



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

Processo n° 19515.000584/2010-21
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.448 – 1ª Turma
Sessão de 22 de setembro de 2016
Matéria Compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL. Limite legal. Incidência de juros de mora sobre multa de ofício.
Recorrente ABRIL COMUNICAÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro real posteriormente apurado, 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

A base de cálculo negativa de CSLL poderá ser compensada com as bases de cálculo posteriormente apuradas, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado (base positiva). Não há previsão legal que permita a compensação de base negativa acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem juros de mora à taxa SELIC. Compõem o crédito tributário o tributo e a multa de ofício proporcional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte. E, no mérito, (1) quanto à trava de 30%, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado), que lhe deram provimento e (2) quanto os juros sobre a multa, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Luis Flávio Neto, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – *Presidente em exercício.*

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rego, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Demetrius Nichele Macei, Luis Flavio Neto, Cristiane Silva Costa.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte ABRIL COMUNICAÇÕES S/A em 20/09/2015, com fundamento nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), em que se alega a existência de divergência jurisprudencial acerca de matérias relacionadas à lide.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1301-001.499, por meio do qual os membros da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida determinou a manutenção dos créditos tributários constituídos pela Fiscalização. A autuação se fundamentou no entendimento de que a empresa REDE AJATO S/A, incorporada pela contribuinte ABRIL COMUNICAÇÕES S/A em 31/12/2007, não respeitou o limite legal de 30% ao compensar a totalidade de seu lucro real, apurado nos balanços especiais de incorporação levantados em dezembro de 2007, com prejuízos fiscais acumulados. O mesmo foi observado em relação à CSLL, que teve sua base de cálculo positiva, apurada em setembro de 2007, compensada integralmente com saldos negativos de exercícios anteriores.

Entendeu a Fiscalização que o procedimento adotado pela empresa sucedida estava em desacordo com os arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995 e arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995. Assim foram lavrados autos de infração relativos ao IRPJ e à CSLL apurados em 2007, mediante a glosa dos valores compensados que excederam o limite legal de 30% de redução das bases de cálculo dos tributos.

A autuação fora mantida em sede de julgamento administrativo de primeira instância e, posteriormente, também pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em julgamento que culminou na prolação do acórdão contra o qual ora se insurge a recorrente.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

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.

Regularmente intimada do teor do acórdão em 13/01/2015, a contribuinte opôs embargos de declaração à decisão, de forma tempestiva. Arguiu a existência de omissões, contradição e obscuridade que demandariam a retificação do julgado.

Em despacho de 05/06/2015, a Presidente da 3ª Câmara rejeitou os embargos manejados pela contribuinte, por entender inexistente qualquer contradição, omissão ou obscuridade a ser sanada no Acórdão nº 1301-001.499.

A contribuinte foi cientificada em 20/08/2015 a respeito da rejeição de seus embargos e interpôs, em 02/09/2015, recurso especial tempestivo insurgindo-se contra o acórdão que apreciou seu recurso voluntário, sob a alegação de que ele teria dado à lei tributária interpretação diversa da que tem sido adotada em outros processos julgados no âmbito do CARF.

O recurso especial apresentado pela contribuinte contesta a interpretação dada pelo acórdão recorrido em relação a um total de três matérias: 1) aplicabilidade da trava legal de 30% à compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL no exercício de encerramento das atividades de empresa, em razão de sua incorporação; 2) exclusão da multa de ofício em razão da existência de reiteradas decisões administrativas admitindo determinada conduta; 3) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso especial, previstos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2015, a recorrente apontou acórdãos administrativos que teriam dado aos temas combatidos interpretação diversa daquela esposada pelo acórdão recorrido.

Por razões de clareza, serão separadamente analisadas as alegações perfiladas pelo recorrente a respeito de cada uma das matérias combatidas.

1) Aplicabilidade da trava legal de 30% à compensação de resultados negativos passados no ano de incorporação da pessoa jurídica

A recorrente afirma que o acórdão recorrido, ao defender que a trava na compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL (objeto dos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995 e dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995) se aplica mesmo no ano-calendário de extinção da pessoa jurídica por incorporação, teria entrado em conflito com o entendimento exposto nos Acórdãos nº CSRF/01-04.258 (proferido pela 1ª Turma da CSRF) e nº 1201-00.165 (prolatado pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF), apontados como paradigmas.

As decisões confrontadas tratam, segundo a recorrente, de idêntica situação de fato.

Os dois acórdãos paradigmas decidiram pela não aplicação da limitação quantitativa (trave de 30%) na compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL quando a empresa vier a ser extinta, por exemplo, em razão de incorporação. Tal conclusão se deveu, entre outros fatores, ao fato de existir norma elisiva específica que veda a transferência de prejuízos fiscais e bases negativas da incorporada à incorporadora.

Já o acórdão recorrido, fundamentando-se na inexistência de previsão legal de tal exceção à regra geral de aplicação da trava, concluiu pelo seu cabimento inclusive no momento da extinção da pessoa jurídica.

Estaria, dessa forma, caracterizado dissenso jurisprudencial apto a provocar a apreciação da matéria em sede de julgamento de recurso especial.

2) Exclusão da multa de ofício em razão da existência de reiteradas decisões administrativas admitindo a conduta adotada

Ao longo do presente processo, a contribuinte defendeu que não poderia ter lançada contra si multa de ofício motivada pelo descumprimento da legislação tributária, uma vez que a conduta adotada por sua incorporada em 2007 contava, à época, com a aprovação da Administração, manifestada em reiteradas decisões administrativas no sentido de que a trava de 30% poderia ser afastada na compensação se a pessoa jurídica estivesse prestes a ser extinta.

O acórdão guerreado não acolheu a tese da contribuinte, afirmando que decisões da Administração Pública não constituem norma complementar de direito tributário (a não ser aquelas às quais a lei atribua eficácia normativa, conforme previsão do inciso II do art. 100 do CTN). Assim, não restaria outra alternativa à Administração senão aplicar a multa prevista em lei.

A recorrente alega que o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido estaria em desacordo com o disposto nos Acórdãos nº 102-46.458 (proferido pela 2ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes) e nº 301-31.928 (exarado pela 1ª Câmara do extinto 3º Conselho de Contribuintes).

Os acórdãos paradigmas, em situações idênticas à analisada pelo acórdão recorrido (no que diz respeito à matéria), teriam decidido pela exclusão da penalidade e dos juros com base no art. 100, inciso III, do CTN, em razão de terem os contribuintes agido de acordo com "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas".

Afirma ainda a recorrente que, diferentemente do que entendeu o acórdão recorrido, as decisões paradigmas adotariam a tese de que as decisões da Administração Pública seriam, sim, normas complementares de direito tributário, o que provocaria a aplicação do inciso III do art. 100 do CTN.

3) Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Como última matéria combatida em seu recurso, a contribuinte questiona a posição do acórdão recorrido acerca da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício constituída por ocasião da lavratura dos autos de infração.

A decisão recorrida entende que a multa de ofício é parte integrante da obrigação tributária, conforme estabelecido pelo art. 113 do CTN. Sendo assim, conclui que sobre ela incidem juros de mora quando não extinta na data de seu vencimento, de acordo com a previsão contida no art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Entendimento diverso teriam os Acórdãos nº 9202-002.600 (exarado pelos membros da 2ª Turma da CSRF) e nº 1202-001.233 (preferido pela 2ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF). Tais decisões caracterizariam divergência jurisprudencial

frente ao acórdão recorrido, por defenderem a inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício.

Além de defender a existência de divergências jurisprudenciais entre os acórdãos recorrido e paradigmas em relação às matérias indicadas, a recorrente apresenta ainda uma série de alegações que deveriam, sob seu ponto de vista, provocar a reforma de decisão recorrida. Em suma, argumenta que:

- O direito dos contribuintes de aproveitarem os resultados negativos acumulados, para redução do IRPJ e da CSLL a pagar, deriva da necessidade de adequar a realidade dos resultados auferidos pelas empresas ao longo dos anos à tributação de sua renda, lucro ou resultado, a fim de evitar que tribute-se seu patrimônio. A incidência só pode ocorrer quando o contribuinte efetivamente tiver aumento patrimonial;

- Assim, a tributação de determinado resultado sem considerar os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL apurados anteriormente ofenderia os conceitos de renda e de lucro da pessoa jurídica;

- São aplicáveis à apuração fiscal, ao menos em sua origem, os princípios contábeis. Um destes princípios, o da continuidade da pessoa jurídica, é diretamente aplicável à apuração do lucro líquido, que, por sua vez, é ponto de partida para as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Seu reflexo em tal apuração é o direito dos contribuintes à recuperação total dos resultados negativos anteriores, sem qualquer prazo decadencial para fazê-lo;

- Não se pode ignorar a interligação entre os exercícios financeiros. Os atos de um período impactam os resultados produzidos posteriormente. Os prejuízos decorrentes de despesas realizadas em um período ensejam a produção de lucros nos períodos subsequentes;

- O acórdão recorrido limitou-se a afirmar que a legislação nada prevê em relação à hipótese de extinção da pessoa jurídica, deixando de considerar que a própria sistemática de apuração dos tributos sobre a renda/lucro pressupõe a continuidade da empresa e, conseqüentemente, a consideração de efeitos interperíodos. A decisão recorrida se equivocou ao abandonar a interpretação sistemática; ao desconsiderar a adoção dos elementos contábeis e societários pelo Direito Tributário; e por atribuir à compensação de prejuízos a natureza de "benefício fiscal";

- A análise da evolução legislativa relativa à matéria demonstra que a reforma ocorrida em 1995, que estabeleceu limitação quantitativa para a compensação de resultados negativos anteriores, adotou como premissa essencial a continuidade da entidade ao tornar imprescritível o direito a tal compensação;

- O argumento utilizado pelo acórdão recorrido, no sentido de que o legislador teria estabelecido expressamente todas as exceções que desejava à aplicação da trava de 30%, mostra-se improcedente. As exceções expressamente positivadas eram necessárias porque tratavam de hipóteses que sempre partiram do pressuposto de que as atividades da empresa perdurariam, diferentemente do constatado no presente processo;

- A alteração legislativa ocorrida em 1995, que provocou o aparecimento da trava, não prejudicou os contribuintes, que mantiveram um direito creditório em seu ativo representado pelo prejuízo fiscal passível de compensação no futuro e de forma imprescritível;

- A exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/1995 (posteriormente convertida na Lei nº 9.065/1995), confirma que o legislador, ao alterar a sistemática de aproveitamento dos prejuízos fiscais e das bases negativas acumuladas, teve os objetivos de: i) garantir ao Fisco uma arrecadação mínima (vantajoso para o Estado); e ii) manter o direito dos contribuintes ao aproveitamento integral dos valores negativos (vantajoso para os contribuintes);

- A limitação da trava foi estabelecida tendo como fundamento de validade a manutenção do direito de utilização integral dos prejuízos e bases de cálculo acumuladas. Tratar-se-ia de uma espécie de "repactuação", com vantagens para ambas as partes. De se observar, portanto, que a limitação imposta pressupõe a continuidade da entidade, não se lhe aplicando em caso de extinção;

- No momento da extinção da pessoa jurídica, justamente porque não haverá exercícios subsequentes para absorção de prejuízos fiscais e bases negativas e tampouco será permitida sua transferência à sucessora (art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987), é que deve se assegurar o direito à utilização integral dos resultados negativos, sem a trava de 30%;

- A não aplicação da trava na extinção da pessoa jurídica advém de uma norma implícita ou derivada do Sistema Tributário, que dispensa menção específica (não se trata de lacuna normativa ou axiológica);

- É despropositada a afirmação, contida no acórdão recorrido, de que o lançamento poderia ser mantido também pelo fato de as empresas, incorporada e incorporadora, fazerem parte do mesmo grupo econômico. Primeiro, porque não consta nos autos qualquer acusação de planejamento tributário. Segundo, porque a operação de incorporação, presente nos paradigmas indicados, pressupõe que as empresas envolvidas pertençam ao mesmo grupo;

- A posição adotada pela recorrente se fundamentou também na vasta e pacífica jurisprudência que permitia, à época, o aproveitamento integral dos prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas no momento da extinção da pessoa jurídica;

- De acordo com o art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN, as práticas reiteradas das autoridades administrativas servem de diretrizes para a interpretação das regras fiscais, configurando-se como normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos;

- O aproveitamento integral dos prejuízos e bases negativas era, em 2007, conduta chancelada reiteradas vezes pela instância administrativa que detinha a última palavra em relação aos procedimentos adotados pelo Fisco: o Conselho dos Contribuintes (atual CARF);

- Ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido, tais decisões reiteradas se enquadram no conceito de práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, conforme prevê o inciso III do art. 100 do CTN. Este dispositivo legal veio resguardar a boa-fé do contribuinte e, em especial, a confiança na resposta da Administração Pública.

- Não pode a Administração imputar ao contribuinte penalidade por ter balizado sua conduta no entendimento pacífico, à época, do Tribunal Administrativo. As

"práticas reiteradamente observadas" decorrem inclusive do costume, que também é fonte do Direito Tributário, configurando norma complementar, por força do art. 100 do CTN;

- Também o art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei nº 4.502/1964 estabelece que resta afastada a aplicação de penalidade se o contribuinte agir conforme a jurisprudência administrativa consolidada à época dos fatos;

- O §1º do art. 161 do CTN dispõe que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora. O termo "crédito tributário", neste contexto, deve ser entendido apenas como o tributo, já que o dispositivo segrega o crédito tributário da multa imposta ao mencionar "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis";

- Os juros moratórios cuja aplicação foi autorizada pelo lançamento limitam-se àqueles aplicados sobre o tributo, de acordo com os arts. 6º §2º, e 28 da Lei nº 9.430/1996;

- Como os juros foram aplicados à taxa SELIC, depreende-se que foi utilizado o art. 61 da Lei nº 9.436/1996, que prescreve que a referida taxa se aplica somente sobre os tributos não pagos no vencimento (o que não inclui a multa);

A contribuinte encerra seu recurso especial com o pedido de que este seja conhecido e provido a fim de que seja reformado o acórdão recorrido, determinando-se o cancelamento da autuação e o arquivamento do processo administrativo.

A irresignação da recorrente foi submetida a juízo de admissibilidade, a fim de se verificar o atendimento dos requisitos regimentalmente exigidos dos recursos especiais. As conclusões foram expostas em despacho de 13/10/2015.

Consideraram-se devidamente comprovados, após o cotejo entre o acórdão recorrido e as decisões elencadas como paradigmas, os dissensos proclamados pela recorrente acerca de duas matérias contestadas: aplicabilidade da trava de 30% à compensação de resultados negativos no encerramento da pessoa jurídica e incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Já no que diz respeito à outra matéria questionada pela recorrente, qual seja a exclusão da multa de ofício em razão da existência de reiteradas decisões administrativas admitindo a conduta condenada pela Fiscalização, o aludido despacho dispôs que não restou comprovada a divergência jurisprudencial entre acórdãos recorrido e paradigmas, necessária ao prosseguimento do recurso especial, em razão de inexistir similitude fática entre as situações apreciadas nos respectivos julgamentos.

Diante da caracterização da existência de divergência jurisprudencial e do cumprimento dos demais requisitos regimentais aplicáveis à espécie recursal em relação a duas das três matérias questionadas pela recorrente, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deu seguimento parcial ao recurso especial apresentado pela contribuinte.

A negativa de seguimento em relação à matéria "exclusão da multa de ofício em razão da existência de reiteradas decisões administrativas admitindo a conduta condenada pela Fiscalização" foi posteriormente corroborada pelo Presidente do CARF, em atendimento ao procedimento previsto na redação então vigente do art. 71 do Anexo II do RICARF/2015.

Após a ciência da contribuinte acerca do seguimento parcial de seu recurso especial, os autos foram eletronicamente remetidos à PGFN em 10/12/2015, para fins de ciência da interposição do recurso e da sua admissão parcial, nos termos do art. 70 do Anexo II do RICARF/2015. Em resposta, foram apresentadas, em 18/12/2015, contrarrazões às alegações da recorrente.

Assim podem ser resumidos os argumentos perfilados pela Fazenda Nacional:

- A legislação que regula a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL estabelece duas regras: 1) a sucessora não pode aproveitar os prejuízos fiscais acumulados pela sucedida; 2) deve ser respeitado o limite de 30% do lucro líquido ajustado, introduzido pela Lei nº 9.065/1995, em todas as compensações, sem previsão de exceção para os casos de incorporação. Ultrapassado tal limite, a compensação é indevida e o montante indevidamente compensado deve ser glosado;

- O STF, por ocasião dos julgamentos dos RE nº 344.944 e nº 545.308, já se pronunciou no sentido de que a autorização estatal para a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL é um verdadeiro benefício fiscal concedido aos contribuintes. Sendo assim, esta compensação deve ser realizada nos estritos limites impostos pela lei que a prevê. A Suprema Corte também esclareceu que não se trata de direito adquirido dos contribuintes;

- Sendo a compensação de prejuízos autêntico instrumento de política fiscal, ou seja, benefício fiscal, como fixado pelo STF, submete-se ao princípio da legalidade estrita, não comportando interpretação extensiva ou por analogia, nos moldes previstos no art. 111 do CTN. A conclusão de que o silêncio do legislador significaria autorização para se estender a compensação a situações não abrangidas pela lei viola os princípios basilares da hermenêutica jurídico-tributária;

- No julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.107.518, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) declarou que eventuais limitações à compensação de prejuízos fiscais não violam o art. 43 do CTN, uma vez que se trata um instrumento de intervenção do Estado na economia para minimizar o impacto da carga tributária de empresas que durante certo período apresentaram resultados negativos;

- Da análise dos dispositivos da Lei nº 9.065/1995 e da Lei nº 8.981/1995, verifica-se que não há exceção quanto à limitação da compensação de prejuízos fiscais e, assim sendo, por absoluta falta de previsão legal, não é permitida a compensação de prejuízos fiscais acima do limite máximo de 30% do lucro real, mesmo se tratando do ano-calendário de extinção da pessoa jurídica;

- A tese jurídica que tenta estabelecer exceção à regra de compensação de 30%, sem a existência de previsão legal, está, na prática, decretando sua inconstitucionalidade;

- A compensação de prejuízos não pode ser considerada um direito subjetivo da empresa, mas sim um benefício fiscal que tem como objetivo permitir que ela não arque sozinha com todo o ocasional déficit que venha a ter. Assim, a observância da trava de 30%

para a compensação não limita direitos dos contribuintes, mas apenas regula a forma como a compensação permitida pela lei será exercida;

- A expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", utilizada no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 para identificar as verbas sobre as quais incidem os juros de mora (§3º do mesmo artigo) engloba a multa de ofício. Tal conclusão advém da presença do termo "decorrentes de". Se o legislador quisesse que a incidência de juros de mora ficasse restrita aos tributos e contribuições propriamente ditos, teria suprimido tal locução;

- Afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício significaria esvaziar as finalidades (punitiva e educativa) pretendidas pelos dispositivos legais que estabeleceram tais multas. Entre o momento do lançamento e o do efetivo pagamento, após o moroso percurso dos contenciosos administrativo e judicial, a corrosão inflacionária do valor da multa prejudicaria sobremaneira seu impacto punitivo ou educativo, caso não houvesse a correção de seu valor por meio da aplicação dos juros de mora;

- Os juros de mora devem incidir sobre o crédito tributário como um todo. Tal crédito tem a mesma natureza da obrigação principal, que é, por sua vez, composta tanto pelo tributo quanto pela penalidade pecuniária que o acompanha (multa de ofício). Após o lançamento, tributo e multa de ofício se convolam em crédito tributário e é sobre esta quantia que incidem os juros de mora;

- A análise conjunta dos arts. 113, 139 e 161 do CTN, também corrobora o entendimento de que a multa de ofício, por integrar o crédito tributário, recebe o acréscimo moratório de juros. No mesmo sentido depõe a Súmula CARF nº 4.

Por conta de tudo que expôs, a PGFN pede, ao final, que o recurso especial da contribuinte tenha seu provimento negado, mantendo-se o acórdão recorrido em sua integralidade.

Os autos seguiram então para a CSRF para o julgamento do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conforme concluiu o despacho que examinou a admissibilidade do recurso especial interposto pela ABRIL COMUNICAÇÕES S/A, de um total de três matérias contestadas, em relação a duas foi reconhecido o cumprimento dos requisitos de admissibilidade da espécie recursal, fixados pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. As matérias que provocaram o seguimento do recurso foram: "aplicabilidade da trava de 30% à compensação de resultados negativos no encerramento da pessoa jurídica" e "incidência de juros de mora sobre a multa de ofício".

Não tendo sido apresentadas, pela PGFN, por ocasião da exposição de suas contrarrazões, alegações preliminares de não conhecimento da peça recursal apresentada pela contribuinte, e em se tratando de tema que conhecidamente já se sabe que é possível haver divergência (tendo inclusive este colegiado julgado uma diversidade muito grande deles), adoto as razões expostas no aludido despacho, para CONHECER do recurso especial em relação às duas matérias admitidas, passando à análise de seu mérito.

Por tratar-se do ponto central de controvérsia debatida nos presentes autos, será analisada primeiro a questão da aplicabilidade da trava de 30% nas compensações promovidas por pessoa jurídica incorporada. Caso a conclusão alcançada seja pela manutenção das glosas efetuadas pela Fiscalização, passarei à análise da segunda matéria, acerca do cabimento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

1) Aplicabilidade da trava de 30% na compensação de resultados negativos anteriores por pessoa jurídica incorporada

A principal controvérsia existente no presente processo diz respeito à autuação de IRPJ e CSLL relativamente ao ano-calendário de 2007, por inobservância da chamada trava de 30% na compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL.

O auto de infração foi lavrado em face do sujeito passivo ABRIL COMUNICAÇÕES S/A devido ao fato de ele ter incorporado, em 31/12/2007, a pessoa jurídica REDE AJATO S/A.

De acordo com a peça fiscal, a documentação fornecida pela contribuinte, concernente ao ano-calendário de 2007, demonstra que a REDE AJATO S/A não observou o limite de 30% do resultado do período de apuração ajustado para fins de compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas dos períodos anteriores.

Ainda segundo a peça fiscal:

- com relação ao IRPJ referente ao ano-calendário de 2007, a REDE AJATO S/A realizou a compensação acima do limite legal (30%), pois, apesar de o lucro apurado por essa empresa ter sido de R\$32.556.257,03, ela compensou o montante correspondente a

R\$32.258.038,20, havendo, dessa forma, o excesso de compensação no valor de R\$22.491.161,09;

- com relação à CSLL referente ao ano-calendário de 2007, a REDE AJATO S/A realizou a compensação acima do limite legal (30%), pois, apesar de a base de cálculo desse período ter sido de R\$32.556.257,03, ela compensou o montante correspondente a R\$32.349.374,03, havendo, dessa forma, o excesso de compensação no valor de R\$22.582.496,92.

O lançamento foi integralmente mantido pela decisão de primeira instância administrativa.

A decisão de segunda instância administrativa (ora recorrida), também validou o lançamento mantido na primeira instância, negando provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

O recurso especial da contribuinte objetiva cancelar os autos de infração de IRPJ e CSLL.

De acordo com o acórdão recorrido, a empresa incorporada tem que observar a "trava" de 30%, prevista nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995, ao efetuar a compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL, acumulados em períodos anteriores, com os resultados positivos apurados até a data de sua extinção. Trazem os mencionados dispositivos legais:

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

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

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

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

A matéria em pauta ainda é objeto de controvérsias no CARF, mas eu me filio à interpretação que já há algum tempo vem prevalecendo na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no sentido de que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por incorporação, ou por qualquer outro evento.

Como razões de decidir, adoto inicialmente o brilhante voto do Conselheiro Marcelo Cuba Netto no **Acórdão nº 1201-000.888, de 09/10/2013**, mencionado na decisão recorrida, que fez um perspicaz estudo do tema:

"Feitas essas considerações iniciais, passemos a examinar os fundamentos da tese proposta pela interessada.

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. Vejamos.

Na sistemática anterior o sujeito passivo tinha o direito à compensação de prejuízos, desde que observado o limite temporal de quatro anos. Exemplifiquemos com duas situações distintas:

- a) o sujeito passivo apura no ano "X" prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 200,00, R\$ 300,00, R\$ 400,00 e R\$ 400,00,

b) o sujeito passivo apura no ano "X" prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 100,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00 e R\$ 300,00;

Na hipótese descrita na situação "a" o sujeito passivo poderá compensar integralmente o prejuízo. Já na hipótese descrita na situação "b" o sujeito passivo não poderá, e, ainda que se diga que isso se deva à imposição do limite temporal, o fato iniludível é que restará uma parcela que não mais será passível de compensação. Em outras palavras, na situação "b" não haverá compensação integral do prejuízo apurado no ano "X".

Portanto, resta claro que a previsão, por lei, de um limite temporal é incompatível com a premissa afirmada pela recorrente de existência de um direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. O que existia na sistemática anterior era algo distinto, qual seja, um direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais, a depender do caso concreto, como ilustrado nas situações "a" e "b" retro.

E dizer que a compensação poderá ser realizada até integralmente é algo distinto de dizer que poderá ser realizada integralmente. É que ao estabelecer que a compensação poderá ser realizada até integralmente a lei, desde logo, admite que poderá haver hipóteses em que a compensação não se dará integralmente, conforme visto na situação "b".

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 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." (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. É que tal como na situação “b” referente à sistemática antiga, também na sistemática atual poderá haver casos, como o retratado nos presentes autos, em que o sujeito passivo não poderá compensar integralmente seus prejuízos acumulados, haja vista a imposição do limite de 30%. E não há nada de ilegal nisso, pois a lei não garante o direito à compensação integral.

Na sequência 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 ou de sua cisão parcial.

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.

(...)

Prossegue a recorrente em sua defesa afirmando, com fundamento nas lições de Karl Larenz, que a já citada norma implícita também pode ser deduzida a partir do silêncio eloquente da lei.

No Capítulo V.2 de sua famosa obra (Metodologia da Ciência do Direito, 3a. ed., pg. 524 e ss.), o prestigiado filósofo do direito citado pela recorrente discorre sobre o conceito e espécies de lacunas. Nesse sentido, explica que nem todo silêncio da lei deve ser tido como uma lacuna, conforme trecho a seguir transcrito:

"Poderia pensar-se que existe uma lacuna só quando e sempre que a lei (...) não contenha regra alguma para uma determinada configuração no caso, quando, portanto, "se mantém em silêncio". Mas existe também um "silêncio eloquente" da lei."

Assim é que, pelas lições de Larenz, nem todo silêncio da lei deve ser compreendido como uma lacuna a ser preenchida pelo aplicador do direito. Casos há em que, embora o legislador haja silenciado sobre determinado assunto, não significa que haja ali uma lacuna, daí porque não pode o aplicador pretender regulá-la por meio de analogia, princípios gerais do direito ou qualquer outro método de integração do direito. É o que o autor chama de silêncio eloquente.

Pois bem, a idéia de lacuna corresponde à antítese da idéia de existência de norma, seja explícita seja implícita. Em outras palavras, se há norma regulando o caso, ainda que implícita, então não haverá ali uma lacuna. Inversamente, se há lacuna, não há norma regulando o caso, ainda que implícita.

A questão do silêncio eloquente da lei, segundo leciona Larenz, está afeto ao campo das lacunas, e não ao campo da existência de normas, sejam estas explícitas ou implícitas. Portanto, ao procurar conectar o problema das normas implícitas à questão do silêncio eloquente da lei a recorrente mistura alhos e bugalhos.

Na sequência, a interessada faz uso do princípio da eventualidade alegando que, se for entendido haver lacuna, e não norma implícita, deve ela ser preenchida segundo o espírito da lei. Argumenta que, como o espírito do art. 15 da Lei nº 9.065/95 não foi vedar a compensação integral, qualquer integração só poderá ser produzida no sentido de assegurar a compensação sem a observância do limite de 30%, nas situações em que em virtude de outra norma (art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) a limitação nessas situações frustraria qualquer possibilidade de compensação futura do excedente.

Novamente a recorrente traz à balha a questão da compensação integral do prejuízo. Sua argumentação, agora, é que há uma lacuna na Lei nº 9.065/95, a qual deixou de excepcionar o limite de 30% previsto no art. 15 às hipóteses de extinção ou cisão parcial da pessoa jurídica.

No entanto, conforme Larenz, nem todo silêncio da lei pode ser tido como uma lacuna. Nesse sentido, o simples fato de a Lei nº 9.065/95 não excepcionar a incidência de seu art. 15 a casos como o dos presentes autos, não nos autoriza concluir que exista uma lacuna naquela lei.

Mas, então, quando é que poder-se-á dizer que existe uma lacuna na lei? A resposta pode ser encontrada também em Larenz (sobre o assunto vide, também, Aleksander Peczenik, *in* On Law and Reason, pg. 24 e ss.). Haverá uma lacuna na lei quando, com base nos valores albergados pelo sistema jurídico, for possível afirmar que a norma deveria existir. E se o legislador não produziu uma norma que, em razão dos valores presentes no ordenamento jurídico, deveria existir, então o próprio direito autoriza ao aplicador promover a integração da lacuna, por meio de analogia, princípios gerais do direito, equidade, etc.

Já vimos anteriormente que não existe norma jurídica, sequer implícita, estabelecendo o direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. Investiguemos agora se essa propalada compensação integral, apesar de não ser um direito formalmente estabelecido, constitui-se em um valor resguardado pelo ordenamento jurídico. Se a resposta for positiva, então, conforme afirmado pela recorrente, há que se reconhecer a existência de uma lacuna na Lei nº 9.065/95 ao não excepcionar a incidência de seu art. 15 aos casos de extinção ou cisão parcial.

A defesa não aponta qual a norma ou conjunto de normas do ordenamento que albergaria esse suposto valor. Certamente não está ele contido no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, pois, como dito outrora, 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 nas hipóteses de extinção ou cisão parcial.

Talvez a única norma do ordenamento jurídico em que seria possível vislumbrar a existência do afirmado valor (compensação integral de prejuízos) é a contida no art. 153, III, da Constituição da República, o qual estabelece competir à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

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."

Entendo completamente aplicáveis à discussão desenvolvida nos presentes autos as considerações expostas no voto reproduzido.

A tese defendida pela recorrente, no sentido de que existiria, no ordenamento atinente ao IRPJ e à CSLL, norma implícita que determina a possibilidade de afastamento da

trava de 30% no ano de encerramento das atividades da pessoa jurídica, é devidamente refutada. Demonstra-se que a interpretação conjunta dos arts. 15 da Lei nº 9.065/1995 e do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987 (reproduzido no art. 514 do RIR/1999) não conduz necessariamente à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado. Assim, improcede a defesa da existência da aventada norma implícita.

O voto ainda aborda a questão do pretense direito adquirido das pessoas jurídicas à compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas de CSLL acumulados ao longo dos exercícios anteriores. A este respeito, conclui-se que inexistente tal direito adquirido no sistema atualmente adotado para as compensações (limitação quantitativa em cada exercício, sem limite temporal), assim como não existia na regra anterior (limitação temporal de quatro anos para a compensação, sem limite quantitativo para cada exercício).

O Acórdão **CSRF nº 9101-00.401, de 02/10/2009**, mencionado tanto na decisão recorrida quanto nas contrarrazões apresentadas pela PGFN, também discute se existe ou não direito adquirido dos contribuintes à compensação de resultados negativos anteriores.

Tal decisão representou uma mudança de posicionamento da CSRF a respeito do tema, motivada, entre outras razões, por decisões do próprio Poder Judiciário:

"Voto

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

(...)

Os Tribunais Superiores já definiram que na compensação de prejuízos não se trata de direito adquirido, mas sim de uma expectativa de direito, como demonstram decisões do Superior Tribunal de Justiça, como exemplo o Recurso Especial nº. 307.389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

(...)

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

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência.

Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

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

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

(...)

5. (...)

Entendo, com vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

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

Ora, o Regulamento do Imposto de Renda - RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

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

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

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

(...)

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

Em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie de incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu significado, eis que as normas que cuidam de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

(...)

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

Em que pese o RE nº 344.994-0 efetivamente não tratar de hipótese idêntica à discutida nos presentes autos (ou no processo em que foi prolatado o Acórdão CSRF nº 9101-00.401), a mencionada decisão judicial joga luz sobre aspectos extremamente úteis à discussão acerca da aplicabilidade da trava de 30% na compensação realizada por empresas prestes a serem incorporadas.

De início, estabelece-se que a possibilidade de compensação de resultados negativos passados é um benefício fiscal, concedido pelo Estado, mediante lei perfeitamente constitucional, como instrumento de política tributária e econômica. Assim sendo, leis que limitem a possibilidade de compensação (até totalmente) são igualmente constitucionais. Por fim, entendeu a Suprema Corte que a compensação de eventuais prejuízos fiscais já acumulados reveste-se da condição de mera expectativa de direito, inexistindo direito adquirido à sua utilização tributária posterior.

Trazendo-se tais conclusões para a discussão travada nos presentes autos, pode-se construir o entendimento de que não é inquestionável, como defende a recorrente, a premissa de que existe um direito sagrado à compensação integral dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL já registrados.

Somente tomando-se por intocável tal premissa é que se pode defender que a única solução possível para a situação em que uma pessoa jurídica terá suas atividades encerradas, por conta de sua incorporação, é pela dispensa da limitação da compensação a 30% do resultado positivo apurado.

Após a prolação do Acórdão nº 9101-00.401, a CSRF proferiu uma série de outras decisões em que prevaleceu a tese de que a trava de 30% na compensação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, prevista nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995 e arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995, é obrigatória mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica.

Uma destas decisões é o **Acórdão CSRF nº 9101-001.337, de 26/04/2012, que faz uma pertinente observação acerca da evolução da legislação que trata da compensação**

de prejuízos fiscais, ao mesmo tempo em que aborda os aspectos materiais e temporais para a incidência do IRPJ (aplicáveis também, obviamente, à CSLL). Com isso, visou-se ao afastamento do argumento de que a negativa da compensação integral de prejuízos fiscais representaria tributação de outra grandeza que não a renda:

"Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

Com a devida vênia do ilustre Relator, ousou discordar do seu tão elaborado voto, por enxergar, nele, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.

Sustenta o ilustre relator 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"*.

Ora, se isso fosse realmente verdade, a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 154/47 teria ofendido o conceito de renda e chegaríamos à absurda conclusão de que, até essa data, tributou-se, no Brasil, outra base que não a renda. Da mesma forma, mesmo após a autorização da compensação de prejuízos fiscais (Lei 154/47), também não se estaria tributando a renda, pois sempre foi imposto um limite temporal para que se compensasse o prejuízo fiscal, de tal sorte que, em não havendo lucros suficientes em tal período, caducava o direito a compensar o saldo de prejuízo fiscal remanescente. Pelo entendimento esposado pelo ilustre Relator, a perda definitiva do saldo de prejuízos fiscais, nesses casos, também contaminaria os lucros reais posteriores, já que não mais estariam a refletir "renda". Não é razoável imaginar que toda a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 9.065/95 (ou do art. 42 da Lei 8.981/95) tenha ofendido o conceito de renda, nem também é possível sustentar que a Lei 9065/95 tenha instituído um novo conceito de renda.

Note-se que o art. 43 do CTN trata do aspecto material do imposto de renda, seja de pessoa jurídica ou física, e não há que se dizer que a legislação do IRPF ofende o conceito de renda ali previsto, pelo fato, por exemplo, de **não permitir** que a pessoa física que tenha mais despesas médicas do que rendimento em um ano leve o seu descréscimo patrimonial para ser compensado no ano seguinte.

Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-GO, *in verbis*:

"Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/1995 e o art. 15 da Lei 9.065/1995 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação

tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "crédito" contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores.."

Data máxima venia, confunde-se o Relator quando cita o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que "o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores". Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período - lucro líquido do exercício.

Sustenta também o Relator que "a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal" e traz jurisprudência do STJ nesse sentido. Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é em sentido contrário, ou seja, que "somente por benesse da política fiscal que se estabelecem mecanismos como o ora analisado, por meio dos quais se autoriza o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados", conforme dicção da Min. Ellen Gracie ao julgar o RE 344994.

Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.

Duas verdades óbvias se deduz de tal entendimento: primeiro, renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei; segundo, a compensação de prejuízo poderia ser totalmente desautorizada pelo legislador ordinário, pois não haveria ofensa ao conceito de renda (art. 43 do CTN).

(...)

Vale ainda ressaltar que, quando o legislador ordinário quis, ele expressamente afastou a trava de 30%. Refiro-me ao art. 95 da Lei 8.981/95. Assim, nem mesmo o Poder Judiciário poderia chegar tão longe a ponto de criar, por jurisprudência, uma nova exceção à regra da trava de 30%, sob pena de se estar legislando positivamente."

O voto vencedor redigido pelo Conselheiro Alberto Pinto S. Jr. faz um interessante apanhado das normas concernentes ao imposto de renda, tanto de pessoas jurídicas quanto de físicas, que não permitem(iam) o aproveitamento tributário de resultados negativos anteriores e nem por isso desnaturaram o conceito constitucional de renda. Para corroborar sua tese, traz trecho de julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que declara expressamente que tais resultados negativos anteriores não são elementos inerentes da base de cálculo do

imposto de renda. Seu aproveitamento tributário seria, isso sim, benesse tributária instituída pelo Estado para "minorar a má atuação da empresa em anos anteriores".

Após diferenciar o tratamento dado ao tema pelas Ciências Contábeis daquele que interessa à seara tributária ("renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei"), o I. Redator faz observação relevante para o deslinde da controvérsia aqui examinada: existem exceções, legalmente previstas, à submissão da compensação ao limite de 30% do resultado positivo do período de apuração. E, entre elas, não está a pretendida pela contribuinte. Em outras palavras: quando o legislador quis estabelecer exceções à regra geral, o fez expressamente.

A controvérsia também é abordada no voto vencedor do **Acórdão CSRF nº 9101-001.760, de 16/10/2013**, que trata com profundidade de vários aspectos relevantes para a discussão proposta:

"Voto Vencedor - Mérito

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado

(...)

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 vênias para reproduzir entre aspas trechos do voto da I. Relatora, porque 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, 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 a 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. (...)

(...)

Outro argumento expedido 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*:

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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

(...)

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.

(...)

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."

O I. Redator expõe brilhantemente, com notável grau de detalhamento, as razões que prevaleceram naquele julgamento a respeito de vários aspectos relevantes para o debate acerca do afastamento da trava de 30% no caso de empresa incorporada: inexistência de direito adquirido à compensação de prejuízos fiscais já registrados; independência da lei tributária em relação às normas contábeis; constitucionalidade das restrições legais à possibilidade de compensação pelos contribuintes.

Além disso, aborda também a tese segundo a qual os prejuízos fiscais e o saldo negativo das bases de cálculo da CSLL seriam uma espécie de ativo das pessoas jurídicas, compondo seu patrimônio.

Com muita propriedade, o voto transcrito há pouco admite que tal tese pode ser dotada de algum sentido se analisada sob o ponto de vista puramente contábil. Mas não se pode admitir a tentativa de se atribuir ao prejuízo fiscal acumulado a natureza de patrimônio. Tal configuração afrontaria à própria lógica econômica das empresas, uma vez que, de certa forma, estar-se-ia pretendendo transmutar a perda em lucro.

Considero que os argumentos erigidos pela recorrente foram satisfatoriamente refutados pelas decisões administrativas acima referidas, cujas razões de decidir transcritas adoto como minhas.

Acrescento ainda, a título de ilustração, que esta CSRF, em seus julgamentos mais recentes, tem se mantido fiel ao entendimento aqui adotado, pela impossibilidade de dispensa do limite legal, para a compensação, de 30% do lucro real (ou da base de cálculo positiva de CSLL), mesmo no encerramento das atividades da pessoa jurídica. Neste sentido os Acórdãos nº 9101-002.153, nº 9101-002.191, nº 9101-002.192, nº 9101-002.207, nº 9101-002.208, nº 9101-002.209, nº 9101-002.210, nº 9101-002.211 e nº 9101-002.225.

A meu ver, o principal aspecto da polêmica em pauta reside no equivocado entendimento de que necessariamente deve haver uma completa comunicação entre os períodos de apuração do IRPJ e da CSLL.

É precisamente esse entendimento que dá azo à idéia de que todo o prejuízo ao longo da história da empresa deve ser confrontado com todo o lucro auferido ao longo do tempo.

Entretanto, a tributação do IRPJ e da CSLL não se dá dessa forma.

Com efeito, o que se tributa é a renda/lucro (acréscimo patrimonial) auferida em um determinado período de apuração, e não a renda/lucro resultante de toda a existência da empresa.

No julgamento do já referido RE nº 344994, o STF, apesar de não ter examinado a questão do limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal em caso de extinção de empresa, deixou bem claro que a lei aplicável em relação à compensação de prejuízo fiscal é a lei vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Tal pronunciamento veio no sentido preciso de afirmar a independência entre os exercícios, o que também ficou bem evidenciado pelas situações apontadas nas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais transcritas neste voto (em especial, a evolução histórica do instituto e o paralelo com a tributação da renda das pessoas físicas).

Nesse mesmo passo, vale ainda observar que não há doutrinadores defendendo a possibilidade de compensação de prejuízos futuros com lucros anteriores, dando margem a repetição de indébitos. Caso isso fosse possível, pagamentos realizados no passado poderiam vir a ser considerados indevidos em razão de prejuízos futuros. Contudo, tal hipótese é prontamente repelida pelo senso comum da prática tributária, e a ilustração permite visualizar claramente que os exercícios devem mesmo ser independentes.

De todo o exposto, pode-se concluir que a continuidade da empresa não implica em um direito adquirido à compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, independentemente do aspecto temporal para a incidência do imposto/contribuição; que o referido limite de 30% não desnatura a materialidade do imposto/contribuição (renda/lucro em determinado período de apuração); e que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por cisão/incorporação, ou por qualquer outro evento.

Nesse passo, corretas as autuações fiscais referentes à glosa do excesso de compensação nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2007, objeto dos presentes autos. Assim, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte no que se refere ao pedido de cancelamento dos referidos lançamentos.

2) Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

A recorrente pede, na hipótese de seu recurso especial não obter provimento no que diz respeito às primeiras matérias questionadas, que se afaste a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por absoluta falta de previsão legal que ampare tal cobrança.

Se equivoca a recorrente ao alegar que tal cobrança estaria desamparada pela legislação tributária.

A cobrança de juros de mora sobre os créditos não pagos até a data de vencimento é prevista no art. 161 do CTN, nos seguintes termos:

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.

A expressão "crédito", constante do *caput* do artigo reproduzido, obviamente se refere ao crédito tributário, pela própria natureza do diploma legal que habita. Para se definir o alcance de tal expressão, recorre-se a outro dispositivo do CTN:

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

Já a definição de obrigação principal, mencionada no art. 139 do CTN, é trazida pelo §1º do art. 113 do mesmo Código. Tal obrigação tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. *In verbis*:

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

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O critério utilizado pelo CTN para enquadrar determinada obrigação tributária como principal é, portanto, seu conteúdo pecuniário. Uma vez que a multa de ofício tem a característica de penalidade pecuniária, resta incontroverso que ela integra a obrigação principal, ao lado dos tributos.

Interpretando em conjunto os dispositivos reproduzidos, conclui-se que incidem juros de mora sobre os créditos tributários não integralmente pagos no vencimento (art. 161) e que tais créditos decorrem da obrigação principal (art. 139), englobando o tributo e a multa de ofício (art. 113, §1º). Assim, a conclusão construída é a de que o CTN prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

Os defensores da ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício argumentam que a interpretação literal do *caput* do art. 161 do CTN impossibilitaria tal incidência em razão da presença da expressão "*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*". Se a penalidade referente à multa de ofício já estiver contemplada na expressão

"*crédito não integralmente pago no vencimento*", a que outras penalidades cabíveis estaria se referindo o legislador? - indagam.

Ocorre que, frequentemente, a interpretação de uma norma tributária demanda a consideração da realidade jurídica e fática a que se aplica. Mais do que isso, a norma deve ser interpretada sistematicamente, levando-se em conta todo o sistema tributário pátrio.

A este respeito, examine-se a interessante colocação da Ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, designada para redigir o voto vencedor do **Acórdão CSRF nº 9101-00.539, de 11/03/2010**:

"Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. E a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Dai, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema."

Sendo assim, a melhor interpretação a ser dada ao art. 161 do CTN é, sem dúvida, aquela que guarda harmonia com os demais dispositivos daquele Código que tratam do tema sob análise, qual sejam, os arts. 113 e 139.

Além do CTN, a Lei nº 9.430/1997, em seu art. 61, *caput* e §3º, também dispõe sobre o cabimento de juros de mora sobre multa de ofício:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do

pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Depreende-se do artigo reproduzido que incidem juros de mora sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica. A multa de ofício se amolda perfeitamente a tal definição, já que sua cobrança decorre, entre outras hipóteses, da falta de pagamento de imposto ou contribuição, nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1997.

Sendo assim, a exemplo do que ocorre com o art. 161 do CTN, também o art. 61 da Lei nº 9.430/1997 fundamenta a possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Corroborando ainda tal entendimento o art. 43 da Lei nº 9.430/1997 que, em seu parágrafo único, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. Assim, vê-se que a legislação não enxerga incompatibilidade entre os juros de mora e uma multa pecuniária de caráter punitivo:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou a respeito da legalidade da cobrança de juros de mora nos moldes praticados no presente processo:

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.

2. Agravo regimental não provido.

(STJ, 1ª T., AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, dez/2012)

Por fim, tanto o §3º do art. 61 quanto o parágrafo único do art. 43, ambos da Lei nº 9.430/1997, fazem alusão à taxa aplicável a título de juros de mora: taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais.

Quanto a este ponto, a matéria já foi inclusive pacificada por meio da edição da Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte em relação às alegações de descabimento de incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Desse modo, voto no sentido de:

- CONHECER do recurso especial interposto pela contribuinte;
- NEGAR provimento ao recurso especial quanto ao pedido de afastamento da trava de 30% na compensação de resultados negativos passados no momento da extinção da pessoa jurídica, mantendo-se o lançamentos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2007;
- NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial quanto ao pedido de afastamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo