



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

Processo nº 19515.001968/2010-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.653 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de março de 2015
Matéria IRPJ-APROVEITAMENTO INTEGRAL DE PREJUÍZOS FISCAIS
Recorrente GHI PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS DE INF P NEGÓCIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO.

É vedado o afastamento pelo CARF de dispositivo prescrito em lei com base em alegação de inconstitucionalidade. Aplicação da Súmula CARF nº 02.

COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL. BASE NEGATIVA DE CSLL. TRAVA LEGAL DE 30%. CISÃO TOTAL. APLICABILIDADE.

Não há dispositivo legal que afaste a aplicação dos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 aos casos de extinção da pessoa jurídica por incorporação.

MULTA DE OFÍCIO. CISÃO TOTAL. CONTROLE COMUM.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri, Marcio Frizzo e Hélio Araújo.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior (presidente da turma), Márcio Rodrigo Frizzo, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade e Hélio Eduardo de Paiva Araújo.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de apreciar Recurso Voluntário interposto em face de acórdão proferido nestes autos pela 7ª Turma da DRJ/SP1, no qual o colegiado decidiu, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** a impugnação interposta pelo sujeito passivo e mantendo integralmente as autuações dos créditos tributários, conforme ementa que abaixo reproduzo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

CISÃO TOTAL. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006

CISÃO TOTAL. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES.

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. CISÃO TOTAL. MULTA DE OFÍCIO.

A responsabilidade dos sucessores de sociedade extinta em decorrência de deliberação que aprovar operação de incorporação aplica-se às obrigações tributárias vinculadas à empresa incorporada, cuja abrangência da sujeição passiva alcança os respectivos tributos devidos, acrescido das multas de natureza fiscal e juros moratórios a eles associados, adstritos às infrações cometidas quanto aos fatos geradores ocorridos antes da concretude do evento societário.

Os eventos ocorridos até o julgamento na DRJ, foram assim relatados no acórdão recorrido:

O presente processo versa acerca de autos de infração datados de 05/07/2010 (fls. 108/119), lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe, que tratam de lançamento do **Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)** e da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)** conexos ao ano-calendário de 2006, constituídos em montante equivalente à proporção do acervo líquido da empresa cindida **Genexis do Brasil Serviços de Informação e para o Comércio Eletrônico Ltda., CNPJ nº 00.114.551/0001-86**, perfazendo um crédito tributário total de **R\$ 5.973.031,09** e **R\$ 2.154.909,27**, respectivamente, composto de principal, multa de ofício de 75% e juros de mora vinculados, calculados até 30/06/2010:

Tributo/Contribuição	Fls.dos autos do processo	Principal	Multa de Ofício (75%)
IRPJ	108/112	2.793.747,01	2.095.310,25
CSLL	113/119	1.007.908,92	755.931,69
VALORES TOTAIS		3.801.655,93	2.851.241,94

Os referidos autos de infração decorreram de injuridicidade caracterizada em procedimento de revisão interna de Declarações de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica (DIPJ) transmitida pela entidade **Genexis do Brasil Serviços de Informação e para o Comércio Eletrônico Ltda., CNPJ nº 00.114.551/0001-86**, segundo o qual restaram denotadas as condutas assentadas na descrição dos fatos e enquadramentos legais noticiados no corpo do Termo de Verificação Fiscal (fls. 99/107), conjugados com as informações detalhadas nas mencionadas autuações, ora integrantes e indistacáveis dos referidos lançamentos, quais sejam:

1) Compensação indevida de prejuízo fiscal apurado, tendo em vista a inobservância do limite de compensação de 30% do lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, sujeitando a autuação das diferenças apuradas, consoante expresso nos arts. 247; 250, inciso III; 251, parágrafo único; e 510 do RIR/99;

2) Compensação indevida da base de cálculo da CSLL apurada, ante a falta de observância do limite de compensação de 30% da base negativa de períodos anteriores, sujeitando a autuação das diferenças apuradas, consoante expresso no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; art. 58 da Lei nº 8.981/95; art. 16 da Lei nº 9.065/95; e art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Importa destacar que o encerramento dos trabalhos certifica que a ação fiscal, inicialmente, foi determinada junto à empresa cindida, todavia, após a realização da análise preliminar das informações prestadas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica (DIPJ) – Situação Especial correlata ao período-base, constatou-se o seguinte:

a) A declaração foi apresentada em 31/10/2006, compreendendo o período de 1º/01/2006 a 30/09/2006, fundamentada em deliberação que aprovou a cisão total da sociedade (fls. 2/28);

b) No terceiro trimestre do período-base, o contribuinte apurou um Lucro Real de R\$ 52.835.384,46, efetuando a compensação de importância exatamente igual ao montante de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores, consoante observado na linha 45 da ficha 09A (Demonstração do Lucro Real – PJ em Geral) – pág. 15 da DIPJ/2006;

c) Similarmente, deduziu o valor total da Base de Cálculo Negativa da CSLL de Períodos Anteriores, no valor de R\$ 52.835.384,46, conforme se verificado na linha 37 da ficha 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) relativo ao 3º trimestre do ano-base – pág. 20 da DIPJ/2006; e

d) Na ficha 49 (Dados das Sucessoras) – pág. 26 da DIPJ/2006 – prestou a declaração da realização de operação de Cisão Total associada às seguintes empresas:

d.1) **CNPJ nº 07.862.843/0001-46 – M.C.S.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda.**, figurando com o percentual de incorporação do Patrimônio Líquido na proporção de 70% (setenta por cento);

d.2) **CNPJ nº 07.878.715/0001-90 – I.J.C.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda.**, demonstrando a agregação do Patrimônio Líquido da cindida na proporção de 30% (setenta por cento).

Diante de tais informações prestadas pelo contribuinte declarante, a autoridade lançadora relata que prosseguiu o exame das informações comparando com os dados consignados no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), logrando as seguintes verificações:

1) **CNPJ nº 07.878.715/0001-90:** Empresa GENEXIS INFORMAÇÕES PARA NEGÓCIOS LTDA., situada no município de São Paulo/SP;

2) **CNPJ nº 07.862.843/0001-46:** Empresa GENEXIS SERVIÇOS TECNOLÓGICOS LTDA., também localizada em São Paulo/SP.

Ato contínuo, com base nos dados cadastrais em destaque, o Auditor-Fiscal promoveu a lavratura dos Termos de Intimação Fiscal datados de 29/10/2009, ambos cientificados por via postal em 30/10/2009 (fls. 33/35 e 38/40), através dos quais requisitou às referidas pessoas jurídicas a apresentação de justificativas quanto aos motivos da compensação a maior de valores de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL, outrora formalizados pela, até então, empresa sucedida.

Em resposta às intimações, ambas prestaram seus esclarecimentos em 17/09/2009 (fls. 41/52 e 53/64), esclarecendo que, por equívoco, constaram indevidamente como sucessoras da empresa cindida, todavia, anteciparam que a operação de cisão total da declarante, na verdade, representou a versão das parcelas cindidas para as seguintes entidades:

a) **CNPJ nº 08.091.585/0001-04:** GHI Participações e Serviços de Informações para Negócios Ltda., com sede no município de São Paulo/SP, cuja participação no acervo líquido da sociedade cindida correspondeu ao montante de R\$ 85.000,00, portanto, constituindo-se em detentora do equivalente a 30,28% da parcela cindida;

b) **CNPJ nº 08.091.591/0001-61:** GBL Participações e Serviços de Tecnologia Ltda., também localizada em São Paulo/SP, cuja participação no acervo líquido da cindida representou o importe de R\$ 195.693,61, desta forma, incorporando 69,72% dos elementos ativos e passivos provenientes da empresa cindida.

Acrescenta que, concomitantemente à informação prestada pelas entidades intimadas apresentou-se uma cópia da Ata da Reunião de Sócios realizada em 29/09/2006, formalizada pela Genexis do Brasil Serviços de Informação e para o Comércio Eletrônico Ltda., CNPJ nº 00.114.551/0001-86, registrada na JUCESP,

sob o nº 318.029/06-6, cujo documento ratificava a operação sucessória nas condições supracitadas.

Defronte tal circunstância, o Auditor-Fiscal promoveu a lavratura do Termo de Intimação Fiscal em 25/11/2009, dirigida ao impugnante, cientificado por via postal em 26/11/2009 (fls. 65/67), demandando a prestação de esclarecimentos sobre as compensações a maior efetuadas pela cindida no 3º trimestre do ano-calendário de 2006, sendo, primeiramente, objeto de prorrogação de prazo de trinta dias para apresentação dos respectivos documentos e justificativas requerida em 09/12/2009 (fl. 79) e, posteriormente, em 06/01/2010, formalizado novo requerimento de postergação do atendimento da demanda por um prazo adicional de trinta dias (fl. 83).

Subseqüentemente, mais exatamente em 21/01/2010, a empresa apresentou justificativa no sentido de que a empresa cindida aproveitou integralmente os saldos existentes dos prejuízos acumulados e da base negativa da CSLL no 3º trimestre do ano-base de 2006 (fls. 84/85).

Vale registrar que no contexto da aludida petição a impugnante justificou que conduta praticada pela declarante objetivou evitar a perda dos saldos remanescentes de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados, tendo em conta que a impossibilidade de ulterior aproveitamento dos respectivos direitos, bem como a inviabilidade de transferência em favor da sucessora.

Por sua vez, em 14/04/2010, a autoridade administrativa formalizou nova intimação ao impugnante cujos termos deram conta da continuidade dos trabalhos fiscais por intermédio do RPF 0819000.2010.00528-4, em substituição ao RPF originário, permanecendo válidos todos os atos praticados precedentemente (fls. 86/87).

Impende registrar que tal procedimento fora renovado em 08/06/2010, por intermédio da lavratura de Termos de Continuidade da Ação Fiscal, cientificados em 09/06/2010 (fls. 89/90).

Ressalte-se, porém, que a lavratura a intimação datada de 14/04/2010, estabeleceu também o prazo de 5 (cinco) dias para que a sucessora promovesse a apresentação de relação e documentos probatórios da propriedade de imóveis e veículos com vistas a realização de procedimentos de arrolamento de bens e direitos, cuja demanda foi contestada pela impugnante através de petição apresentada em 19/04/2010 (fl. 88).

Sob esta perspectiva, certifica que a entidade cindida deveria limitar a compensação dos saldos de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL ao montante de R\$ 15.850.615,33, denotando a caracterização da ocorrência do excesso de fruição dos aludidos direitos no importe de R\$ 36.984.769,13, no que concerne à ambas as apurações tributárias.

Nesse contexto, configurado que a impugnante detém 30,28% do acervo líquido da empresa cindida, a autoridade fiscal apurou uma base imponible no valor de R\$ 11.198.988,09 (30,28% de R\$ 36.984.769,12), resultando na tributação de ofício de diferenças de IRPJ e CSLL apuradas em decorrência da glosa da compensação indevida de prejuízo fiscal e base negativa, respectivamente, em face da inobservância do limite admitido pelas correspondentes legislações tributárias de regência.

Finalmente, destaca que em virtude do exposto demandou-se ao sujeito passivo a adoção de imediato ajuste em seus controles de compensação de prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL registrados no Livro de Apuração do Lucro

Real (LALUR) da empresa cindida, visando refletir com as inferências correlatas às alterações de valores consignados no referido termo de verificação fiscal.

Cientificado pessoalmente dos autos de infração e do Termo de Verificação Fiscal em **05/07/2010** (fls. 107 e 119) dos aludidos autos de infração e do Termo de Verificação Fiscal, os procuradores habilitados pela sociedade apresentaram impugnação em **04/08/2010** (fls. 121/147), acompanhado da documentação de fls. 148/199, segundo a qual requer a declaração da improcedência das autuações, em síntese, apoiando-se nas seguintes alegações de fato e de direito:

1) Preambularmente, antes mesmo de submeter suas arguições de mérito, reforça que em 29/09/2006, a **GENEXIS DO BRASIL SERVIÇOS DE INFORMAÇÃO E COMÉRCIO ELETRÔNICO (GENEXIS)** foi objeto de cisão total deliberada conforme Protocolo e Justificação da Cisão (doc. 4);

2) Acentua que em decorrência do processo sucessório, a parcela de 30,28% do patrimônio da empresa cindida foi vertida para o capital social da impugnante, enquanto que a parcela remanescente (69,72% do patrimônio da sucedida) foi incorporada ao capital social da GBL Participações e Serviços de Tecnologia Ltda. (GBL), inscrita no CNPJ sob o nº 08.091.591/0001-61;

4) Neste contexto, após breve relato dos fatos atinentes ao procedimento de ofício, inicia a exposição das questões de direito que visam demonstrar a inaplicabilidade da aplicação da limitação de 30% para compensação de prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL na hipótese de cisão total da sociedade;

5) Dessa forma, primeiramente, ressalta os preceitos firmados no art. 43 do CTN e do art. 195, inciso I, alínea c da CF/88, com intuito de esclarecer que a configuração do fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido demanda fundamentalmente a análise dos conceitos de renda, de proventos de qualquer natureza e do lucro, cujas noções vinculam à idéia de riqueza nova, logo, não correspondendo simplesmente aos resultados positivos obtidos em determinado exercício, mas, sim, um efetivo acréscimo patrimonial auferido mediante a disponibilidade da renda observada após a dedução dos prejuízos acumulados;

6) Avocando interpretação da doutrina tributária e ementa de decisão prolatada em Recurso Extraordinário do STF, afirma que o CTN, ao prever que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, adota-se a “Teoria do Acréscimo Patrimonial” como hipótese de incidência do imposto. Nesta perspectiva, acentua que em relação às pessoas jurídicas, tal concretização da base impositiva depende da compensação prévia dos prejuízos auferidos pelas sociedades, porquanto, segundo a teoria, apenas serão submetidos ao recolhimento do tributo os valores que representam efetivo acréscimo no patrimônio da sujeito passivo;

7) Dessa forma, cita doutrina que trata sobre o assunto para fins de realçar que a legislação determina que a hipótese de incidência do imposto de renda e da CSLL são a renda e o lucro, respectivamente, evidenciando que se faz referência ao acréscimo patrimonial, razão porque tais tributações não podem incidir sobre o próprio patrimônio da pessoa jurídica;

8) Passando a tratar sobre a questão da limitação da compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativo da CSLL, assevera que o art. 64 do Decreto-lei nº 1.598/77, fundamento legal do art. 509 do RIR/99, permitia que a pessoa jurídica reduzisse o lucro real apurado no período-base mediante compensação da

integralidade do saldo acumulado de prejuízos apurados em períodos anteriores e registrados no Livro de Apuração do Lucro Real. Acrescenta que tal possibilidade desta formalidade foi estendida à base de cálculo negativa da CSLL por meio do art. 44 da Lei nº 8.383/91, cujos termos harmonizaram tal conduta às normas de pagamento estabelecidas para o IRPJ;

9) Assenta que durante vários anos, por expressa determinação legal, a pessoa jurídica poderia valer-se do aproveitamento integral do saldo acumulado de prejuízo fiscais e da base de cálculo negativo da CSLL apurados em períodos anteriores para fins de redução da base imponible dos respectivos tributos calculados em períodos supervenientes, observada apenas uma limitação temporal de realização da compensação em até quatro anos subseqüentes;

10) Assinala que, posteriormente, a legislação tributária vislumbrou situações de incorporação, fusão e cisão passando a prever regras para utilização dos créditos em relação a esses eventos especiais; nesse sentido, particularmente o art. 33 do Decreto nº 2.341/87, fundamento legal do art. 514 do RIR/99, tornou defeso às sucessoras a admissibilidade de utilização de prejuízos fiscais apurados pelas pessoas jurídicas incorporadas, fusionadas ou cindidas, vedação que se estendeu à compensação da base negativa da CSLL pelo art. 22 da Medida Provisória nº 2.158-35/01;

11) Dessa forma, atesta que restou estabelecido a vedação da transferência de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL da pessoa jurídica que tenha apurado tais valores, ainda que seja para a sucessora daquela em relação a todos os seus direitos e obrigações, tendo como finalidade coibir a prática abusiva de certas sociedades, que, periodicamente, saiam a procura de empresas não operacionais detentoras de enormes prejuízos fiscais co intuito de viabilizar seu transpasse para redução de resultado positivo apurado em sociedade distinta;

12) Enfatizava que aquele regime de compensação de prejuízos vigente até então, ao limitar em quatro anos o prazo para utilização dos prejuízos, lesava os contribuintes mais fragilizados que, por apresentarem prejuízos ao longo de mais de quatro anos ou por terem amargado, em determinado ano, um prejuízo vultoso que superasse os lucros de períodos subseqüentes, eram obrigados a pôr de parte, total ou parcialmente, o saldo de prejuízos apurados, conseqüentemente, levando a sociedade a perder o direito de fruição dos resultados negativos acumulados;

13) Desse modo, salienta que se fazia necessária a adoção de medida que terminasse com a questão da limitação temporal, porém, resguardando ao erário o direito de impedir que o contribuintes passassem a promover a compensação sem qualquer espécie de limitação;

14) Destaca, porém, que o advento dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, que fundamentam o art. 510 do RIR/99, impôs que a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas passasse a ser limitada ao montante de 30% do lucro tributável do exercício em que se realize a compensação, sem, todavia, ter qualquer limitação de caráter temporal;

15) Reforça, ainda, que os preceitos legais não tiveram o propósito de retirar o direito de compensação integral dos saldos de prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL, circunstância que se evidencia pela leitura da exposição de motivos dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, através do qual torna nítida a intenção do legislador de somente gerar um melhor fluxo de caixa do Governo, sem extirpar do contribuinte o direito à compensação dos saldos negativos, mas, sim, limitar a aplicação dos efeitos da trava de 30% na hipótese de sociedades que continuam o exercício de suas atividades, porém, admitindo a compensação em períodos subseqüentes, a fim de evitar a tributação do patrimônio da pessoa jurídica,

prestigiando o fato gerador do IRPJ e da CSLL no intuito de recair a incidência tributária sobre o acréscimo patrimonial auferido pela pessoa jurídica;

16) Salaria que no caso objeto das normas supracitadas, o acréscimo patrimonial tributável é medido considerando o lapso temporal em que se inserem as atividades da pessoa jurídica, logo, correspondendo à diferença positiva entre o *quantum* tributável existente em determinados períodos e o prejuízo fiscal *lato sensu* apurados em períodos distintos; dessa forma, o deferimento só tem razão de existir se, em relação aos períodos supervenientes, o saldo remanescente de créditos puder ser aproveitado, ao menos em princípio, com o intuito de evitar o desvirtuamento do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Reforça suas considerações por meio de ementas de decisões prolatadas pelo STJ;

17) Sustenta também que as normas de compensação de prejuízos e de base de negativa da CSLL pressupõem a existência de dois momentos distintos: (I) as respectivas apurações propriamente dita; e (II) a existência de períodos posteriores passíveis de aproveitamento de tais importâncias, ante a apuração de base tributável do IRPJ e da CSLL;

18) Assim sendo, conclui restar claro que os dispositivos legais firmados pela Lei nº 9.065, de 1995, não pretenderam contemplar a situação de extinção de sociedade em decorrência de operações de fusão, cisão ou incorporação de pessoa jurídica, muito menos fulminar o aproveitamento de tais valores, mas, sim, diferir esta utilização ao longo do tempo;

19) Na sequência, realçando a redação do art. 229 da Lei nº 6.404/1976, reitera que na cisão total não há que se falar na continuidade da sociedade, conseqüentemente, tornando inadmissível a aplicabilidade da hipótese de limitação de 30% para compensação de prejuízos fiscais e da base negativa de CSLL acumulados. Ressalta que na extinção da pessoa jurídica, não há fluxo de receitas tributárias futuras decorrentes do exercício das suas atividades ou um acréscimo patrimonial futuro a ser compensado com prejuízos acumulados, assim, não há continuidade do empreendimento que possa assegurar pagamento de tributos, quaisquer que sejam, ao Governo Federal;

20) Repisa que o interesse do legislador ao introduzir o art. 42 da Lei nº 8.981/95 e o art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995, não visou extirpar do contribuinte o direito à compensação dos saldos negativos, mas, somente, pressupor a continuidade das atividades da empresa para a aplicação dos efeitos da trava de 30% na hipótese de sociedades que continuam o exercício de suas atividades, particularmente, admitindo a compensação em períodos futuros;

21) Sob este prisma, entende que se permite, conseqüentemente, a compensação integral do saldo acumulado de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL no momento da cisão total, conclusão totalmente compatível com a intenção do órgão legiferante quando introduziu o atual mecanismo de travas percentuais para a redução do lucro líquido, em substituição da limitação temporal para o exercício da compensação. Reforça seus entendimentos citando excerto da doutrina tributária e ementa de decisão do STJ e do Primeiro Conselho de Contribuintes;

22) Nesse sentido, entende afastada a limitação percentual de redução do lucro líquido quando da cisão de uma sociedade, podendo realizar a fruição integral de tais quantias com o resultado positivo apurado no momento do encerramento das atividades da empresa cindida, assim, denotando-se estritamente regular o procedimento adotado pela declarante;

23) No tocante à multa de ofício, primeiramente, questiona a impossibilidade de exigência da sanção em relação à empresa sucessora, isto porque, baseado na redação do art. 132 do CTN, as sucessoras não respondem pelas multas pecuniárias que seriam aplicáveis às cindidas, na circunstância do lançamento ocorrer após a data de operação de cisão total;

24) No caso em análise, destacando excerto de julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais e citando doutrina tributária, assenta que em face da data da incorporação a multa imposta à empresa sucessora deve ser cancelada, tendo em conta que a tributação de ofício ocorreu em 05/07/2010, portanto, após a concretização da operação sucessória;

25) Antecipa também que não há porque admitir a formalização do lançamento, após o ato sucessório, sob o pretexto de que a sucessão deu-se entre pessoas jurídicas do mesmo grupo empresarial, uma vez que o art. 132 do CTN limita-se a afirmar que o sucessor responde apenas pelos créditos tributários da sucedida, assim, não restando dúvidas acerca do descabimento da imposição de multa de ofício no que tange aos pretensos lançamentos associados ao litígio;

26) Finalmente, requer o provimento integral da peça impugnatória, determinando: (I) no mérito, o julgamento improcedente do lançamento de ofício porquanto inaplicável a adoção da trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL nos casos de extinção da pessoa jurídica, em particular, na hipótese da ocorrência da cisão total da entidade; e (II) caso se entenda pertinente as autuações, que se promova o cancelamento da imposição da multa de ofício, sob pena de violação do disposto no art. 132 do CTN.

A recorrente, na peça recursal submetida à apreciação deste colegiado, alegou, em síntese, que:

- o conceito de resultado positivo é distinto do de acréscimo patrimonial;
- há exceção para o caso vertente. Análise sistemática mostra que a restrição imposta pelos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 não tem intuito de extinguir o direito à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, mas tão somente diferir seu aproveitamento no tempo;
- a limitação pretendia violaria os art. 43 do CTN e 195, I, alínea “c” da CF/88. Isto porque no caso de extinção, a aplicação da regra violaria o conceito de renda, avançando a tributação sobre o patrimônio;
- a decisão recorrida analisou decisão do STJ aplicável a caso diverso, pois se tratava de apuração de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL da pessoa jurídica que apurou tais valores para outra pessoa jurídica, ainda que esta seja sucessora daquela em relação a todos os seus direitos e obrigações;
- a inexistência de exceção na legislação para o caso de extinção se sustenta em razão do próprio fundamento e justificativa da legalidade da limitação de compensação, estabelecida pela Lei nº 9.065/95. A intenção do legislador foi apenas de diferir e não de extinguir o aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL;
- a exposição de motivos da MP nº 998/95 (convertida na Lei nº 9.065/95) reconhece que o contribuinte teria o direito de compensar até integralmente os saldos negativos;

- a interpretação teleológica da norma em comento permite a compensação integral, pois a limitação criada de 30% visou a melhorar o fluxo de caixa do Governo Federal sem impedir o exercício pelo contribuinte do direito de compensar;

- requer a improcedência do lançamento. Alternativamente, em caso contrário, pleiteia a não fluência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada (art. 161, CTN), conforme decidido pela CSRF (PA nº 10680.002472/2007-23; sessão de 08/11/2010).

Subiram os autos a este colegiado, e na sessão de 13/06/2012 a turma decidiu converter o julgamento em diligência para que fosse sobrestado o julgamento do presente processo administrativo, nos termos do §2º do art.62-A do RICARF, até que sobreviesse decisão de mérito do STF nos autos do RE 591.340. Isto porque a matéria posta em discussão (constitucionalidade da limitação da compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, com base nos art. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95) foi objeto de reconhecimento de repercussão geral pelo STF no julgamento do RE 591.340, de relatoria do Min. Marco Aurélio e o mérito ainda não havia sido decidido pelo plenário da Corte Suprema, (aplicação no caso do art. 62-A do RICARF, que determinava o sobrestamento do processo, enquanto não decidido o mérito no STF).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

O recurso é tempestivo, e portanto, dele conheço.

Revogados os §§1º e 2º do art. 62-A do RICARF pela Portaria MF nº 545/2013 e não tendo sido ainda apreciado o RE 591.340 pelo STF, passo ao voto.

a) Aplicação dos dispositivos legais que estabelecem o limite de 30% em casos de extinção da pessoa jurídica

Tanto os art. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 como os art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 estabelecem a limitação do lucro líquido ajustado com prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL em 30% do seu valor, e não cuidam de situações especiais de extinção da pessoa jurídica. Desta forma, em princípio, correta a aplicação dos dispositivos nestas situações por se tratar de norma vigente.

A este respeito, no mesmo sentido, já se decidiu neste Conselho:

Acórdão nº 101-93438 – Relator: Conselheira Sandra Maria Faroni

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS- A regra legal que estabeleceu o limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos não contém exceção para as empresas que sejam objeto de incorporação.

Questiona-se, todavia, que nesta situação haveria violação ao conceito de renda e de lucro (art. 43, CTN, e art. 195, I, “c”, CF/88). Esta matéria, em princípio, foge ao escopo cognitivo deste colegiado, que não pode apreciar inconstitucionalidade de lei vigente, devido à Súmula Carf nº 02, *verbis*:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Mas ainda que a violação não esteja na norma, que, aliás, não cuida da situação de extinção, mas do aplicador que a utiliza nesta situação, ainda assim não se vislumbra ofensa a tais conceitos.

O conceito de renda possui noção de fluxo, caracterizado pela variação patrimonial no decurso de certo período de tempo. Tal período de tempo é definido na legislação como o período de apuração, seja ele anual ou trimestral. Assim, são as datas iniciais e finais do período de apuração que delimitam as situações patrimoniais que se compararão.

De se ver que resultados passados não pertencem a este conceito. Mas nele ingressam, por permissão legislativa, que tem em sua *mens legis* o postulado contábil da

continuidade das entidades¹, e a possibilidade de redução da base de cálculo, pela consideração dos maus resultados passados. É misericordiosa sua construção, em especial com os negócios ruins e os mau geridos, sabendo-se, também, que variações na economia os atingem de forma involuntária. Pode-se imaginar que ela, se aplicada de forma perfeita, teria o condão de transformar a soma da tributação período-a-período equivalente àquela que poderia ser feita ao final do macro-período em que a pessoa jurídica existiu, se fosse este o período de apuração (início da vida e fim da vida empresarial) definido em lei.

Mas esta construção não foi erigida com esta perfeição, e nem precisava sê-lo, pois ainda que não existisse, não restaria violada a noção de fluxo na tributação da renda. Neste sentido, trago à colação excerto do voto do ilustre Conselheiro Alberto Pinto proferido no acórdão nº 9101-001.337, proferido na sessão de 26/04/2012, da 1ª Turma da CSRF:

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. [...]. 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.

À toda evidência, trata-se de um caso de equidade legal, em que o legislador confere uma espécie de benefício, porém não concedido para fomentar extrafisicalidades, mas por verdadeira equidade, nomeada *compensação*, de modo a amortizar os maus resultados anteriores do empreendimento. Tal benefício não se estende, por exemplo, aos profissionais autônomos que são tributados na pessoa física.

A matéria foi assim também trabalhada no voto da Ministra Ellen Gracie, no julgamento do RE 344.994/PR, após os votos dos Ministros Eros Grau e Nelson Jobim, que atestaram verem-se diante de um caso de benefício fiscal, vejamos:

É apenas por benesse da política fiscal – atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade de criação e manutenção de empregos - que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento de 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 vigorante 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

¹ Para a contabilidade, a Entidade é um organismo vivo que irá viver (operar) por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências em contrário...". IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). 6ªed. São Paulo: Atlas, 2006, p.55-56.

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.

Ainda nesta linha, veja-se que nas hipóteses em que o legislador quis mitigar a limitação o fez expressamente, como no caso do produtor rural. Neste diapasão, vale novamente a leitura do voto do ilustre Conselheiro Alberto Pinto, no acórdão nº 9101-001.337, proferido em 26/04/2012, nos autos do PA 11065.001759/2007-56, pela 1ª turma da CSRF, responsável pela mudança de jurisprudência experimentada por aquele colegiado, *verbis*:

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.

Tratando-se, pois, de política fiscal, e verificado-se que o benefício não se estende a todas as situações análogas (o que também afasta a aplicação do art. 108, I, do CTN), fica evidenciado que o legislador pontuou com clareza os casos em que o favor caberia, nada devendo ser dito além do que disse expressamente a Lei. Ausente, assim, o fundamento para a interpretação extensiva do texto legal.

Desta forma, inexistente previsão legal para amparar o pedido, voto para negar provimento ao recurso nesta matéria.

b) Multa de Ofício

Conforme consta dos autos, à época da deliberação da aprovação da operação de cisão total, as entidades encontravam-se sob gestão e controle comum por intermédio da mesma controladora, situação que além de evidenciar pleno juízo do conglomerado acerca das circunstâncias que conduziram a configuração da infração levada a efeito no procedimento de ofício, já se encontra pacificada na seara administrativa, nos termos da Súmula Carf nº 47, *verbis*:

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

c) Juros sobre Multa de Ofício

Dispõe expressamente o art. 61 da Lei nº 9.430/96 (abaixo descrito) que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos, serão acrescidos de multa de mora.

Prescreve, ademais, o §3º que sobre tais débitos (a que se refere o artigo) incidirão juros de mora calculados à taxa Selic (nos moldes do §3º do art5º), exceto no mês do pagamento (em que é cobrado o percentual de 1%).

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. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)

Ora, a expressão *débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições* no caso de crédito tributário constituído por auto de infração há de incluir necessariamente os tributos e contribuições lançados, mas também a multa de ofício lançada.

Em primeiro lugar, porque a multa de ofício *efetivamente decorre* de tributo ou contribuição, ou mais especificamente, do *inadimplemento* relativo a seu recolhimento, que pode estar cumulado ou não com alguma situação que agrave este mero fato, como a existência de dolo, fraude ou simulação, ou mesmo de desatendimento de requisição formulada pela autoridade fiscal para prestação de esclarecimentos.

Em segundo lugar, porque o débito para com a União decorrente de tributo e contribuição é *débito tributário*, ou seja, consigna o dever do sujeito passivo com a União equivalente, em termos patrimoniais, ao direito da União para com ele, denominado *crédito tributário*. E o crédito tributário, consoante nossa legislação, além de incluir a penalidade pecuniária, deve ser corrigido por juros de mora calculados à taxa Selic, consoante prescreve a nossa legislação. Vejamos.

O conceito de *débito* liga-se invariavelmente ao âmbito obrigacional, sendo este um dos elementos constitutivos da obrigação. Washington de Barros Monteiro² assenta que o *vínculo jurídico*, como elemento constitutivo da obrigação, se divide em *vínculo espiritual*, constituído pelo comportamento de satisfazer pontualmente a obrigação, e *material*, constituído pelo poder que a lei dá ao credor que não foi satisfeito, de acionar o devedor, promovendo a execução forçada de seus bens. Tais conceitos equivalem ao que os juristas alemães denominaram *Schuld* (dever de prestar) e *Haftung* (responsabilidade).

No caso da obrigação tributária, a doutrina não divergiu de tais escólios. Paulo de Barros Carvalho³ consignou que a obrigação tributária é relação jurídica de cunho patrimonial, envolvendo sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, sujeito

² Washington de Barros Monteiro, in Curso de Direito Civil, p.25, 37ªed.

³ Paulo de Barros Carvalho, in Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência, 1998, Saraiva, p.180/182.

passivo, cometido do dever de cumpri-la, instalada a contar de um enunciado factual, situado no conseqüente de uma norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico tributário. Diz, ainda, o eminente jusfilósofo que o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir a prestação (crédito) pode ser representado por um vetor com a mesma direção, mas de sentido contrário àquele que representa o dever subjetivo (dever jurídico) de cumprir a prestação (débito).

Assim, resulta disso que o débito para com a União (tributário) corresponde em valor patrimonial ao *crédito tributário* a que faz jus aquela. E este crédito é relativo ao direito da União contra o sujeito passivo, mas está umbilicalmente vinculado ao débito do sujeito passivo contra a União, que é seu dever de adimplir o *crédito tributário* (representados por vetores de mesma direção e sentido contrário)

Pois bem. Com tais conclusões, devemos passar à leitura do direito tributário entre nós positivado para ver que o legislador efetivamente incluiu em tal conceito a noção de penalidade pecuniária.

A primeira demonstração disto é encontrada no art. 113 do CTN, em que é dito que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo *ou penalidade tributária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*.

Ora, de tal preceito duas assertivas devem ficar firmadas: a) a penalidade pecuniária está inserida no conceito de obrigação tributária principal; b) a extinção do crédito faz extinguir também a obrigação tributária principal que a constituiu; c) por derivação lógica, se a extinção do crédito promove, também, a extinção da obrigação, então o crédito (tributário) inclui, também, os valores devidos a título de penalidade pecuniária.

No art. 139 o Código, ao abrir exceções para o destino siamês de obrigação e crédito (circunstâncias que modificam o crédito, sua extensão ou efeitos ou excluem sua exigibilidade) reafirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Assim, de posse de tais enunciados, e dada uma primeira confirmação no próprio texto legal complementar, vê-se despida de sentido a afirmação no sentido de que o crédito tributário não inclui a multa de ofício.

Tal linha de pensamento é mantida no art. 142, quando, ao falar da *constituição do crédito tributário*, o legislador condiciona sua criação pelo lançamento, determinando à autoridade que consigne no ato administrativo a proposição da penalidade cabível. Tal penalidade cabível, como sabemos, não é simplesmente proposta mas também imposta pela autoridade lançadora no documento que constitui o lançamento, vez que não há repartição de competência entre as autoridades fiscais na hierarquia funcional quanto a este ponto.

E porque mandaria o legislador incluir a penalidade incluída no lançamento – instrumento por excelência destinado à *constituição do crédito tributário*, se não pertencesse ao crédito tributário?

A questão doutrinária relativa à inclusão da penalidade pecuniária no conceito de crédito tributário é relevante sob o ponto de vista científico. Porém, o direito positivo prescreve em sentido oposto. E não apenas pontualmente, mas em diversos pontos, todos em uníssono, conforme vimos acima.

Mas há mais prescrições seguindo esta mesma linha (e, portanto, confirmações disso). O art. 201 do CTN afirma que a dívida ativa tributária é constituída pelo

crédito tributário (crédito dessa natureza), depois de esgotado o prazo para cobrança administrativa.

E o art. 2º da Lei de Execuções Fiscais, à semelhança do que já dispunha o art. 202 do CTN, manda incluir no termo de inscrição da Dívida ativa o *valor originário da dívida tributária* (o qual, portanto, contém todos os valores já consignados no crédito tributário, conforme o art. 201), bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. Ou seja, permite o cálculo de juros de mora sobre os valores que já constavam do crédito tributário e foram transformados em dívida ativa tributária (os quais, por óbvio, incluem a multa de ofício).

Por tudo o que se disse acima, não há como insistir na alegação que a inclusão da penalidade pecuniária não foi quista pelo legislador, já que em diversos pontos tal linha prescritiva é tomada e retomada, sempre no mesmo sentido, com a efetiva inclusão da rubrica no gênero crédito tributário. A discussão científica, como disse, é relevante, mas no Estado de Direito impera a Lei, sendo a doutrina, no dizer de Paulo de Barros Carvalho⁴, uma sobrelinguagem em relação ao direito positivo, com função descritiva, e não prescritiva.

No que tange à autorização em lei complementar para a cobrança deve-se lembrar que a taxa de 1% prescrita no §1º do art. 161 do CTN admite exceções, desde que veiculadas por Lei, que é a condição presente, em que o estabelecimento do cálculo à taxa Selic se dá por meio do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

No que tange à extensão da base de incidência dos juros, estabelece o *caput* do art. 161 que incidirão eles sobre o *crédito* (naturalmente, o tributário). Diz o preceito legal que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...* E como já dito e repisado acima, a expressão *crédito* necessariamente inclui as penalidades pecuniárias (e, portanto, a multa de ofício lançada).

Assim, considerando tudo o quanto foi exposto, voto para negar provimento ao recurso nesta matéria, mantendo-se a cobrança dos juros, calculados à taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada.

Desta forma, voto para negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator

⁴ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 13ªed, Saraiva, p.3

CÓPIA