprovado que as exigências formalizadas já haviam sido objeto de lançamentos anteriores, discutidos nos autos do presente processo, ficando patente, assim, a duplicidade de lançamento de ofício.

Portanto, as exigências formalizadas nos processos administrativos nºs 16643.000367/2010-88 e 16643.000368/2010-22 e, submetidos a revisão de ofício por esta Corte Administrativa, em razão de recurso interposto pela DRJ/SÃO PAULO, foram devidamente cancelados, prevalecendo, no caso, o lançamento que primeiro foi realizado.

II.3 DA NULIDADE EM RAZÃO DA ABSOLUTA INEXISTÊNCIA DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Aduz, neste quesito, que “*Os Doutos Julgadores de 1ª. instancia consideraram que o MPF é instrumento de mero controle administrativo da atividade fiscal e, por isso, a sua ausência não macularia de nulidade o lançamento. No entanto, nessa afirmação há patente contradição, vez que, se o MPF visa a proporcionar transparência do trabalho do Auditor Fiscal, como dizer que foi respeitada a competência outorgada pelo Código Tributário Nacional sem essa formalidade?*”

Aqui, também, não assiste razão ao recorrente. Ocorre que os atos infralegais que regulam o MPF não podem se sobrepor aos dispositivos do Código Tributário Nacional e da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração (especialmente seu art. 6º). Ademais, o MPF é apenas uma medida interna, de controle administrativo e sua ausência não contamina a essência do lançamento quando levado a efeito por autoridade competente. Neste sentido convém citar recente jurisprudência do CARF, a exemplo do Acórdão 1101-00.699, que contém a seguinte ementa (sobre o tema em comento:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. FISCALIZAÇÃO.

O mandado de procedimento fiscal (MPF) é apenas um instrumento de controle interno da Receita Federal, que não afeta a relação da fiscalização com contribuinte. No que tange ao contribuinte, o MPF é um documento neutro. Os trabalhos da fiscalização não são afetados por qualquer elemento do MPF, que nesse aspecto apenas serve para garantir ao contribuinte que a pessoa que se apresenta como fiscal, de fato o é.

Frise-se, não é o MPF que dá legitimidade ao Auditor da RFB para lançar tributos, mas a lei *stricto sensu*, e esta não restou violada.

No caso em análise constata-se que os lançamentos foram efetuados em decorrência de um procedimento de revisão interna da Declaração de Informações Econômico-Fiscal da empresa incorporada, conhecido como "malha fiscal", para o qual existe previsão expressa de inexigibilidade do MPF, tanto no Decreto nº 3.724/2001 (com a redação dada pelo Decreto nº 6.104/2007), como na Portaria RFB nº 11.371/2007 (que revogou a Portaria RFB nº 4.066/2007).

Com relação a alegada nulidade nos dois quesitos acima, apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto 70.235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

Art. 59 São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, com o respectivo detalhamento do cálculo dos tributos devidos e levados ao conhecimento da autuada e tendo a interessada se defendido através da peça impugnatória e recurso voluntário acostados aos autos. O Auto de Infração contém todos os requisitos elencados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e não restou comprovada a ocorrência de

quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto, para declarar a nulidade do lançamento.

Assim, rejeito as preliminares de nulidades suscitadas.

III – DO MÉRITO

DO DIREITO À UTILIZAÇÃO INTEGRAL DOS PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS NO MOMENTO DA EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.

DA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA ISOLADA DO CARF E DA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL CITADA NO ACÓRDÃO RECORRIDO. DO PRINCÍPIO DA IDEMPOTÊNCIA DO DIREITO À COMPENSAÇÃO INTEGRAL NA EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

Alega a contribuinte:

“a discussão nestes autos refere-se à possibilidade de a empresa REDE AJATO S/A utilizar integralmente seus prejuízos fiscais e bases negativas acumulados, para compensar com os resultados apurados no período de sua extinção – quando foi incorporada pela Recorrente.

De acordo com o entendimento da Autoridade Fiscal e dos Julgadores de 1ª instância, o contribuinte não teria direito ao aproveitamento integral dos prejuízos fiscais e bases negativas acumulados, sequer no momento de sua extinção, pois, mesmo nesse momento, deveria aplicar o limite de 30% (“trava”) estabelecido pelos artigos 15 e 16 da Lei 9.065/95. Essa foi a única razão da glosa da compensação efetuada e do correspondente lançamento para constituição do crédito de IRPJ e de CSLL, objeto dos autos.”

Na sequência faz uma análise da evolução das disposições normativas e das limitações a respeito da matéria cuja conclusão transcrevo a seguir:

“Portanto, é forçoso concluir que estão em vigor duas limitações distintas em relação ao aproveitamento de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados. A primeira diz respeito à impossibilidade de transferência à sucessora em casos de extinção da pessoa jurídica – o que se mostra coerente na medida em que a compensação é permitida, primordialmente para se evitar que haja tributação de patrimônio, mas apenas do que efetivamente se configura como renda ou lucro da própria empresa.

A segunda limitação refere-se à quantidade (valor) de prejuízos e bases negativas que podem ser aproveitados anualmente, qual seja, apenas 30% da base de cálculo dos respectivos tributos, limitador este que foi estabelecido como meio de garantir uma arrecadação mínima para o Fisco. Assim sendo, como o contribuinte pagará tributos sobre a renda ou lucro “fictos” (até 70% da base dos tributos), adiantando a materialização de base de cálculo sobre fato gerador que, a rigor, não ocorreu, com o objetivo de garantir tal arrecadação mínima ao Estado, restou-lhe assegurado o direito a compensar a totalidade dos prejuízos fiscais e bases negativas acumulados, sem qualquer limitação temporal.”

Colaciona vasta jurisprudência e doutrina em favor de sua tese.

Aduz mais que o Acórdão paradigma citado no julgamento de primeira instância (AC 105-15.908), é caso absolutamente isolado e divergente da jurisprudência longamente sedimentado no âmbito do CARF. Além do que o mencionado julgado do Superior Tribunal de Justiça (RESP 1.107.518-SP) justamente vem ao encontro das decisões do CARF, no sentido de que o diferimento na utilização de prejuízos acumulados e bases negativas da CSLL é legal na medida em que não veda a sua utilização, decorre daí a conclusão de que na impossibilidade de utilização futura – casos de extinção - tal utilização é imediata.

Portanto, como se vê, o que importa decidir neste ponto é se, na situação específica de apuração do imposto em virtude de incorporação, é admissível a compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas acumulados sem observância do limite de 30% previsto na legislação.

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

A legislação tributária acerca da aplicação do limite de 30% na compensação de prejuízos fiscais, excetua, que tal limite não é aplicável aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividade rural, quando compensados com o lucro real da mesma atividade, bem como aos apurados pela empresa industrial titular de Programas Especiais de Exportação aprovados até 03 de junho de 1993 pelo Befiex, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981, de 1995, na redação dada pela Lei nº 9.065, também de 1995, nada mais. Portanto, se fosse intenção alargar ainda mais a compensação sem o limite o legislador pátrio teria incorporado (a intenção) em nosso ordenamento jurídico.

Neste passo, valho-me dos fundamentos expendidos no recente Acórdão 1201-000.888, de 09/10/2013, do I. Conselheiro Relator Marcelo Cuba Netto, a qual peço vênia, para, a meu modo, abordar as razões de decidir, cujas conclusões alinho-me por bem definirem a melhor interpretação da matéria em debate.

Nesta ordem, reproduzo o seguinte texto:

Afirma a recorrente que o significado de uma norma jurídica não é aquele que advém diretamente da literalidade do texto normativo, devendo, ao contrário, ser extraído mediante o emprego dos métodos de interpretação aceitos tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, em especial o histórico, o sistemático e o teleológico.

Nesse sentido, explica que a nova sistemática de compensação de prejuízos fiscais introduzida pela Lei nº 9.065/95 há que ser compreendida mediante comparação com o sistema vigente até então. Diz que, na sistemática anterior (Lei nº 8.541/92), era possível a compensação integral de prejuízos, porém com limitação temporal de quatro períodos base.

Alega que a nova sistemática extinguiu o limite temporal, mas manteve o direito à compensação integral, observado o limite de 30% em cada período base futuro.

Conclui, assim, que no período em que ocorrer incorporação, fusão ou cisão, ainda que parcial, da pessoa jurídica, não sendo mais possível a compensação dos prejuízos em períodos base futuros, a única solução jurídica possível, consentânea

com o preceito contido na Lei nº 9.065/95 de que o sujeito passivo não perde o direito à compensação, é que o limite de 30% não se aplica.

Pois bem, relativamente a essa argumentação é preciso, inicialmente, concordar com a recorrente quando afirma que o significado da norma jurídica deve ser compreendido mediante o emprego dos métodos de hermenêutica jurídica.

No entanto, a interpretação histórica empreendida pela recorrente parte de uma premissa equivocada, qual seja, a de que tanto na sistemática de compensação vigente antes do advento da Lei nº 9.065/95, quanto na atual, o sujeito passivo tem direito à compensação integral de prejuízos fiscais.

Seguindo a trilha da interpretação histórica proposta pela interessada, é de se dizer que a nova sistemática introduzida pela Lei nº 9.065/95, na linha da sistemática anterior, manteve o direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais.

Afastado o limite temporal de quatro anos, e introduzido o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%, o direito à compensação (até integral) passou a poder ser exercido ao longo da existência da pessoa jurídica.

A própria exposição de motivos à Medida Provisória nº 998/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.065/95, e apontada pela interessada para sustentar a sua tese, expressamente prevê que o sujeito passivo poderá compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Confira 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 Medida 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." (Grifamos)*

Assim, a compensação poderá se dar até integralmente, seja em um mesmo ano, seja em diversos anos ao longo da existência da pessoa jurídica, desde que observado, em cada um desses anos, o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%.

Se no ano da extinção da pessoa jurídica, ou da sua cisão parcial, o valor dos prejuízos acumulados for superior a 30% do lucro líquido ajustado, ainda assim o limite deverá ser observado.

Na seqüência de sua peça recursal a interessada enfatiza o emprego da interpretação sistemática. Argumenta que, ao contrário do que disse a fiscalização, o caso dos autos não é de lacuna no ordenamento jurídico (inexistência de norma), e sim de uma norma jurídica existente, porém implícita.

Diz, primeiramente, que o exame conjunto do aludido art. 15 da Lei nº 9.065/95 com o abaixo transcrito art. 33 do Decreto lei nº 2.341/87 conduziria à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo seria a inaplicabilidade do limite de 30% quando da extinção da pessoa jurídica.

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

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

Também aqui não me parece estar correta a interpretação proposta pela defesa. Vejamos.

O art. 15 da Lei nº 9.065/95 veda a compensação de prejuízos em montante que reduza em mais do que 30% o lucro líquido ajustado do período. Não há menção, nesta norma, aos eventos de extinção da pessoa jurídica ou sua cisão parcial.

Por sua vez, o art. 33 do Decreto lei nº 2.341/87 veda que a sucessora compense prejuízos da sucedida, e, em caso de cisão parcial, limita a compensação, pela própria pessoa jurídica, ao valor de seu prejuízo proporcional à parcela do patrimônio não objeto da cisão.

A incidência isolada de cada uma dessas duas normas à hipótese de extinção de pessoa jurídica que possua prejuízos fiscais acumulados em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado conduzirá às seguintes conclusões:

a) art. 15 da Lei nº 9.065/95 impossibilidade de compensação, pela pessoa jurídica extinta, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado por força do limite de 30%;

b) art. 33 do Decreto lei nº 2.341/87 impossibilidade de compensação, pela sucessora, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado pela sucedida.

Já a interpretação conjunta dessas duas normas sobre a mesma situação hipotética acima descrita conduziria, de acordo com a recorrente, à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo afastaria a aplicação do limite de 30% à pessoa jurídica extinta.

Ocorre que o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado na hipótese aventada. Dito de outro modo, se as premissas (o art. 15 da Lei nº 9.065/95 e o art. 33 do Decreto lei nº 2.341/87) do silogismo lógico dedutivo proposto pela recorrente não conduzem necessariamente à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado no caso de extinção da pessoa jurídica, então a recorrente deve reconhecer que não logrou êxito em demonstrar a existência da aludida norma implícita.

[...]

Ocorre que o próprio STF, ao examinar por diversas vezes a questão, já afirmou e reafirmou que a limitação de 30% à compensação de prejuízos não ofende o conceito constitucional de renda, daí porque é de se concluir não ser possível dele se inferir a existência do alegado valor concernente à compensação integral de prejuízos.

Nesta mesma linha de raciocínio, também, em recente Sessão de Julgamento sobre a matéria (16/10/2013), a Primeira Turma da CSRF decidiu em Dar Provitimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional (Acórdão 9101-001.760), voto vencedor do I. Redator Designado, Marcos Aurélio Pereira Valadão, que a seguir e por pertinente transcrevo os seguintes trechos:

“Sopesando os argumentos da Fazenda e do Contribuinte, a I. Relatora inicialmente traça um histórico da legislação que rege a matéria da compensação de prejuízos.

Peço vênia para reproduzir entre aspas trechos do voto da I. Relatora, por que desta forma se torna mais clara a contraposição de argumentos. A I. Relatora parte da constatação de que "nunca subsistiram limitações temporais e quantitativas concomitantemente" e conclui que isto se deve à razão de ser a compensação de prejuízos um direito do contribuinte, "inerente aos princípios que regem a apuração do IRPJ/CSLL e à lógica contábil que determina os efeitos intertemporais dos atos das pessoas jurídicas, a qual atribui os critérios de apuração do lucro líquido, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL". Primeiramente, embora nunca tenham subsistido limitações temporais e quantitativas concomitantemente, até 1945, no Direito brasileiro, não existia possibilidade de compensação de prejuízos, ou seja, a limitação era total, assim os prejuízos de um período de apuração não eram transportados para o período seguinte, que eram considerados estanques. Ora, isto era muito pior para o contribuinte, pois não havia limites porque simplesmente não era possível compensar o prejuízo, e a norma não foi considerada inconstitucional. No que diz respeito ao segundo argumento, embora a lógica contábil seja usada para o cálculo da base tributável do IRPJ e da CSLL, a base de cálculo do imposto está sob o império da lei que pode, inclusive, ser diferente, ou mesmo contrária à lógica contábil, que é lastreada em princípios geralmente aceitos, resoluções e pronunciamentos de instituições de Direito Privado, etc... Ocorre que em matéria de direito público, sempre prevalece a lei. Assim, em que pesem argumentos que possam ser procedentes dentro da lógica contábil na qual todo prejuízo deve ser confrontado com os resultados dos períodos seguintes (e imediatamente), esta não é a lógica legal.

Na verdade, a lógica da lei tem a ver com dois aspectos essenciais ao caso, a periodização e o fato gerador do imposto de renda.

A periodização é importante pois há que se confrontar situações em tempos diferentes para que se identifique se a empresa tem ou não prejuízo, se a empresa tem ou não lucro. Esta lógica contábil existe para se informar ao dono do "equity" acionista ou sócio, como está evoluindo seu patrimônio, o que só tem lógica se forem confrontados períodos distintos. E daí se faz a escolha temporal, que pode ser cinquenta anos, dez anos, um ano, seis meses, três meses, um mês, etc, aquilo que a lógica contábil entender conveniente em termos de mercado, pois como foi dito informar ao dono do capital a situação do seu patrimônio é a função da contabilidade. No caso brasileiro o este prazo está na própria lei comercial (art. 175 da Lei 6.404/1977, prevê o exercício social de um ano, e em seu Par. Único permite períodos distintos). Daí que em função da continuidade, ou princípio da continuidade, os prejuízos têm que ser levados em conta, pois o acionista ou sócio não olha o seu investimento por períodos equivalentes ao exercício social, mas por todo o período do investimento que planejou, embora tenha que “tomar o pulso” de tempos em tempos (e.g., balanços mensais, semestrais ou anuais, com os prejuízos passando para o período seguinte). Assim, um acionista que tem em perspectiva ações de uma empresa por um determinado período, olha o quanto o investimento vale no início e no final do período; assim, vinculado à uma lógica contábil, todos os ganhos e todas as perdas do período devem ser computados continuamente, é o princípio da continuidade operando, o que lhe dá o resultado final ao longo do período. Veja-se que a função da contabilidade, ou pelo menos uma das funções principais, é informar ao dono do capital a situação do seu investimento. Na verdade, está se assumindo o princípio da continuidade e seus efeitos nos lucros, mais no seu sentido econômico, porque no seu sentido contábil mais exato o

princípio da continuidade não trata disto, mas sim na forma com que os ativos são avaliados, a depender da continuidade da empresa. Diz a resolução CFC 750/1993 (com redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10), quando trata dos princípios da contabilidade: “Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.” Ou seja, este princípio diz respeito à precificação dos componentes do patrimônio, nada indicando que decorre dele a imposição principiológica do aproveitamento de prejuízos de um período em relação a outro. Mas, *ad argumentandum tantum* e seguindo a lógica econômica da compensação de prejuízos como decorrência da continuação da empresa, que se presume indefinidamente, os prejuízos e lucros se compensariam contínua e indefinidamente.

Mas esta não é a lógica da legislação tributária. Para efeitos tributários, a periodização tem como função firmar o aspecto temporal para efeito de se verificar se entre o momento inicial e momento final houve variação patrimonial positiva (atualmente a lei prevê este lapso em três meses, e opcionalmente de um ano, para o lucro real). Veja-se que o fato de a legislação tributária permitir que se transponha o prejuízo de um período para o período seguinte é uma decisão de política tributária. Diga-se de passagem, uma política correta, mas que obedece aos princípios legais e não aos princípios contábeis. Assim, o aproveitamento de prejuízos é uma decisão de política tributária (em linha com a política econômica), mas não entendo que seja um benefício fiscal, pois não se enquadra neste conceito, mesmo porque é geral. Neste aspecto específico concordo com a posição da I. Relatora benefício fiscal ocorre quando a lei tributária concede o aproveitamento integral (sem a trava dos 30%) para algumas atividades, isto porque difere da regra geral da sujeição à limitação dos 30%. Ou seja, o aproveitamento de prejuízos não pode ser considerado um benefício fiscal, mas tão somente nas situações que se dirijam a atividades específicas em que se permite um tratamento mais benéfico, com o aproveitamento integral (enquanto os outros contribuintes têm a “trava”).

Posto de outra forma, decorre de decisão em sede política tributária e econômica que a legislação tributária permita a dedução de prejuízos, mas isto por uma lógica econômica de formação de capital, e não simplesmente por uma lógica contábil. A lógica econômica é que a dedução de prejuízo na verdade implica em um alongamento do período de apuração, permitindo que a empresa se recupere de períodos sem lucro (como é típico do início das atividades, em face de perspectivas futuras).

Em suma, a dedutibilidade do prejuízo, embora impacte a base de cálculo do imposto de renda, é matéria legal, não se contrapondo a princípios constitucionais que informam a matéria tributária, como entende a I. Relatora. A lei pode tanto impedir totalmente o aproveitamento do prejuízo, como, de fato, fazia por volta de 68 anos atrás para pessoas jurídicas em geral e assim o faz até hoje, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou pelo Simples. Por outro lado, a lei pode permitir o aproveitamento integral, como faz para algumas atividades, como pode impor limites temporais (como fazia até pouco tempo) ou quantitativos (como o faz atualmente), sem que possa ser considerada violadora de qualquer princípio ou regra constitucional. Para corroborar este entendimento trago à colação o magistério de Ricardo Mariz de Oliveira que, ao comentar sobre a compensação de prejuízos sustenta:

Daí a compensação de prejuízo ser matéria de lei ordinária, que pode dá-la ou não, para frente (“carryforward”) ou para trás (“carryback”), com ou sem prazo, com ou sem limite de valor, com ou sem outras condições, apenas devendo ser observadas as exigências constitucionais quanto à vigência da lei, assim como os demais preceitos constitucionais aplicáveis.

E adiante, o mesmo autor deixa claras as razões dessas conclusões:

Enfim, tudo isto pode ser resumido na afirmação de que o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial ocorrido num período-base e é constituído pela diferença entre a universalidade patrimonial no início desse período e a universalidade patrimonial no final do mesmo, sendo essa diferença matematicamente formada pela universalidade de fatores positivos e negativos que afetam esse patrimônio durante o mesmo lapso temporal, descontadas as transferências patrimoniais. Ora os prejuízos de períodos base anteriores não integram essa universalidade de fatores positivos e negativos.

Daí a lei, sem descaracterizar a base de cálculo própria dos tributos sobre a renda, poder admitir ou não a compensação das perdas passadas ou permiti-la sob determinadas condições, ou sob determinadas limitação temporal, ou sob determinadas limitações de valor em relação ao montante da mutação patrimonial presente.

Outro argumento expedindo pela I. Relatora, muito semelhante ao primeiro, diz respeito à obediência da norma tributária aos princípios e normas contábeis, no que se refere à apuração da base do IRPJ e da CSLL. Ocorre que, neste caso, o tratamento dado pela legislação tributária diverge da norma comercial, mas é consentâneo com a própria Lei n. 6.404/1977, a lei comercial e contábil, que prevê em seu art. 177, § 7º (redação atual dada pela Lei nº 11.941/ 2009) que tratamento tributário diferente pode ser dado pela legislação tributária, conforme seu art. 177, *in verbis*:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Negritou-se). (Redação em vigor à época do fato gerador)

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Negritou-se). (Redação atual).

Ou seja, a própria lei que dispõe sobre o tratamento tributário da apuração contábil ressalva que a aplicação das normas tributárias com critérios diferentes deve ser observada. Assim, não há contradição entre norma tributária e norma contábil, mesmo porque o tratamento dado à apuração do lucro real direciona justamente à apuração do lucro com base na legislação comercial sucedido pelos ajustes previstos da norma tributária (adições e exclusões), conforme preconiza o art. 6º do Decreto lei nº 1.598/1977, e também o art. 17 da Lei nº 11.941/2009 (Lei que tratou das novas normas contábeis) e tributação, introduzindo o denominado regime tributário de transição RTT). Ou seja, a vedação de aproveitamento de prejuízos persiste mesmo no caso de encerramento da empresa, à míngua de previsão legal tributária. Não se pode impor normas e princípios contábeis para alterar a legislação tributária, criando uma situação excepcional onde a norma tributária não prevê exceção.

Aliás, neste sentido a exposição de motivos do Decreto lei n. 1.598/1977 traz a seguinte afirmação:

A lei de sociedades por ações seguiu a orientação de manter separação nítida entre a escrituração comercial e a fiscal, porque as informações sobre a posição e os resultados financeiros das sociedades são reguladas na lei comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária, e a apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigidas pela lei comercial não devem ser distorciadas em razão das conveniências da legislação tributária.

Outra linha argumentativa da I. Relatora se fia na história legislativa do dispositivo que implementou a trava dos 30% (MP n. 998/1995). Todos os argumentos normogenéticos são pertinentes e admissíveis, e é justamente o que se debate aqui, mas a lei não criou exceções. O que a exposição de motivos (EM) noticia é justamente que o aproveitamento não é limitado no tempo, mas não cogita e nem especifica o que ocorreria caso a empresa encerrasse as atividades, assim como não o faz a lei. Trata-se de interpretação da exposição de motivos, pois ela, a EM, literalmente não diz que não há trava no encerramento das atividades. Por outro lado, a história legislativa de determinado dispositivo não permite um embargo interpretativo com efeitos legislativos infringentes, mas tão somente teleológicos.

Assim, entendo que este argumento não pode prevalecer, o mesmo com relação às manifestações da RFB, em sede de “Perguntas e Respostas”, colacionadas no voto da I. Relatora, pois não se referem ao caso concreto em debate.

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

disponível do contribuinte, mas não transforma essas exações fiscais em tributos incidentes sobre o patrimônio, embora, repise-se a sua cobrança altere o patrimônio dos contribuintes (de fato e de direito). Quando a legislação do Imposto de Renda limita deduções ela afeta a renda tributável e, por conseguinte, o patrimônio, mas não pode ser considerada inconstitucional por isto. Isto é da natureza da metodologia do tipo tributário do imposto de renda. Como foi dito, o que a Constituição veda é tributar a não renda. Dado isto, como calcular a renda tributável até o limite da variação patrimonial positiva é matéria de lei.

Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também suscitada a tese de que o prejuízo teria a mesma natureza de patrimônio, isto seria um "ativo".

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

Assim, discordo da conclusão esposada no voto da I. Relatora, de que “antecipa-se o tributo, mas tem-se em contrapartida, um direito que permanece no ativo da empresa”, por dois motivos fundamentais:

- em primeiro lugar, não houve no caso antecipação de tributo, visto que os fatos geradores (renda auferida nos períodos de apuração de existência da pessoa jurídica, devidamente apurada nos termos da legislação) efetivamente ocorreram e, assim, os tributos eventualmente recolhidos nesses períodos não corresponderam a antecipações;
- em segundo lugar, porque – em que pese exclusivamente para fins de informação contábil – tenha sido registrado um ativo, juridicamente ele não representa um direito, mas uma mera expectativa de direito.

Quanto à natureza jurídica do ativo acima citado, basta referir que sua utilização está pendente de condição (evento futuro e incerto), ou seja, está pendente da ocorrência de eventual lucro futuro a ser tributado que, somente então, poderia ser compensado com os prejuízos fiscais acumulados, respeitados os limites impostos pela legislação. Ora, um mero contra exemplo esclarece a questão: se uma

supervenientemente, for extinta, não haverá qualquer possibilidade de aproveitamento do pretense direito, justamente porque nunca teria ocorrido o fato que poderia incorporá-lo definitivamente ao patrimônio jurídico da entidade.

Para afastar confusões de conceitos, é mister colocar aqui que o conceito contábil de ativo não se confunde com o conceito jurídico de direito, isso porque a informação dada ao usuário da contabilidade – preferencialmente o acionista – é prospectiva e, coerentemente, o conceito contábil de ativo está calcado na “probabilidade de benefícios futuros”, conforme definido na estrutura conceitual da contabilidade (Resolução CFC Nº 1.121 de 28/03/2008):

49. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

*(a) Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e **do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade**; (negritou-se)*

Se não se pode considerar o surgimento de um ativo baseado nessa probabilidade para tributação da renda, também não se pode afirmar a existência desse ativo para fins de sua posterior dedução.

Quanto ao argumento relacionado à jurisprudência judicial, o único ponto relevante é que entendo que a decisão do STF de que a trava é constitucional impacta o presente processo ainda que indiretamente. Uma coisa o STF reconhece de pronto, qual seja: o tema é matéria de lei e esta lei não é inconstitucional. Embora o STF não tenha discutido a questão da trava na extinção da empresa especificamente, a decisão é um indicativo claro de que a vedação total no encerramento da empresa é também matéria de lei infensa à questionamento constitucional. De outro lado, se não for assim entendido estaríamos a discutir a inconstitucionalidade de lei, o que regimentalmente não podemos fazer, ou então, haveria uma omissão legal, o que não há. O que corrobora a conclusão de que para se aceitar o afastamento da trava na hipótese em debate teria que haver previsão expressa da lei tributária, o que também não há.

No que diz respeito à jurisprudência do CARF, o acórdão que sinalizou o início da mudança da jurisprudência (que anteriormente era no sentido do voto da I. Relatora), foi o Acórdão 105-15.908 (caso Bunge, de 2006) tem o seguinte teor decisório:

EMENTA: 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 que regem a matéria. Recurso negado.

Relator(a) Wilson Fernandes Guimarães. Decisão por maioria. Vencido o Conselheiro Roberto Bekierman (Suplente Convocado) que dava provimento.

Posteriormente, este Acórdão 105-15.908 foi objeto de recurso especial, o qual julgado pela 1ª Turma da CSRF, em 02 de outubro de 2009, que decidiu no sentido de confirmar a mudança da jurisprudência, mantendo a aplicação da “trava dos 30%” na extinção da pessoa jurídica. O Acórdão tem a seguinte ementa:

AC. CSRF 9101-00.401 (Recurso Especial do Contribuinte)

EMENTA: COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial do contribuinte, sob o entendimento que o limite de 30% para compensação de prejuízos de períodos anteriores também é aplicável nos ajustes ao lucro real do balanço de encerramento das atividades da empresa, vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri, João Carlos Lima Junior e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Os Conselheiros Valmir Sandri e Antonio Praga apresentam declaração de voto. Relatora C. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

Seguindo nesta linha, há também decisões recentes das turmas ordinárias da 1ª Seção no mesmo sentido das decisões acima, mantendo a limitação, ver, e.g., Acórdão nº 1101-00.691, julgado em 16/03/2012. Ainda, em decisão de 2012, a 1ª Turma CSRF decidiu em idêntico sentido:

AC. CSRF 9101-001.337, 26/04/2012 (Recurso Especial da Fazenda)

EMENTA: INCORPORAÇÃO LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS APLICÁVEL.

Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda. Constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei.

À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Valmir Sandri, Jose Ricardo da Silva, Karem Jureidini Dias, João Carlos Lima Junior e Susy Gomes Hoffmann. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

Assim, o entendimento que adoto é também consentâneo com a direção que está seguindo a jurisprudência contemporânea do CARF, embora reconheça que haja divergências, as quais respeito, embora divirja.

Desta forma, entendo não deve ser admitida exceção não prevista em lei tributária, quando a lei tributária fixa limites para o aproveitamento de prejuízos, devendo ser negada o aproveitamento integral dos prejuízos no encerramento das atividades da empresa, que está limitado a 30%, na forma da legislação tributária.

Por fim, um argumento trazido em memoriais e que diz respeito à mudança da jurisprudência, no sentido de que isto (mudança da jurisprudência) deve ser evitado

em função do princípio da segurança jurídica, que causa prejuízos, etc. Ocorre que a Administração Pública está adstrita ao art. 37 da Constituição, em especial o princípio da legalidade. Ou seja, se um colegiado administrativo entende que uma lei está sendo aplicada de maneira equivocada, cumpre ao colegiado aplicar a interpretação que entende correta. Observo que nos casos em que a jurisprudência é consolidada deve haver a edição de súmula que vinculará as decisões posteriores, nos termos do RICARF. Até a edição da súmula, a jurisprudência é apenas cada caso concreto, pois não vincula outros julgamentos. Até a edição da súmula não há segurança de como será uma decisão em cada caso concreto, e não se trata de insegurança jurídica, é que a jurisprudência não estaria ainda assentada a ponto de sustentar tal argumento. Não se trata meramente de repetir julgados. Entendo que não há violação da segurança jurídica no caso, há a segurança da lei aplicável ao caso concreto, e que se entende vinha sendo aplicado de forma equivocada. Em nome da segurança jurídica a Administração não pode aplicar a lei de maneira equivocada.

Retornando ao meu voto e, apenas para argumentar, ainda que admitíssemos a “flexibilização” do art. 15 da Lei nº 9.065/95, entendo que no caso específico dos presentes autos o lançamento haveria que ser mantido. Isso porque, aqui, tanto a pessoa jurídica cindida como aquela que incorporou a parcela de seu patrimônio fazem parte de um mesmo grupo econômico conforme atesta o Termo de Verificação e Constatação Fiscal. Se o limite de 30% pudesse ser afastado inclusive nos casos de incorporação ou cisão parcial entre empresas do mesmo grupo, então o art. 15 da Lei nº 9.065/95, na prática, tornar-se-ia letra morta.

Quanto às decisões administrativas citadas pela interessada, 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 2009 a CSRF alterou seu entendimento, passando desde então a acolher a tese contrária, conforme se depreende das seguintes ementas, transcritas a título exemplificativo:

Acórdão CSRF nº 9101-00.401, exarado na sessão de 02/10/2009:

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 9101-001.337, exarado na sessão de 26 de abril de 2012:

INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS APLICÁVEL.

Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei.

À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada.

A decisão recorrida em enfrentamento ao afirmado pela ora recorrente “*que a empresa sucedida agiu amparada em jurisprudência pacífica do Conselho Administrativo de*

Recursos Fiscais, que deve ser observada, prestigiando os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima”, contradiz com os seguintes argumentos:

Acontece, primeiramente, que há decisões do CARF contrárias à sua tese, como por exemplo, o Acórdão nº 105-15908, anteriormente citado. Tanto é assim que não há sequer súmula administrativa sobre o assunto.

Além disso, apenas as súmulas aprovadas nos termos do artigo 75 da Portaria MF nº 256/2009 (Regimento Interno do CARF) têm caráter vinculante para a administração.”

Adiciono ainda outro argumento: a matéria se encontra pacificada, no âmbito administrativo, no conteúdo da Súmula CARF nº 3:

Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.

Ora, as súmulas são de adoção obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do § 4º. do art. 72 do anexo II do RICARF, e, na ausência de conflito com a determinação regimental de sobrestamento, deve ser aplicada até sua revogação.

Foi assim que se decidiu no Acórdão nº 1101-00.607, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, julgado na sessão de 20 de outubro de 2011, tendo por relatora a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que possui a seguinte ementa na parte de interesse à discussão:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS. LIMITAÇÃO. MATÉRIA EM APRECIÇÃO PELO STF COM RECONHECIMENTO DE REPERCUSSÃO GERAL. MATÉRIA SUMULADA NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. SOBRESTAMENTO. DESNECESSIDADE.

Não há razão para o sobrestamento de litígio que já se encontra pacificado no âmbito administrativo desde a edição da Súmula nº 3 do 1º Conselho de Contribuintes, mormente se o enunciado desta é compatível com o posicionamento que o Supremo Tribunal Federal vem adotando acerca da matéria.

III.4 - DA SITUAÇÃO PECULIAR DOS AUTOS: A RELAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS COM O INVESTIMENTO CUJA ALIENAÇÃO GEROU O LUCRO COMPENSADO

Neste ponto os fundamentos de defesa se repetem e, centra-se ao argumento sintetizado nos trechos que se transcrevem.

“180. Apesar de a ora recorrente ter prequestionado desde o início essa matéria, a respeitável decisão recorrida se omitiu sobre a questão, alegando simplesmente que se trata de argumentação confusa, especialmente porque o lucro não foi contestado, tampouco o prejuízo. Ora, realmente o prejuízo é legítimo, e não haveria porque se contestar o lucro, já que tudo foi oferecido à tributação.

181. Entretanto, não pode a autoridade julgadora deixar de reconhecer o direito do contribuinte de pleitear o cancelamento do lançamento também por essa razão. É obvio que se não acolhido o direito de compensação integral do prejuízo na extinção da pessoa jurídica, tem, a Recorrente, porquanto prequestionado, o direito de ver apreciado o fato de que referido resultado positivo, objeto de lançamento pelo indeferimento da compensação, não pode ser tributado sem o aproveitamento integral do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL também porque, neste caso específico, estar-se-ia tributando um pseudo ganho em alienação, para o qual não lhe foi atribuído os respectivos investimentos consubstanciados, ao longo dos anos, no prejuízo fiscal e base de cálculo negativa.”

Do voto recorrido extrai-se o seguinte fragmento:

O lucro gerado em 2007 e que foi compensado com prejuízos de períodos anteriores, ademais, foi apurado e declarado pelo próprio contribuinte, e sua formação não é objeto do presente processo, não sendo estes autos o local nem este julgamento o momento adequado para discuti-lo.

Pois bem. De fato a autuação iniciou-se em decorrência de procedimento de revisão interna da Declaração de Informações Econômico-Fiscal (DIPJ) do ano-calendário de 2007, da empresa REDE AJATO S/A. - CNPJ: 02.023.808/0001-10, incorporada pela empresa ora recorrente.

Consta da referida DIPJ, que o contribuinte informou na Linha 43 - Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos de Apuração Anteriores - Atividades Geral — Período de Apuração de 1991 a 2006, da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral, o valor de R\$ 32.258.038,20. A autoridade fiscal constatou que o limite para tal compensação seria o valor de R\$ 9.766.877,11, que corresponde a 30% do Lucro Real após Compensação de Prejuízos Próprio (Linha 42) no valor de R\$ 32.556.257,03.

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.

Nesta linha, encontra-se às fls. 07 dos autos documento com a seguinte afirmação da interessada em atendimento a Intimação Fiscal:

“Em 06 de novembro a ora Intimada recebeu Termo de Intimação Fiscal por meio do qual a Autoridade Fiscal solicitou a apresentação de justificativa para a compensação de prejuízos fiscais na apuração do Lucro Real e base de cálculo negativa de CSLL de períodos base anteriores superiores ao limite de 30%.

Conforme se depreende da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, oportunamente entregue, de fato, a empresa Rede Ajato S/A, utilizou-se de prejuízo fiscal acumulado e de bases de cálculo negativa de CSLL sem a observância ao limite de 30% a que fez referência o Termo de Intimação.

Isto porque, no caso específico, essa limitação não se aplica.

Entende a ora Intimada que a empresa Rede Ajato agiu de acordo com as disposições legais vigentes, já que a melhor interpretação das normas vigentes não impõe limitação alguma à utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL quando da extinção da pessoa jurídica, inclusive consoante já manifestado pelo órgão máximo do processo administrativo fiscal, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

De outro lado, a respeito da efetiva extinção da empresa Rede Ajato, não há qualquer dúvida, inclusive, conforme reconhece essa própria fiscalização.

Ademais, de se esclarecer que a extinção da empresa se deu em razão da perda total do desenvolvimento de suas atividades, já que alienou os ativos a ela relacionados, inclusive licenças inerentes à suas atividades.

De se esclarecer, ainda, que o lucro auferido objeto de compensação com o prejuízo fiscal e com as bases negativas de CSLL foi auferido em razão da alienação, a terceiros, de seus ativos, portanto, da sua própria atividade, cuja contrapartida decorre de investimentos efetuados ao longo dos anos, que acabou por gerar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa em referência, que não poderiam ser futuramente apropriados em razão da alienação dos ativos da referida empresa.”

Assim, digo eu, de fácil percepção que o lançamento deriva de revisão interna da DIPJ, ano calendário de 2007, cujas informações de responsabilidade da própria pessoa jurídica resultaram na glosa de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas. Esta é a síntese do Auto de Infração.

Trazer, agora, em memorial alegações de que (i) “o prejuízo fiscal sequer existiria se a Recorrente tivesse contabilizado seus custos e despesas no ativo diferido, respeitando o princípio da competência para apropriação por etapas até a entrada em plena operação” e, (ii) “Inadmissível lançamento tributário baseado em mero erro ou forma de contabilização que não impactou o resultado tributável, devendo prevalecer a essência”, ao meu ver, esses novos argumentos encartados em Parecer Técnico apresentado, não devem ser considerados por se tratar de matéria preclusa em relação ao presente processo.

Em assim sendo, com relação a preclusão inserta no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, após analisar o Parecer Técnico e Memorial apresentados entendo que apenas poderá ser admitida a apresentação de provas extemporâneas no Processo Administrativo Fiscal quando houver um pedido/requerimento expresso formulado pela parte da interessada dirigido à autoridade julgadora do lançamento ou do recurso, mediante petição escrita na qual deve restar cabalmente demonstrado, com fundamentos idôneos e comprovados, a impossibilidade de sua apresentação no momento próprio e oportuno, nos casos em que haja motivo de força maior que tenha impedido o seu oferecimento simultâneo à apresentação da impugnação ou, na primeira oportunidade, quando o documento novo apresentado se refira a fato ou direito superveniente à impugnação, ou ainda, que se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, pesando em desfavor do Recorrente o ônus probatório.

Em suma, somente se admite a produção de provas pelo sujeito passivo após a impugnação nas exceções previstas em lei no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, quais sejam: 1) quando ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; 2) quando se refira a fato ou a direito superveniente; e 3) quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Nos demais casos, é a impugnação inicial é a primeira e única oportunidade para o contribuinte apresentar as provas.

Neste contexto normativo, cumpre frisar que não restou demonstrada a impossibilidade de sua apresentação na impugnação, consoante previsto no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Em face de todo o exposto, restou preclusa a oportunidade da autuada juntar documentos, em especial após a interposição de recurso voluntário, uma vez que os mesmos podiam ter sido juntados durante a fiscalização ou na impugnação.

III.5 - DA DEDUÇÃO DOS TRIBUTOS – IRPJ DA BASE DA CSLL E CSLL DA BASE DO IRPJ

Em sua peça recursal, a contribuinte não trouxe nenhuma alegação inovadora, razão pela qual, em relação a este tema, adoto as razões de decidir constantes do acórdão recorrido.

Mesmo porque no que se refere à base de cálculo, a questão foi enfrentada a contento pela decisão recorrida. Ratifica-se aqui o lá exposto, mormente a inexistência de previsão legal para deduzir o valor do imposto de renda na base de cálculo da CSLL, até porque aquele valor não tem natureza de despesa que possa influenciar na apuração do lucro líquido.

Frise-se que em relação à CSLL há expressa vedação legal para que seja deduzida da base de cálculo do IRPJ (Lei 9.316/1996).

III.6 - DA MULTA DE OFÍCIO

Quanto ao cabimento da multa de ofício alega a recorrente, em síntese, haver deixado de observar o disposto no art. 15 da Lei nº 9.065/95 em razão de entendimento manifestado pela jurisprudência, logo, a penalidade não pode prosperar, sob pena de ofensa ao artigo 100, III e parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Dispondo sobre a matéria consta do voto recorrido: “*O artigo 100, III e parágrafo único do CTN, invocado pelo impugnante, não se aplica na hipótese de decisões dos órgãos de jurisdição administrativa, que têm previsão expressa no inciso II e limita-se às decisões a que a lei atribua eficácia normativa (como é o caso das súmulas com efeito vinculante)*”.

Com relação à multa de lançamento de ofício, impõe-se registrar que não pode a administração afastar a sua aplicação, sem lei que assim regulamente (art. 97, VI, do CTN).

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei.

Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Enfim, ao julgador administrativo cabe a obediência à norma expressa. No caso, a multa foi aplicada em consonância com o previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim sendo, foi correta a aplicação de multa no percentual de 75%. A multa de lançamento de ofício aplicada é aquela prevista no art. 44, inciso I, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Deste dispositivo infere-se que para a aplicação da multa no patamar de 75% basta a constatação, em procedimento de ofício, de infração à legislação tributária, da qual resulte falta de recolhimento do tributo ou contribuição, por parte da

contribuinte. E é exatamente este o caso aqui tratado, no qual restou evidenciada a inobservância das normas para apuração dos tributos federais na sistemática de tributação adotada pelo contribuinte.

III.7 – DOS JUROS E SUA INAPLICABILIDADE SOBRE A MULTA DE OFICIO

Alega a recorrente, em resumo, que o disposto no artigo 161, parágrafo 1º. do CTN (que o crédito tributário eventualmente existente, não integralmente pago no vencimento, será acrescido de juros de mora), não se refere à multa de ofício. No seu entender, a expressão “crédito tributário” do diploma legal refere-se apenas ao principal cobrado. Afirma, também, que depreende-se da leitura do artigo 61 da Lei 9.430/96 – que estabeleceu sua aplicação como juros moratórios – que a referida taxa se aplica apenas sobre os tributos não pagos no vencimento.

Há que se dizer, no entanto, que a multa de ofício é parte integrante da obrigação tributária, conforme estabelecido no art. 113 do CTN, e sobre a qual incidem juros quando não extinta na data de seu vencimento.

Esse é também o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme de observa na ementa ao AgRg no REsp 1335688/PR (DJe de 10/12/2012), que transcrevo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

III.8 – DOS JUROS COM BASE NA TAXA SELIC

Neste quesito entende a recorrente que é indevida a aplicação da SELIC para o caso. Aduz, ainda, que a matéria encontra-se aguardando julgamento definitivo pelo Supremo Tribunal Federal o qual reconheceu a repercussão geral nos autos do Recurso Extraordinário 582.461. Menciona que o artigo 62-A, do Anexo II, do RICARF, prevê que nestes casos as decisões definitivas deverão ser reproduzidas pelos Conselheiros nos termos dos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil.

Convém transcrever as disposições do citado art. 62-A:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Nessa linha, de se ressaltar que os parágrafos 1º. e 2º. acima transcritos foram revogados, como se vê da Portaria abaixo, publicada no DOU de 20/11/2013:

PORTARIA No- 545, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2013

Altera o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministro de Estado da Fazenda.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos I e II do parágrafo único do art. 87 da Constituição Federal e o art. 4º do Decreto nº 4.395, de 27 de setembro de 2002, resolve:

Art. 1º Revogar os parágrafos primeiro e segundo do art. 62-A do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, publicada no DOU de 23 de junho de 2009, página 34, Seção 1, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Por fim no que se refere à aplicação dos juros de mora, o Código Tributário Nacional CTN, em seu art. 161, dispõe:

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

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

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Portanto, o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

No tocante à taxa Selic, a utilização desta como juros de mora está fundamentada no artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997. Inclusive, trata-se de matéria sumulada (Súmula CARF 4 – Taxa SELIC).

Concluo pois pela manutenção da exigência de juros de mora a taxa Selic, bem como da multa de ofício de 75%.

Processo nº 19515.000584/2010-21
Acórdão n.º **1301-001.499**

S1-C3T1
Fl. 24

Por todo o exposto e com a máxima vênia aos que entendem noutro sentido, voto por REJEITAR AS PRELIMINARES e quanto ao mérito NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO INTERPOSTO.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator