



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

**Processo n°** 19515.001969/2010-14  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.498 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2016  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** GBL Participações e Serviços de Tecnologia Ltda.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006

CISÃO TOTAL. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

E 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 cisão total, esse saldo não possa ser aproveitado pela sucessora.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2006

CISÃO TOTAL. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS 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 cisão total, esse saldo não possa ser aproveitado pela sucessora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Marcos de Aguiar Villas Boas e Aurora Tomazini de Carvalho.

*(assinado digitalmente)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/05/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 0

6/05/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por ANTONIO BEZERRA

NETO

Impresso em 12/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio e Aurora Tomazini Carvalho.

**Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo parcialmente o relatório que integra a decisão de piso, fls. 220-227:

*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 ao 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\$ 13.769.671,93** e **R\$ 4.961.699,97**, 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	6.440.445,25	4.830.333,93
CSLL	113/119	2.320.720,29	1.740.540,21
<b>VALORES TOTAIS</b>		<b>8.761.165,54</b>	<b>6.570.874,14</b>

*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 17/01/2006 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 69,72% do acervo líquido da empresa cindida, a autoridade fiscal apurou uma base imponible no valor de R\$ 25.785.781,04 (69,72% 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 argüições 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 (doe. 4);

2) Acentua que em decorrência do processo sucessório, a parcela de 69,72% do patrimônio da empresa cindida foi vertida para o capital social da impugnante, enquanto que a parcela remanescente (30,28% do patrimônio da sucedida) foi incorporada ao capital social da GHI Participações e Serviços de Informações para Negócios Ltda (GHI), inscrita no CNPJ sob o nº 08.091.585/0001-04;

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 imponible 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 impositiva dos respectivos tributos calculados em períodos supervenientes, observada apenas uma limitação temporal de realização da compensação em até quatro anos subsequentes;*

*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 com o 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 subsequentes, 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) Salieta 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 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 seqüência, 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 legislante 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 7ª Turma da DRJ/SP1, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, por meio de Acórdão assim ementado, fls. 219:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2006*

*CISÃO TOTAL. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.*

*E 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 cisão total, 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 cisão total, 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.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

O contribuinte foi devidamente cientificado do aludido Acórdão em 18/08/2011, conforme AR de fls. 249 e apresentou em 05/09/2011 o recurso voluntário de fls. 253-274, reiterando os argumentos de defesa apresentados na fase de impugnação.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

### **Da impossibilidade de aproveitamento integral de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL nos casos de cisão total**

Conforme relatado, a contribuinte, ora recorrente, sustenta a inaplicabilidade de imposição dos limites de aproveitamento dos saldos remanescentes de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, consoante preceituado nos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, às pessoas jurídicas extintas em decorrência de operação de ato sucessório deliberado na forma da legislação societária.

No entanto, não assise razão à recorrente.

De plano, registre-se que as regras pertinentes às limitações na compensação do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL de períodos anteriores foram introduzidas no ordenamento jurídico pátrio através dos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, respectivamente. Os citados artigos fixaram um limite de fruição daqueles valores precedentes, na proporção equivalente a 30% do lucro líquido do período-base ou do resultado do exercício ajustados em consonância com as premissas e formalidades norteadas pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20/06/1995.

Não obstante as respeitáveis ponderações constantes dos precedentes judiciais e administrativas mencionados pela recorrente, é fato incontroverso que **a legislação de regência não estabeleceu exceções a estas regras**, em relação às pessoas jurídicas extintas em decorrência de operação de ato sucessório deliberado na forma da legislação societária.

Na verdade, é também pacificado na jurisprudência que a admissibilidade de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, acumulados precedentemente ao ano-base do lançamento de ofício, constituem-se em espécies de benefícios fiscais concedidos ao sujeito passivo, ao assegurar que parcela das importâncias consolidadas em anos anteriores possam ser destinadas com a finalidade de promover a dedução do montante do lucro auferido no encerramento do período-base de apuração dos respectivos tributos.

Nesse sentido, é bastante emblemática a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça, exarada em julgado que ratou acerca da vedação de compensação de prejuízos fiscais na hipótese estabelecida pelo artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 29/06/1987:

*RECURSO ESPECIAL Nº 1.107.518 - SC*

*DJE DE 25/08/2009*

*TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS - INCORPORAÇÃO E FUSÃO - VEDAÇÃO - ART. 33 DO DECRETO-LEI 2.341/87 - VALIDADE - ACÓRDÃO - OMISSÃO: NÃO OCORRÊNCIA.*

*1. Inexiste violação ao art. 535, II, do CPC se o acórdão embargado expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial.*

*2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura **benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.***

*3. A limitação à compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente.*

*4. Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores declutíveis da base de cálculo do tributo.*

*5. O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária.*

*6. Recurso especial não provido.*

No mesmo sentido, já decidiu o STF, em decisão prolatada em sede do Recurso Extraordinário nº 344.994-0, em 25/03/2009, ao analisar controvérsia relativa ao exame da constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais e da base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, firmados pelos art. 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995 e art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95:

*TRIBUNAL PLENO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0  
- PARANÁ*

*RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. MARCO AURÉLIO*

*RELATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN EROS GRAU*

*EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.*

*1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de **benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido, (destacou-se)***

*2. 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, (destacouse)***

Sobre o tema, manifestou-se com clareza e lucidez a decisão de piso, fls. 235:

*Desse modo, importa concluir que, diversamente daquilo que assevera o impugnante, o legislador ordinário, ao promover a fixação de limites à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL de anos anteriores, optou por assegurar a observância dos princípios da autonomia dos exercícios financeiros e da competência dos exercícios correlatos à apuração das pessoas jurídicas sujeitas tributação pelo Lucro Real.*

*Assim sendo, resta evidente que os eventuais prejuízos ou bases negativas acumulados oriundos de anos-base precedentes, por definição, não modificam em absoluto os aspectos conceituais vertentes à apuração da base de cálculo do imposto ou da contribuição devidos no ano-base corrente, por conseguinte, denotando que o Lucro Real deve consistir, restritamente, ao importe calculado no respectivo exercício financeiro, baseado no lucro líquido reconhecido pelo regime de competência, devidamente ajustado com as adições e exclusões autorizadas em lei tributária.*

Por fim, cumpre registrar que também não discrepa desse entendimento a jurisprudência dominante no âmbito deste CARF e da CSRF, conforme demonstra o Acórdão a seguir:

*INCORPORAÇÃO - DECLARAÇÃO FINAL - Inexiste amparo para, a luz da legislação que rege a matéria, se proceder, em virtude do desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% a que se reporta o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação **objetiva assegurar direito não contemplado**, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria. Recurso negado. Relator(a) Ivete Malaquias Pessoa Monteiro - Acórdão 9101-00401, de 02/11/2009*

De todo o exposto, é forçoso concluir que a limitação quantitativa fixada para compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL pertinentes aos saldos acumulados correspondentes aos períodos-base antecedentes, objetivando a redução da parcela do lucro tributável apurado no encerramento do exercício financeiro caracteriza-se uma faculdade que em nada afeta a legitimidade do lucro real concernente ao ano-base.

Revela-se improcedente, portanto, a arguição da recorrente no sentido de que a aplicação destes limites implicaria a tributação sobre o patrimônio da pessoa jurídica por conta da restrição objeto do presente litígio.

Diante do exposto, considero que não merecem acolhidas as alegações interpostas pelo recorrente, razão pela qual, em relação ao presente tema, considero que o acórdão recorrido não merece reparos.

### Juros sobre multa de ofício

A recorrente insurgiu-se contra a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício, utilizando-se do argumento *a contrario sensu*. Ou seja, como a única hipótese de incidência de juros sobre multa está consignada no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96, deve, por exclusão, nas demais hipóteses, ser expurgada a aplicação dos juros sobre a multa aplicada, que só passaria a incidir nos termos do § 1º do art. 161 do CTN.

Não assiste razão à recorrente.

A multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deve incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento de que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

O ex-Conselheiro Alexandre Alkim foi muito feliz em sua explicação por ocasião do Acórdão 1401-00.155, no qual a referida matéria também foi enfrentada:

*(...) Seria o óbvio não conter referida previsão quando a multa é aplicada sobre crédito tributário não pago. Isso porque, ao contrário do que afirma a Recorrente, caso existisse tal previsão – de incidência de juros sobre multa -, poder-se-ia imaginar a dupla incidência dos juros, é dizer, uma sobre o crédito tributário e outra sobre a multa depois de formalizada. Em se tratando de tributo não pago, a multa deve incidir sobre a totalidade do crédito tributário que deixou de ser recolhido, incluindo-se nele a correção monetária e os juros. Assim, na verdade, não é o juros que incide sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário com juros e correção monetária.*

Processo nº 19515.001969/2010-14  
Acórdão n.º 1401-001.498

S1-C4T1  
Fl. 10

---

Diante do exposto, mantenho os juros de mora sobre a multa de ofício, ou seja, nego provimento ao recurso voluntário no tocante a este tema.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao presente recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator