



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

Processo n° 19515.006115/2008-00
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.227 – 1ª Turma
Sessão de 04 de fevereiro de 2016
Matéria Extinção de empresa por incorporação - limite de 30% para a compensação de base de cálculo negativa de CSLL - e responsabilidade tributária da incorporadora em relação à multa de ofício.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS/AMBEV (sucessora por incorporação de Cia. Brasileira de Bebidas)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

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

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

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESA POR INCORPORAÇÃO. MULTA EXIGIDA DA EMPRESA SUCESSORA. CABIMENTO.

No que toca à sessão do CTN que trata da "Responsabilidade dos Sucessores", a expressão "créditos tributários" compreende não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias. A transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. RESP 923.012/MG - decisão definitiva de mérito, proferida pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), com trânsito em julgado em 04/06/2013, que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme o disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: Recurso Especial do Contribuinte e Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecidos por unanimidade de votos e, no mérito, em relação à matéria da trava dos 30% foi negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez e em relação a matéria da multa na sucessão foi dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto que votaram pela exclusão da multa com base em outro fundamento (Art. 76, da Lei 4502/64). O Conselheiro Luís Flávio Neto apresentará declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - *Presidente*.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - *Relator*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela contribuinte acima identificada, fundamentados atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Esses recursos buscam reverter o que restou decidido no Acórdão nº 1301-000.958, de 14/06/2012, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial a recurso voluntário anteriormente apresentado pela contribuinte, para fins de afastar a aplicação da multa de ofício na empresa sucessora/incorporadora.

O acórdão acima referido foi assim ementado:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LEI Nº 8.981/95 – TRAVA 30%. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL.

A partir do ano-calendário 1995, para determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, o lucro líquido ajustado **poderá ser reduzido a, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da**

compensação de prejuízos, como em razão da compensação da base de cálculo negativa da contribuição social.

RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. MULTA.

Tributo e multa não se confundem, tendo em vista que esta tem o caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa objeto de incorporação. Inteligência dos arts. 3º. e 132 do CTN. A responsabilidade não se presume, deve ser expressa.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Em seu recurso especial, a PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à responsabilidade da incorporadora pela multa de ofício decorrente de débito tributário da pessoa jurídica sucedida.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

- a e. câmara *a quo* reformou parcialmente a r. decisão de primeira instância e cancelou o lançamento das multas de ofício, ao argumento de que o sucessor não responde pelas multas de natureza fiscal aplicadas em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida;

- entretanto, o entendimento do colegiado *a quo* diverge da jurisprudência desse Conselho e viola a lei, de modo que merece ser reformado;

- de plano, cumpre destacar, ainda, que o acórdão recorrido diverge, igualmente, da jurisprudência assentada do STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), que vincula as decisões do CARF, consoante a imposição do art. 62-A do RICARF, acrescentado pela Portaria MF nº 586/2010;

- o entendimento adotado pela c. câmara *a quo* diverge frontalmente do consubstanciado nos Acórdãos paradigmas nºs 105-16.233 e CSRF/02-02.396 (ementas transcritas);

- ao afastar a exigência da multa de ofício, o colegiado *a quo* limitou-se a proceder à exegese literal do disposto no art. 132 do Código Tributário, dissociada das demais normas constantes no mesmo capítulo do CTN, principalmente do art. 129 do referido diploma legal;

- constituindo-se regra geral, o art. 129 deve ser aplicado a todas as disposições sobre a responsabilidade dos sucessores. Portanto, o artigo 132 do CTN deve ser interpretado como se referindo a "crédito tributário" (o que inclui a multa de ofício), e não apenas a "tributo", como ocorreria numa interpretação literal do art. 132;

- cumpre ressaltar, ainda, que não se desconhece que parte da doutrina — ressalve-se, minoritária — entende que o art. 132 do CTN teria previsto a responsabilidade do sucessor apenas pelos créditos tributários, sentido estrito, devidos, pela pessoa jurídica

sucedida, e não pelas multas decorrentes de lançamento de ofício para exigir os tributos não pagos pelo sucedido;

- segundo essa corrente, a multa não seria transmissível em função do "princípio da personalização da pena", que prevê que "a punição não deve passar da pessoa do infrator". Assim, tal princípio impediria que pessoas jurídicas sucessoras de sociedades incorporadas fossem responsabilizados por multas fiscais, decorrentes de atos das incorporadas;

- não é necessário esforço para se ver que os princípios oriundos de outras áreas do direito são inadequados para orientar a interpretação das normas que regem a sucessão entre pessoas jurídicas no âmbito do direito tributário. Isto resta claro ao se utilizar um princípio de direito penal para tentar delimitar o sentido de uma norma, sobre sucessão tributária;

- o princípio da personalização da pena se refere às penas intransmissíveis, dispostas nas leis penais, que são aquelas que possuem como característica a "corporalidade", ou seja, tratam de punições corporais. As penas que incidem sobre o patrimônio, não são penas corporais. Desse modo, a *contrario sensu*, podem ser transmitidas a terceiros;

- a punição prevista pela lei tributária onera o patrimônio do contribuinte, que é composto de todos os seus direitos e obrigações. Este patrimônio é transmitido, mediante a incorporação ou fusão, cabendo ao sucessor o ônus de responder por tais obrigações;

- a doutrina majoritária subscreve o entendimento de que o sucessor é o responsável pelas multas devidas pelo sucedido, pois as multas, conforme o art. 113 do CTN, são obrigações tributárias;

- a tese da intransmissibilidade das multas fiscais pode dar oportunidade a inúmeras fraudes, pois as pessoas jurídicas poderiam se livrar das multas mediante simples incorporação da empresa sonegadora. Este é também o entendimento da Ministra do Superior Tribunal de Justiça Eliana Calmon, que afirmou, inclusive, estar acompanhada pela doutrina mais atual. Válido transcrever o entendimento da e. Ministra:

(...) Contudo, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se às multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem o passivo da empresa sucedida (...) (STJ, 2 Turma, Resp 32967/RS, rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 20/03/2000.)

- esse entendimento sempre prevaleceu na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (ementas transcritas);

- depois de reiterados julgamentos no sentido do que aqui se defende, o Superior Tribunal de Justiça ratificou a sua jurisprudência sob a sistemática dos recursos repetitivos (Art. 543-C do CPC), no julgamento do RESP Nº 923.012/MG;

- tal entendimento deve ser adotado no julgamento do presente recurso, consoante o que prescreve o art. 62-A do RICARF, acrescentado pela Portaria MP nº 586/2010;

- acrescente-se que o Supremo Tribunal Federal já decidiu favoravelmente ao Fisco, aduzindo que o princípio da personalização da pena não tem guarida no direito tributário, e que a tese da intransmissibilidade das multas fiscais deve ser evitada, sob pena de criar um instrumento de fraude ao Fisco (Recurso Extraordinário n. 83.613/SP);

- não diverge desse entendimento a jurisprudência do CARF, conforme o Acórdão CSRF/02-02.589 (ementa transcrita);

- ademais, deve-se considerar que a responsabilidade pelo pagamento da multa de ofício é objetiva (art. 136 do CTN), o que torna irrelevante eventual boa-fé da empresa sucessora no pagamento dos tributos lançados de ofício;

- a análise de caráter subjetivo, no que se refere a multa de ofício, está adstrita à sua qualificação por conduta fraudulenta, o que não se discute nestes autos;

- cabe lembrar ainda que o Código Civil, ao disciplinar a transformação das sociedades, visando evitar o enriquecimento sem causa, possui regra expressa quanto ao direito creditório, senão vejamos:

Art. 1.115. A transformação não modificará nem prejudicará, em qualquer caso, os direitos dos credores.

Parágrafo Único. A falência da sociedade transformada somente produzirá efeitos em relação aos sócios que, no tipo anterior, a eles estariam sujeitos, se o pedirem os titulares de créditos anteriores à transformação, e somente a estes beneficiará.

- não bastasse, é de se lembrar que a Lei das Sociedades Anônimas dispõe em seu art. 227 que a incorporadora sucede a incorporada em todos os seus direitos e obrigações, não limitando a natureza jurídica das obrigações;

- destaque-se que não existe nenhum dispositivo legal expresso que isente a incorporadora do pagamento da multa de ofício. E, em matéria de benefício fiscal, o CTN exige interpretação literal (art. 111);

- isto posto, não resta dúvida de que a empresa sucessora é responsável pelo pagamento de todo o crédito tributário devido pela sucedida, o que inclui tributo e multa, revelando-se irrelevante a circunstância da exigência fiscal ter sido formalizada antes ou depois da incorporação;

- diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja dado provimento ao presente recurso, para que seja reformado o r. acórdão recorrido e restabelecida a exigência das multas de ofício.

Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, o Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 67/2014, de 30/04/2014, admitiu o recurso especial reconhecendo a existência da divergência suscitada, nos seguintes termos:

[...]

Examinando os acórdãos paradigmas em seu inteiro teor verifica-se que os mesmos trazem o entendimento de que o sucessor responde pela multa de natureza fiscal aplicada à empresa incorporada.

De outra parte, o acórdão recorrido diverge dessa conclusão ao entender que a responsabilidade tributária do sucessor se limita ao tributo e não inclui a multa punitiva.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Ante ao exposto, e tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de que se **DÊ SEGUIMENTO** ao presente recurso.

[...]

De acordo.

Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, previstos no art. 67 do Regimento Interno do CARF, e tendo sido comprovada a divergência jurisprudencial, nos termos acima examinados, **DOU SEGUIMENTO** ao presente recurso especial.

CONTRARRAZÕES DA CONTRIBUINTE

Em 13/01/2015, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 27/01/2015 ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

- a própria Procuradoria em seu Recurso Especial, reconhece *"que parte da doutrina - ressalve-se, minoritária - entende que o art. 132 do CTN teria previsto a responsabilidade do sucessor apenas pelos créditos tributários, sentido estrito, devidos pela pessoa jurídica sucedida, e não pelas multas decorrentes de lançamento de ofício para exigir os tributos não pagos pelo sucedido"*.

- o art. 132 do CTN não deixa margem a dúvidas: responsabilidade por sucessão na incorporação está restrita aos tributos devidos pela incorporada sucedida;

- como bem salientou o r. acórdão, *"desejasse o legislador que a responsabilidade em tela abrangesse as multas teria se utilizado da expressão 'obrigações tributárias', como, aliás, o fez nos artigos 134 e 135 do CTN, ou mesmo feito referência expressa ao termo multas"*;

- tributo e multa possuem natureza jurídica inconfundíveis. Enquanto a obrigação de pagamento do primeiro decorre da prática de um ato previsto em lei (que não se confunde com sanção de ato ilícito), a segunda tem necessariamente como pressuposto a prática de ato ilícito (e necessariamente constitui-se sanção pela sua caracterização);

- a restrição imposta pelo artigo 132 do CTN tem razão de ser. A responsabilidade por infrações é personalíssima: somente aquele que as cometeu pode e deve ser punido. O sucessor por incorporação não pode ser penalizado por uma falha na qual não incidiu, sobretudo quando imputada por força da adoção de conduta dolosa, tal como se alega

estar presente na hipótese em exame, o que pressupõe a individualização singular da pena, passível de imputação apenas ao infrator. Essa a razão desse dispositivo, que adotou os exatos vocábulos que pretendia usar para transmitir sua determinação;

- cabe recordar, ainda, que a multa não tem finalidade arrecadatória, mas sim repressora de condutas contrárias aos interesses da sociedade e educativa, a fim de que tais condutas condenáveis não se repitam;

- o interesse da Administração, ao impor e cobrar uma multa, deve ser somente o de manutenção da ordem jurídica. Dessa forma, se o infrator não mais existe, não há mais como, por que e a quem punir;

- segue-se daí que, na hipótese em exame, como as condutas imputadas teriam sido praticadas pela Companhia Brasileira de Bebidas, sociedade incorporada e sucedida pela ora Recorrente (Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV), esta jamais poderia ser apenada com multa em razão do eventual descumprimento da legislação fiscal pela primeira, em especial no caso em que imposta sob a acusação da prática de ato doloso;

- nesse sentido já se manifestou o CARF, admitindo a sucessão na penalidade somente quando o crédito tributário é constituído ainda em nome do sujeito passivo que cometeu a infração, o qual só depois é extinto por incorporação (ementas transcritas);

- nem se diga que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça seria condizente com a tese sustentada pela Fazenda Nacional. O raciocínio desenvolvido é improcedente por diferentes razões;

- primeiramente, com relação ao REsp. n. 923/012/MG, o voto condutor do acórdão citado aduz que a multa transferível ao sucessor é somente aquela que já integrava o passivo da pessoa jurídica incorporada e não aquela aplicada após o processo de incorporação;

- nesse sentido, inaplicável ao presente caso o referido precedente, visto que a situação fática e jurídica analisada são distintas;

- a Fazenda ainda traz trechos de doutrina de Sacha Calmon que lhe convém, contudo, deixa de apresentar as conclusões do autor, que são em sentido diametralmente oposto ao que pretende a Recorrente. O autor mencionado deixa clara a necessidade de haver uma linha de corte na responsabilidade da empresa sucessora;

- ademais, até alguns dos precedentes citados pela Fazenda Nacional são contrários ao seu entendimento e fixam que somente a multa aplicada antes da sucessão, ou seja, que já integravam o passivo da empresa sucedida, se incorporam ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor;

- em suma, verifica-se que a jurisprudência do STJ é tradicional no sentido de que a responsabilidade pelas multas punitivas só se transfere quanto aos tributos exigíveis ou suspensos, que já façam parte do passivo da empresa, quando do momento da incorporação;

- aliás, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que o princípio da personalização da pena deve reger a responsabilidade tributária, na qual não se incluiu a multa punitiva (RE 90834/MG);

- à vista do exposto, requer-se seja desprovido o Recurso Especial da Fazenda e cancelada a multa de ofício.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Em seu recurso especial, a contribuinte também afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, mas nesse caso a divergência diz respeito à compensação de base negativa de CSLL realizada por empresa que foi extinta por incorporação.

Para o processamento de seu recurso, a contribuinte desenvolve os seguintes argumentos:

- em 31/05/2005, a Companhia Brasileira de Bebidas foi incorporada pela Recorrente, deixando assim de auferir lucros. Em razão da extinção da incorporada, a empresa incorporadora não poderia compensar com lucros futuros auferidos em exercícios posteriores os prejuízos fiscais e suas bases negativas de CSLL. Por conseguinte, houve a compensação integral com o lucro apurado até a data de incorporação, sem a observância da "trava" de 30%, prevista nos artigos 15 e 16 da Lei 9.065/95;

- o direito buscado pela Recorrente é confirmado por outros julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em casos iguais ao presente, nos quais, diferentemente da conclusão adotada no acórdão desafiado por meio do presente recurso, se admitiu a compensação de base negativa de CSLL sem levar em conta a trava 30%;

- enquanto acórdão recorrido acata a utilização de resultados negativos somente até o limite de 30% do lucro tributável em qualquer situação, inclusive nos casos de extinção da pessoa jurídica por incorporação (caso dos autos), os acórdãos paradigmas - Acórdão CSRF nº 01-04.258 e Acórdão nº 1103-000.619, diferentemente, dispõem não haver a limitação legal nos casos de encerramento da empresa incorporada, vez que com a "morte" da pessoa jurídica o princípio da tributação pela periodicidade deixa de existir e, conseqüentemente, o impedimento de utilização integral do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa eventualmente existentes.

- a compensação de prejuízos fiscais superior a 30% não é vedada pela lei no caso de extinção da pessoa jurídica, tal como a avaliada no feito em questão. Conforme se verá adiante na exposição de motivos da própria Lei nº 9.065/95, assim como pelo exposto nos acórdãos paradigmáticos, a razão pela qual tal limite persiste é para assegurar uma tributação mínima, um "fluxo de arrecadação". Uma vez que o ente é incorporado, esse motivo deixa de existir. Em outras palavras, a "trava" torna-se inaplicável ao caso concreto, uma vez que não se subsume à hipótese e ao objetivo da lei;

- a posição adotada no acórdão atacado, a par de violar regras das Leis 8.981/95 e 9.065/95, que garantem o direito de utilização integral dos resultados negativos, está em contrariedade com as normas de interpretação do ordenamento jurídico pátrio;

- de fato, o art. 15 da Lei 9.065/95 não exprime uma norma de exceção, mas, ao contrário, estatui regra geral relativa à formação de prejuízos fiscais, ao mesmo tempo concedente e limitadora. Ocorre que essa norma deve ser vista na perspectiva das pessoas jurídicas em continuidade, contrariamente a daquelas em extinção, que não mais terão a oportunidade de compensar o saldo de prejuízos excedentes ao limite posto genericamente;

- nesse caso, não havendo vedação à compensação integral, está-se diante do chamado "silêncio eloqüente da lei". Ou seja, o silêncio da lei em um contexto de normas expressas a significar a existência de uma autorização para proceder da forma que não é expressamente vedada. Não se confunde com lacuna na lei, visto que essa é "falta de norma", enquanto o "silêncio eloqüente" é uma norma derivada da omissão consciente de inclusão de um comando proibitivo no texto legal;

- veja-se que a lacuna, de um lado, exige a utilização de analogia (vedada nas compensações, exclusões e isenções do crédito tributário, em conformidade com arts. 170 e 111 do CTN), enquanto, de outro, o "silêncio" não comporta analogia, vez que significa a existência de norma inserida no "silêncio da lei" sob determinada situação que deveria estar abarcada expressamente por alguma norma. Tal situação já foi analisada e corroborada em situações análogas pelo STJ e STF (REsp nº 971.016/SC e RE nº 131.013-8/SP);

- ainda, seria possível interpretar o comando legal de acordo com a "redução teleológica", que pressupõe a falta de norma plenamente adequada, ou melhor, há norma que não excluiu expressamente fato incompatível com seu próprio espírito (intenção). Ou seja, se o escopo da norma não tem relação com determinado fato, não há porque excluí-lo de seu âmbito de incidência - o que se espera do aplicador é que nem se cogite a aplicação da norma sob outro escopo, não imaginado pelo legislador;

- conseqüentemente, poderia haver norma positiva e falta de norma de negação da aplicação da norma positiva em determinadas situações. Assim, existiriam "lacunas de interpretação" ou "falsas lacunas", de modo que para se verificar se há ou não uma regulamentação incompleta, faz-se necessário verificar a intenção do legislador e/ou o espírito da lei. Por tal interpretação, conclui-se desde já que a intenção do legislador na Lei n. 9.065/65 não foi a de impedir a compensação da totalidade dos prejuízos;

- no que concerne ainda ao art. 15 da Lei nº 9.065/95, a falsa lacuna consiste na ausência de uma ordenação negativa quanto à hipótese de extinção da pessoa jurídica. Nada obstante, sua intenção está em conformidade com a intenção do legislador, que é a de compensação integral dos estoques de prejuízos fiscais ao longo do tempo. Em complemento, verifica-se a norma está em harmonia com o art. 33 do Decreto-Lei n. 2341/87 (RIR/99, art. 514), que veda a transferência de prejuízos para a sucessora. Ou seja, falta a restrição da aplicação da trava às situações de extinção das pessoas jurídicas, não havendo expressão que pudesse levar a entendimento contrário;

- como, notadamente, o espírito do art. 15 da Lei nº 9.065/95 não foi vedar a compensação integral, mas apenas postergá-la, não há outra conclusão possível senão a de que é permitida a compensação integral dos estoques de prejuízo fiscal no caso de extinção da pessoa jurídica, e, ademais, também naquelas em que, em virtude da norma do referido art. 33, a limitação frustra qualquer outra possibilidade de compensação do excedente;

- nesse sentido, ao não prever as hipóteses de aproveitamento de prejuízos fiscais em caso de extinção da pessoa jurídica, notando-se omissão do legislador no art. 15 da Lei nº 9.065/95, ter-se-ia presente uma falsa lacuna na lei, fazendo-se necessário seu preenchimento por método interpretativo, qual seja, o da redução teleológica. Afinal, deve-se dar tratamento desigual para situações desiguais; *in casu*, o das pessoas jurídicas que continuam a operar e aquelas que são extintas. Em outras palavras, a trava se aplicaria apenas às empresas que permanecem em atividade;

- a dicção legal revela o direito ao uso do estoque acumulado, até o seu esgotamento, limitando-se apenas o percentual a ser adotado em cada exercício. A limitação de 30% serve somente para garantir ao Estado um fluxo de receitas mínimo ou satisfatório à sua manutenção. Isso inclusive está expresso na Exposição de Motivos de Medida Provisória nº 988/95, convertida na Lei nº 9.065/95: "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";

- ao mesmo tempo, os artigos 514 do RIR/99 e 80 da IN 390/04 prescrevem que, nas hipóteses de fusão, cisão e incorporação, é vedado às sucessoras compensarem os prejuízos fiscais mantidos pelas sucedidas;

- assim, da análise conjunta das regras, verifica-se que, se os prejuízos fiscais e as bases negativas não forem integralmente compensados na data de extinção da empresa, não poderão ser aproveitados após a operação societária, em função da vedação imposta pelo artigo 514 do RIR/99 e 80 da IN 390/04. Logo, a admissão de que a trava de 30% é aplicável no momento de extinção da sociedade por incorporação, fusão e cisão, conduziria necessariamente à inobservância do quanto estabelecem as Leis 8.981/95 e 9.065/95, que garantem às sociedades o direito de utilização integral dos seus resultados negativos acumulados;

- daí, então, que a contradição entre as normas em exame é aparente, devendo prevalecer a interpretação que as compatibilize, qual seja, a de que o limite de 30% é inaplicável nas situações de fusão, cisão e incorporação de sociedades. Não se trata de analogia, vedada pelo direito tributário (CTN, art. 108), mas de interpretação sistemática das normas, com o propósito de compatibilizar o comando implícito do conjunto de prescrições sobre o tema, coerente até mesmo com a aplicação de uma interpretação literal à matéria, fundada no artigo 111 do CTN;

- não se trata de uma expectativa de direito à compensação de resultados negativos que veio a ser posteriormente modificada, mas do exercício de faculdade levando em consideração o que prescreve a integralidade do ordenamento em relação ao tema;

- não há como se entender que a incorporação implique a perda do direito à compensação, garantido até então à sucedida por incorporação. Como visto, a limitação vigente é apenas percentual e não temporal. Destarte, uma vez extinta a sociedade por incorporação, há de se resguardar e garantir o aproveitamento do seu prejuízo fiscal acumulado no balanço levantado por ocasião da incorporação, visto que, uma vez incorporada, esse aproveitamento está expressamente proibido pela incorporadora;

- o Superior Tribunal de Justiça considera a limitação anual à compensação resultados negativos legal unicamente porque não tolheu o direito ao aproveitamento integral dos valores registrados, mas apenas por escaloná-los ao longo do prazo de duração da pessoa jurídica (Agr no REsp 516.849/CE, AgRg no REsp 1027320/SP e AgRg no REsp 944.427/SP);

- seguindo essa linha, esse E. Conselho de Recursos Fiscais, inclusive em decisões recentes, expôs entendimento de que a trava de 30% só faz sentido quando a empresa está em continuidade, vez que a manutenção do limite em caso de extinção, nada mais é do que obstar o aproveitamento do crédito e tributar o patrimônio da empresa e não a renda (Ac. 1103-001.093, Ac. 1103-001.617 e Ac. 101.95.872);

- portanto, deve ser reformado o acórdão recorrido, aplicando-se ao caso o entendimento firmado nos acórdãos paradigmáticos, com o conseqüente reconhecimento da improcedência da autuação.

Quando do exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho exarado em 24/07/2015, admitiu o recurso especial reconhecendo a existência da divergência suscitada, nos seguintes termos:

[...]

A divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigma é patente, pois pode ser comprovada do simples cotejo dos trechos acima transcritos, a qual reside em saber se a pessoa jurídica a ser incorporada está submetida a trava de compensação de prejuízos fiscais com relação a apuração das bases tributáveis do seu último período de existência.

Uma vez que a recorrente demonstrou a divergência jurisprudencial que desafia a interposição de recurso especial, opino pela sua ADMISSIBILIDADE.

[...]

Tendo em vista que foi comprovada a divergência de entendimentos alegada, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial da contribuinte.

CONTRARRAZÕES DA PGFN

Em 08/10/2015, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 14/10/2015 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos abaixo:

- diante da legislação reguladora do tema em questão, temos que o limite de 30% do lucro líquido ajustado para as compensações introduzido pela Lei nº 9.065/95 deve ser respeitado;

- o contribuinte pretender fazer valer uma interpretação por demais extensiva, no sentido de que, nos casos de incorporação, como a pessoa jurídica sucedida não tem mais continuidade, a limitação de 30% apenas serviria para tolher um direito de aproveitamento destes prejuízos. Neste esteio, com o encerramento da empresa sucedida e diante da impossibilidade de aproveitamento destes créditos pela sucessora, a trava de 30% não deveria ser aplicada;

- entretanto, este não pode ser o raciocínio a ser aplicado ao caso em questão, como bem já decidiu a CSRF, por criar hipótese de exceção não prevista em lei. A Lei nº 9.065/95 ao instituir o limite quantitativo para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas, não fez qualquer exceção quanto às incorporações, estando tal redação até então vigente, motivo pelo qual deve ser observada em sua integralidade;

- não pode o intérprete conferir à lei uma interpretação aquém da realidade para criar hipótese de exceção à regra prevista, sob o pretexto de que tal regra, nos casos de incorporação, não poderia ser aplicada em razão da impossibilidade de aproveitamento posterior destes prejuízos pela empresa extinta;

- o argumento de que a aplicação da trava de 30% nestes casos ocasionaria o enriquecimento ilícito do Erário por estar impossibilitando a utilização de todo o prejuízo verificado pela empresa que não mais exercerá suas atividades não procede. Isso porque a compensação de prejuízos não pode ser considerada como direito subjetivo das empresas, mas sim como um benefício fiscal;

- o que a legislação pretendeu com a permissão de compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas não foi criar um direito subjetivo para o contribuinte, mas sim permitir que, em casos de apuração de prejuízos, a empresa não fosse obrigada a arcar com todo o déficit sozinho, até mesmo para fomentar as relações comerciais e impedir eventuais prejuízos irrecuperáveis que levassem ao encerramento de suas atividades;

- desta forma, a observância da limitação da trava dos 30% não limita um direito subjetivo da empresa, mas tão somente regula a forma como a compensação permitida pela legislação será exercida;

- estando plenamente em vigor a limitação dos 30% para a compensação, bem como por não existir nenhuma regra que a excepcione para os casos de incorporação, não se pode permitir a interpretação pretendida pelo recorrente, uma vez que exclui a aplicação de dispositivo legal plenamente em vigor e de observância cogente;

- a lei não traz qualquer exceção à regra de compensação de 30%, sendo temerário fazê-lo o julgador, pois, ao agir assim, está limitando a plenitude da norma e entendendo-a parcialmente inconstitucional, embora sem redução do texto;

- sobre o tema, forçoso colacionar ainda entendimento exposto por este Conselho (Acórdão nº 101-93.438 - ementa e voto transcritos);

- resta comprovada a necessidade de manutenção do acórdão recorrido, para o reconhecimento da trava dos 30% para compensação mesmo nos casos de incorporação, tanto de prejuízos fiscais no caso do IRPJ quanto de bases de cálculo negativas de CSLL;

- ante o exposto, nos termos da fundamentação supra, requer a FAZENDA NACIONAL seja desprovido o RECURSO ESPECIAL do contribuinte, mantendo-se incólume a decisão atacada por seus próprios fundamentos, bem como pelas razões acima apresentadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço dos recursos especiais, porque eles preenchem os requisitos de admissibilidade.

A controvérsia existente no presente processo diz respeito à autuação de CSLL por aplicação da chamada trava de 30% na compensação de base de cálculo negativa e também à exigência da correlata multa de ofício da empresa incorporadora, na condição de sucessora da empresa incorporada.

No ano-calendário 2005, a Cia. Brasileira de Bebidas foi incorporada pela empresa recorrente. Em razão desse evento societário, a empresa incorporada (e extinta) compensou integralmente a base negativa de CSLL com o lucro líquido ajustado apurado até a data da incorporação, sem a observância da "trava" de 30% prevista nos artigos 15 e 16 da Lei 9.065/95.

Na ótica da Fiscalização, o excesso na compensação da base negativa acarretou uma redução indevida da base de cálculo da CSLL, o que resultou na lavratura de auto de infração para exigência da contribuição que deixou de ser apurada e recolhida. Além disso, também foi exigida da incorporadora (na condição de sucessora) a multa de ofício de 75% lançada conjuntamente com a CSLL.

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

A decisão de segunda instância administrativa (ora recorrida), por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para fins de afastar a aplicação da multa de ofício na empresa sucessora/incorporadora.

O recurso especial da PGFN objetiva restabelecer a exigência da multa de ofício para a empresa sucessora/incorporadora.

Já o recurso especial da contribuinte (sucessora por incorporação) pretende afastar o lançamento da própria CSLL, defendendo o direito da compensação integral das bases negativas acumuladas, sem o limite legal de 30%, por se tratar de empresa extinta por incorporação.

O julgamento deve ser iniciado pelo recurso especial da contribuinte, porque ele trata da rubrica principal (o próprio tributo). É que só há sentido em examinar a questão da multa se a exigência da contribuição for mantida. Do contrário, a multa fica prejudicada pela sua relação de dependência com a CSLL.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

A contribuinte autuada argumenta que a empresa por ela incorporada poderia compensar integralmente a base negativa de CSLL com o lucro apurado até a data da incorporação, sem a observância da "trava" de 30% prevista nos artigos 15 e 16 da Lei 9.065/95.

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

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

Ela sustenta suas razões em aspectos que abordam principalmente a implicação legal de o direito à compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL estar assegurado para os anos seguintes e as nuances desse direito diante do quadro de continuidade ou não das atividades da pessoa jurídica.

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

Como razões de decidir, adoto inicialmente o brilhante voto do Conselheiro Marcelo Cuba Netto no **Acórdão nº 1201-000.888, de 09/10/2013**, que fez um perspicaz estudo do tema (lá, como aqui, a recorrente era a contribuinte):

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

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

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

compensação integral, observado o limite de 30% em cada período-base futuro.

Conclui, assim, que no período em que ocorrer incorporação, fusão ou cisão, ainda que parcial, da pessoa jurídica, não sendo mais possível a compensação dos prejuízos em períodos-base futuros, a única solução jurídica possível, consentânea com o preceito contido na Lei nº 9.065/95 de que o sujeito passivo não perde o direito à compensação, é que o limite de 30% não se aplica.

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

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

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

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

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

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

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

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

Seguindo a trilha da interpretação histórica proposta pela interessada, é de se dizer que a nova sistemática introduzida pela Lei nº 9.065/95, na linha da sistemática anterior, manteve o direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Afastado o limite temporal de quatro anos, e introduzido o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%, o direito à compensação (até integral) passou a poder ser exercido ao longo da existência da pessoa jurídica.

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

*"Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n. 812/94 (Lei n. 8981/95). Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, **até integralmente**, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo." (Grifamos)*

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

Se no ano da extinção da pessoa jurídica, ou da sua cisão parcial, o valor dos prejuízos acumulados for superior a 30% do lucro líquido ajustado, ainda assim o limite deverá ser observado. É que tal como na situação "b" referente à sistemática antiga, também na sistemática atual poderá haver casos, como o retratado nos presentes autos, em que o sujeito passivo não poderá compensar integralmente seus prejuízos acumulados, haja vista a imposição do limite de 30%. E não há nada de ilegal nisso, pois a lei não garante o direito à compensação integral.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

Poderia pensar-se que existe uma lacuna só quando e sempre que a lei (...) *não contenha regra alguma para uma determinada configuração no*

caso, quando, portanto, “se mantém em silêncio”. Mas existe também um “silêncio eloquente” da lei.

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

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

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

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

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

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

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

Já vimos anteriormente que não existe norma jurídica, sequer implícita, estabelecendo o direito do sujeito passivo em compensar integralmente

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

A defesa não aponta qual a norma ou conjunto de normas do ordenamento que albergaria esse suposto valor. Certamente não está ele contido no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, pois, como dito outrora, o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado nas hipóteses de extinção ou cisão parcial.

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

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

Também como fundamento deste voto, cito, na sequência, o Acórdão **CSRF nº 9101-00.401, de 02/10/2009**, decisão que retrata uma mudança de posicionamento no CARF, motivada, entre outras razões, por decisões do próprio Poder Judiciário:

Voto

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

[...]

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

[...]

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

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE.

AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revisto pelo Estado. Ausência de direito adquirido. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

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

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

(...)

4. Já quanto à limitação da compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.1994, destaco, por oportuno, as palavras sucintas e rigorosamente claras com que rejeitou o pedido de liminar, ocasião em que o eminente Juiz Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira assentou quanto importa para o deslinde da questão.

"A lei questionada limitou as deduções de prejuízos da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social referentes a exercício futuro. Vedado estaria fazê-lo em relação a fatos geradores já ocorridos quando de sua publicação, ou para exigência no mesmo exercício." (fl. 44)

5. (...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

[...]

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

Vale também trazer à baila o **Acórdão CSRF nº 9101-001.337, de 26/04/2012**, que faz uma pertinente observação acerca da evolução da legislação sobre a compensação de prejuízos, ao mesmo tempo em que aborda os aspectos materiais e temporais para a incidência do tributo, conforme consta do voto vencedor que orientou aquela decisão:

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

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

Sustenta o ilustre relator que: “o direito à compensação existe sempre, até porque, se negado, estar-se-á a tributar um não acréscimo patrimonial, uma não renda, mas sim o patrimônio do contribuinte que já suportou tal tributação”.

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

Note-se que o art. 43 do CTN trata do aspecto material do imposto de renda, seja de pessoa jurídica ou física, e não há que se dizer que a legislação do IRPF ofende o conceito de renda ali previsto, pelo fato, por exemplo, de **não permitir** que a pessoa física que tenha mais despesas médicas do que rendimento em um ano leve o seu 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 vênua, 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 sociedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período - lucro líquido do exercício.

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

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

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

[...]

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

[...]

Há ainda o **Acórdão CSRF nº 9101-001.760, de 16/10/2013**, que também trata com profundidade de vários aspectos suscitados pela contribuinte em seu recurso:

Voto Vencedor - Mérito

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado

[...]

Sopesando os argumentos da Fazenda e do Contribuinte, a I. Relatora inicialmente traça um histórico da legislação que rege a matéria da compensação de prejuízos. Peço vênia para reproduzir entre aspas trechos do voto da I. Relatora, porque desta forma se torna mais clara a contraposição de argumentos. A I. Relatora parte da constatação de que *“nunca subsistiram limitações temporais e quantitativas concomitantemente”* e conclui que isto se deve à razão de ser a compensação de prejuízos um direito do contribuinte, *“inerente aos princípios que regem a apuração do IRPJ/CSLL e à lógica contábil que determina os efeitos intertemporais dos*

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

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

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

Na verdade, está se assumindo o princípio da continuidade e seus efeitos nos lucros, mais no seu sentido econômico, porque no seu sentido contábil mais exato o princípio da continuidade não trata disto, mas sim na forma com que os ativos são avaliados, a depender da continuidade da empresa. Diz a resolução CFC 750/1993 (com redação dada pela Resolução CFC nº 1.282/10), quando trata dos princípios da contabilidade: "Art. 5º O

Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.” Ou seja, este princípio diz respeito à precificação dos componentes do patrimônio, nada indicando que decorre dele a imposição principiológica do aproveitamento de prejuízos de um período em relação a outro. Mas, *ad argumentandum tantum* e seguindo a lógica econômica da compensação de prejuízos como decorrência da continuação da empresa, que se presume indefinidamente, os prejuízos e lucros se compensariam contínua e indefinidamente.

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

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

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

[...]

Outro argumento expedido pela I. Relatora, muito semelhante ao primeiro, diz respeito à obediência da norma tributária aos princípios e

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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.

[...]

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

[...]

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

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

Os argumentos que fundamentaram a decisão recorrida são corroborados pelas decisões acima referidas.

O principal aspecto da polêmica em pauta, a meu ver, reside no equivocado entendimento de que necessariamente deve haver uma completa comunicação entre os períodos de apuração do tributo.

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

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

Com efeito, o que se tributa é o lucro (líquido ajustado) auferido em um determinado período de apuração, e não o lucro resultante de toda a existência da empresa.

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

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

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

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

Multa de ofício e *Common Law*

Relativamente à validade da multa de ofício, alega a recorrente haver deixado de observar o disposto no artigo 16 da Lei nº 9.065/95 em razão de entendimento consolidado pela jurisprudência administrativa definitiva (a exemplo do acórdão CSRF/01-05.100, sessão de 19/10/2004). Explica que em tal situação deve ser adotado o disposto no artigo 76, II, “a”, da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, que assim estabelece:

Art . 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

(...)

Ocorre que a Lei nº 4.502/64 expressamente regula o antigo imposto sobre o consumo, atualmente substituído, no âmbito federal, pelo imposto sobre produtos

industrializados – IPI. A Lei nº 4.502/64 se utilizou de uma antiga técnica legislativa que consistia em delimitar no art. 1º de qual imposto estava tratando e nos demais artigos utilizar-se apenas do termo “imposto”.

Percorrendo a Lei nº 4.502/64, observa-se o seguinte: o artigo 2º trata do fato gerador do imposto, os artigos 6 a 9 cuida das isenções do imposto, o artigo 32 ocupa-se do ônus da não transferência do imposto para a restituição, e o artigo 76 maneja a questão do *common law* administrativo para o imposto.

Portanto, se eu ampliar o termo imposto do artigo 76 da Lei nº 4.502/64 para a contribuição social sobre o lucro líquido, por **coerência** eu teria que, por exemplo, estender as isenções dos artigos 6 a 9, o ônus do artigo 32, etc. Se eu andar por essa linha, as empresas que fabricam caixões, as empresas que fazem painéis, que produzem chapéus, que fabricam roupas de couro, as empresas que fazem material bélico para União, não pagarão mais CSLL.

Conquanto a Lei nº 4.502/64 traga dispositivos de *aplicação ampla*, como os famosos artigos 71, 72 e 73, que tratam de sonegação, fraude e conluio, isso somente é possível porque a Lei nº 9.430/96 ... lhes faz expressa remissão, como se pode depreender do seu artigo 44, § 1º. (Acórdão nº 1201-001.190, de 24/03/2015, fl. 855, relator Roberto Caparroz de Almeida).

Logo, pela estrutura com que a Lei nº 4502/64 foi construída e porque o termo “imposto”, de que se vale o seu artigo 76, está destinado apenas para o IPI, então entendo que o *stare decisis* administrativo não tem efeito no âmbito do imposto de renda e nem da contribuição social sobre o lucro líquido. Ademais, em relação à CSLL acredito não haver muito espaço para essa investigação, pois contribuição social é um *espécimen* diferente de imposto, ambos integrantes do gênero tributo, mas com características diferenciadoras bem acentuadas.

Conclui-se, portanto, que a multa de ofício exigida nos presentes autos, imposta com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430/96, não pode ser afastada pelo prescrito no art. 76 da Lei nº 4.502/64.

Nestes termos, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Em seu recurso especial, a PGFN pretende restabelecer a exigência da multa de ofício, defendendo a possibilidade de sua aplicação na pessoa jurídica sucessora por incorporação.

De início, cumpre esclarecer que estamos tratando da multa de ofício de 75%, por simples falta de recolhimento do tributo, e não da multa qualificada de 150%, prevista para os casos de sonegação e fraude.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do RESP nº 923.012/MG sob a sistemática dos recursos repetitivos (Art. 543C do CPC), manifestou o seguinte entendimento sobre a matéria em pauta:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de **sucessão empresarial** (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

[...]

VOTO

[...]

No tocante ao segundo ponto suscitado, qual seja, a responsabilidade da sucessora - empresa incorporadora - pela multa aplicada à empresa incorporada, impõe-se o conhecimento do recurso, ante o preenchimento dos requisitos de admissibilidade recursal.

Deveras, a questão não é nova nesta Corte Superior, consoante dessume-se dos seguintes precedentes:

[...]

Com efeito, não é outra a conclusão que desponta de uma interpretação conjunta dos dispositivos legais pertinentes, sitos na Seção II, do Código Tributário Nacional, que versa a Responsabilidade dos Sucessores, *in verbis*:

[...]

Deveras, conquanto os arts. 132 e 133 do CTN refiram-se tão-somente aos tributos devidos pelos sucedidos, se interpretados tais dispositivos conjuntamente com o art. 129, chega-se à conclusão de que a regra naqueles insculpida aplica-se também aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição.

Nesse segmento, tem-se que os "créditos tributários" mencionados no aludido art. 129, na ótica do legislador, compreendem não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias, consoante dessume-se do art. 113, § 1º, do Codex Tributário, *litteris*:

[...]

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro leciona que, *in verbis*:

[...]

Ex positis, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso especial.

Primeiramente registro que a questão ora examinada sempre ganha relevância quando a autuação fiscal é realizada após o ato de incorporação (como aconteceu aqui), não havendo controvérsia sobre a responsabilização pela multa quando ela formalmente já faz parte do passivo da empresa a ser incorporada, ou seja, quando a autuação fiscal ocorre antes da incorporação.

Digo isso porque é importante notar que a interpretação do STJ não faz qualquer distinção motivada por um confronto entre o momento da autuação fiscal e a data do evento societário. Ao contrário, ela leva em conta apenas a data do fato gerador, independentemente de o lançamento ter ocorrido antes ou depois do evento societário.

De acordo com a ementa e o voto acima transcritos: no que toca à sessão do CTN que trata da "Responsabilidade dos Sucessores", a expressão "créditos tributários" compreende não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias; as normas de responsabilização aplicam-se tanto aos créditos tributários definitivamente constituídos, quanto aos em curso de constituição; e a responsabilidade tributária do sucessor abrange também as multas (moratórias ou punitivas), desde que seu fato gerador (infração tributária) tenha ocorrido até a data da sucessão.

Outro aspecto relevante é que o STJ reconhece a responsabilidade tributária do sucessor pelas multas, sem fazer qualquer ressalva quanto à existência de relação societária entre as empresas envolvidas (envolvimento dos mesmos administradores).

Esta Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, ao proferir o Acórdão nº 9101-001.967, na sessão de 19/08/2014, examinou essa mesma decisão do STJ, ocasião em que fiquei vencido pela interpretação que dela fiz, nos termos acima mencionados.

O voto que orientou o referido Acórdão nº 9101-001.967, com uma interpretação contrária àquela por mim manifestada, apresentou o seguinte entendimento em relação à decisão do STJ:

Assim, tem-se que a posição do STJ não contraria o conteúdo do acórdão recorrido, pois caso o lançamento de crédito decorrente de fato gerador praticado pelo sucedido, seja efetuado após a extinção por incorporação, este não integrará o passivo adquirido pelo sucessor, razão pela qual sua responsabilidade fica afastada.

Ocorre que após o processamento de embargos de declaração interpostos contra a referida decisão do STJ no RESP nº 923.012/MG, aquele tribunal afastou qualquer polêmica ou dúvida que poderia existir sobre o significado de seu posicionamento, conforme esclarece a própria ementa do julgamento dos embargos:

EMENTA

EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. EXCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO DESDE QUE INCONDICIONAL. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª. SEÇÃO, NO RESP. 1.111.156/SP, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 22.10.2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ASSERTIVA DO ACÓRDÃO RECORRIDO DE QUE NÃO FICOU COMPROVADA ESSA INCONDICIONALIDADE, NA HIPÓTESE DOS AUTOS. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO JULGADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. É da tradição mais respeitável dos estudos de processo que o recurso de embargos de declaração, desafiado contra decisão judicial monocrática ou colegiada, se subordina, invencivelmente, à presença de pelo menos um destes requisitos: (a) obscuridade, (b) contradição ou (c) omissão, querendo isso dizer que, se a decisão embargada não contiver uma dessas falhas, o recurso não deve ser conhecido e, se conhecido, deve ser desprovido. Não se pode negligenciar ou desconsiderar a necessidade da observância rigorosa desses chamados pressupostos processuais, muito menos usar o recurso como forma de reversão pura e simples da conclusão do julgado.

2. As omissões e contradições apontadas, em verdade, não ocorreram; o que se constata é que o contribuinte pretende reverter o resultado do julgamento, tentando fazer prevalecer seu ponto de vista sobre os temas discutidos.

3. Quanto ao pedido de exclusão da base de cálculo do ICMS das mercadorias dadas em bonificação, [...]

4. Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

5. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da

sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343/2006, Art. 1º, inciso I, da Lei nº 12.365/2012, e Art. 1º, inciso I, da Lei nº 11.343/2006, em 15/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/03/2016

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET

O, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO

Impresso em 11/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

6. Embargos Declaratórios rejeitados.

Vale também transcrever os fundamentos do voto que orientaram a rejeição dos embargos pelo STJ, em relação à questão da responsabilidade do sucessor pelas multas:

VOTO

[...]

4. Quanto à responsabilidade do sucessor pelas multas (moratórias ou punitivas), observe-se que o ordenamento jurídico tributário admite o chamamento de terceiros para arcar com o pagamento do crédito tributário, na forma dos arts. 128 e seguintes do CTN, sendo expresso o art. 132 do CTN ao dispor:

[...]

5. Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/02) é a absorção de uma ou várias sociedades por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora.

6. Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

7. Por fim, o art. 129 do CTN estabelece que a transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

8. O que importa, portanto, é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

9. Todos esses aspectos foram bem examinados no acórdão embargado, *in verbis*:

[...]

11. Ante o exposto, rejeitam-se os Embargos Declaratórios.

O STJ, portanto, reconhece a responsabilidade tributária do sucessor pelas multas sem fazer qualquer ressalva quanto à existência de relação societária entre as empresas envolvidas (envolvimento dos mesmos administradores). Além disso, deixa bastante claro que essa responsabilidade independe do momento da autuação fiscal (se antes ou depois do evento societário).

De acordo com o STJ, a leitura correta do Código Tributário Nacional - CTN é a seguinte:

- no que toca à sessão do CTN que trata da "Responsabilidade dos Sucessores", a expressão "créditos tributários" compreende não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias; e

- a transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos "créditos tributários" já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

O que é importante perceber quanto ao tema da responsabilidade tributária dos sucessores, é que a referida decisão do STJ não faz distinção de tratamento entre o tributo e a multa que o acompanha.

Tratando-se de decisão definitiva de mérito, proferida pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), com trânsito em julgado em 04/06/2013, e considerando o disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, tal posicionamento deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Nesse contexto, não há como afastar a multa de ofício sob exame.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer a exigência da multa de ofício para a empresa autuada, na condição de sucessora por incorporação.

Em resumo, NEGOU provimento ao recurso especial da contribuinte, e DOU provimento ao recurso especial da PGFN, nos termos acima mencionados.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

Na sessão de fevereiro de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante “CSRF”) analisou os recursos especiais interpostos por COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS/AMBEV, sucessora por incorporação de COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS (doravante “contribuinte” ou “empresa incorporada”), e pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “PFN”) no processo n. 19515.006115/2008-00, tendo como objeto o acórdão n. 1301-000.958 (doravante “acórdão a quo”), proferido pela r. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “Turma a quo”), assim ementado:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LEI Nº 8.981/95 – TRAVA 30%. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL.

A partir do ano-calendário 1995, para determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido a, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízos, como em razão da compensação da base de cálculo negativa da contribuição social.

RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. MULTA.

Tributo e multa não se confundem, tendo em vista que esta tem o caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa objeto de incorporação. Inteligência dos arts. 3o. e 132 do CTN. A responsabilidade não se presume, deve ser expressa.

No julgamento dos recursos especiais interpostos pela, a CSRF, por *voto de qualidade*, decidiu manter a glosa da compensação de bases negativas de CSL levada a termo no AIIM, bem como a cobrança de multa e juros de mora.

Nesta **declaração de voto**, *permissa vênia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar pelo cancelamento da autuação, os quais serão divididos em duas partes:

1. O mérito principal do recurso especial: a “trava dos 30%”.
2. A punição do contribuinte pela prática de conduta razoável, considerada legítima pelo CARF à época dos fatos.

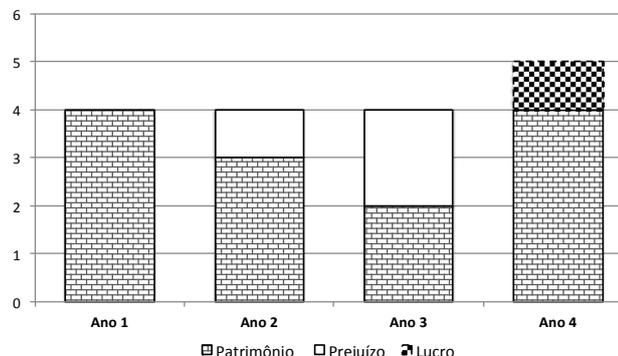
1. O mérito principal do recurso especial: a “trava dos 30%”.

O núcleo do recurso especial ora em exame consiste em saber se, na hipótese de uma pessoa jurídica, submetida ao lucro real, apresentar lucros no exercício em que vier a ser extinta por incorporação (art. 227, § 3º, da Lei n. 6.404/64), poderá compensar integralmente, em sua última declaração de rendimentos, o seu saldo de bases negativas de CSL acumulado de exercícios anteriores, sem a “trava de 30%” que seria aplicável caso a sua existência fosse continuada (art. 16 da Lei nº 9.065/95).

Para a melhor compreensão do tema, suponha-se, por hipótese, que uma empresa inicie as suas atividades no “ano 1”, com o capital social integralizado pelos sócios de \$4.000,

obtendo prejuízo no “ano 2” de \$ 1.000, prejuízo no “ano 3” de \$1.000 e lucro no “ano 4” de \$3.000. O gráfico a seguir ilustra essa sequência de resultados:

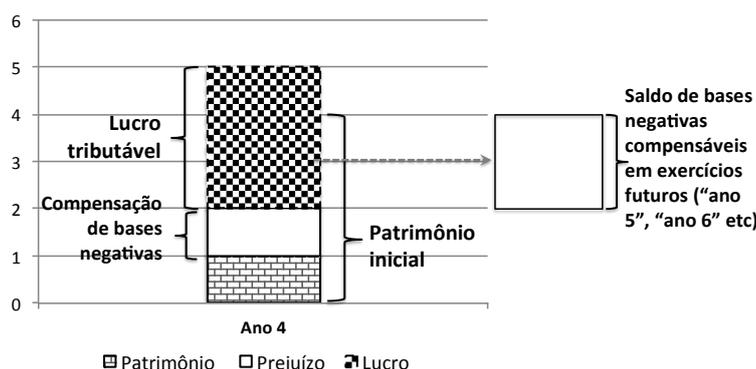
Figura 01. Formação de prejuízos fiscais seguida de período lucrativo.



Nos anos “1”, “2” e “3”, naturalmente não haveria CSL a ser recolhida. Esse tributo, por sua vez, poderia incidir no “ano 4”, para a tributação dos resultados positivos obtidos. No entanto, para a apuração do referido resultado positivo, o contribuinte poderia considerar os resultados negativos obtidos nos exercícios anteriores, tendo em vista a necessária comunicação entre estes.

Conforme a sistemática estabelecida pelo art. 16 da Lei nº 9.065/95, no “ano 4” e também em todos os próximos exercícios em que obtivesse resultados positivos, para a apuração da CSL, o contribuinte poderia compensar até 30% de seus lucros com as bases negativas apuradas naqueles anos “1”, “2” e “3”. É o que ilustra o gráfico a seguir:

Figura 02. “Trava de 30%”. Aplicação às empresas em contínua atividade.



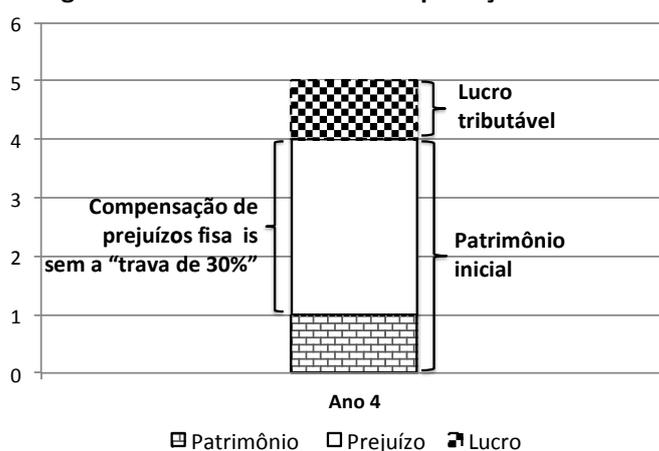
Não há dúvida que legislador garantiu ao contribuinte o direito de compensar a totalidade de suas bases negativas de CSL, mas diluiu o seu exercício durante o tempo de atividade da empresa. **A questão que se coloca no presente recurso especial consiste em saber como deve proceder o contribuinte quando não houver a aludida continuidade em suas atividades, especialmente em face de extinção por incorporação.**

Assim, no caso concreto ora em análise, a empresa incorporada possuía saldo de bases negativas de CSL acumulado de exercícios anteriores. No ano em que foi extinta em razão de incorporação (2005), havia obtido lucros e, em sua última declaração de rendimentos, os compensou com o aludido saldo. Diante da impossibilidade prosseguir compensando as bases negativas de CSL em exercícios futuros (pois, com a extinção, estes não existiriam), a contribuinte compreendeu inaplicável a “trava dos 30%”.

A interpretação sustentada pelo contribuinte conduziria à tributação da renda, dos lucros obtidos durante o exercício de suas atividades, de tal forma que apenas o efetivo *acréscimo patrimonial* seria tributado pela CSL, deixando a salvo desses tributos aquilo que corresponderia efetivamente ao seu *patrimônio* (o que, de fato, não é hipótese de incidência da CSL).

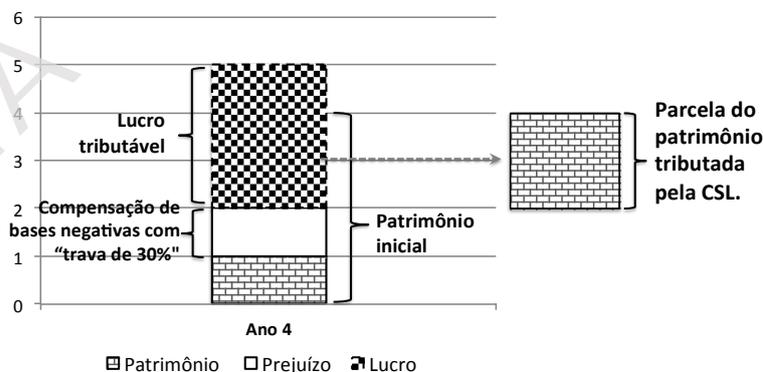
Com vistas ao exemplo exposto nas figuras “1”, “2” e “3”, acima, a interpretação sustentada pelo contribuinte pode ser representada da seguinte forma:

Figura 03. “Trava de 30%”. Interpretação do contribuinte.



Por um lado, é muito diferente a interpretação adotada pelo i. agente fiscal na lavratura do AIIM, bem como pela PFN em sua manifestação perante esta CSRF. Por esta, na hipótese de incorporação, fusão ou cisão, o contribuinte perderia até 70% do saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), de tal forma que referidos tributos incidiriam sobre o patrimônio da empresa. É o que ilustra o gráfico a seguir:

Figura 04. “Trava de 30%”. Interpretação da PFN.



É importante sublinhar que o presente caso não trata de “incorporação às avessas” ou de compensação de prejuízos da empresa incorporada contra os lucros da empresa incorporadora, as quais são tuteladas pelos arts. 513 e 514 do RIR/99. No presente caso, o saldo de bases negativas de CSL, apurado pela empresa incorporada foi compensado com os lucros obtidos por ela, em sua última declaração de rendimentos entregues em função de sua extinção por incorporação.

1.1. A tributação dos “acréscimos patrimoniais” do contribuinte.

Na Constituição brasileira, há expressa e detalhada repartição de competências tributárias entre os entes federados, a qual estabelece quais *signos presuntivos de capacidade contributiva* podem ser onerados privativamente por cada um dos entes federados. A “renda” e o “lucro”, no caso, podem ser tributados exclusivamente pela União.

Saber o sentido de “renda” e “lucro” é, então, essencial para a boa aplicação das normas constitucionais de distribuição de competência tributária e das normas de incidência tributária em sentido estrito. Isso explica as constantes discussões ao seu respeito, especialmente em torno de teorias como da “renda como acréscimo patrimonial” e da “renda-produto (ou teoria fonte”).

A teoria da renda como acréscimo patrimonial pode ser compreendida a partir do caso *Antártica*¹, julgado pelo Supremo Tribunal Federal cinco anos após a promulgação da Constituição de 1988, em que esteve em foco o conceito de “renda” presente no sistema

¹ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. R.E. conhecido e provido. (STF, RE 117887, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/02/1993, DJ 23-04-1993)

tributário de 1964². Acompanhando o voto do Min. Carlos Velloso, houve unanimidade no Plenário do Tribunal quanto ao entendimento de que “o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”.

Note-se que, caso se adote um conceito de “renda” que a identifique como o produto (“*teoria da renda-produto*” ou “*teoria da fonte*”), apenas o *fruto*, o *produto* dos bens de capital ou do trabalho poderiam ser considerados “renda”. Sob tal perspectiva, estaria excluído do conceito de renda quaisquer ganhos e perdas de capital obtidos pela alienação da fonte produtora da renda, já que, metaforicamente, a tributação alcançaria apenas os *frutos da árvore*, mas não a alienação da *árvore em si*.³

1.1.1. O papel da lei complementar para a definição de “renda” tributável.

No atual sistema jurídico brasileiro, o debate sobre qual o conceito de *renda tributável* deve considerar que o art. 146 da Constituição Federal atribui à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais, especialmente sobre a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados no texto constitucional.

Assim, embora não haja delimitação expressa na Constituição quanto ao signo “*renda*” para fins tributários, o art. 43 do CTN veicula norma que permite que o legislador ordinário se valha ao menos de duas significações possíveis: **(i)** o inciso I, ao se referir à “renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, se aproxima da teoria da *renda-produto*; **(ii)** o inciso II, ao se referir a “proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, se aproxima da teoria da *renda acréscimo patrimonial*. Em ambos os casos, o *conceito* estabelecido pelo CTN exige que haja a *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica* sobre a *renda*, a fim de que seja possível a tributação. O legislador complementar exige que haja a “aquisição de disponibilidade”, pouco importando ser ela “*econômica*” ou “*jurídica*”.

O legislador ordinário deve eleger hipóteses de incidência do imposto de renda que estejam compreendidas nos referidos moldes estabelecidos pela Constituição e pelo CTN.

1.1.2. A decisão do legislador ordinário: a lógica da determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL e a não tributação de situações que não geram acréscimo patrimonial.

Independentemente das predileções doutrinárias quanto ao mais adequado conceito de “renda” e embora se possa argumentar que a Lei Complementar tenha outorgado possibilidades mais amplas, **não há dúvida que o legislador ordinário utiliza sistematicamente, como**

² Anterior ao atual Código Tributário Nacional.

³ Vide, sobre o tema: LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital, p. 18-21; BELSUNCE, HORACIO GARCIA. El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario. Depalma : Buenos Aires, 1967, p. 88 e seguintes.

diretriz central para a tributação da renda, a teoria da renda enquanto acréscimo patrimonial. A constatação é pragmática: as regras do imposto de renda brasileiro, de forma geral, conduzem a uma base tributável que tende ao *acrésimo patrimonial* realizado pelo contribuinte em um determinado intervalo de tempo.

Na **sistemática do lucro real, aplicável no caso**, a base de cálculo adotada pelo legislador ordinário corresponde ao lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por lei. O lucro líquido, no caso, será apurado com observância das disposições das leis comerciais. É o que prescreve o art. 247 do Decreto 3.000/99 (doravante “**RIR/99**”), que veicula o Regulamento do Imposto de Renda, com a sistematização de toda a legislação esparsa:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

(...)

Por meio das “*adições*”, são incluídos à base de cálculo do tributo valores deduzidos na apuração contábil e que não são dedutíveis para fins fiscais, a exemplo de uma despesa indedutível de multa de trânsito. Com as “*exclusões*”, são excluídos da base de cálculo do tributo as receitas apuradas pela contabilidade que não sejam passíveis de tributação, a exemplo de dividendos isentos recebidos. Finalmente, pela “*compensação*”, o resultado tributável passível de tributação no período de apuração é diminuído pelos resultados negativos apurados em períodos anteriores.

Especialmente em relação aos prejuízos fiscais, o RIR/99 reflete em seus arts. 519 e 510 das regras vigentes sobre a matéria:

CAPÍTULO XIV COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Disposições Gerais

Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 2º).

§ 2º A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 3º).

Prejuízos Fiscais Acumulados até 31 de dezembro de 1994 e Posteriores

Art. 510. 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 neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º 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 compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º O limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

A sistemática do lucro real, portanto, cristaliza a diretriz adotada pelo legislador ordinário de tributar os *acréscimos patrimoniais*, ainda que ajustes sejam realizados à apuração contábil.

1.2. A evolução legislativa a respeito da compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL)

Na sistemática do lucro real, a compensação de prejuízos fiscais é elemento essencial da diretriz erigida pelo legislador para a tributação da *renda* enquanto acréscimo patrimonial. A investigação da evolução legislativa sobre a matéria nos últimos 80 anos demonstra que **o legislador ordinário jamais negou o direito do contribuinte à compensação da totalidade de seu saldo de prejuízos fiscais (IRPJ) ou de base negativa (CSL)**.

Nos idos de 1947, a Lei n. 154 regulou a compensação de prejuízos fiscais, nos seguintes termos:

Art. 10. O prejuízo verificado num exercício, pelas pessoas jurídicas, poderá se deduzido, para compensação total ou parcial, no caso da inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subseqüentes.

Parágrafo único. Decorridos os três exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes, do prejuízo porventura não compensado.

A norma então estabelecida prescreveu que: **i)** o lucro apurado em um determinado exercício poderia ser integralmente compensado com prejuízos acumulados de exercícios anteriores; **ii)** o contribuinte teria 3 anos para utilizar o prejuízo fiscal verificado em um determinado exercício.

Em 1976, o Decreto-Lei n. 1.493 trouxe ligeira alteração na regulamentação da matéria, estendendo o prazo prescricional de aproveitamento dos prejuízos fiscais:

Art. 12. O prejuízo verificado num exercício a partir do período-base relativo ao exercício de 1977 poderá ser compensado total ou parcialmente, com os lucros contábeis apurados dentro dos 4 (quatro) exercícios subseqüentes.

§ 1º Entende-se como prejuízo, para os fins de Imposto de Renda o verificado na apuração contábil da pessoa jurídica no período-base, diminuído dos custos despesas operacionais e encargos não dedutíveis.

§ 2º Decorridos 4 (quatro) exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes de prejuízos porventura não compensados.

A norma em questão vigorou no sistema jurídico brasileiro até 1995, alterou pouco a sistemática anterior, prescrevendo que: *i*) lucro apurado em um determinado exercício poderiam ser integralmente compensados com prejuízos acumulados de exercícios anteriores; *ii*) o contribuinte teria 4 anos (e não mais 3 anos) para utilizar o prejuízo fiscal verificado em um determinado exercício.

Note-se que, sob a égide da norma vigente até 1995, inexistia discussão quanto à possibilidade de compensação integral dos prejuízos acumulados na última declaração de rendimentos da empresa extinta por incorporação. Afinal, a possibilidade de compensação integral, em um único período, era garantida inclusive às empresas em continuidade.

Em 1987, o Decreto-Lei n. 2.341 regulou operações como as chamadas “incorporações às avessas” e situações específicas de aproveitamento de prejuízos fiscais em reestruturações societárias, com a limitação, em especial, da compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra lucros da incorporadora. Aludidas normas estão refletidas nos arts. 513 e 514 do RIR/99:

Mudança de Controle Societário e de Ramo de Atividade

Art. 513. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, art. 32).

Incorporação, Fusão e Cisão

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

Em 1991, diante do novo cenário econômico e da sistemática então adotada de apuração mensal do IRPJ, a compensação de prejuízos fiscais foi objeto de nova regulação pela Lei n. 8.383/91:

Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

(...)

§ 7º O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subseqüentes.

§ 8º Para efeito de compensação, o prejuízo será corrigido monetariamente com base na variação acumulada da Ufir diária.

A Lei n. 8.383/91, como se vê, **manteve o reconhecimento do direito à compensação integral dos prejuízos fiscais**, mas deixou de prescrever prazo de prescrição ao seu exercício. Mas, logo em 1992, foi enunciada a Lei n. 8.541, que também **manteve o reconhecimento do direito à compensação integral dos prejuízos fiscais**, mas estabeleceu prazo para o seu exercício:

Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos, monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários, subseqüentes ao ano da apuração.

Finalmente, em 1995, foi editada a nova tutela à compensação de prejuízos fiscais, que permanece vigente até a atualidade e é aplicável ao presente caso.

Sucedendo a 8.981/95, a Lei n. 9.065/1995, em seus arts. 15 e 16, veicula norma de diferimento dos prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSL), pela qual o contribuinte poderá aproveitá-los em sua totalidade, mas diluídos no decorrer de seu período de existência:

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

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

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

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

Como se pode observar da evolução dos dispositivos legais que regulam a matéria nos últimos 80 anos, **em nenhum momento o legislador negou o direito do contribuinte à compensação da totalidade de seu prejuízo fiscal**. A ordenamento jurídico:

- Em alguns períodos da história, embora tenha estabelecido prazos ao exercício do direito, garantiu ao contribuinte o aproveitamento integral de prejuízos fiscais acumulados em ato único, inclusive (**norma revogada**);
- Vedou a compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra lucros da incorporadora, sem restringir de qualquer forma a compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra os seus próprios lucros (**norma vigente**);
- Garantiu ao contribuinte o aproveitamento da totalidade dos prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) acumulados de exercícios anteriores, mas diluiu o exercício desse direito no período de existência do contribuinte, sem prazo de prescrição (**norma vigente**).

A Lei n. 9.065/1995, em seus arts. 15 e 16, veiculam norma de diferimento dos prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSL), pela qual o contribuinte poderá aproveitá-los integralmente, mas diluídos no decorrer de seu período de existência:

1.3. A “trava dos 30%”: norma de diferimento da compensação dos prejuízos fiscais

A norma dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 regula a compensação de prejuízos acumulados (IRPJ) e bases negativas (CSL), sopesando os *interesses de caixa da União com a diretriz central para a tributação da renda enquanto acréscimo patrimonial*.

Com vistas aos *interesses de caixa* da União, a norma postergou, adiou, diferiu o exercício do direito do contribuinte à compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e base negativa (CSL), de forma a manter um fluxo arrecadatório mais contínuo. Sob essa perspectiva, a sua explicação tem raízes mais no Direito financeiro e na necessidade de *superávit* nos orçamentos públicos anuais do que necessariamente no Direito tributário.

Houvesse o legislador cumulado a “trava de 30%” a algum prazo de prescrição para a compensação dos prejuízos fiscais acumulados (por exemplo, 4 ou 5 anos), poderíamos ter, aí, um problema sistêmico. Ocorre que, nessa hipótese, o legislador poderia entrar em contradição com a *diretriz de renda enquanto acréscimo patrimonial*.

O diferimento em questão, contudo, não *nega* o direito do contribuinte ao aproveitamento da integralidade de seus prejuízos acumulados. Pelo contrário, ao afastar a **limitação temporal ao seu aproveitamento**, garantindo ao contribuinte valer-se do tempo que

for necessário até esgotar todo o seu estoque de prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e bases negativas (CSL), o legislador ordinário justamente reconhece que o aludido saldo poderá ser esgotado em sua totalidade.

O legislador ordinário prescreveu norma pela qual os prejuízos fiscais acumulados serão diluídos nos períodos de apuração em que o contribuinte apresentar lucros, indefinidamente, até que se esgote todo o seu saldo de prejuízos. O pressuposto de incidência da norma é, então, a continuidade da pessoa jurídica, pois somente assim o diferimento e o aproveitamento integral diluído no tempo seria possível.

A exposição de motivos da medida provisória posteriormente convertida na Lei n. 9.065/95 é relevante para essa análise, *in verbis*:

“Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n. 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje ‘vacatio legis’ em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, **sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano**, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo”.
(negrito acrescido)

Também é de grande relevância a análise desenvolvida pelo TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁴ em face da eludida exposição de motivos, *in verbis*:

“O recurso à E.M. é um importante indício da chamada *mens legis*. De um lado, ali se evidencia o objetivo do legislador: limitar, quantitativamente, sem retirar o direito de compensar até integralmente num mesmo ano. **O exercício do direito à compensação do prejuízo, pela E.M., é que sofre uma limitação quantitativa. Não o próprio direito.** Tanto que, como não há limite temporal para esse exercício do direito, e se trata até expressamente de *prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de um ano (1995)*, que poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados em anos anteriores (até 31 de dezembro de 1994), com lucros auferidos em anos subsequentes, a simples postergação, à evidência, abre-se espaço para a consideração de um âmbito de inferência ilocutiva: não poder haver perda ou eliminação do direito à compensação. É a lei que estabelece a garantia da plena utilização do saldo de prejuízos.
Trata-se de significado indireto (*ilocução*), isto é, por meio de uma *elocução* (asserção do direito de compensar, com limite quantitativo) o legislador assevera algo expressamente. Mas mediante essa asserção também realiza uma ação que não chega a asseverar: sem limitação de tempo, a garantia de utilização é plena”.
(negrito acrescido)

No entanto, diante da ausência de continuidade da pessoa jurídica, torna-se jurídica e faticamente impossível a diluição dos prejuízos fiscais em exercícios, sendo lícito ao

⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Da compensação de prejuízos fiscais ou da *trava* de 30%, *in* Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, ano 10, n. 60. Belo Horizonte, 2012, p. 21-2.

contribuinte concentrar a sua compensação pelo término do diferimento. Nesse caso, o único limite aplicável à compensação de prejuízos fiscais acumulados, na hipótese de extinção da sociedade por incorporação, consiste nos lucros auferidos pela empresa no ano de sua extinção. Assim, caso uma pessoa jurídica com prejuízos fiscais acumulados de \$2.000 venha a obter, no ano de sua extinção, lucro de \$ 1.000, restaria um saldo de prejuízos acumulados de \$1.000, que não poderia vir a ser aproveitado por mais ninguém, incluindo-se a incorporadora (Decreto-Lei n. 2.341/87, art. 33).

Ocorre que, em termos gerais, dois fatores interferem na velocidade e na grandeza com que se dará o aproveitamento do prejuízo fiscal acumulado:

- **Prosperidade do contribuinte:** Quanto maiores forem os lucros líquidos obtidos pelo contribuinte, proporcionalmente maior será a fatia do prejuízo que poderá ser compensada. Assim, caso uma pessoa jurídica com prejuízos fiscais acumulados de \$100 obtiver desempenho que lhe proporcione lucro líquido de \$1.000 após adições e exclusões previstas na legislação, tenha ela perspectiva de continuidade ou não, poderá compensar em um único ato todo esse seu estoque de prejuízos.
- **Vitalidade do contribuinte (ou continuidade da pessoa jurídica):** A diluição dos prejuízos fiscais acumulados nos períodos de apuração futuros pressupõe que a vitalidade do contribuinte proporcione a continuidade de suas atividades (aliada à sua prosperidade, que lhe garantirá lucros passíveis de compensação).

Conjugando tais fatores, a norma dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 poderá apresentar as seguintes consequências em variados cenários:

- baixa prosperidade vs. continuidade da entidade: com a adoção da “trava dos 30%”, o saldo de prejuízos fiscais acumulados será consumido mais lentamente e até que os lucros gerados sejam suficientes para a sua compensação integral, sem limite temporal;
- elevada prosperidade vs. continuidade da entidade: com a adoção da “trava dos 30%”, o saldo de prejuízos fiscais acumulados será rapidamente consumido em face dos lucros gerados;
- elevada prosperidade vs. extinção da entidade: o saldo de prejuízos fiscais acumulados poderá ser integralmente consumido em face dos lucros gerados, sem a adoção da “trava dos 30%” na última declaração de rendimento da empresa extinta;
- baixa prosperidade vs. extinção da entidade: o estoque de prejuízos fiscais acumulados poderá ser integralmente consumido em face dos lucros gerados,

sem a adoção da “trava dos 30%” na última declaração de rendimento da empresa extinta, mas como não seriam suficientes para absorver todo o prejuízo de exercícios anteriores, haverá saldo residual não aproveitado.

Para a solução do caso concreto, devemos verificar qual interpretação dos arts. 16 da Lei n. 9.065/95 – a do contribuinte ou a da PFN – melhor se amolda a esse arcabouço normativo.

É forçoso reconhecer que a interpretação sustentada pelo contribuinte realmente se alinha à *diretriz da tributação da renda enquanto acréscimo patrimonial*. A “**Figura 03**”, acima, evidencia que, diante da impossibilidade de *continuidade* das atividades da empresa por conta de sua extinção por incorporação, deve haver o acerto final de contas, com a compensação do saldo de bases negativas (CSL) da incorporada contra os seus próprios lucros.

Tal interpretação coincide com aquela adotada pelo e. STJ em uma série de julgados (vide no tópico “**1.4**”, abaixo). Assim, por exemplo, nos acórdãos do REsp 516849/CE, do AgRg no REsp 944.427/SP e do AgRg no REsp 516.849/CE, a Primeira Turma daquele Tribunal reconheceu como pressuposto de legitimidade da “trava dos 30%” exatamente a manutenção do direito do contribuinte à compensação da totalidade de seus prejuízos, ainda que o seu exercício seja diluído no tempo: o legislador “diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada”. Na mesma linha, a Segunda Turma do e. STJ, em acórdãos como do REsp 993.975/SP e do REsp 1.132.256/SP, concluiu que a norma em questão “diferiu a dedução para exercícios futuros, **de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%**, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN”, bem como que “a legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem” (grifamos).

Nos termos adotados pelo e. STJ, ao diferir o aproveitamento integral dos prejuízos acumulados (IRPJ) e da base negativa (CSL), o legislador estabeleceu um *escalonamento*, de forma que as empresas que apresentem continuidade – como ocorre em geral – devem observar a “trava dos 30%”. **Coerentemente, esse percentual poderá ser superior na hipótese de não haver continuidade da pessoa jurídica, como se dá com a sua extinção por incorporação, fusão ou cisão.**

É digno de nota o voto da i. Min. Eliana Calmon, no REsp 993.975/SP, *in verbis*:

“Pela legislação do imposto de renda, vigente até 30/12/94, era possível às empresas contribuintes compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas apuradas e registradas no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), como previsto nos arts. 6º e 64 do DL nº 1.598/77 e art. 12 da Lei 8.541/92.

Em 31/12/94, pela MP nº 812/94, convertida na Lei nº 8.981/95, limitou-se a autorização da dedução do prejuízo compensável ao percentual de 30%, a partir de 1º de janeiro de 1995, conforme se observa dos arts. 42 e 58 do mencionado diploma legal.

Apesar de limitada a dedução de prejuízos para o exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução.

A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida.

O diferimento da dedução, a meu ver, não descaracterizou o crédito, tendo sido somente manipulado pelo fisco, segundo critérios de política econômica e fiscal arrecadatória.

A limitação, que no meu ponto de vista, constitui em empréstimo compulsório, é aquela que obsta a devolução de um valor tomado do contribuinte injustamente, como ocorreu em relação à correção monetária das demonstrações financeiras, quando a Lei 8.200/91, em reconhecendo a ilegalidade da correção estipulada no balanço de 1989, permitiu a devolução escalonada.

Na hipótese dos autos, diferentemente, não tomou o fisco valor do contribuinte. O contribuinte é que teve frustrada uma expectativa de ganho com o desenvolvimento de sua atividade empresarial e suportou prejuízos, tendo direito de abater as perdas nos anos posteriores, dentro de um limite que não seja devastador para o fisco, que já contava com exações vindas da atividade empresarial.

(...)

Uma outra argumentação, comum nas ações onde é defendida a tese do direito à dedução integral dos prejuízos, é a de que foi vulnerado o art. 110 do CTN, eis que não poderia a Lei nº 8.981/95 subverter o conceito de renda.

Como visto no início deste voto, entretanto, não houve subversão alguma, porque não se olvidou o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que se tornou escalonado.”

Por sua vez, a “**Figura 04**” acima evidencia que, diante da impossibilidade de *continuidade*, com a extinção da pessoa jurídica por incorporação, a **interpretação sustentada pela PFN conduziria à tributação do patrimônio e não da renda.**

Das duas interpretações apresentadas, apenas a sustentada pela PFN tem o condão de transformar a CSL em tributo incidente sobre a *propriedade*. Tudo isso à revelia de decisão do Congresso Nacional, pois o legislador ordinário não pode ser cerceado o direito do contribuinte ao aproveitamento da totalidade das bases negativas de CSL quando, na verdade, apenas diluiu o seu exercício no tempo de existência da pessoa jurídica.

Esse também é o entendimento majoritário da doutrina. Destaca-se trecho do erudito estudo publicado por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁵ sobre o tema, *in verbis*:

“Assim, de um lado, a opção do legislador é garantir/autorizar a compensação de prejuízos à condição de uma limitação quantitativa (asserção expressa), manifestando um direito de compensar prejuízos, sem limitação temporal (asserção implícita). Promover esse bem (direito *de compensar prejuízos até o seu limite total, sendo integral a dedução*) constitui, de outro, o objetivo, cujo fundamento, que Schauer (ver acima) chama de *justificação da regra*, aponta para respeito à isonomia, na medida em

⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Da compensação de prejuízos fiscais ou da *trava* de 30%, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, ano 10, n. 60. Belo Horizonte, 2012, p. 21-2.

que se observa que uma periodicidade estanque, que terminaria por impedir a compensação de prejuízos anteriores com lucros posteriores, conduziria a um tratamento mais oneroso de determinados contribuintes (que praticassem atividades de maior risco, a exigir período maior de investimento até o surgimento de resultados positivos), o que violaria a igualdade.

Aparece aqui aquela tensão (ver Schauer anteriormente citado) entre a regra (*ao limite de 30%, prejuízos fiscais poderão ser compensados*) e sua justificação (princípio da isonomia), que conduz, mediante teleologia, a novas generalizações. Isto é, ao teor da norma “é autorizado compensar prejuízos fiscais, desde que não ultrapasse o limite de 30%”, a generalização que a fundamenta (seu telos, seu objetivo: *compensação de prejuízos até seu esgotamento total por exigência da isonomia*) faz surgir significados indiretos, ali presentes em forma ilocutiva: a restrição quantitativa não deve implicar perda do direito de compensar prejuízos, até porque a ausência de restrição temporal significa possibilidade de transferência para períodos posteriores até o seu esgotamento. Ou seja, parte-se da exigência de uma periodicidade estanque (até 30% no período) para uma nova generalização da regra por força da sua justificação: a periodicidade anual dos tributos não impede, ao contrário, autoriza a compensação de prejuízos acumulados, em períodos subsequentes.

Pois bem, e dessa nova generalização (que atende, com base em isonomia, à diferença entre contribuintes) segue outra: o aproveitamento integral dos prejuízos, num único período, por sociedade incorporada, dada a impossibilidade de seu aproveitamento integral, diferido no tempo. Note-se, na tensão regra/fundamento, passamos de uma generalização (*direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo*) para uma segunda (não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, **até o seu limite total, sendo integral a dedução**) e dessa, para uma terceira (ressalvada a situação dos que de fato ou de direito estão impedidos ou impossibilitados de realizar o diferimento no tempo). Nos termos de Schauer, antes referidos, na segunda generalização temos uma sobreinclusão, na terceira, uma subinclusão, ambas dentro da mesma *ratio legis*.”

(grifos do original)

Na mesma linha, ao examinar a questão, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS⁶ concluiu, *in verbis*:

“a) não há lacuna na lei que limitou a 30% a compensação de prejuízos fiscais, pois apenas dedicada a empresas em funcionamento, como o STJ e a exposição de motivos das MPs e projetos de conversão em lei resultantes esclareceram;

b) a lei objetivou, exclusivamente, distender, no tempo, o aproveitamento de prejuízo, MAS NÃO eliminá-lo, em havendo lucros;

(...)

A lei que permite a compensação do prejuízo determina QUE TODO O PREJUÍZO SERÁ COMPENSADO, DISTENDIDO NO TEMPO (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS DA LEI). A conclusão lógica é que se não há mais tempo para aproveitá-lo, em havendo lucros na extinção, a lei permite seu aproveitamento, de uma só vez, para que não haja tributação sobre um “não acréscimo patrimonial” vedado pelo CTN (arts. 43 e 44) e pelo artigo 150, inciso I, da Lei Suprema, que impõe o princípio da legalidade para a incidência tributária”.

⁶ SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Incorporação de empresa com extinção da incorporada - Possibilidade de aproveitamento do prejuízo além de 30%, acesso em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/4qc6/incorporacao-de-empresa-com-extincao-da-incorporada-possibilidade-de-aproveitamento-do-prejuizo-alem-de-30-ives-gandra-da-silva-martins>

No presente voto, então, não se afastam os enunciados da Lei n. 9.065/95, bem como não se infirma a constitucionalidade⁷ de tais dispositivos no presente voto. Pelo contrário, aplica-se ao caso concreto a norma prescrita pelo legislador ordinário, que encerra o ciclo de diferimento do direito à compensação das bases negativas de CSL com a extinção da pessoa jurídica. Interpretação diversa, tal qual a sustentada pela PFN, macularia a cobrança tributária de flagrante ilegalidade.

1.4. A jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário sobre o tema.

O e. STF ainda não possui decisões a respeito do tema em análise. Não se pode confundir o presente caso com a discussão existente perante aquele Corte, afetada inclusive pelo rito da repercussão geral⁸, quanto à (in)constitucionalidade da “trava de 30%” em todos e quaisquer casos. Como foi dito, neste processo administrativo, inclusive por respeito ao RICARF⁹, assume-se como legítima a “trava dos 30%” nos termos estabelecidos pelo legislador ordinário, o qual não prescreveu a sua aplicação às hipóteses de extinção da pessoa jurídica por incorporação, fusão ou cisão.

Por sua vez, **na linha da jurisprudência do e. STJ**, a legalidade da “trava dos 30%” pressupõe a garantia ao contribuinte de que poderá aproveitar a totalidade dos seus prejuízos fiscais (IRPJ). No âmbito da **1ª Turma do e. STJ**, destacam-se as seguintes decisões:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. APELAÇÃO INTEMPESTIVA. REMESSA OFICIAL. EFEITO DEVOLUTIVO. PRECLUSÃO. INTERESSE DO PODER PÚBLICO. CSSL. IMPOSTO DE RENDA. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI N. 8.981/95. LEGALIDADE.

1. O recurso especial é cabível contra acórdão que, constatando a intempestividade do recurso voluntário da Fazenda, decidiu a controvérsia apenas em sede de remessa ex officio, tendo em vista que o reexame necessário trata-se de instituto criado em benefício do Poder Público. Precedente: (Resp 435.645, Rel. Ministro Franciulli Netto, DJU de 19.05.03).

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." (ERESP 429730/RJ, Primeira Seção, DJ de 11.04.2005).

3. Afasta-se, inclusive a alegação de afronta a direito adquirido. (REsp 885.893/RJ, DJ 01.03.2007).

⁷ Não cabe no bojo deste processo administrativo analisar possíveis inconstitucionalidades da tributação da permuta, o que é reservado ao Poder Judiciário, conforme o RICARF, art. 62: “Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”

⁸ IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - PREJUÍZO - COMPENSAÇÃO - LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controversa sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

(STF, RE 591.340 RG, Relator Min. MARCO AURELIO, julgado em 09/10/2008)

Documento assinado digitalmente por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO em 15/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/03/2016

Autenticado digitalmente em 02/02/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO

O, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4. 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 516849/CE, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 03.04.2006).

5. Agravo regimental desprovido.

(STJ, AgRg no REsp 944.427/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/04/2009)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL.

APELAÇÃO INTEMPESTIVA. REMESSA OFICIAL. EFEITO DEVOLUTIVO.

PRECLUSÃO. INTERESSE DO PODER PÚBLICO. CSSL. IMPOSTO DE RENDA.

PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI N. 8.981/95.

LEGALIDADE.

1. O recurso especial é cabível contra acórdão que, constatando a intempestividade do recurso voluntário da Fazenda, decidiu a controvérsia apenas em sede de remessa ex officio, tendo em vista que o reexame necessário trata-se de instituto criado em benefício do Poder Público. Precedente: (Resp 435.645, Rel. Ministro Franciulli Netto, DJU de 19.05.03).

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." (ERESP 429730/RJ, Primeira Seção, DJ de 11.04.2005).

3. Afasta-se, inclusive a alegação de afronta a direito adquirido.

(REsp 885.893/RJ, DJ 01.03.2007).

4. 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 516849/CE, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 03.04.2006).

5. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 944.427/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 25/05/2009)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. IMPOSTO DE RENDA.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. MP 812/94. LEIS 8.981/95 E 9.065/95. LIMITAÇÃO DE 30%. LEGALIDADE. PRECEDENTES DO STJ.

AGRAVO DESPROVIDO.

1. Esta Corte, em diversas oportunidades, manifestou-se no sentido da legalidade da limitação de trinta por cento (30%) na compensação de prejuízos fiscais, sob o fundamento de que a Lei 8.981/95, que estabeleceu essa 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.**

2. É legal essa limitação, em relação à compensação de prejuízos fiscais verificados até o dia 31.12.1994, a partir do exercício de 1995, não havendo contrariedade ao princípio da anterioridade.

3. Agravo regimental desprovido.

(STJ, AgRg no REsp 516.849/CE, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 03/04/2006, p. 228)

No âmbito da 2ª Turma do e. STJ, destacam-se as seguintes decisões:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – CONTRARIEDADE AO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA – IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÃO DA LEI Nº 8.981/95: LEGALIDADE.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.
2. A limitação estabelecida na Lei 8.981/95 não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.
3. O art. 52 do mencionado diploma legal diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN.
4. A legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem.
5. Controvérsia já pacificada pela Primeira Seção desta Corte.
6. Recurso especial não provido.
(STJ, REsp 993.975/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÃO DA LEI Nº 8.981/95: LEGALIDADE.

1. A limitação estabelecida na Lei 8.981/95 não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.
2. O art. 52 do mencionado diploma legal diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN.
3. A legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem.
4. Controvérsia já pacificada pela Primeira Seção desta Corte.
5. Recurso especial não provido.
(STJ, REsp 1.132.518/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2009)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÃO DA LEI Nº 8.981/95: LEGALIDADE.

1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário 232.084-9, relator o Ministro Relator Ilmar Galvão, decidiu que Medida Provisória nº 812/94, convertida na Lei 8.981/95, *foi publicada no dia 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado financeiro do exercício, encerrado no mesmo dia, sendo irrelevante, para tanto, que o último dia do ano de 1994 tenha recaído num sábado, se não se acha comprovada a não-circulação do Diário Oficial da União naquele dia.*
2. A limitação estabelecida na Lei 8.981/95 não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.
3. O art. 52 do mencionado diploma legal diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN.
4. A legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem.
5. Controvérsia já pacificada pela Primeira Seção desta Corte.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e não provido.
(STJ, REsp 1.132.256/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2009)

No âmbito do CARF, é possível divisar dois momentos distintos em sua jurisprudência. A primeira compreende o período entre 2001 e 2009, enquanto que a segunda teve início em meados de 2009/2010.

No acórdão n. 108-06682, de 20.9.2001, a 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**, julgou ser **válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação:**

“INCORPORAÇÃO — DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA — LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — INAPLICABILIDADE - No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a . norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado.

Ainda em 2001, o acórdão n. 101-93438, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, julgou que a compensação dos prejuízos, mesmo na hipótese de extinção por incorporação, deveria respeitar a “trava dos 30%”:

“IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS- A regra legal que estabeleceu o limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos não contém exceção para as empresas que sejam objeto de incorporação.
INOBSERVÂNCIA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIAPOSTERGAÇÃO — Não há previsão legal para exigência de multa de mora sobre o imposto postergado
MULTA-RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR POR INCORPORAÇÃO — Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias cometidas pela incorporada, se o lançamento foi formalizado após a incorporação.”

A incipiente divergência foi sufragada logo em 2002, quando a CSRF julgou a questão. Assim, no acórdão n. 01-04258, de 2.12.2002, a CSRF, por maioria, julgou **válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação:**

“COMPENSAÇÃO PREJUÍZO E BASE NEGATIVA – No caso de incorporação, uma vez que vedada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada.”

As decisões que se seguiram, tanto das Turmas Ordinárias quanto da CSRF, navegaram em águas tranquilas, firmes na compreensão de que seria válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação. **Por unanimidade**, o acórdão da CSRF n. 01-05100, de 19.10.2004, confirmou tal entendimento:

“IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.”

Destacam-se as seguintes decisões das Turmas Ordinárias que se seguiram, boa parte por **unanimidade de votos**:

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.
(Acórdão n. 108-07456, de 2.7.2003, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE LEGAL. BALANÇO DE CISÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – O artigo 33 do Decreto-lei no 2.341/87 determina que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida, dispondo seu parágrafo único que, no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. Em relação à parcela proporcional ao patrimônio líquido transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. Por essa razão, no balanço da cisão, a parcela de prejuízos proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30%.
(Acórdão n. 101-94515, de 17.3.2004, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — EMPRESAS EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL- A jurisprudência do Conselho que afasta a limitação só alcança a compensação feita na declaração final de extinção.”
(Acórdão n. 101-95856, de 9.11.2006, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos)

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL – LIMITE DE 30% – EMPRESA INCORPORADA. A lei não traz qualquer exceção a regra que limita a compensação dos prejuízos fiscais à 30% do lucro líquido ajustado. Entretanto, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados em anos subseqüentes, como determina a legislação. Neste caso, tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%.
(Acórdão n. 101-95872, de 9.11.2006, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. (Acórdão CSRF/01-05.100, em Sessão de 19 de outubro de 2004, publicado no DOU de 28/02/2002).
(Acórdão n. 107-09.243, de 05.12.2007, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)

CSL — INSTITUIÇÃO FINANCEIRA EM PROCESSO DE EXTINÇÃO (REGIME DE LIQUIDAÇÃO ORDINÁRIA) — TRAVA DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — INAPLICABILIDADE — A denominada trava de 30% na compensação de prejuízos, que pressupõe o princípio de continuidade da empresa, não

pode ser aplicada quando a sociedade se encontra em processo de extinção em razão do regime de liquidação ordinária em que se encontra.

(Acórdão n. 107-07.856, de 11.11.2007, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)

IRPJ. CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS EM PERÍODOS ANTERIORES. CISÃO. INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO. Constitui pressuposto da aplicação da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas a continuidade das atividades do contribuinte e a paulatina apropriação dos prejuízos. Nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, com a conseqüente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador, vez que tal determinaria o fencimento do direito do contribuinte.

(Acórdão n. 107-09.447, de 13.8.2008, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – TRAVA – CISÃO – Em relação à parcela proporcional ao patrimônio líquido transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. Por essa razão, no balanço da cisão, a parcela do prejuízo proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30% do lucro líquido ajustado.

(Acórdão n. 101-96509, de 22.1.2008, a 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**).

Em 02.10.2009, **por voto de qualidade**, a CSRF alterou esse entendimento até então corrente, como se observa no acórdão n. 9101-00401:

IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

Por fim, no julgamento do recurso especial objeto desta declaração de voto, realizado em fevereiro de 2016, novamente a CSRF, **por voto de qualidade**, decidiu manter a glosa da compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) pela não observância da “trava de 30%”, ainda que o contribuinte tenha sido extinto por incorporação. *Permissa venia*, conforme se procurou demonstrar, tal decisão destoa de todo o ordenamento jurídico.

1.5. Conclusão quanto ao mérito principal do recurso especial.

O caso ora em análise envolve a compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra os seus próprios lucros, todos apurados antes do evento de extinção por incorporação, ocorrido em 2005.

Pelo que foi exposto e em linha com meu voto proferido no julgamento do presente recurso especial, entendo que o ciclo de diferimento do direito à compensação de bases negativas de CSL, tal como prescrito pelo art. 16 da Lei n. 9.065/95 (“trava dos 30%”), encerrou-se com a extinção da contribuinte pela incorporação realizada, não sendo legal a glosa levada a termo no AIIM.

2. A punição do contribuinte pela prática de conduta razoável considerada legítima pelo CARF à época dos fatos.

Por meio de memoriais, o contribuinte requer seja afastada a cobrança multa punitiva que lhe foi imposta pela compensação de seu saldo de bases negativas de CSL, sem a observância da “trava dos 30%”, em sua última declaração de rendimentos entregue em razão de sua extinção por incorporação, ocorrida em **2005**. Alega que teria agido de boa-fé, acompanhando o entendimento consolidado deste Tribunal à época dos fatos, o que reclamaria a aplicação, inclusive, da Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”.

A análise da questão demanda saber:

- Se há, no sistema jurídico brasileiro, proteção ao contribuinte que, de boa-fé, age de forma razoável e compatível com o entendimento da administração fiscal, especialmente por seu órgão máximo de julgamento;
- Se existente, qual seria a extensão da proteção ao contribuinte, distinguindo-se a possibilidade de cobrança do débito principal e das penalidades pecuniárias que o acompanham;
- Por fim, caso existente a referida proteção ao contribuinte, se o caso concreto se adequa às situações que reclamam a sua aplicação.

2.1. O sistema jurídico brasileiro protege o contribuinte que, de boa-fé, age de maneira razoável e compatível com o entendimento da administração fiscal, especialmente por seu órgão máximo de julgamento?

Essa análise possivelmente representa um dos temas mais relevantes da teoria do Direito tributário, pois suscita posicionamentos relacionados à justiça e à sua efetiva concretização em um dado sistema jurídico, o que requer, para isso, igualdade, segurança jurídica e boa-fé nas relações entre fisco e contribuinte. KLAUS TIPKE¹⁰ oferece um bom ponto de partida para a compreensão do presente caso, *in verbis*:

“As Constituições dos Estados de Direito não permitem que o Direito Positivo seja dissociado da Ética. Elas partem do pressuposto de que é possível reconhecer o que é

justo e o que é injusto. A Constituição Brasileira declara-se por ‘uma sociedade livre, justa e solidária’. A Constituição Alemã não contém qualquer declaração *expressis verbis* em favor da justiça, mas estatui – assim como a Constituição Brasileira – o direito fundamental à igualdade perante a lei. Tratamento isonômico como corolário da justiça pressupõe, porém, um critério adequado de comparação, um *tertium comparationis* orientado pela justiça. Contudo, é amplamente aceito que o princípio da igualdade seja um produto da justiça. Não existe um critério uniforme para todo o Direito. Muito mais correto é que cada ramo do Direito tenha seu próprio critério. Em outras palavras, deve ser decidido qual princípio ou qual critério é adequado para o particular ramo do Direito, tal como o Direito Tributário. Na Alemanha fala-se, portanto, em *justiça adequada à matéria*.

O que é adequado à matéria depende da finalidade da regulamentação do particular ramo do Direito. O Direito Penal orientado pela culpabilidade mede a pena justa segundo o grau de culpa. Subvenções são medidas segundo a necessidade ou segundo um mérito especial. Por isso se fala em *princípio da necessidade e princípio de mérito*. Para o Direito Tributário é amplamente reconhecido que este deve ser orientado pelo princípio da capacidade contributiva. Isso não vale, porém, para normas extrafiscais.”

A justiça naturalmente também deverá ser observada na lei tributária que define infrações. Mas nessa seara há peculiaridades especiais, pois, como bem observa MARIA ÂNGELA L. PAULINO PADILHA¹¹, “é preciso ter em mente que os interesses punitivos não se confundem com os interesses arrecadatórios do Estado, sob pena de desvirtuar-se o sistema repressivo de seus propósitos”.

E não se espera apenas que o legislador imprima justiça ao sistema jurídico, cabendo esse dever também ao aplicador do Direito. MORIS LEHNER¹² constata que o “princípio fundamental da tributação justa” não deve ser observado apenas na edição das leis, mas também quando de sua aplicação, de forma que a interpretação da lei também deve ser orientada por esse “princípio normativo diretivo”.

O Direito brasileiro não se furtou de tais constatações, o que se comprova pela análise do CTN, especialmente em seus arts. 100 e 112.

O art. 112 do CTN se dirige diretamente aos aplicadores do Direito tributário, inclusive aos Conselheiros do CARF, pois trata da interpretação da legislação ordinária. O Legislador Complementar, imbuído da competência que lhe foi outorgada pelo art. 146 da CF/88, torna mandatório ao intérprete considerar fatores como a “natureza ou às circunstâncias materiais do fato” e a sua “punibilidade”. Em caso de “**dúvida**” que circunde os referidos fatores, a norma deve ser aplicada “da maneira mais favorável ao acusado”. Eis a redação do dispositivo:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à **natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão**

¹¹ PAULINO PADILHA, Maria Ângela Lopes. As Sanções no Direito Tributário. São Paulo : Noeses, 2015, p. XXIX.

¹² LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 2001, p. 143-6.

dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Parece claro que tal norma persegue a justiça fiscal, a segurança jurídica e a boa-fé nas relações entre o fisco e o contribuinte. Entre outras variáveis fáticas alcançadas por essa norma, as condutas praticadas pelo contribuinte que apresentem dúvida razoável quanto à sua legitimidade devem ser escusadas de penalização. Trata-se de *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*, que no Direito penal encontra paralelo no consagrado “*erro de proibição*”.

A pedra de toque para a sua aplicação é a aferição, pelo intérprete, da *razoabilidade* da conduta praticada pelo contribuinte, o que reclama por critérios para a outorga dessa proteção.

A seleção de critérios para a identificação de condutas razoáveis, que imponham dúvida quanto à sua legitimidade capaz de amenizar ao máximo possível a aplicação de penalidades tributárias, não é tarefa das mais simples, como observa a doutrina. Nesse sentido, leciona LUÍS EDUARDO SCHOUEI¹³, *in verbis*:

“À primeira vista, o dispositivo acima [CTN, art. 112] poderia ser visto como de difícil aplicação prática, ou pelo menos de difícil controle, já que seu pressuposto – a dúvida – carrega extremo grau de subjetividade. Aquilo que para um é duvidoso surge no espírito de outrem com clareza.

Entretanto, a peculiaridade do processo brasileiro – tanto o administrativo quanto o judicial – em que preveem órgãos colegiados de julgamento, com sessões públicas, oferece um controle objetivo da dúvida.

Não é incomum, com efeito, que decisões sejam tomadas em estreita maioria, ou até mesmo por voto de qualidade do presidente do órgão julgador. Em tais casos, a dúvida fica manifesta pela expressiva opinião da minoria vencida”.

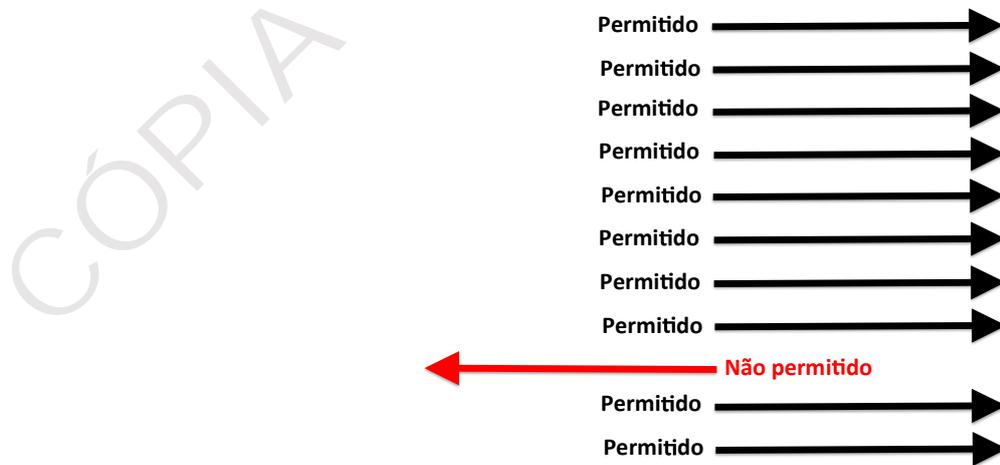
Entre os critérios que podem ser adotados para aludida aferição, o caso concreto nos impõe decidir se é ou não fator relevante ***a constância de um determinado entendimento pela administração fiscal, especialmente por seu órgão máximo de julgamento, acompanhada da adoção, pelo contribuinte, de conduta trilhada nessa mesma direção.***

As decisões do CARF, produzidas para o controle da legalidade dos lançamentos tributários, são públicas e influenciam a tomada de decisões do mais cauteloso dos contribuintes. De fato, o particular que, de boa-fé, se preocupar em ser diligente e cumprir com todos os seus deveres perante o fisco brasileiro, sem dúvida precisará contar com o auxílio de um consultor tributário (“*compliance cost*”), que terá como parte fundamental de seu trabalho verificar diligentemente como a administração fiscal, especialmente por seus órgãos decisórios, aplicam os enunciados legais que influenciam o caso sob a sua análise.

Para bem localizar a questão, suponha-se, por hipótese, que decisões reiteradas do CARF afirmem, de forma irrecorrível para variados contribuintes, que uma determinada

conduta seria plenamente legítima (“**permitido**”), como ilustrado na representação gráfica a seguir:

Figura 05. Norma de escusa de penalidade à conduta razoável.

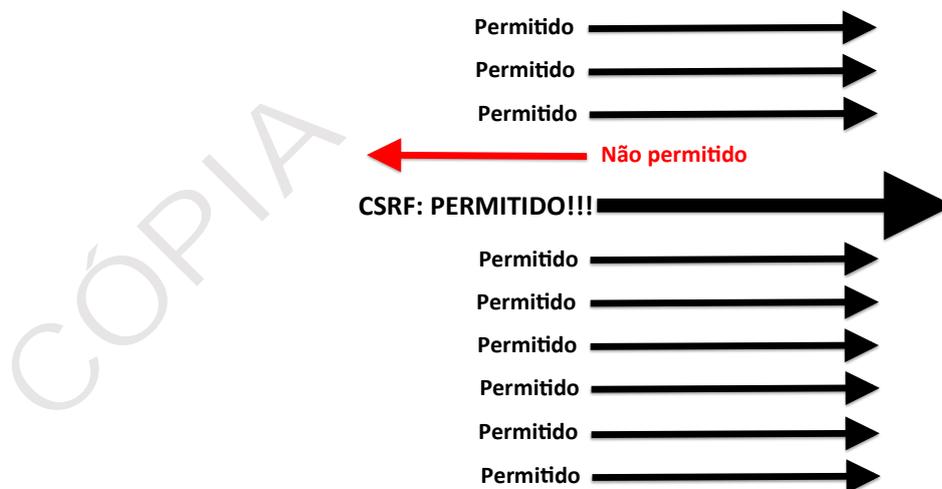


A representação gráfica suscita proposadamente situação de ausência de homogeneidade absoluta das decisões, exatamente para evidenciar que esta não é uma exigência para a aplicação do art. 112 do CTN. Para a incidência da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*, o Legislador Complementar exige que exista “**dúvida**” (CTN, art. 112, *caput*), o que não é afastada simplesmente por uma decisão divergente (“não permitido”) de uma série constante de decisões em um mesmo sentido (“permitido”).

Bem compreendidos, julgados de Turmas Ordinárias do CARF, que destoem de uma série constante de decisões, tem um papel fundamental no processo de estabilização do Direito tributário, em que o Tribunal administrativo, no âmbito de sua competência, esclarece à sociedade qual o seu entendimento quanto à legítima aplicação das normas tributárias: tais decisões divergentes (“não permitido”) ensejam a atuação da CSRF para a uniformização da jurisprudência administrativa. Diante de uma decisão da CSRF, a sociedade pode compreender com mais certeza quais condutas são (ou têm sido) legitimadas pela administração fiscal, como um aceno de segurança jurídica àqueles que seguirem o mesmo caminho.

Nos moldes de nosso sistema jurídico, a decisão da CSRF apresenta **elevada eloquência** para a transmissão de mensagem à sociedade que, de boa-fé, poderá compreender como deverá agir para estar em conformidade com o entendimento da administração fiscal. Gráficamente, em continuidade à ilustração acima, poderíamos ter a seguinte imagem como decorrência de uma decisão da CSRF:

Figura 06. Norma de escusa de penalidade à conduta razoável.



Nesse seguir, independentemente de decisão divergente isolada (“*outlines*”), caso o contribuinte trilhe o mesmo caminho indicado por uma constância de decisões do CARF, confirmada por decisão ou decisões da CSRF, a sua conduta deve ao menos ser considerada razoável pela administração fiscal. Caso esse tribunal administrativo posteriormente altere o seu padrão de entendimento sobre o tema em questão, então será preciso reconhecer que haveria, ao menos, a “**dúvida**” requerida pelo art. 112 do CTN para a incidência da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*.

Essa questão foi analisada pelo CARF, por exemplo, em face da guinada de sua jurisprudência a respeito do *planejamento tributário*. Assim, no acórdão n. 101-95.537, este Tribunal compreendeu que não seria legítimo punir o contribuinte que teria sido induzido, à época dos fatos, pela jurisprudência pretérita:

PENALIDADE QUALIFICADA — INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE — ERRO DE PROIBIÇÃO — ARTIGO 112 DO CTN — SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI — Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, **a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudenciais contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição.** Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, **aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN.** Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. Recurso provido parcialmente.

(Acórdão n. 101-95.537, Processo n. 11065.001589/2004-67, sessão de 24/05/2006)

A aludida norma também encontra reforço no art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Como se observa, o art. 100 do CTN deixa clara a necessidade de *exclusão de penalidade pecuniária* caso o contribuinte obedeça *normas complementares* consubstanciadas, por exemplo, em *decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa* (inciso II) ou, ainda, em *práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas* (inciso III).

É preciso compreender claramente a relação estabelecida entre os arts. 100 e 112 do CTN. Se, por um lado, o art. 112 deixa em aberto quais critérios podem ser utilizados para que o aplicador verifique se há a “dúvida” que lhe obriga a interpretar a penalidade da forma mais favorável ao acusado, por outro, o art. 100 do CTN não exclui das decisões administrativas colegiadas a serventia de se prestarem à aferição da referida “dúvida” e da razoabilidade da conduta adotada pelo contribuinte.

Também é preciso observar que **constância de precedentes** do órgão máximo de julgamento da administração fiscal pode ser compreendido como *práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*, abarcadas pelo art. 100, **III**, do CTN.

Tais normas encontram fundamento de validade na Constituição Federal. Entre outras normas constitucionais que podem ser citadas, merece destaque a que prescreve a observância no “princípio da razoabilidade”, explicitado por REGINA HELENA COSTA¹⁴ do seguinte modo ao lecionar sobre “princípios gerais do direito sancionador”:

“Merece referência, outrossim, o princípio da *razoabilidade*.

No direito brasileiro, a razoabilidade encontra fundamento expresso no art. 5º, LIV, CR, segundo o qual “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

A razoabilidade é medida em relação ao interesse público específico. A razoabilidade deve ser tomada como aquilo que a sociedade pode admitir como uma das soluções possíveis para o caso concreto; é o padrão social a respeito de certas condutas e, portanto, só pode ser aferida em função da realidade, de um contexto determinado.

Pensamos, assim, que razoabilidade e proporcionalidade sejam termos fungíveis, a significar diretriz implícita fundamentada nas ideias de devido processo legal substantivo e de justiça, com vistas à proteção da arbitrariedade”

Desse modo, os aplicadores do Direito tributário, entre eles os Conselheiros do CARF, possuem uma bússola prescrita pelo ordenamento jurídico para que, no caso de conduta razoável do contribuinte que suscite “dúvida” quanto à sua punibilidade, trilhem a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Não se pode deixar de observar que o art. 100, II, do CTN, erigiu “as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa” com *status* de *normas complementares*, desde que a lei lhes atribua “eficácia normativa”. Note-se que o ordenamento atribui juridicidade às normas “gerais e abstratas”, “gerais e concretas”, “individuais e abstratas” ou “individuais e concretas”¹⁵. A todos esses enunciados prescritivos o sistema jurídico atribui “eficácia normativa”. E os acórdãos enunciados pelas Turmas Ordinárias e pela CSRF do antigo Conselho de Contribuintes, que compõem a série constante referida nas ilustrações acima, possuem “eficácia normativa”, de natureza individual e concreta.

A atribuição de *eficácia normativa individual e concreta* às referidas decisões é suficiente para os propósitos da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*: evidenciar que outros contribuintes, mesmo que estranhos ao procedimento administrativo, poderiam ter justificáveis “**dúvidas**” sobre a vedação de uma conduta. Foi o que reconheceu o art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64, suscitado pelo contribuinte em sede de memoriais:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o impôsto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

(...)

Deve ser verificada a relevância ao presente recurso especial desse dispositivo suscitado pelo contribuinte.

Analisadas as normas do CTN sobre a matéria, é possível avançar na análise do ciclo de posituação do Direito tributário para cogitar, por hipótese, três possíveis reações do legislador ordinário: **i)** regular, sem restringir, a fruição da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*; **ii)** restringir ou mesmo proibir que a interpretação mais favorável ao contribuinte em

¹⁵ É o que leciona PAULO DE BARROS CARVALHO, *in verbis*: “Por fontes do direito havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas. O significado da expressão fontes de direito implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui avante, de “veículo introdutor de normas”. Isso já nos autoriza a falar em “normas introduzidas” e “normas introdutoras”. Pois bem, nos limites desta proposta, as fontes do direito serão os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que introduzam no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas. Agora, tais ocorrências serão colhidas enquanto atos de enunciação, já que os enunciados consubstanciam as próprias normas. Trata-se de um conceito sobremaneira relevante porque a validade de uma prescrição jurídica está legitimamente ligada à legitimidade do órgão que a expediu, bem como ao procedimento empregado na sua produção.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 45)

caso de dúvida na penalização de conduta razoável; *iii*) quedar-se silente, tendo em vista que os aplicadores do Direito tributário já se encontram suficientemente tutelados sobre a questão.

O art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64, como se vê, cuida da fruição da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*. O legislador ordinário requereu decisão da CSRF como requisito para a demonstração da razoabilidade da conduta do acusado capaz de evidenciar “dúvida” que lhe garanta a mais favorecida das interpretações e o afastamento de penalidades (“decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal”). Além disso, o legislador ordinário não exigiu qualquer *constância de entendimento* do Tribunal, valendo-se do singular (“decisão irrecurável”) para fazer referência àquilo que serviria de escusa à aplicação de penalidade, enfatizando que o contribuinte não necessita ser parte do procedimento administrativo que deu origem à decisão paradigmático (“seja ou não parte o interessado”).

Assim, parece correto compreender que a Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”, apresenta três espectros normativos. Primeiro, apenas declara a *norma de escusa de penalidade à conduta razoável* já prescrita pelo CTN, ao que se poderia chamar de *meramente pedagógica* ou *didática*¹⁶. Segundo, ao tornar prescindível a pluralidade das decisões de mesmo sentido, satisfazendo-se com uma única decisão irrecurável da CSRF, o legislador ordinário tornou mais objetiva a aferição da “dúvida” que garante ao acusado a mais favorecida das interpretações. Por fim, ao exigir decisão irrecurável da CSRF, o enunciado prescritivo por ser considera restritivo, pois tais condições não foram requeridas pelo legislador complementar.

São controvertidas algumas questões sobre a eficácia da Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”. Seria possível, por exemplo, questionar se haveria proporcionalidade na suposta distinção do legislador, em agraciar exclusivamente as relações jurídico-tributárias atinentes ao IPI com uma *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*. Porque o legislador garantiria apenas em relação às relações em torno do IPI a aplicação de tal norma que, afinal, vivifica a segurança jurídica, a justiça fiscal e a boa-fé?

No entanto, não me parece necessário enfrentar tais questionamentos, pois o presente caso seria igualmente solucionado com ou sem a aplicação direta da Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”.

Ocorre que, na hipótese da Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”, ser aplicável apenas ao IPI e, assim, não poder ser suscitado aos casos envolvendo a CSL, o art. 112 do CTN possui eficácia suficiente para vincular o julgador. Se o legislador ordinário quedou-se silente ao voltar as suas atenções à tributação sobre a renda, o seu silêncio transmite a mensagem eloquente de que a justiça fiscal, a segurança jurídica e a boa-fé administrativa foram adequada e suficientemente

¹⁶ Há no sistema jurídico normas cuja função é meramente pedagógica, declaratória, didática. Tais normas não são, em absoluto, imprescindíveis, já que não lhes cabe mais do que repisar de forma mais clara e eficaz à sociedade algum mandamento já existente no ordenamento jurídico. A importância de normas gerais e abstratas meramente pedagógicas pode estar relacionada com a necessidade de se lembrar aos aplicadores do Direito a sua cogência, de modo que, quanto menor a *eficácia social* das normas do sistema jurídico, mais pertinência pode vir a ter enunciados prescritivos meramente *pedagógicos*, *didáticos*.

prestigiadas pelo CTN, não sendo necessário mais qualquer atividade legislativa para dar eficácia à *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*.

Da mesma forma, não é aplicável ao caso concreto o Parecer Normativo COSIT n. 23, de 6 de setembro de 2013, que trata da força vinculante de um acórdão administrativo em relação a terceiros. Ocorre que, no caso concreto, não se trata simplesmente de aplicar, com força de *norma complementar*, o teor de um acórdão do CARF, emanado em relação a um terceiro, com a consequente exclusão de penalidades (CTN, art. 100, II). Trata-se de reconhecer se há ou não a “**dúvida**” requerida pelo art. 112 do CTN decorrente da **constância de precedentes** do órgão máximo de julgamento da administração fiscal, que se aproxima mais da hipótese do art. 100, III, do CTN.

2.2. Qual a extensão da proteção ao contribuinte, distinguindo-se o débito principal das penalidades pecuniárias que o acompanham?

Na análise da obrigação tributária objeto do presente processo administrativo, é preciso distinguir o *crédito tributário* da *penalidade pecuniária* (CTN, art. 113, §1º). Ocorre que a *norma de escusa de penalidade à conduta razoável* apenas tem eficácia sobre a *penalidade pecuniária*, sem afetar a cobrança do tributo (CTN, art. 3º).

O art. 146 do CTN tutela os casos em que a administração fiscal altera o seu entendimento quanto à correta aplicação de uma norma de incidência tributária. Para os contribuintes que tiveram as suas condutas já fiscalizadas para averiguação de subsunção a uma norma tributária no período em que a administração mantinha, por exemplo, entendimento de não incidência, o referido dispositivo do CTN prescreve a inalterabilidade da situação jurídica estabelecida. Em relação aos exercícios ainda não fiscalizados, no entanto, a novel interpretação poderia ser legitimamente adotada, não havendo direito adquirido desse contribuinte à interpretação pretérita.

Por sua vez, a ressalva “em relação a um mesmo sujeito passivo”, contida no art. 146 do CTN, não estende a *terceiros* a garantia de que serão observados, pela administração fiscal, idênticos critérios jurídicos para o lançamento do tributo. Assim, se duas empresas concorrentes forem fiscalizadas pela primeira vez, para a averiguação de fatos semelhantes, em um mesmo período, pelo mesmo agente fiscal, não há, *a priori*, garantia a nenhuma delas de que lhes seja aplicada homogênea interpretação jurídica. Da mesma forma, ainda que todos os concorrentes de uma empresa obtenham da administração fiscal um mesmo entendimento (não cobrança de um tributo, por exemplo), não poderia esse contribuinte, apenas por esse fundamento, exigir da administração fiscal não ser cobrado desse tributo. Ocorre que “as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, que por qualquer razão venham a ser alteradas, tem relevância para afastar penalidades, mas não afetam a cobrança do tributo em si (CTN, art. 100, III e parágrafo único).

Como se constata, o ordenamento jurídico proíbe que o fisco castigue, com penalidades pecuniárias, o contribuinte que agiu, à época dos fatos, em conformidade com a interpretação então mantida pela administração fiscal. Mas a proteção em exame não proíbe a administração fiscal de alterar o seu entendimento e realizar a cobrança de certo tributo dentro do prazo de 5 anos, contados conforme o art. 150 ou 173 do CTN.

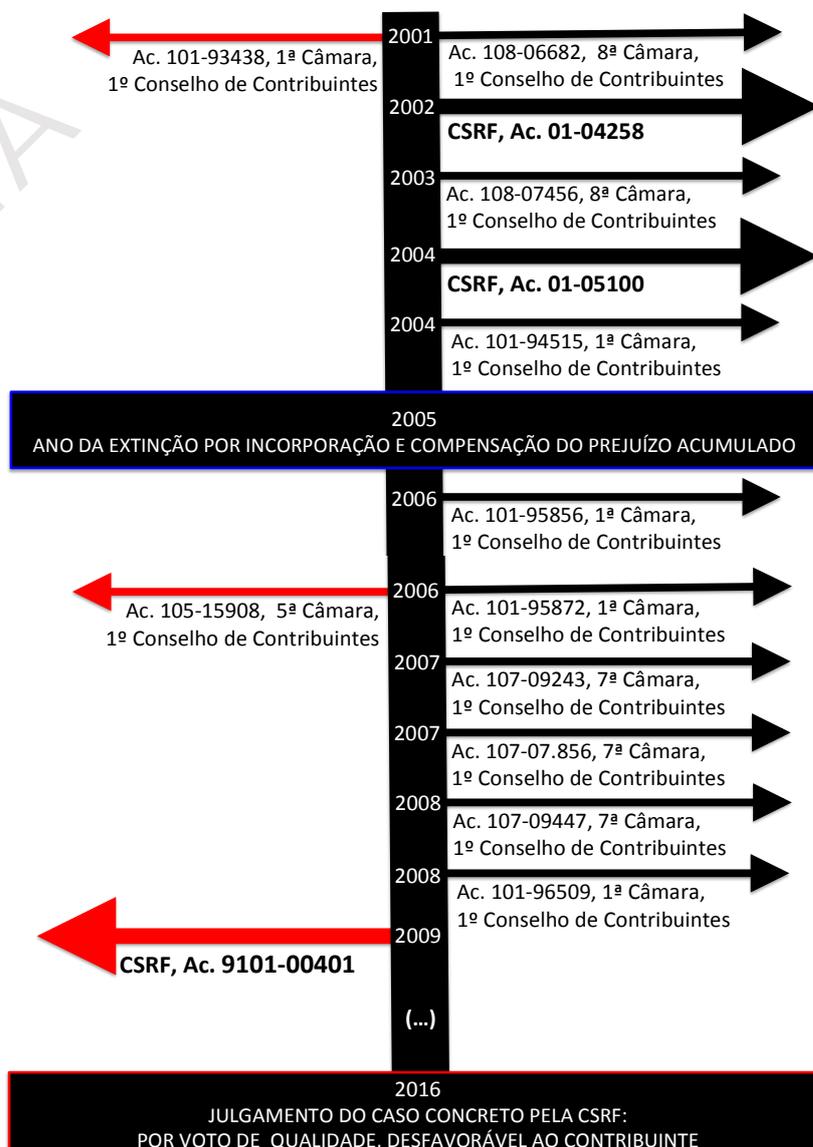
Assim, se aplicável ao presente caso, a *norma de escusa de penalidade à conduta razoável* afastaria apenas a cobrança da multa imposta no AIIM.

2.3. O caso concreto se adequa às situações que reclamam a proteção da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*?

No presente caso, é preciso aferir se, em **2005**, quando a conduta do contribuinte foi concretizada, haveria um padrão nas decisões deste Tribunal administrativo que indicasse como legítimo o caminho então trilhado.

Já se verificou, na análise do mérito do presente recurso especial (vide tópico “1.4”), a evolução da jurisprudência do CARF atinente à “trava dos 30%”. A representação gráfica abaixo ilustra a constância do entendimento mantido pelas Turmas Ordinárias e pela CSRF do antigo Conselho de Contribuintes quando o contribuinte, em face de sua extinção por incorporação, realizou a compensação de suas bases negativas (CSL) sem a “trava dos 30%”.

Figura 06. Constância de decisões do CARF sobre a “trava dos 30%”.



Como se observa, em **2005**, o contribuinte estava imerso em um sistema jurídico no qual as decisões enunciadas pelo CARF, inclusive por sua CSRF, manifestavam com *constância* que, em face de extinção da pessoa jurídica por incorporação, seria legítima a compensação de seus prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) sem a “trava dos 30%”. A CSRF se manifestou sobre a matéria em **2002** e em **2004**, considerando legítima tal conduta, sem destoar da imensa maioria dos acórdãos enunciados, **por unanimidade de votos**, pelas Turmas Ordinárias.

É muito coerente a observação de ROBERTO DUQUE ESTRADA¹⁷ a respeito do cenário instaurado à época da conduta praticada pelo contribuinte (**2005**), *in verbis*:

“Qualquer consultor em matéria tributária, entre dezembro de 2002 e outubro de 2009, quando indagado por clientes se uma pessoa jurídica, no período base de sua extinção, em virtude de cisão, fusão ou incorporação, poderia compensar integralmente o saldo de prejuízos fiscais acumulados, isto é, sem observar o limite de 30% de redução do lucro líquido, teria respondido afirmativamente à questão e classificado como muito remota a probabilidade de perda em eventual discussão administrativa.

O consultor tributário fundamentaria sua resposta na jurisprudência consolidada da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), inaugurada pelo Acórdão CSRF/01-04.258, de 1º de dezembro de 2002, da relatoria do conselheiro Celso Alves Feitosa, assim ementado: (...)”

Apenas a partir de **2009** (ou agosto de **2010**, quando foi formalizado o acórdão n. 9101-00401, da CSRF) é possível identificar uma mensagem diferente transmitida pelo órgão máximo de julgamento da administração fiscal quanto à legitimidade da conduta em questão.

Dessa forma, caso se compreendesse aplicável o art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64, para situações envolvendo a tributação do lucro (e não apenas IPI), então será forçoso concluir que há substrato fático para a sua incidência ao caso concreto: ***o dispositivo exige uma única decisão irrecorrível da CSRF para suscitar o afastamento de penalidade, mas o contribuinte possuía, à época dos fatos, dois acórdãos da CSRF que reconheciam a legitimidade de seu agir.***

Não obstante, ainda que por qualquer razão se considere inaplicável ao presente caso a Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”, ainda assim deve ser reconhecida a incidência da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*.

No presente caso, o padrão da jurisprudência do antigo Conselho de Contribuinte à época da conduta praticada pelo contribuinte, inclusive em face das decisões da CSRF, demonstra que os atos praticados apresentavam elevada razoabilidade e não seriam, *a priori*, considerados como sujeitos à *punibilidade*. Quando muito, haveria “*dúvida*” (CTN, art. 112, *caput*) quanto à sua “*punibilidade*” (CTN, art. 112, III). Tais normas do CTN, que tratam da interpretação da legislação ordinária, se dirigem diretamente aos agentes fiscais e aos julgadores (administrativos ou judiciais), não havendo discricionariedade quanto à sua obediência.

Note-se que a aferição da “*dúvida*”, no presente caso, se torna manifesta pelo próprio julgamento do presente recurso especial, ocorrido em **2016**. Neste, houve empate entre os julgadores, pois 5 deles entenderam como legítima a conduta praticada pelo contribuinte, embora outros 5 tenham entendido pela ausência de permissivo expresso no sistema para a sua realização. Por voto de qualidade do i. Presidente da Turma, considerou-se como não permitido o aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas sem a “*trava dos 30%*”.

Assim, se em **2005**, quando a conduta foi praticada, a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuinte indicava para a legitimidade dos atos praticados pelo contribuinte, em **2016** apenas um voto, em meio a um colegiado composto por 10 julgadores, seria suficiente

para que a conduta em questão fosse considerada perfeitamente legítima. Nesse caso, como adverte a doutrina acima analisada, “a dúvida fica manifesta pela expressiva opinião da minoria vencida”¹⁸.

2.4. Conclusões finais quanto à imposição de multa contra o contribuinte.

Por todos os fundamentos expostos, entendo que deve ser afastada a imposição da multa imposta no AIIM contra o contribuinte. No presente no caso, seria coerente que o contribuinte conduzisse os seus atos em conformidade com o padrão estabelecido pela constância das decisões do CARF, especialmente diante das decisões da CSRF que apontavam para a mesma direção. Se duas interpretações seriam possíveis, mas o órgão máximo de julgamento da administração fiscal confirmou que uma delas seria a correta, é razoável esperar que o contribuinte trilhasse por esse caminho, não sendo legítimo ao Estado lhe penalizar por agir de tal maneira.

Certa vez, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA¹⁹ asseverou que “*O contribuinte não pode se convencer da justiça da tributação a que se vê submetido porque não encontra racionalidade na tributação nacional. Registra-se grande imoralidade fiscal no país*”. Se a constatação desse professor estiver minimamente correta, urge que os operadores do Direito, especialmente os agentes fiscais e os membros dos tribunais administrativos e judiciários, empenhem os seus maiores esforços para que a justiça fiscal, a segurança judícia e a boa-fé nas relações entre fisco e contribuinte façam parte da realidade brasileira.

Se no Brasil o contribuinte pode ter a confiança de, hoje, pautar-se de boa-fé na forma como a administração fiscal interpreta e aplica reiteradamente uma certa norma jurídica, então nossa nação já terá evoluído para um Estado democrático de Direito que garante a segurança jurídica aos seus administrados. Contudo, se um particular corre o risco de amanhã vir a ser punido por ter agido exatamente da forma como a administração fiscal, por seu órgão máximo de julgamento, afirmava ser legítima à época dos fatos, então ainda falhamos vergonhosamente em termos de justiça fiscal, segurança jurídica e boa-fé nas relações mantidas entre fisco e contribuinte.

É como voto.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 2012, p. 708-709.

¹⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Contribuições sociais e desvio de finalidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; (coord.). Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Processo nº 19515.006115/2008-00
Acórdão n.º **9101-002.227**

CSRF-T1
Fl. 734

(assinado digitalmente)

Conselheiro Luís Flávio Neto

CÓPIA