



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

Processo nº 19515.006116/2008-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-000.957 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de junho de 2012
Matéria IRPJ/COMPENSAÇÃO
Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS/AMBEV (sucessora por incorporação de Cia. Brasileira de Bebidas)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LEI Nº 8.981/95. TRAVA DE 30%.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Os membros da Turma acordam, por voto de qualidade, manter o lançamento da CSLL, vencidos os Conselheiros Carlos Jenier, Edwal Casoni e Guilherme Pollastri, e, por maioria, afastar a aplicação da multa de ofício, vencidos, nesse ponto, os Conselheiros Alberto Pinto e Wilson Fernandes.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Carlos Augusto de Andrade Jenier e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

Contra a contribuinte, acima qualificada, foi lavrado em 29/09/08 o Auto de Infração de fls. 95/98, através do qual foi formalizado o crédito tributário referente ao IRPJ no valor de R\$ 143.793.524,01, incluídos multa de ofício (75%) e juros de mora calculados até 29/08/2008.

De acordo com o Termo de Verificação fiscal (fis.89/91), a contribuinte incorreu nas seguintes infrações:

- Ano-Calendário de 2003: efetuou compensações de débitos de IRPJ nos valores de R\$ 13.222.327,17 (PA de janeiro) e R\$ 18.322.473,51 (PA de março) com saldo negativo do mesmo tributo do ano calendário de 2002, os quais não foram informados em PER/DCOMP e DCTF;

- Ano-Calendário de 2005: compensou integralmente os prejuízos fiscais acumulados de anos anteriores no ano-calendário de 2005, sem observância do limite legal de 30% do lucro real. A interessada, a qual incorporou a Cia. Brasileira de Bebidas, compensou indevidamente o montante de R\$ 126.132.077,58.

O enquadramento legal das infrações, bem assim os demonstrativos de apuração do crédito tributário, encontram-se consignados no Auto de Infração nas fls.97/98.

Cientificada do feito em 03/10/2008 (fl. 100), apresentou impugnação, de fls. 102/144, arguindo, em síntese, o seguinte:

- Alega a ocorrência da decadência do direito ao lançamento tributário dos PA de 01 e 03/2003 (§ 4º do art.150 do CTN);

- Os referidos débitos foram extintos por compensação e as estimativas também se submetem ao lançamento por homologação prevista no art.150, § 4º do CTN;

- O prazo quinquenal para a contagem da decadência inicia-se no momento da ocorrência do encontro de contas (compensação escritural);

- Desnecessária a apresentação de DCOMP para compensação de tributos de mesma espécie e da homologação das compensações pela RFB;

- As DCOMP instituídas pela IN SRF nº 210/2002 não eram de apresentação obrigatória nos casos de compensações de mesma espécie;

- Deve-se aplicar ao presente caso a legislação vigente à época da efetiva ocorrência das compensações (IN SRF nº 210/2002) sem as alterações da IN SRF nº 323/2003;

• Como as compensações foram realizadas em 01 e 03/2003 (antes da vigência da IN SRF nº 323/2003 — editada em 24/04/2003), não havia a obrigatoriedade de apresentação de DCOMP ou qualquer pedido específico no período de 01/01/1992 (Lei nº 8.383/91) a 24/04/2003, (IN SRF nº 323/2003);

• Os débitos, dos PA de 01 e 03/2003, foram compensados com saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002, cujo crédito foi reconhecido no PAF nº 11831.003427/2003-54 (doc.4);

Tendo em vista o reconhecimento do direito creditório no PAF nº 11831.003427/2003-54 (doc.4), os débitos exigidos no presente auto de infração estão extintos por compensação;

• Há que se buscar a verdade material dos fatos cabendo à autoridade fiscal a verificação das compensações já procedidas pela requerente;

• Diz ser ilegal a aplicação da multa de ofício de 75% (inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96) concomitante com a multa isolada de 50% sobre as antecipações *não* recolhidas (inciso II do art.44 da Lei nº 9.430/96). Fica caracterizado o confisco e "bis in idem" na presente hipótese;

• A incorporada foi extinta por incorporação (CNPJ nº 60.522.000/0001-83) e, assim, por não poder compensar os prejuízos fiscais com lucros futuros, utilizou-se do crédito em sua totalidade;

• Não se aplica a trava de 30% no presente caso, por tratar-se de hipótese de incorporação societária, situação esta contemplada na jurisprudência administrativa e judicial;

• É ilegal a aplicação de multas em razão de impossibilidade de sucessão da responsabilidade por infrações. A incorporadora é responsável apenas pelos tributos devido;

• Tributo não é multa, e obrigação tributária não é tributo, portanto, incabível a interpretação extensiva do art. 132 do CTN;

• É ilegal a incidência de juros sobre a multa de ofício;

• Multa não é tributo e mesmo a sua não satisfação impede a sua conversão em tributo;

• Os juros de mora apenas se aplicam aos tributos e não às multas;

• Requer o afastamento dos juros de mora sobre a multa, sob pena de ilegalidade.

A autoridade julgadora de primeira instância (DRJ/SPO I) decidiu a matéria por meio do Acórdão 16-20.122, de 15/01/2009, (fls.298), julgando o lançamento procedente, tendo sido prolatada a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2005

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITAÇÃO.

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

Autenticado digitalmente em 19/06/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 19/

06/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 26/06/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA

JUNIOR

Impresso em 24/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os prejuízos fiscais de exercícios anteriores somente podem ser compensados até o limite de trinta por cento do lucro real.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Em se tratando de caso de não pagamento, o prazo decadencial somente inicia-se *no primeiro dia do exercício seguinte* àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado e, se o lançamento foi notificado antes do prazo terminal, não há que se aventar a hipótese de decadência do direito de a Fazenda Pública apurar e lançar os seus créditos.

ARGÜICÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade de atos insertos no ordenamento jurídico.

MULTA DE OFICIO. JUROS DE MORA – TAXA SELIC CABIMENTO.

São cabíveis, na forma dos autos, por expressa disposição legal, as exigências de multa de ofício e de juros de mora.

É o relatório.

Passo ao voto.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

No recurso a autuada repete com algumas variações as argumentações iniciais, aduzindo mais:

Preliminarmente, “Da Necessidade de Julgamento Conjunto dos Processos Correlatos”, aduz:

Inicialmente, é importante ressaltar a necessidade de julgamento do presente recurso voluntário em conjunto com os recursos voluntários objeto dos demais processos administrativos correlatos e pendentes de apreciação por esse E Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quais sejam, os Processos Administrativos nºs 11831.003427/2003-54 e, 19515.000391/2008-56, tendo em vista a identidade de partes e objeto.

Isso porque, no Processo Administrativo nº 11831.003427/2003-54, que trata de Pedido de Restituição formulado pela Recorrente, já houve a análise das compensações dos débitos de estimativas de janeiro e março de 2003 com o saldo negativo de 2002, o que, inclusive, já foi objeto de homologação pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme será demonstrado mais detidamente adiante.

Por sua vez, o Processo Administrativo nº 19515.000391/2008-56 trata da autuação fiscal para a exigência da multa isolada em decorrência dessas mesmas compensações de débitos de estimativas de janeiro e março de 2003 com o saldo negativo de 2002, como já mencionado acima.

Diante disso, os mencionados processos merecem ser apreciados pelo mesmo órgão julgador desse E. Conselho, a fim de que se dê o melhor tratamento aos casos.

Registre-se, que os processos acima citados (11831.003427/2003-54 e 19515.000391/2008-56) foram pautados para julgamento conjunto em mesma Sessão desta Turma Ordinária.

(I) - O primeiro ponto combatido no apelo recursal diz respeito as estimativas apuradas nos meses de janeiro e março do ano de 2003, a saber:

(i) Da Improcedência da Glosa em Relação aos Créditos Tributários de IRPJ de Janeiro e Março de 2003; (ii) Da Preliminar de Mérito da Decadência do Direito de Lançar; (iii) Da Multa Isolada sobre as Estimativas consideradas não recolhidas e/ou compensadas e, (iv) Da Desnecessidade de Apresentação de DCOMP para Compensação de Tributos de Mesma Espécie e da Homologação das Compensações pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Aqui, convém lembrar que tais matérias foram tratadas nos citados processos administrativos nºs. 11831.003427/2003-54 e 19515.000391/2008-56, tendo este relator assim decidido:

Com relação ao item “Glosa em Relação aos Créditos Tributários de IRPJ de Janeiro e Março de 2003” e conseqüente lançamento da Multa Isolada, além da Desnecessidade de DCOMP para Compensação de Tributos de Mesma Espécie e da Homologação das Compensações pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, do conjunto dessas matérias decidi favoravelmente à recorrente, conforme a seguir transcrevo excertos do meu voto:

Do processo 11831.003427/2003-54 transcrevo excertos do meu voto:

Ressalte-se, de início, que não há controvérsia com relação as compensações das estimativas dos meses de janeiro e março do ano calendário de 2003 com Saldo Negativo do IRPJ do AC/2002, mesmo porque no julgamento de primeira instância restou convalidadas tais compensações, conforme trecho que se extrai do relatório do voto combatido que transcrevo:

14 Assim, o saldo negativo relativo ao ano-calendário de 2002, passível de restituição ou compensação foi apurado como sendo R\$ 140.669.370.

15 Desse total já haviam sido compensadas as estimativas de fevereiro de 2003 (R\$ 1.453.939,52) e abril de 2003 (R\$ 17.191.286,84) com as devidas atualizações monetárias, restando um saldo remanescente de R\$ 122.024.144,01 em valor original.

16 Foi constatada também a existência de PER/DCOMP, vinculadas ao processo principal, conforme fls. 845 a 884.

17 Desse modo, foi deferido parcialmente o Pedido de Restituição de fls 01 e homologadas as compensações dos processos apensos e PER/DCOMP. até o limite do crédito reconhecido.

Da mesma forma, este relator analisando a matéria no processo administrativo 19515.000391/2008-56 (multa isolada por falta de recolhimento das estimativas dos meses de janeiro e março de 2003), assim se pronunciou:

De fato, recorrendo-se à análise do Parecer Conclusivo que trata do deferimento parcial das compensações vinculadas ao pedido de restituição no valor de R\$ 150.686.467,54, correspondente à parte do saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 2002, no valor total de R\$ 157.590.793,49, vê-se que foi utilizado na quitação dos débitos provenientes das estimativas devidas de IRPJ dos meses de janeiro e março de 2003. Além do que as divergências dos valores encontram-se devidamente justificadas pelos lançamentos contábil e fiscal apresentados.

Por pertinente, transcrevo trecho elucidativo deste Parecer:

5.5.2. No demonstrativo de cálculo de fl. 02 do processo principal o contribuinte informa que o valor do pedido de restituição de R\$ 150.686.467,54 é o resultado do saldo credor apurado na DIPJ após descontadas duas compensações nos valores de R\$ 1.453.939,52 (fevereiro/2003) e R\$ 17.191.286,84 (abril/2003), tudo atualizado monetariamente. Tomando por base o saldo credor alterado (R\$ 140.669.370,36), e descontando essas compensações calculadas conforme quadro nº 6 seguinte, o crédito remanescente a restituir/compensar é R\$ 122.024.144,01.

Vê-se que o quadro nº 6 citado demonstra a nova composição do saldo negativo do IRPJ do ano calendário de 2002, levando-se em consideração as compensações acima (de fev/2003 e abril/2003) referentes as estimativas apuradas nos meses de janeiro e março do ano de 2003. Logo, foram convalidadas as referidas compensações.

Constata-se das conclusões do referido parecer que a glosa que redundou no deferimento parcial ao Pedido de Restituição, deu-se (I) da compensação de R\$ 9.272.070,07 que não foi considerada uma vez que o saldo negativo do ano-calendário de 2000 é objeto de outro processo administrativo nº 13811.001573/2001-47, ainda em fase de julgamento neste Conselho e, (II) em decorrência do não oferecimento à tributação dos rendimentos das operações financeiras dos Swap (tratados no processo administrativo 19515.006116/2008-46).

Posto isto, considerando que nos autos do presente processo:

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

Autenticado digitalmente em 19/06/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 19/

06/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 26/06/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA

JUNIOR

Impresso em 24/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) não se está exigindo imposto e contribuição devidos, mas sim Multas Isoladas por falta de antecipação de valores referente estimativas com compensação convalidadas pela DRF;

b) que os documentos trazidos aos autos na impugnação e no recurso tem verossimilhança e espelham valores contabilizados pelo contribuinte e, principalmente

c) que a exigência da apresentação da Declaração de Compensação só ficou explicitada a partir de abril de 2003, com a IN SRF nº 323/2003.

Concluindo, (I) que as Multas Isoladas de IRPJ devem ser canceladas e, (II) invalidar as glosas referentes as compensações das estimativas do IRPJ dos meses de janeiro e março de 2003, visto que a DRF de origem convalidou as compensações com o saldo negativo do AC/2002.

Relativamente ao item “Da Preliminar de Mérito da Decadência do Direito de Lançar”, no qual a interessada suscita a preliminar de conhecimento do mérito, consistente no decurso do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário relativo aos PA de Janeiro e Março/2003, já alcançados pela decadência, na forma do art. 150, 4º, do CTN, a matéria fica prejudicada sua análise, tendo em visto que decidi a favor da exoneração da exação.

II - O segundo ponto de defesa está relacionada à “Ilegalidade da Multa de Ofício Aplicada conjuntamente com a Multa isolada — Ocorrência de *bis in idem*”.

Em sua defesa alega a recorrente que a multa de ofício, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, foi imposta sobre os valores das antecipações (estimativas) de IRPJ de janeiro e março do ano-calendário de 2003, relativos às compensações desconsideradas pela Fiscalização, sendo calculada em 75% sobre o valor das referidas antecipações consideradas não recolhidas. Por sua vez, a multa isolada, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, foi igualmente imposta pelo suposto não recolhimento das antecipações do IRPJ de janeiro e março do ano calendário de 2003, sendo calculada em 50% sobre o valor das referidas antecipações.

Da mesma forma, como relatado no item anterior, no caso, tanto a Multa de Ofício como a Multa Isolada incidentes sobre as estimativas dos meses de janeiro e março do ano de 2003, foram exoneradas por este relator, ficando prejudicado sua análise neste ponto.

III - O cerne da questão no presente processo passa a ser o inconformismo da recorrente com relação ao que denominou na sua peça de defesa de “Da Improcedência da Glosa em Relação aos Créditos Tributários de IRPJ do Ano-calendário de 2005” e “Da Incorporação da Cia. Brasileira de Bebidas pela Recorrente — Inaplicabilidade da Limitação à Compensação de Bases Negativas e de Prejuízos Fiscais”

Aqui a recorrente alega:

“Pois bem, conforme mencionado, no que tange ao ano-calendário de 2005, a Fiscalização alega que a Cia. Brasileira de Bebidas, CNPJ 60.522.000/0001-83, incorporada pela Recorrente, procedeu compensação de parte de seu lucro real com prejuízos fiscais de anos anteriores sem respeitar o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, nos termos do citado art. 15 da Lei nº 9.065/95.

Diante desta suposta irregularidade, a Fiscalização houve por bem proceder à glosa dos valores de IRPJ do ano calendário de 2005 compensados acima do mencionado limite de 30% do lucro real do período, acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

Por sua vez, ao analisar a Impugnação da ora Recorrente, a Turma Julgadora da DRJ houve por bem manter o lançamento fiscal em questão, sob o argumento de que a limitação de 30% à compensação de prejuízos fiscais com o resultado do período não admite exceções. No entanto, em que pesem os argumentos da DRJ, não há como prosperar a cobrança dos créditos tributários de IRPJ do ano calendário de 2005 constituídos por meio do auto de infração ora combatido, já que inaplicável a limitação à compensação de prejuízos fiscais no caso em tela, que trata de sociedade extinta por incorporação. Veja-se.

Atualmente, no que tange à incorporação de sociedades, vigora o artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 29.06.87, consolidado no artigo 514, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26.03.99 ("RIR/99"), que veda, expressamente, a compensação, pela pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão, de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas de . CSLL apurados pela sucedida.

Assim, a legislação é cristalina ao impedir que a sucessora, por quaisquer dos eventos societários referidos, aproveite-se dos prejuízos fiscais apurados pela sucedida.

Com efeito, em 31.05.2005, a Cia. Brasileira de Bebidas, CNPJ 60.522.000/0001-83, foi incorporada pela Recorrente (Ata de Assembléia e Protocolo de Justificação de Incorporação já anexados aos autos — fls. 283/295), cessando permanentemente suas atividades mercantis, deixando, naturalmente, de auferir lucros.

Ora, se a empresa incorporada pela Recorrente cessou suas atividades mercantis, deixando de auferir lucros, não haveria como compensar nos exercícios posteriores os seus prejuízos fiscais e suas bases negativas de CSLL, não lhe restando outra salda que não a compensação integral com lucro apurado até o evento da incorporação, em 31 de maio de 2005.”

E foi exatamente assim que procedeu a empresa incorporada, ao aproveitar seu legítimo direito à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas em sua última declaração de rendimentos.

Cita jurisprudência administrativa a favor de sua tese.

Neste ponto, ao meu ver, andou bem a autoridade julgadora que me precedeu, ao assentar em seu voto:

Conforme se depreende do relatório, a exigência tributária decorreu, em parte, da compensação de prejuízos fiscais em montante superior ao limite de 30% do lucro real antes das compensações, fundamentando na Lei nº 8.981 de 1995, art. 42, e na Lei nº 9.065 de 1995, arts. 12e 15.

O instituto da compensação *de* prejuízos é regulado pelos arts. 502 a 51.2 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto de n.º 1.041, de 1994. A Medida Provisória de n.º 812, de 30 de dezembro de 1994, convertida na Lei de n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, modificou o teor destes dispositivos regulamentares. Com a edição da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, a questão passou a ser tratada da seguinte forma:

"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.

Art. 18 - Esta Lei entra em vigor na data da publicação, produzindo seus efeitos a partir de 1.º de janeiro de 1995."

A legislação tributária, em regra, aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, nos termos do art. 105 do CTN: a Lei n.º 9.065, de 1995 trouxe para o ordenamento jurídico novas regras, de caráter imperativo, pertinentes à compensação de prejuízo fiscal, apurado a partir do ano-calendário de 1995.

Dessa forma, a partir do ano-calendário de 1995, o aproveitamento de prejuízos acumulados ficou limitada a 30%, em face do disposto na Lei n.º 8.981, de 1995, art. 42, e Lei n.º 9.065, de 1995, art. 12.

No que se refere ao ano-calendário de 2005, é correto a exclusão dos valores que excederam a 30% do Lucro Real em obediência ao disposto na Lei n.º 8.981, de 1995, art. 42, e Lei n.º 9.065, de 1995, art. 12.

Conforme já exposto, a compensação de prejuízos fiscais com o resultado do período não admite exceções e, portanto, qualquer dedução para a apuração do IRPJ deverá obedecer ao limite de 30% estipulado pela legislação de regência.

Portanto, como se vê, o que importa decidir neste ponto é se, na situação específica de apuração do imposto em virtude de incorporação, é admissível a compensação dos prejuízos fiscais acumulados sem observância do limite de 30% previsto na legislação.

Em primeiro plano se deve esclarecer que o entendimento esposado pela recorrente não encontra amparo na legislação que rege a matéria. Com efeito, como bem afirmado na decisão recorrida, tratando-se de declaração final decorrente de incorporação, em virtude de absoluta ausência de previsão legal, não é permitida a compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30% estabelecido pelo art. 15 da Lei n.º 9.065, de 1995.

A legislação tributária acerca da aplicação do limite de 30% na compensação de prejuízos fiscais, excetua, que tal limite não é aplicável aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividade rural, quando compensados com o lucro real da mesma atividade, bem como aos apurados pela empresa industrial titular de Programas Especiais de Exportação aprovados até 03 de junho de 1993 pelo Befiex, nos termos do art. 95 da Lei n.º 8.981, de 1995, na redação dada pela Lei n.º 9.065, também de 1995, nada mais.

Em que pese a bem elaborada defesa, entendo que conforme disposto na legislação de regência a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores não se trata de direito adquirido, mas, sim, de benefício fiscal, ou seja, trata-se de mera expectativa de direito e, em matéria de imposto de renda, a lei aplicável na apuração do lucro é aquela vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Portanto, concordando com as argumentações do voto condutor, reputo, dessa forma, correta a presente autuação motivada pelo descumprimento da trava de 30% na

compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores na apuração do lucro do período ora analisado.

(IV) - Por fim, insurge-se a recorrente pelo que denominou em sua de defesa de “DA IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DA MULTAS NA HIPÓTESE DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO”

Aduz:

Como se extrai do V. Acórdão recorrido, a C. Turma Julgadora houve por bem manter a aludida sucessão da responsabilidade pelas multas de ofício, sob o argumento de que houve subsunção do fato a norma do art. 44, inciso I, e § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Vale notar, nesse ponto, que foi transcrita a redação antiga dos citados dispositivos, tendo em vista que a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, deu nova redação ao art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/96, e revogou o antigo inciso I desse § 1º do mesmo artigo.

Apenas a título ilustrativo, confira-se a redação atual desses dispositivos, em vigor desde 15.6.2007 (portanto, desde muito antes do lançamento):

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado);

Também é curioso notar que a DRJ adota como um dos fundamentos para decidir contrariamente à Recorrente a suposta alegação de *"argumentos de juízos de valor ou de violação a princípios constitucionais"*.

Ora, em momento algum a Recorrente socorreu-se de juízos de valor ou princípios constitucionais para sustentar seu entendimento acerca da impossibilidade de sucessão da responsabilidade por infrações, como quer fazer crer a D. Turma Julgadora. Não há qualquer sentido em transcrever a Súmula 1º CC no 2, segundo a qual o Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não obstante tudo isso, a Recorrente passa a expor os motivos pelos quais entende indevida a aplicação das multas no caso em tela, ao que se espera que esse E. Conselho analise e dê a melhor solução questão. Senão, veja-se.

Conforme mencionado, a Recorrente é sucessora por incorporação da Cia. Brasileira de Bebidas, CNPJ 60.522.000/0001-83, possuindo, portanto, responsabilidade pelos tributos devidos até a data da aludida incorporação. É o que se infere do artigo 132 do CTN:

*"Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos **tributos** devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas." (grifo nosso)*

Ora, 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". Tendo em vista que não é dado ao intérprete e aplicador olvidar os destaques feitos pelo legislador, não há como fugir de tais conceitos (tributos/obrigações tributárias) na análise do âmbito da responsabilidade tributária.

Em convergência com reiteradas manifestações deste E. Conselho adoto a linha de raciocínio que em se tratando de responsabilidade da sucessora, nos termos do art. 132 do CTN, restringe-se ao tributo não pago pela sucedida, dele não fazendo parte a multa. Cabendo citar o Acórdão n. 101-94.480, de 28/01/2004, cuja ementa tem a seguinte redação:

"RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES.

O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após a incorporação."

E o Acórdão de n 101-93.582, assim ementado:

"RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES.

Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa. Inteligência dos arts. 3.º e 132 do CTN.» Decisão do STF no RE n.º 90.834-MG, relator o Ministro DJACI FALCÃO, RTJ n.º 93, pág. 862)."

Nesse sentido, peço vênha para transcrever trechos do voto proferido pela ilustre Conselheira Maria Tereza Martinez López, no Acórdão nº 202-19.436, de 05/11/2008.

O CTN reserva um capítulo específico à responsabilidade tributária (Capítulo V), dentre os inseridos no título da obrigação tributária. Composto pelos arts. 128 a 138, pode ser dividido em três partes: A primeira envolve uma disposição geral (art. 128), que em verdade dispõe mais especificamente sobre a responsabilidade por substituição tributária ou responsabilidade originária, em que o substituto é eleito em lugar do contribuinte de antemão, antes da ocorrência do fato jurídico tributário, nos termos em que a lei estabelecer; a segunda trata da responsabilidade tributária por transferência ou supletiva 3, relativa aos sucessores (arts. 129 a 133) e aos terceiros enumerados no art. 134 do CTN, em que os responsáveis somente assumem a responsabilidade tributária em virtude de fatos posteriores ao surgimento da obrigação tributária; a última se refere à responsabilidade por infrações, tratadas nos arts. 136 a 138.

Interessa, na presente análise, a responsabilidade tributária por transferência, enquadrada como sujeição passiva indireta, regulada pelos arts. 129 a 135 do CTN. Mais especificamente a responsabilidade dos assim chamados sucessores (art. 132). No caso específico, a figura da incorporação.

Nesse contexto, é de suma importância transcrever o disposto no art. 132 assim redigido:

Art. 132 A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Uma primeira conclusão, não sujeita a contestação, quer doutrinária ou jurisprudencial, é a de que o "*tributo*" será sempre devido pela pessoa jurídica que resultar de incorporação. Isto porque a lei assim expressamente o diz.

O CTN construiu sua sistematização em torno do art.3º, o qual define o tributo como: "*uma prestação pecuniária compulsória, em moeda (...), que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei...*". É importante ressaltar, pela própria dicção legal, o que não é tributo, ou seja: tributo não é sanção decorrente de ato ilícito. Em consequente, toda vez que o contribuinte efetuar um pagamento aos cofres públicos por ter cometido um ilícito, tal prestação não constitui tributo, mas multa. E multa não é tributo.

Por outro lado, a *contrariu sensu*, caberia a indagação de saber como o legislador, contrariando o art. 3º do CTN, classifica a penalidade pecuniária como uma espécie de obrigação tributária. Isto porque, o § 3º do art. 113 do CTN, ao dizer que "*a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*" traz de forma contraditória o disposto na regra principal estabelecida pelo art. 3º. Em outras palavras, o art. 3º descarta a sanção como tributo para, depois, o art. 113, § 3º, do CTN transformar a pena pecuniária advinda da inobservância de uma obrigação legal, em obrigação tributária. Nesse embate, esta Conselheira fica na sistematização construída pelo art. 3º do CTN, regra matriz do ordenamento básico do próprio código tributário.

A incorporação é de direito a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra sociedade. Em consequência dessa absorção extingue-se a sociedade incorporada, sucedendo-lhe, em todos os direitos e obrigações, a sociedade incorporadora.

A operação de incorporação pode ser realizada entre sociedades que tenham controle societário comum (dentro do mesmo grupo econômico) ou que não tenham vínculo algum, como é o caso dos autos.

Em se tratando de responsabilidade tributária, as expressões utilizadas no CTN, numa interpretação literal, devem ser lidas como se referindo aos seguintes valores:

- "*crédito tributário*" engloba todos os valores concernentes à obrigação tributária: além do valor do tributo (principal), o dos juros e o das penalidades (multa de mora ou de ofício);

- "*tributo*" quer dizer valor principal, com inclusão dos juros de mora (mas não das penalidades), se o recolhimento for efetivado após o prazo de vencimento (os juros são aplicados em decorrência da mora, simplesmente, não se confundindo com penalidade) e;

- "*penalidade*" refere-se à multa de ofício ou à multa de mora (uma ou outra), embora saibamos que outras penas, como a de apreensão e perdimento de mercadoria também são utilizadas, em menor grau.

De forma didática, confira-se especificamente as expressões utilizadas no Código Tributário Nacional, pelo legislador:

- os arts. 128, 129, 130, 135 - CTN - crédito tributário;
- os arts. 131, 132 e 133- CTN Tributo;
- o art.134 - CTN penalidades de caráter moratório.

Em se tratando de imposição de multa, imprescindível a obediência ao princípio da legalidade e o da tipicidade, que se completam como instrumento de defesa da liberdade humana. Onde o legislador não faz referência, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Feitas as considerações acima, pode-se dizer que, como regra geral, a denominação "*tributo*" inserida no art. 132 do CTN não é extensiva à multa.

Há de se observar haver hipóteses em que o sucessor responde ou não pela multa. Para tanto, importante se dividir a matéria em três tópicos:

"i- créditos tributários definitivamente constituídos, isto é, as dívidas fiscais anteriores à sucessão;

ii- créditos tributários em curso de constituição, ou melhor, as dívidas fiscais que estavam sendo apuradas ou lançadas no momento da sucessão; e

iii- créditos tributários constituídos depois da sucessão, ou seja, as dívidas constituídas posteriormente à data da sucessão, embora originárias até a sucessão."

Interessa-nos o grupo (iii) porque o início da fiscalização é posterior à incorporação. Neste grupo estão representados os créditos tributários constituídos depois da sucessão, ou seja, as dívidas constituídas posteriormente à data da sucessão, embora originárias até a sucessão.

A jurisprudência dos tribunais superiores e de parte dos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, na interpretação do art. 132 do CTN, é pacífica no sentido de que a transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada (constituída) antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora. Como pré-mencionado, não é o caso ora analisado, porque o início da fiscalização é posterior à incorporação.

A responsabilidade não se presume, deve ser expressa. Se não há previsão, responsabilidade não há. Portanto, em se tratando de responsabilidade da sucessora, nos termos do art. 132 do CTN, restringe-se ao tributo não pago pela sucedida, dele não fazendo parte a multa.

Neste item, dou provimento parcial ao recurso para afastar a multa de ofício por se tratar de incorporação antes do início da fiscalização.

(V) - JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Com relação à incidência de juros sobre a multa de ofício a recorrente rebate as argumentações do voto condutor, alegando, em breve síntese, que:

O cerne da questão está na interpretação que se deve dar à expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". Ora decorrente é aquilo que se segue, que é conseqüente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos precisos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas:

a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e

b) falta de declaração e nos de declaração inexata

É dizer, a multa de ofício tem a mesma natureza punitiva da multa de mora. A diferença é que aquela tem um percentual maior porque aplicada de ofício.

Aliás, sobre a multa de mora não há incidência dos juros à taxa SELIC (Voto do Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes no Acórdão nº 107-08.679, da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, de 27.07.2006).

Penso que a matéria deixa de ter importância em razão do entendimento acima relatado por este Conselheiro Relator de que em se tratando de incorporação, não há de se exigir a multa, nos termos do que dispõe o art. 132 do CTN. Em razão do exposto, prejudicada está a sua apreciação. É certo que também, somente na eventualidade de ser vencida pelos meus ilustres pares desta Eg. Turma, no que diz respeito à exclusão da multa, em face da incorporação, é que a questão deve ser enfrentada. Não sendo este o caso, desnecessária a sua análise.

Registre-se, por oportuno, que a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional ofereceu suas contra razões postulando pela manutenção integral dos lançamentos efetuados.

A vista do todo acima exposto, voto por DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário para: manter o lançamento do IRPJ no que se refere a compensação efetuada acima do limite legal de 30% (originalmente no montante de R\$ 126.132.077,58) e, neste caso, afastar a multa de ofício por se tratar de incorporação antes do início da fiscalização.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator

Processo nº 19515.006116/2008-46
Acórdão n.º **1301-000.957**

S1-C3T1
Fl. 8

CÓPIA