ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.001969/2010-14

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

Processo nº	19515.001969/2010-14
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-003.111 – 1ª Turma**
Sessão de	14 de setembro de 2017
Matéria	IRPJ/CSLL - TRAVA 30%
Recorrente	GBL PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS DE TECNOLOGIA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE DE 30%.

Aplica-se o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado (trava dos 30%) à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL acumulados, ainda que ocorra encerramento de atividades, ou qualquer outro evento de reorganização societária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de oficio proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de oficio, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rego.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial do Contribuinte, admitido para fins de discussão de duas matérias, a saber (i) inaplicabilidade de limitação do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL na hipótese de extinção de pessoa jurídica por cisão total; e (ii) inaplicabilidade de juros SELIC sobre multa de ofício.

Na origem, foi lavrado auto de infração para cobrança do IRPJ e CSLL pela compensação indevida de prejuízo fiscal e base negativa, tendo em vista a inobservância do limite de compensação de 30% do lucro líquido e da base de cálculo da CSLL, quando da cisão total de sociedade cujo Contribuinte em questão sucedeu.

Na DIPJ apresentada pela sociedade cindida em função do evento cisão total, relativa ao 3º trimestre de 2006, apurou-se lucro tributável e base positiva da CSLL, que foram integralmente compensados com prejuízo fiscal e base negativa da CSLL.

Impugnado o Auto de Infração, a DRJ manteve o lançamento.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao CARF repisando, basicamente, as arguições da impugnação. No julgamento do Recurso a 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento a ele negou provimento, conforme ementa e decisão abaixo transcritas:

> *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 n° 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 n° 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.

Importante destacar, ainda, que apesar de não constar da ementa, verifica-se do voto do Relator do acórdão *a quo*, que também ficou decidido pela impossibilidade de aplicação de juros SELIC sobre multa de ofício.

Cientificado da decisão o Contribuinte, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, objetivando rediscutir, ambas matérias.

Pelo despacho de admissibilidade, foi dado seguimento integral ao Recurso do Contribuinte.

Em suas razões, o Contribuinte alega, em suma:

- ✓ Com o advento dos artigos 15 e 16 da Lei n° 9.065/95 (conversão em lei da Medida Provisória n° 998/95), que fundamentam o artigo 510 do RIR/99, o legislador acabou com a limitação temporal anteriormente imposta para a compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, mas, por outro lado, impôs uma limitação quantitativa para essa compensação, correspondente a 30% do lucro líquido e da base de cálculo da CSLL de cada período de apuração;

- ✓ O objetivo dessa restrição de 30% foi impor um pagamento mínimo de IRPJ e de CSLL em cada período, sem retirar o direito do contribuinte à compensação integral do saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL não-utilizados em períodos posteriores;

- ✓ Assim é que a constitucionalidade e a legalidade dessa limitação quantitativa estão no pressuposto de que haja a continuidade das atividades da pessoa jurídica;

- ✓ Essa regra de compensação delineada, por pressupor a continuidade das atividades da empresa, prestigia o fato gerador do IRPJ e da CSLL, o qual, conforme mencionado, recai sobre o acréscimo patrimonial auferido pela pessoa jurídica;

- ✓ Caso não existam períodos posteriores em que os prejuízos fiscais e base de cálculo de CSLL possam ser - nem mesmo em tese - passíveis de compensação, a norma em questão perde sentido. Fica sem efeito a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL com lucros, uma vez que sequer haveria períodos em que estes poderiam ser apurados;

- ✓ No caso de cisão total, como ocorrido com a empresa Genexis, há a extinção da pessoa jurídica, nos termos do artigo 229, da Lei n° 6.404/1976;

- ✓ Portanto, na cisão total não há que se falar na sua continuidade e, consequentemente, é inaplicável a essa hipótese a limitação de 30% para compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo acumulados;

- ✓ Sendo assim, afigura-se inaplicável a limitação de 30% para compensação do saldo acumulado de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL quando da extinção da pessoa jurídica, como no caso de fusão, cisão ou incorporação;

- ✓ Também não merece prevalecer o v. acórdão recorrido no que tange a suposta incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício lançada na presente autuação, uma vez que afrontam diretamente à Legislação Pátria pertinente e o próprio Princípio da Segurança Jurídica;

- ✓ De acordo com o artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre apenas da obrigação principal e, nos termos do artigo 113, parágrafo 1º do CTN, esta somente surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo;

- ✓ A palavra "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN se refere apenas aos tributos devidos, caso contrário, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis";

- ✓ Se a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" constante no "caput" do artigo 61 contemplasse também multas, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43, uma vez que a incidência dos juros sobre a multa isolada, assim como a de ofício, já decorreria diretamente do artigo 61.

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, alegando, em suma:

- ✓ Os argumentos do Recorrente não têm o condão de prosperar, pois tanto a legislação que limita a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, bem como a sua natureza (de benefício

fiscal, assim determinada pelo eg. Supremo Tribunal Federal) e a jurisprudência consolidada no CARF, não excluem a empresa extinta por cisão da limitação legal;

- ✓ Ao decidir pela constitucionalidade da limitação quantitativa da compensação de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL, a Suprema Corte estabeleceu a natureza jurídica da autorização para compensação de prejuízos fiscais como um verdadeiro benefício fiscal concedido pelo Estado aos contribuintes. Sendo uma benesse tributária, fora ressaltado que tal compensação deve ser realizada nos estritos limites impostos pela lei que a prevê;

- ✓ Outro esclarecimento importante ressaltado pelo STF, e que merece ser citado, se refere ao fato de a compensação de prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores não constituir um direito adquirido dos contribuintes;

- ✓ Sendo a compensação dos prejuízos fiscais de anos anteriores autêntico instrumento de política fiscal, ou seja, benefício fiscal, como fixado pelo STF, por óbvio, submete-se ao princípio da legalidade estrita, não comportando interpretação extensiva ou por analogia, nos moldes propugnados no art. 111, do CTN;

- ✓ Não existe no Ordenamento nenhuma norma especial que afaste a obrigação de empresas cindidas observarem o limite de 30% para compensação dos prejuízos fiscais;

- ✓ Permitir que a cindida compense integralmente os prejuízos fiscais de anos anteriores, sem qualquer respaldo legal, significaria, pois, criar, por mera exegese, novo benefício fiscal, sem considerar usurpação de competência do ente federativo responsável pela instituição do tributo;

- ✓ Sendo assim, demonstra-se que o limite à compensação dos prejuízos fiscais imposto pelas Leis nº 8.981/1995 e 9.065/1995 também se aplica aos casos em que a pessoa jurídica é extinta. Não há nenhum dispositivo legal que preveja, como exceção, a compensação integral nesses casos;

- ✓ A divergência sobre a aplicabilidade da SELIC sobre a multa de ofício a título de juros de mora se dá, primordialmente, acerca do que se entende por "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal";

- ✓ O art. 61, caput, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 utilizam, respectivamente, as expressões "débitos para com a União" e "débitos a que se refere este artigo". Assim, é importante definir a que "débitos" se referem o art. 61, caput, e seu § 3º do mencionado diploma legal;

- ✓ É sabido que, com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, surge o direito subjetivo público do sujeito ativo (União) a receber o crédito tributário e o respectivo dever do sujeito passivo (devedor) de pagá-lo no prazo previsto na legislação específica;

- ✓ Portanto, nota-se que, se não pago o tributo no prazo estipulado legalmente, o Fisco efetuará o lançamento do crédito tributário, expressão que abrange o tributo e os acréscimos legais (multa e juros);

- ✓ Quer-se dizer com isso que os débitos a que se referem o art. 61, caput, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 são os créditos tributários devidos à União e não somente o valor do tributo. Os juros incidirão sobre o principal e a multa de ofício aplicada. É o que manda o citado § 3º;

- ✓ Logo, resta correta a aplicação dos juros de mora, com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Não há reparos a se fazer na análise da admissibilidade do presente Recurso, eis que presentes os pressupostos de admissibilidade. Assim, passo à análise do mérito da questão.

LIMITAÇÃO À UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA NA EXTINÇÃO DE PESSOA JURÍDICA

Com o advento dos artigos 15 e 16 da Lei n° 9.065/95 o legislador acabou com a limitação temporal anteriormente imposta para a compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, mas, por outro lado, impôs uma limitação quantitativa para essa compensação, correspondente a 30% do lucro líquido e da base de cálculo da CSLL de cada período de apuração, nos seguintes termos:

> *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.*

> *Artigo 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 n° 8.981, de 1995.*

A norma tratou, exclusivamente, do limite quantitativo de utilização de prejuízos fiscais, partindo da premissa de que períodos seguintes viriam e, com eles, a possibilidade de apuração de lucros tributáveis por parte da pessoa jurídica.

Tal norma não teve ou tem o intuito de extinguir o direito à compensação dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL acumulados, mas tão-somente diferir o seu aproveitamento, visando garantir uma arrecadação tributária mínima.

Assim é que a constitucionalidade e a legalidade dessa limitação quantitativa estão no pressuposto de que haja a continuidade das atividades da pessoa jurídica, de modo que, ainda que não haja a compensação integral do saldo acumulado de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL em um determinado exercício, possa o saldo remanescente ser aproveitado em períodos subsequentes, a fim de evitar a tributação do patrimônio da pessoa jurídica, o que afrontaria o fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Ou seja, a regra de compensação delineada, por pressupor a continuidade das atividades da empresa, prestigia o fato gerador do IRPJ e da CSLL, os quais recaem sobre o acréscimo patrimonial auferido pela pessoa jurídica.

Caso não existam períodos posteriores em que os prejuízos fiscais e base de cálculo de CSLL sejam passíveis de compensação, a trava em questão perde sentido. Fica sem efeito a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL com lucros, uma vez que sequer haveria períodos em que estes poderiam ser apurados.

Esse racional já foi adotado por essa CSRF, em composições anteriores, conforme se pode depreender da seguinte passagem do voto do Relator do acórdão CSRF/01-05.100:

> *Como afirmado pela recorrente, a empresa que aproveitou os prejuízos, sem observar o limite de 30% do lucro líquido, foi a Embel por ocasião de sua incorporação pela Eletrolux. Sua argumentação principal é que, em face da incorporação e da impossibilidade de compensar posteriormente o saldo de prejuízo na incorporadora, não havia outra opção senão a de compensar integralmente seu prejuízo.*
>
> *Esse raciocínio já está pacificado neste Conselho de Contribuintes. A norma (Lei 9065/95, art. 15), ao impor a "trava" na compensação, não pretendeu tolher o direito do contribuinte de não recolher IRPJ sobre a recuperação do capital, correspondente ao lucro após prejuízo. Pretendeu sim uma arrecadação mínima, se apurado lucro líquido, com a limitação de utilização do prejuízo acumulado. Em*

> *contrapartida, extinguiu o prazo de aproveitamento do prejuízo (de 4 anos), para que o contribuinte pudesse compensar integralmente seu saldo de prejuízo fiscal, ainda que em muitos anos.*
>
> *Desse modo, e considerando que à empresa incorporadora é vedado o aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada (Decreto-lei 2341/87, arts. 32 e 33), deixa de existir a premissa de inexistência de limitação de aproveitamento do prejuízo com os lucros futuros, o que compromete a legitimidade da trava do prejuízo.*

No caso de cisão total, como o presente, há a extinção da pessoa jurídica, nos termos do artigo 229, da Lei nº 6.404/1976. Portanto, na cisão total não há que se falar na sua continuidade de modo que torna-se inaplicável a essa hipótese a limitação de 30% para compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo acumulados.

Vejam que a aplicação da trava de 30% nesse contexto traz como consequência necessária a tributação do patrimônio da empresa e não apenas do seu acréscimo patrimonial. Na extinção da pessoa jurídica, em razão da sua cisão total, não há acréscimo patrimonial futuro a ser compensado com os prejuízos acumulados.

A continuidade do empreendimento cessará com o evento cisão total. Tal continuidade se dará pela sociedade que sucede a cindida, que está por lei proibida de utilizar os prejuízos fiscais e base negativa da sucedida.

Assim sendo, a regra que proíbe a utilização de prejuízos fiscais de sucedidas pelas sucessoras, cumulada com o entendimento de ser aplicável a limitação de aproveitamento do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, carregam em si um desestímulo a operações de fusão, cisão e incorporação de empresas, por tornar tais operações mais onerosas do ponto de vista tributário. E isso não foi a intenção do legislador.

Aqui, cabe apontar que não entendo ser a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas tipos de benefícios fiscais, conforme argumenta a Fazenda Nacional em suas contrarrazões. Trata-se, tal compensação, a meu ver, de forma de apuração da base de cálculo dos tributos incidentes sobre resultado.

O acréscimo patrimonial cujo legislador pretende tributar deve ser vislumbrado numa compreensão temporal ampla, compreendendo todo o período de atividade da pessoa. Por isso foi garantido pela norma o direito à compensação de todo prejuízo fiscal e base negativa, sem limitação temporal.

Sendo assim, afigura-se inaplicável a limitação de 30% para compensação do saldo acumulado de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL quando da extinção da pessoa jurídica, como no caso de fusão, cisão ou incorporação.

E neste contexto, uma vez afastada a limitação percentual de redução do lucro líquido quando da cisão total de uma sociedade, podem estes prejuízos e bases negativas da sociedade a ser extinta serem integralmente compensados com o lucro líquido apurado no momento do encerramento de suas atividades.

Portanto, voto por dar provimento ao Recurso do Contribuinte.

INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA

De acordo com o artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e, nos termos do artigo 113, parágrafo 1º do CTN, esta somente surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo.

Não há que se falar que, de acordo com o artigo 113, parágrafo 1º do CTN, a multa de ofício também faria parte da obrigação principal, uma vez que, primeiro, (i) referida norma trata das obrigações acessórias, ou seja, as decorrentes do não cumprimento de obrigações de fazer e (ii) já é unânime na doutrina e jurisprudência pátria que a penalidade pecuniária não se confunde com a obrigação principal, pois é decorrente de uma sanção pelo não pagamento do tributo (vide artigo 3º do CTN).

Por outro lado, o artigo 161 do CTN prevê que o crédito não pago é acrescido de juros de mora, in verbis:

> *"Artigo 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"*

É evidente que a palavra "*crédito*" sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN se refere apenas aos tributos devidos, caso contrário, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá "*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*".

Por seu turno, a Lei nº 9.430/96 igualmente prevê a incidência dos juros de mora apenas sobre o valor dos tributos, contribuições e multas isoladas, e não sobre as multas de ofício exigidas como acessório juntamente com o tributo eventualmente exigido, verbis:

> *"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.*
>
> *§ 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 artigo 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."*

Se for entendido que a palavra "débitos" constante do caput do artigo 61 inclui principal e multa de ofício, ter-se-ia que admitir que as multas de ofício, quando não pagas no vencimento, sofreriam também o acréscimo de multa de mora. Mas quando o legislador intencionou que incidisse juros sobre a multa o fez expressamente.

O art. 43 da mesma Lei 9.430/96 vem a reforçar a interpretação acima ao prever a incidência de juros de mora sobre as multas isoladas, *verbis*:

> *"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".*

Ora, se a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" constante no "caput" do artigo 61 contemplasse também multas, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43, uma vez que a incidência dos juros sobre a multa isolada, assim como a de ofício, já decorreria diretamente do artigo 61.

Conclui-se, portanto, que, fora a hipótese dos juros serem cobrados a fim de indenizar o credor pelo não pagamento do tributo no prazo estipulado, qualquer outra incidência de juros seria abusiva e arbitrária, por ausência e, diga-se, contrariedade ao pressuposto legal vigente (CTN, artigos 3º, 113, 139, parágrafo 1º, e 161 do CTN).

Admitir-se tal cobrança implicaria enriquecimento ilícito do Erário, o qual estaria aplicando a incidência dos juros de mora à obrigação principal e à multa de ofício.

Nesse contexto, voto DAR provimento ao recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Redatora Designada

Em que pese o muito bem fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro relator, este colegiado divergiu de sua conclusão quanto a aplicação da trava de 30% e à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Limite de compensação de prejuízos (trava de 30%)

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 102 a 110), em setembro de 2006, foi realizada a cisão total da empresa Genexis do Brasil Serviços de Informação e Comércio Eletrônico Ltda. Naquela ocasião, a empresa possuía prejuízos acumulados e base de cálculo negativa da CSLL, que foram integralmente compensados. A fiscalização glosou essa compensação naquilo que ultrapassou o limite de 30% do lucro, apontando como fundamentos os artigos 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, e 510 do RIR, bem como o artigo 229, § 1º, e 233, da Lei nº 6.404, de 1976.

A Recorrente, sucessora de parcela da cindida, se insurge contra essa exigência, afirmando que a limitação de 30% não alcança a compensação realizada mediante o encerramento das atividades da empresa, que, no caso, ocorreu com a cisão.

Essa questão é muito bem conhecida desse colegiado, já tendo sido debatida e decidida nas reuniões de janeiro e fevereiro do último ano, por exemplo, ocasião em que foram exarados os Acórdãos nº 9101-002.153, nº 9101-002.207, nº 9101-002.208, nº 9101-002.210 e nº 9101-002.211, todos no sentido de que o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995, fundamento legal do artigo 250, III, do RIR/99, alcança inclusive as empresas que encerram suas atividades.

No mesmo sentido, foi a decisão exarada em 22/9/2016, por meio do Acórdão nº 9101-002.455, da relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que reformou o Acórdão nº 1103-001.093, indicado como paradigma pela Recorrente. Quanto à aplicação do limite de 30%, o acórdão nº 9101-002.455 restou assim ementado:

> *COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.*
>
> *1- 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.*

Destarte, alinhada com o que já foi decidido, entendo que não assiste razão à recorrente, vez que a Lei nº 9.065, de 1995, é muito clara no sentido de estabelecer a trava sem qualquer exceção, senão vejamos:

> *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. Produção de efeito (Vide Lei nº 12.973, de 2014)*
>
> *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. Produção de efeito*
>
> *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.*

À afirmação de que a intenção do legislador ao editar a supracitada lei não foi "vedar a compensação dos valores acumulados" de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, a Recorrente acrescentou referência à Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998, de 1995, a qual, fruto da reedição das Medidas Provisórias nº 947 e 972, de 1995, foi convertida na Lei nº 9.065, de 1995.

Veja-se que a Lei nº 9.065, de 1995 não mencionou a possibilidade de posterior compensação dos prejuízos não utilizados em razão do limite então fixado. Este registro constava do dispositivo anterior da Lei nº 8.981, de 1995, fruto da conversão da Medida Provisória nº 812, de 1994:

> *Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.*
>
> *Parágrafo único.* ***A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.*** (grifou-se)

A interpretação de que a limitação legal impossibilita o sujeito passivo de compensar os saldos de prejuízos ou bases negativas tem em conta, ainda, a vedação expressa

pelo Decreto-lei nº 2.341, de 1987, incorporado ao art. 514 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/99:

> *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.*

De toda a sorte, da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998, de 1995, em verdade, constou que[1]:

> *Arts. 15 e 16 do Projeto:* [...] *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*

E, nestes termos, não se vislumbra qualquer garantia à compensação dos saldos acumulados até o seu esgotamento. Como bem exposto pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.691, *em termos numéricos, a citação extraída da Exposição de Motivos em referência apenas admite que uma empresa que detenha saldo de $1.000 de prejuízos fiscais acumulados compense-o integralmente em um período de apuração no qual apure lucro líquido ajustado de R$ 3.400. Ou seja, a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas passou a depender, necessariamente, da produção de resultados positivos em montante do qual pudesse ser destacado, apenas, 30% para tal utilização*.

Inadmissível cogitar que o legislador assegurou a plena utilização dos prejuízos e bases negativas acumulados, mormente tendo em conta a imprevisibilidade dos resultados futuros. Ademais, a interpretação da frase "sem retirar do contribuinte o direito de compensar" não pode ser dissociada de seu complemento: "**até** integralmente, **num mesmo ano**" os prejuízos acumulados. A partir da edição da Medida Provisória nº 812, de 1994, o direito à compensação foi limitado nos termos estipulados em lei: os prejuízos e bases negativas acumulados poderiam reduzir lucros futuros desde que observado o limite quantitativo, determinado não só pelo percentual de 30%, como também pela base de cálculo sobre a qual ele se aplicaria. Assim, se a pessoa jurídica deixar de produzir resultados, por encerramento de suas atividades ou por sucessão, o direito à compensação, logicamente, perece.

É certo que, como exposto pela Recorrente, o Superior Tribunal de Justiça afirmou a regularidade do limite à compensação de prejuízos e bases negativas em razão de ela representar mero diferimento da sua dedução. Neste sentido é a jurisprudência referida em recente julgado da Segunda Turma daquela Corte[2], expressa no voto condutor do Recurso Especial nº 1.314.207/SP:

> *Quanto ao mérito, no âmbito infraconstitucional, esta Corte Superior já assentou sua jurisprudência pela legalidade do mencionado limite à compensação, devendo o mesmo incidir plenamente, afastada qualquer pecha de contrariedade ao*

[1] Diário Oficial do Congresso Nacional, Edição de 14 de junho de 1995, p. 3273.
[2] Julgado proferido em 04 de agosto de 2015.

ordenamento jurídico. Tal entendimento, ao qual me alinho, pode ser ilustrado por meio dos seguintes julgados:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DISSÍDIO INTERPRETATIVO NÃO CARACTERIZADO. CSSL. IMPOSTO DE RENDA. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI N. 8.981/95. LEGALIDADE. SÚMULA N. 168/STJ.
>
> 1. Não há divergência jurisprudencial quando inexiste similitude fática entre os arestos confrontados.
>
> 2. A limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercício anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda, não se encontra eivada de ilegalidade. Precedentes.
>
> 3. Embargos de divergência não conhecidos (EREsp Nº 429.730 - RJ, Primeira Seção, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 9.3.2005).
>
> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IRPJ. CSLL. COMPENSAÇÃO. LIMITES. LEIS 8.981/95 E 9.065/95. LEGALIDADE.
>
> 1. A limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores com a finalidade de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) e do Imposto de Renda Pessoa Jurídica não contém eiva de ilegalidade.
>
> 2. Agravo regimental não-provido. (AgRg no Ag 935.250/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/09/2008, DJe 14/10/2008)
>
> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CSSL. IMPOSTO DE RENDA. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI Nº 8.981/95. LEGALIDADE.
>
> 1. "A limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercício anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda, não se encontra eivada de ilegalidade" (EREsp 429.730/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU de 11.04.05).
>
> **2. A Lei 8.981/95, ao estabelecer a aludida limitação, "não alterou os conceitos de renda e de lucro, nem tampouco ofendeu os arts. 43 e 110 do CTN, porquanto o art. 52 da mencionada lei diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada"** (AgRg no REsp 516.849/CE, Rel. Min. Denise Arruda, DJU de 03.04.06.
>
> **3. É legal a limitação em relação à compensação de prejuízos fiscais verificados até o dia 31.12.94, a partir do exercício de 1995, não havendo afronta ao princípio da anterioridade.** Precedentes.

> 4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1027320/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/08/2008, DJe 23/09/2008) (destaques do original)

Porém, o Superior Tribunal de Justiça ainda não se manifestou frente à interrupção deste diferimento por encerramento das atividades da pessoa jurídica ou por sucessão. Logo, não é possível inferir, a partir das justificativas apresentadas para declarar a legalidade da limitação imposta a partir de 1995, que a ocorrência de eventos impossibilitando a compensação integral dos prejuízos ou bases negativas acumulados determinaria o afastamento do limite legal no último período de apuração, ou ensejaria a adoção de outra providência reparadora. Ao contrário, a legalidade da norma resta patente quando o limite quantitativo é dissociado de restrição temporal à compensação, permitindo ao sujeito passivo, mesmo observando o limite quantitativo, esgotar os saldos acumulados, salvo se, por circunstâncias alheias ao controle do legislador, a pessoa jurídica não lograr êxito em suas atividades para produzir resultados positivos, ou se interrompê-las.

Veja-se, aliás, que apreciando a proibição veiculada no art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, o Superior Tribunal de Justiça, em julgado de 06 de agosto de 2009, manifestou-se favoravelmente à sua legalidade frente ao art. 43 do CTN:

> *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 dedutíveis 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.* (REsp 1107518/SC, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, Julgado em 6/8/2009, Publicado em DJe 25/8/2009)

Na mesma toada, o Supremo Tribunal Federal afirmou a regularidade da limitação imposta a partir da Medida Provisória nº 812, de 1994, sob a premissa de a compensação de prejuízos e bases negativas constituir um benefício fiscal, aspecto que, inclusive, ensejou a alteração do entendimento favorável à compensação integral na data de extinção da pessoa jurídica, até então adotado pela 1ª Turma da CSRF[3]. Assim constou do voto da Ministra Ellen Gracie integrado ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 344.994/PR[4], corroborando o entendimento adotado no voto vencedor do Ministro Eros Grau:

> *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.*
>
> *É 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 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 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.*

Como benefício fiscal, a compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas poderia ser reduzida, ou mesmo eliminada por lei posterior. Logo, nada há de irregular em o diferimento desta compensação resultar, eventualmente, na impossibilidade de utilização de saldos acumulados. Aliás, recorde-se que na sistemática anterior à criação do limite em debate, como havia prazo para compensação dos prejuízos fiscais ou bases negativas[5], a depender da capacidade da pessoa jurídica de reverter seus resultados negativos para lucros, os prejuízos e bases negativas acumulados poderiam prescrever integralmente, sem qualquer compensação.

Assim, se a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998, de 1995, não associa a limitação legal em tela à garantia de compensação integral dos prejuízos ou bases negativas acumulados, restam apenas as proibições de compensação acima do limite legal de 30% e de utilização, pela sucessora, dos prejuízos ou bases negativas ainda não compensados pela sucedida. Nada, nos referidos dispositivos legais, autoriza a interpretação extensiva de que o limite não seria aplicável no último período de atividade da pessoa jurídica.

O risco de a pessoa jurídica não auferir lucros suficientes para compensar integralmente o saldo de prejuízos ou bases negativas acumulados, em verdade, sempre existiu,

[3] Neste sentido é o Acórdão nº 9101-00.401, de 02 de outubro de 2009.

[4] O entendimento firmado no Recurso Extraordinário nº 344.944/PR acerca da compensação de prejuízos foi estendida à compensação de bases negativas no julgamento do Recurso Extraordinário nº 545.308/SP.

[5] Lei nº 8.541, de 1992: Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1° de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos, monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários, subseqüentes ao ano da apuração.

especialmente porque não é possível prever quando, e em que proporção, a atividade econômica desenvolvida voltará a gerar resultados positivos. Antes da instituição do limite em debate, certamente pessoas jurídicas encerraram suas atividades ou foram sucedidas sem esgotar os saldos de prejuízos ou bases negativas acumulados e sem desfrutar de uma regra que assegurasse a reposição desta suposta perda. Se tal "perda" subsiste, ainda que em maior proporção, em razão de norma que limita o usufruto do benefício fiscal a 30% do lucro apurado antes da compensação, necessário seria que outra lei, expressamente, concedesse ao sujeito passivo tal reparação. Inexistindo determinação legal neste sentido, admitir a utilização do benefício fiscal acima do limite legal representa renúncia fiscal por meio de ato administrativo de julgamento, em expressa afronta ao sistema jurídico vigente.

Acrescente-se, ainda, a abordagem acerca da questão, consignada no voto condutor do Acórdão nº 9101-001.760, de lavra do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão:

> *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 enceramento das atividades. Por outro lado, a história legislativa de determinado dispositivo não permite um embargo interpretativo com efeitos legislativos infringentes, mas tão somente teleológicos.*

Sob a premissa de a compensação de prejuízos ou bases negativa ser inerente à apuração do lucro, submetendo-se apenas a limitações temporais ou quantitativas, e invocando a observância do princípio da continuidade na apuração do lucro contábil, há quem pretenda estabelecer a comunicação entre os períodos de apuração para definição da incidência dos tributos sobre o lucro, de modo a sugerir que a limitação imposta à compensação resulta na tributação de parcelas não representativas de acréscimo patrimonial, o qual somente se revelaria, efetivamente, quando esgotados os resultados negativos acumulados em períodos anteriores.

A argumentação assim desenvolvida, formulada também pela Recorrente, pauta-se no fato de a legislação tributária, há muitos anos, reconhecer aos contribuintes o direito à compensação de prejuízos fiscais, associando-o, apenas, a limitações temporais. A imposição de uma limitação quantitativa resultaria na incidência tributária antes da recuperação da perda patrimonial, e sua aplicação no período de encerramento das atividades da pessoa jurídica seria injustificável.

Colhe-se do voto condutor do Acórdão nº 1401-001.615 abordagem esclarecedora exposta pelo Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório acerca da impropriedade desta construção contrária à existência de bases imponíveis em tais circunstâncias:

> *Apesar de todo o respeito que merecem os ensinamentos da ilustre Professora, entendo que esse raciocínio parte da premissa de que os conceitos de lucro, noutras palavras, renda para as*

empresas, e patrimônio são bem definidos pela ciência contábil e, como tais, devem ser rigorosamente obedecidos pela legislação tributária.

Sem embargo, o conceito de renda tem raízes profundamente marcadas na teoria econômica. Mas, desde o século XIX, quando a renda passou a se firmar como forma preferida de cobrança de impostos por sua aptidão para a exteriorização da capacidade contributiva e para a eficiência da arrecadação, os estudiosos da ciência das finanças perceberam a insuficiência ou limitação dos conceitos econômicos para os fins práticos da imposição tributária e desenvolveram novas formulações para o conceito de renda.

Foi nesse contexto que surgiram as teorias da fonte e do acréscimo patrimonial. Pela teoria da fonte, a renda seria o "produto periódico de uma fonte permanente". Por sua vez, a teoria do acréscimo patrimonial, procurando dar ao conceito uma maior amplitude em sua base, para incluir nele hipóteses que, de outra maneira, escapariam ao estreito critério da fonte, definia a renda como "o incremento líquido do patrimônio em período determinado de tempo".

Inspiradas nessas ideias, as comissões encarregadas de redigir o projeto do CTN erigiram o seu artigo 43 com o seguinte conteúdo:

> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
>
> I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
>
> II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Assim, o inciso I foi inspirado na teoria da fonte enquanto que o inciso II, na teoria do acréscimo patrimonial.

Contudo, os debates travados nos trabalhos daquelas comissões, conforme narrado por seu relator, Rubens Gomes de Sousa[6], permitem concluir que a teoria do acréscimo patrimonial seria suficiente para fundamentar ambos os incisos. Com efeito, relativamente a este aspecto específico, o saudoso tributarista assim se manifestou: "vale sublinhar que essa redação do inciso II implica que também a renda, de que trata o inciso I, é um acréscimo patrimonial, como já está dito pela palavra produto constante desse inciso"[7].

A conceituação da renda nos termos da teoria do acréscimo patrimonial foi historicamente elaborada a partir da colaboração dos estudos dos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons, por isso ela é conhecida na literatura como modelo

[6] Cf. Rubens Gomes de Sousa, "O Fato Gerador do Imposto de Renda". In: Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1950, pp. 175 e 176; e "Imposto de Renda: Despesas não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como lucros distribuídos no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas". In: Pareceres1: Imposto de Renda. Ed. Póstuma. São Paulo: IBET e Resenha Tributária, 1975, pp. 59 a 95. *(nota do original)*

[7] Cf. Rubens Gomes de Sousa, "Imposto de Renda: Despesas ....", p. 70. *(nota do original)*

SchanzHaigSimons – SHS – de renda. A partir desses estudos, é possível conceituar a renda num determinado período como a soma, em valor monetário, entre o consumo de bens e serviços e o acréscimo de patrimônio verificados nesse mesmo período. Para consecução dessa renda contribuem todos os fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. Desse modo, concorrem para a realização da renda as remunerações recebidas em troca dos fatores de produção, as doações e ganhos eventuais, os acréscimos nos valores dos ativos e a renda imputada[8].

A renda conceituada segundo o modelo SHS pode, portanto, ser considerada o parâmetro ideal de renda a quem nosso CTN escolheu aderir. Em virtude da remissão à lei complementar estabelecida no artigo 143, III, "a", da Constituição, podemos considerá-la nosso conceito constitucional de renda. Entretanto, a amplitude desse conceito revela que a tributação sobre a renda expressa no modelo SHS é praticamente inviável e politicamente não desejada. Opera-se, então, um sopesamento de princípios na elaboração da lei tributária. Em virtude desse sopesamento, a renda a ser tributada sofre uma significativa redução em relação à renda idealmente conceituada.

Assim, os ajustes efetuados pela lei tributária, para do lucro contábil se chegar ao lucro tributável, são manifestações do mencionado sopesamento de princípios que normalmente afastam o lucro tributável do conceito ideal de renda. A bem da verdade, a própria definição contábil de lucro já assume algumas premissas que afastam o lucro contábil do conceito de renda segundo o modelo SHS[9]*. Por isso, há também ajustes que atuam no sentido contrário, ou seja, para aproximar o lucro tributável do conceito ideal de renda. Nessa esteira, fica claro que a lei tributária pode e deve promover os ajustes necessários para conformar o lucro tributável em consonância com o arcabouço valorativo inserido nos diferentes princípios e regras constitucionais. Ao aplicador das normas veiculadas por lei, pelo menos em sede de controle da legalidade dos atos administrativos, resta verificar a correta subsunção dos fatos nos antecedentes dessas normas.*

Além disso, por se tratar de um conceito constitucional, qualquer manifestação desse colegiado acerca da conformidade das disposições da lei tributária com o conceito de renda iria de encontro ao que determina a Súmula nº 2 do CARF:

(...)

Por essas razões, não se pode dar guarida à alegação de que a "trava" ofenderia os conceitos constitucionais de renda e lucro, acarretando uma tributação do patrimônio do contribuinte, bem como de que tal ofensa autorizaria uma interpretação teleológica

[8] Cf. Kelvin Holmes, The concept of income. A multidisciplinary analysis. The Netherlands: IBFD, 2000, p. 57. *(nota do original)*
[9] Ibidem, pp. 146 e 147. *(nota do original)*

> *que permitisse a compensação dos prejuízos e bases negativas da CSLL acumulados.*

A doutrina também demonstra que acréscimo patrimonial é, necessariamente, fato determinado em período de apuração delimitado, não afetado por ocorrências que competem a outros períodos de apuração, reforçando a premissa adotada pelo Supremo Tribunal Federal de que a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas é um benefício fiscal[10]. Veja-se, neste sentido, as lições de Ricardo Mariz de Oliveira ao tratar do *poder legal para impedir, condicionar ou limitar a compensação de prejuízos fiscais*[11]:

> *Para os que sustentam haver um direito verdadeiramente imanente à obrigação tributária relativa ao imposto de renda, inatingível por lei ordinária, portanto um meta-direito que até prescinde de declaração por lei ordinária, o seu fundamento está no fato de que* ***a hipótese de tributação é sempre um acréscimo patrimonial, e acréscimo patrimonial exige que se deduzam prejuízos anteriores para que somente possa ser alvo de incidência o valor que representar efetivo aumento ao capital trazido pelos sócios para o empreendimento gerador do lucro****.*
>
> *Se assim não for, estar-se-á tributando o próprio capital ou o patrimônio do contribuinte, descaracterizando e desnaturando o fato gerador do imposto de renda.*
>
> *E, sendo assim, não poderia haver limite de prazo ou de valor, assim como outras condições não poderiam ser impostas para o exercício (já que aquisição sempre existiria) desse direito. Muito menos ele poderia ser eliminado.*
>
> ***Contrariamente a esta colocação, apresentam-se diversos fundamentos****.*
>
> *O primeiro prende-se a que* ***todo empreendimento econômico tem que ser segmentado em seu desenvolvimento temporal****, para inúmeros efeitos empresariais e jurídicos, sob pena de que, somente no encerramento definitivo da própria atividade econômica que se pretende desenvolver através da pessoa jurídica, seria possível determinar com segurança e em definitivo a existência e o montante do incremento patrimonial produzido por tal atividade.*
>
> ***Daí a lei predeterminar a segmentação da atividade*** *em exercícios sociais, para fins de direito privado,* ***e em períodos-base, para fins tributários****, nos quais se compara se, entre o início e o final de cada um deles, houve ou não aumento de patrimônio, sendo* ***que a diferença entre o patrimônio líquido no início e no final de cada período, descontadas as transferências patrimoniais, representa o lucro obtido nesse entretempo****, se a mutação tiver sido positiva, ou o prejuízo suportado, se tiver sido negativa.*

[10] Recurso Extraordinário nº 344.994/PR (prejuízos fiscais) e Recurso Extraordinário nº 545.308/SP (bases negativas).
[11] Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil. 2008, p. 895/900.

Numa sociedade empresarial de prazo indeterminado, ou de longo prazo, essa segmentação não é apenas uma exigência legal, mas uma imposição natural, ante conveniências e necessidades múltiplas, nestas incluídas principalmente duas:

- a necessidade, porque objetivo, de partilhar lucros entre os sócios, até face à mutabilidade do quadro social;

- a necessidade de cobrir gastos públicos através da tributação da renda.

Outrossim, a arrecadação tributária também é constitucionalmente segmentada em períodos orçamentários, ***não havendo, na Carta Republicana, qualquer dispositivo que impeça a fragmentação da vida das empresas em períodos de apuração*** *dos seus resultados* ***ou que imponha que a apuração se faça sempre por forma acumulada****, isto é, necessariamente deduzindo-se dos ganhos atuais as eventuais perdas passadas.*

Nestas condições, ***a determinação de períodos-base é matéria de lei ordinária, assim como a determinação, quanto aos prejuízos, da independência absoluta de cada período em relação aos demais, na qual prejuízos não se transferem para frente ou para trás****, ou a interdependência dos períodos, na qual se admite a comunicação de prejuízos anteriores com os lucros presentes (o chamado "carry forward"), ou dos presentes prejuízos com os lucros do passado (o chamado "carry back"). Qualquer dessas possibilidades, para se efetivar, depende de norma legal.*

Mesmo o parágrafo 2o, inciso I, do art. 153 da Constituição Federal, segundo a qual o imposto de renda deve ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, não socorre à existência do direito impostergável e inalterável ora em comento.

Muito pelo contrário, os princípios a que esse inciso alude conduzem inequivocamente à segmentação da vida dos contribuintes para fins do imposto de renda.

Em primeiro lugar, esses princípios, que estudamos no capítulo III, são previstos para serem fixados e delineados por lei, dada a cláusula final do dispositivo constitucional, "na forma da lei".

É verdade que a lei fixa a forma de aplicação dos referidos critérios, mas não pode ignorá-los ante a textual designação constitucional de que o imposto "será" informado por eles.

Todavia, ***a aplicação desses princípios requer a separação dos períodos-base, pois, se todo o período de vida empresarial necessariamente tivesse que ser considerado, sempre em conjunto por seus efeitos acumulados, deveria sê-lo para todos os efeitos, inclusive para aplicação da própria progressividade da tabela de alíquotas de cálculo do imposto.***

[...]

Ademais, o que exsurge das garantias constitucionais, de forma clara e insofismável, é a irretroatividade das leis, qualificada pela exigência da anterioridade, de tal arte que fatos econômicos presentes, vale dizer, ocorridos na vigência das leis presentes, podem ser tomados em consideração para gerarem obrigações tributárias presentes, sem necessária consideração a fatos e ocorrências do passado.

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

[...]

Vale dizer, ***somente há acréscimo quando as receitas ingressadas forem maiores do que os custos e as despesas que tiverem sido necessárias para a geração daquelas mesmas receitas****.*

Em outras palavras, a base de cálculo, para ser representativa do efetivo aumento patrimonial e não desvirtuar a incidência tributária sobre este, deve refletir a diferença entre os ingressos ocorridos nesse patrimônio e as saídas dele ocorridas para aquisição dos ingressos.

E ***tal mutação patrimonial universal deve ser medida entre dois pontos no tempo, predeterminados pela lei tributária****.*

Já os prejuízos de períodos anteriores ao atual não interferem com o fato neste ocorrido, embora se reflitam no patrimônio da pessoa jurídica contribuinte.

[...]

O princípio da universalidade do lucro impõe a apuração global de todo o aumento ou de toda a redução do patrimônio em cada período-base, o que exige, portanto, a dedução dos prejuízos neste ocorridos, porque estes são fatos presentes, indissociáveis dos demais fatos que acarretam aumento ou redução na universalidade que constitui o patrimônio do contribuinte*.*

Mas os prejuízos anteriores não interferem com a mutação ocorrida no período em curso, porque são o resultado de fatos do passado, pertencentes a outros períodos-base, que já se refletiram num patrimônio menor na data inaugural do período atual, quando se inicia a apuração de uma nova mutação patrimonial, para mais ou para menos*.*

Enfim, tudo isto pode ser resumido na afirmação de que ***o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial ocorrido num período-base e é constituído pela diferença entre a universalidade patrimonial no início desse período e a***

> ***universalidade patrimonial no final do mesmo, sendo essa diferença matematicamente formada pela universalidade de fatores positivos e negativos que afetam esse patrimônio durante o mesmo lapso temporal, descontadas as transferências patrimoniais. Ora, os prejuízos de períodos-base anteriores não integram essa universalidade de fatores positivos e negativos***.
>
> *Daí a lei, sem descaracterizar a base de cálculo própria dos tributos sobre a renda, poder admitir ou não a compensação das perdas passadas ou permiti-la sob determinadas condições, ou sob determinada limitação temporal, ou sob determinadas limitações de valor em relação ao montante da mutação patrimonial presente.* (grifou-se)

Nestes termos, os períodos de apuração não se comunicam. A atividade da pessoa jurídica é, para fins de incidência tributária, delimitada em períodos de apuração, e o resultado assim obtido, na forma da lei, é a base de cálculo do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas, à qual se reportam os artIigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional. O conceito de acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, suscetível de tributação, é, em essência, a *diferença entre a universalidade patrimonial no início desse período e a universalidade patrimonial no final do mesmo*, descontadas as *transferências patrimoniais*, e naquela diferença não se inserem os prejuízos e as bases negativas apurados em períodos anteriores. Esta concessão legislativa pode existir, ou não, e ainda assim a tributação da renda não padecerá de inconstitucionalidade.

Nesse ponto, há quem argumente, ainda, que o art. 189 da Lei nº 6.404, de 1976, determina a compensação de prejuízos passados para determinação do lucro. Contudo, as disposições societárias não autorizam esta interpretação. A Lei nº 6.404, de 1976, em sua redação original[12], assim dispõe acerca da apuração do resultado do período, com observância ao princípio da competência:

> *Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.*
>
> [...]
>
> *Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:*
>
> *I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;*
>
> *II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;*
>
> *III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;*
>
> *IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;*

[12] As alterações a partir da Lei nº 11.638, de 2007, apenas alteraram a designação de outras receitas e despesas no inciso IV e das participações no inciso VI.

> *V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;*
>
> *VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;*
>
> *VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.*

Na sequência, o art. 189 da Lei aborda a dedução de prejuízos, mas sua interpretação deve levar em conta os demais dispositivos da mesma Seção:

> *CAPÍTULO XVI*
>
> *Lucro, Reservas e Dividendos*
>
> *SEÇÃO I*
>
> *Lucro*
>
> *Dedução de Prejuízos e Imposto sobre a Renda*
>
> *Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.*
>
> *Parágrafo único. o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.*
>
> *Participações*
>
> *Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.*
>
> *Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.*
>
> *Lucro Líquido*
>
> *Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.*

Resta claro, nestes termos, que a determinação expressa no art. 189 da Lei nº 6.404, de 1976, presta-se, apenas, à definição da base de cálculo das participações referidas no artigo subsequente. O acréscimo patrimonial do período permanece representado pelo lucro líquido, aferido nos termos do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, consoante reiterado em seu art. 191. Impróprio, assim, afirmar que não há lucro sem a dedução integral dos prejuízos acumulados.

No mesmo sentido são as conclusões do voto condutor do Acórdão nº 9101-001.337, redigido pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior:

> *Com a devida vênia do ilustre Relator, ouso 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 decréscimo 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 vênia, 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.*

Pertinente a transcrição, também, da manifestação do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão acerca do tema, integrada ao voto condutor do Acórdão nº 9101-001.760:

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

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

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

Na verdade, está se assumindo o princípio da continuidade e seus efeitos nos lucros, mais no seu sentido econômico, porque no seu sentido contábil mais exato o princípio da continuidade não trata disto, mas sim na forma com que os ativos são avaliados, a depender da continuidade da empresa. Diz a resolução CFC 750/1993 (com redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10), quando trata dos princípios da contabilidade: "Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância." Ou seja, este diz 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.* [...]

Na concepção da Recorrente, impedir a compensação integral afronta o conceito de renda, resultando na tributação do patrimônio da empresa.

Ocorre que somente é possível cogitar de alteração dos conceitos de renda ou lucro sob a premissa, antes afastada, de comunicação entre os períodos de apuração. E nada, na legislação comercial ou fiscal, autoriza a conclusão de que somente há renda passível de tributação depois de totalmente absorvidos os prejuízos e bases negativas acumulados. A incidência de tributos sobre lucro subsistente, após a compensação de prejuízos ou bases negativas com observância dos limites legais, não pode ser analisada em conjunto com os saldos deficitários remanescentes de períodos anteriores. O acréscimo patrimonial é

evidenciado pela apuração do lucro em observância às normas legais que definem, dentre outros aspectos, o período de sua determinação.

Veja-se que não se trata, aqui, da escolha aleatória de uma base de cálculo para incidência tributária. A renda da pessoa jurídica corresponde ao lucro contábil ajustado, apurado em um determinado período, e a discussão cinge-se aos efeitos da restrição imposta por lei ao benefício fiscal de compensação de prejuízos e bases negativas de períodos anteriores. Há, portanto, uma base de cálculo que revela a capacidade contributiva do sujeito passivo e evidencia a impropriedade da argumentação cujo objetivo é, em verdade, ampliar a benesse fiscal que não será usufruída em razão de decisões gerenciais de descontinuar a atividade da pessoa jurídica ou exercê-las em nome de sucessora.

Acerca da repercussão destas decisões empresariais é oportuno transcrever as razões de decidir expostas pelo Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida no voto condutor do Acórdão nº 1201-001.190:

> *Esta Turma já firmou entendimento no sentido de que o limite de 30% deve ser observado sem exceções, inclusive nas hipóteses de incorporação, como ocorre no caso sob análise, de modo que não deve ser aceita a compensação do prejuízo fiscal com o lucro real apurado no ano-calendário de 2008, nem tampouco a compensação ilimitada das bases negativas da CSLL, nos moldes do que já se decidiu em 1ª instância.*
>
> *Igual raciocínio é adotado em praticamente todas as Turmas deste Conselho, razão pela qual, na esteira da posição que já abracei em julgamentos anteriores, mantenho o entendimento de que a trava dos 30% deva também ser aplicada nos casos de incorporação, como ocorre no presente processo.*
>
> *Isso porque a limitação prevista em lei é de natureza cronológica, pois se refere ao resultado de cada ano-calendário apurado pelos contribuintes.*
>
> *Certamente quis o legislador evitar que as empresas, ao compensarem integralmente os prejuízos de exercícios anteriores, simplesmente deixassem de recolher aos cofres públicos qualquer valor, o que traria graves impactos ao orçamento.*
>
> *Com efeito, apurar lucro tributável no exercício, mas deixar de pagar um centavo sequer ao Estado configura, em meu sentir, ofensa ao princípio da igualdade, pois tal benefício não é facultado aos demais contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas submetidas ao lucro presumido, por exemplo.*
>
> *Embora a sistemática do lucro real permita o reconhecimento e o aproveitamento de resultados negativos, o legislador decidiu, por razões de política fiscal e econômica, limitar as compensações, no intuito de garantir um mínimo de recursos oriundos das grandes empresas.*
>
> *E é justamente no âmbito das grandes empresas que costumam ocorrer as incorporações, como resultado das conhecidas reorganizações societárias.*

> *Ora, se a decisão de adquirir ou incorporar empresas é nitidamente privada, como corolário do princípio da autonomia da vontade, cabe a cada empresário considerar, em seu planejamento, o momento adequado de promover tais medidas, respeitando as regras e os efeitos tributários da sua deliberação.*
>
> *A decisão pela incorporação automaticamente fulminou o critério temporal da norma, pois para a empresa incorporada não haverá novo exercício. Como não existirão resultados futuros também não haverá espaço para compensação.*
>
> *Conquanto se possa argumentar que, justamente em razão disso seria o momento da incorporação aquele adequado para o aproveitamento integral dos prejuízos acumulados, entendo em sentido contrário, até porque inexiste comando autorizador para tal medida. Ressalte-se que a incorporação é decisão livre e unilateral da empresa, que deve avaliar o momento mais adequado e sopesar os seus diversos efeitos, inclusive os de natureza tributária.*
>
> *Nesse sentido, pelos fundamentos apresentados e pela ausência de previsão legal para a espécie, entendo que não assiste razão à Recorrente.*

Em acréscimo, são pertinentes as razões de decidir expostas no voto condutor do Acórdão nº 9101-001.760, de lavra do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão:

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

tributável e, por conseguinte, o patrimônio, mas não pode ser considerada inconstitucional por isto. Isto é da natureza da metodologia do tipo tributário do imposto de renda. Como foi dito, o que a Constituição veda é tributar a não renda. Dado isto, como calcular a renda tributável até o limite da variação patrimonial positiva é matéria de lei.[13]

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 sopreposição, 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.[14] *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.*

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

[13] Não faz parte da presente discussão, mas convém deixar claro que a lei que disciplina a cobrança do imposto de renda está sujeita aos princípios constitucionais limitadores da tributação, como a irretroatividade, o não confisco (e.g., uma alíquota muito alta do imposto de renda pode ser considerada confiscatória pelo STF), etc. *(nota do original)*

[14] Não é por outro motivo que o Decreto-lei nº 2.341/87, vedou o aproveitamento de prejuízos fiscais da sucedida pela pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão. A distorção provocada pela patrimonialização dos prejuízos fez com que, literalmente, o prejuízo fosse visto como um ativo, o que degenerou em planejamento tributário abusivo, o qual foi coibido pela norma antielisiva espeífica contida no dispositivo citado. *(nota do original)*

- em primeiro lugar, não houve no caso antecipação de tributo, visto que os fatos geradores (renda auferida nos períodos de apuração de existência da pessoa jurídica, devidamente apurada nos termos da legislação) efetivamente ocorreram e, assim, os tributos eventualmente recolhidos nesses períodos não corresponderam a antecipações; e

- em segundo lugar, porque – em que pese exclusivamente para fins de informação contábil – tenha sido registrado um ativo, juridicamente ele não representa um direito, mas uma mera expectativa de direito.

Quanto à natureza jurídica do ativo acima citado, basta referir que sua utilização está pendente de condição (evento futuro e incerto), ou seja, está pendente da ocorrência de eventual lucro futuro a ser tributado que, somente então, poderia ser compensado com os prejuízos fiscais acumulados, respeitados os limites impostos pela legislação. Ora, um mero contraexemplo esclarece a questão: se uma pessoa jurídica com prejuízos fiscais acumulados nunca vier a ter lucros e, supervenientemente, for extinta, não haverá qualquer possibilidade de aproveitamento do pretenso direito, justamente porque nunca teria ocorrido o fato que poderia incorporá-lo definitivamente ao patrimônio jurídico da entidade.

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

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

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

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

Por fim, é oportuno também ponderar que, se quisesse o legislador ressalvar a possibilidade de, na incorporação, fusão ou cisão, permitir a compensação integral, teria feito de forma expressa, como o fez por ocasião do artigo 1º da Lei nº 9.065, de 1995, em relação às empresas inseridas no Befiex.

Assim, conforme exposto, inexiste fundamentação legal que autorize este colegiado a afastar os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, do presente caso. Dessa forma, vota-se por NEGAR provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Juros de mora sobre multa de ofício

Em recente julgado proferi meu voto no sentido de afirmar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (acórdão 9101-002.349, de 14/06/2016), o qual foi ratificado pela maioria dos Conselheiros da 1ª Turma da CSRF, conforme razões que reafirmo a seguir.

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu artigo 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa Selic. Veja-se:

> *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.*
>
> *(...)*
>
> *§ 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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.* (Grifei)

De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se:

> *Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o **crédito tributário** não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.* (Grifei)

Ora, dos artigos 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de oficio proporcional de caráter punitivo.

Vale transcrever os dispositivos:

> *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.*
>
> *Art. 139. O **crédito tributário** decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.* (Grifei)

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições" expressa no retrotranscrito artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de oficio proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento. Resta evidente que a multa de

ofício proporcional lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora por força do disposto no artigo 61, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1996.

Aliás, se a intenção do legislador fosse limitar a aplicação do artigo 61 apenas aos débitos principais de tributos e contribuições, como sustenta a recorrente, bastaria suprimir o termo "decorrente", como bem pontua o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, no voto condutor do Acórdão nº 1401-001.653:

> *É importante notar que no caput do art. 61, o texto é "débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições" e não meramente "débitos de tributos e contribuições". O termo "decorrentes" evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos.*

Além disso, o CTN claramente permite a aplicação de juros sobre "crédito", conceito no qual se insere a multa de ofício. O artigo 161, *caput*, do Código, estabelece a incidência de juros de mora sobre o "*crédito não integralmente pago no vencimento*", dispondo o seguinte:

> *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.* (Grifei)

Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do artigo 3º do CTN: *"Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"*. Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os artigos 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária, que evidentemente inclui a multa de ofício proporcional, é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.

Adotando estas premissas, o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa também concluiu, no voto condutor do Acórdão nº 2201-01.630, que, se o artigo 113 do CTN incorpora à obrigação principal *o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*, e o artigo 139 do CTN estipula que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, é evidente que a penalidade pecuniária integra o conceito de crédito tributário. Em acréscimo, o Conselheiro expõe que:

> *Nesse mesmo sentido, no art. 142, que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso*

especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a "crédito" no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão "o crédito não integralmente pago" possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual "a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário". Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é parte do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse texto a prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

[...]

Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta. Acrescente-se, supletivamente, que, como se verá com detalhes mais adiante, a

> *legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.*
>
> *Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.*

Corroborando o entendimento de que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis, em 1/9/2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº 1.129.990/PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

> *TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.*
>
> *1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*
>
> *2. Recurso especial provido.*

Analisou-se, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o artigo 161 do CTN em conjunto com os artigos 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que *o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis* e, tendo em conta que o artigo 161 do CTN, ao se referir ao crédito, *está tratando de crédito tributário*, concluiu que referido dispositivo *autoriza a exigência de juros de mora sobre multas*.

Este foi, aliás, o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, de 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves:

> *AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA 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.* (Grifei)

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

> *Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para*

> *compensar a demora no pagamento.* ***Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal****, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco.* ***Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento."*** (Grifei)

No âmbito do CARF, cumpre esclarecer que a alegação da recorrente de que o entendimento exposto pelo Acórdão nº 1401-00.155, da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, citado pelo acórdão recorrido, teria sido superado pelo acórdão paradigma nº 9202-002.600, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, é equivocado. A bem da verdade, quanto à incidência de juros sobre multa, tem prevalecido na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais o entendimento firmado pelo Acórdão nº 1401-00.155 e pelo acórdão recorrido.

Em julgado recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, conforme se verifica a partir da ementa do Acórdão nº 9101-002.514, de 13 de dezembro de 2016, do qual foi relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2004, 2005, 2006*
>
> [...]
>
> *JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.*

Portanto, não assiste razão à Contribuinte quando afirma que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não encontra respaldo na legislação. Como se viu, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício decorrem da lei.

A recorrente afirma que o § 1º do artigo 161 do CTN dá margem para o afastamento da aplicação dos juros de mora se a lei dispuser de modo diverso do ali previsto. Nesse ponto, transcreve o artigo 84 da Lei nº 8.981, de 1995, na tentativa de demonstrar que a lei dispôs de modo diverso, já que, no seu entendimento, prevê que "*os juros de mora incidirão exclusivamente sobre os tributos e contribuições sociais*".

Em primeiro lugar, conforme razões expostas acima, tanto o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, quanto o *caput* do artigo 161 do CTN são suficientes para determinar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Ainda que a lei referida pela recorrente diga respeito a "tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal", a Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a aplicação de juros de mora sobre todos os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB.

Em segundo lugar, cumpre esclarecer que o § 1º do artigo 161 deve, logicamente, ser interpretado à luz de seu *caput*, que, conforme já exposto acima, estabelece, sem exceção, que "*o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de*

mora". Diante do previsto no *caput*, o parágrafo em tela complementa-o, estabelecendo que os juros deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso. Ou seja, o parágrafo primeiro destina-se a definir o percentual de juros a ser aplicado sobre o crédito não integralmente pago no vencimento, podendo a lei dispor de forma diversa quanto a esse percentual. Assim, é esse parágrafo que permite que a Lei nº 9.430, de 1996, estabeleça a incidência de juros com base na taxa Selic, como se verá a seguir.

Conforme o antes transcrito § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável ao débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -Selic. Veja-se:

> *Art. 5º (...)*
>
> *§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subseqüente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

Conclui-se, portanto, que a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora calculado com base na taxa SELIC por força do disposto no art. 61, *caput* e §3º da Lei nº 9.430, de 1996.

Pelo exposto, vota-se no sentido de manter a aplicação dos juros de mora à taxa SELIC sobre a multa de ofício, negando provimento ao recurso do contribuinte também no que diz respeito a este tema.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo