



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

Processo nº 19515.720882/2013-84
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.643 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2017
Matéria IRPJ - Compensação de Prejuízo Fiscal
Recorrente MAORI S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ. INCORPORAÇÃO. DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. A decadência constitui matéria de ordem pública, razão pela qual não é atingida pela preclusão. Para os tributos lançados por homologação, caso do IRPJ, havendo antecipação de pagamento, e desde que não seja constatado dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, no caso de extinção de empresa por incorporação, é a data da ocorrência do fato gerador, que correspondente à data do evento societário.

IRPJ. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DIVERGÊNCIA ENTRE LALUR E DIPJ/SAPLI. Havendo divergência entre os valores de prejuízo fiscal registrados no LALUR e aqueles declarados em DIPJ, sem que o contribuinte apresente justificativa ou comprovação de eventual erro, correto o lançamento com base no SAPLI, o qual tomou como base os valores da DIPJ.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO.

Inexiste amparo legal para se proceder à compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado do período de apuração em que a pessoa jurídica foi extinta por incorporação.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em reconhecer a decadência para cancelar os lançamentos relativos à empresa incorporada Jatobá e também para manter a exigência decorrente da compensação em excesso - saldos de prejuízos fiscais no LALUR -, relativa à Empresa Alpha, acrescidos de multa e juros. Acordam ainda, por maioria de votos, em manter a autuação relativa ao excesso de compensação pela não observância da trava de 30%. Vencidos o Relator e os Conselheiros Luis Fabiano e Luiz Paulo, que davam parcial provimento, em maior extensão, para afastar a trava de 30% na hipótese de incorporação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Cezar.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Redator do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes e José Carlos de Assis Guimarães.

Trata-se de processo administrativo decorrente de Auto de Infração (fls. 942/947), lavrado em 09/04/2013, que constituiu crédito tributário referente ao IRPJ, no valor de R\$ 17.540.034,46, incluídos multa de ofício e juros de mora calculados até março de 2013.

O lançamento em questão foi capitulado em dois itens, a saber: 001) *GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE - SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES* (Arts. 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, 509 e 510 do RIR/99); e 002) *GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE - INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%* (Arts. 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, e 510 do RIR/99).

Por bem relatar os fatos apurados pela fiscalização, assim como as razões trazidas pela contribuinte em sede de defesa, transcrevo o seguinte trecho constante do relatório da decisão de fls. 1.117/1.136 ora recorrida:

"De acordo com o Termo de Verificação fiscal (fls.934/941), a contribuinte incorreu nas seguintes infrações:

No ano calendário de 2008, a MAORI S.A incorporou integralmente em 18/12/2008, a empresa CIA DE PARTICIPAÇÕES ALPHA (sucédida) e JATOBÁ HOLDINGS LTDA (sucédida) em 28/03/2008, sendo MAORI S.A, sucessora das obrigações fiscais das sucédidas em conformidade dos códigos civil e tributário;

EXCESSO DE SALDO DE PREJUÍZOS FISCAIS NO LALUR NARRATIVA DE PROCEDIMENTOS E FATOS- Cia de Participações Alpha: De acordo com o "Sistema de Acompanhamento de Prejuízos Fiscais" (Sapli) da Receita Federal do Brasil, os saldos de prejuízos fiscais de exercícios anteriores de atividade gerais, compensáveis no ano-calendário de 2008, são iguais a R\$ 29.715.657,56, enquanto no LALUR o saldo apresentava o valor de R\$ 33.973.627,40, resultando numa diferença de saldo entre os controles do SAPLI e LALUR da ordem de R\$ 4.257.969,84;

[...]

EXCESSO DE SALDO DE PREJUÍZOS FISCAIS NO LALUR NARRATIVA DE PROCEDIMENTOS E FATOS- JATOBÁ HOLDINGS LTDA: De acordo com o "Sistema de Acompanhamento de Prejuízos Fiscais" (Sapli) da Receita Federal do Brasil, os saldos de prejuízos fiscais de exercícios anteriores de atividade gerais, compensáveis no ano-calendário de 2008 são iguais a R\$ 1.492.967,26, enquanto no LALUR o saldo apresentava o valor de R\$ 12.776.672,71, resultando numa diferença de saldo entre os controles do SAPLI e LALUR da ordem de R\$ 11.283.705,45;

Utilizando as cópias dos LALUR apresentados pela empresa em confronto com as DIPJ entregues e o SAPLI da Receita Federal, procedeu-se à conciliação do movimento de prejuízos apurados e compensações a partir de 1998 e chegou-se a composição das diferenças existentes entre o controle do contribuinte (LALUR) e o controle da Receita Federal (SAPLI);

Ficou demonstrada a existência de divergências originadas de erros em montante significativo na escrituração do LALUR;

Considerando que inexistente amparo legal para que se proceda à compensação do saldo de prejuízo fiscal sem a observância do limite de 30% a que reporta o art. 15 da Lei nº 9.065/95, há que se concluir devido o crédito tributário apurado nesta ação fiscal de revisão interna da DIPJ, ou seja, valor de prejuízo fiscal compensado a maior, na apuração do lucro real do período de 01/01/2008 à 18/12/2008 (data do evento Incorporação).

Cientificada do feito em 09/04/2013 (fl.943), apresenta em 09/05/2013, impugnação, de fls. 992/1.028, arguindo, em síntese, o seguinte:

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA: *Como a D. Fiscalização simplesmente desconsiderou o LALUR, o auto de infração é flagrantemente nulo, uma vez que restaram violados os princípios da motivação do ato administrativo e da ampla defesa, este último expresso no artigo 5º, LV da Constituição Federal;*

De fato, uma vez que, mesmo tendo sido apresentados os Livros contábeis e os LALUR das sociedades incorporadas, a D. Fiscalização simplesmente os ignorou, sem qualquer base legal, para autuar a Impugnante tão somente com base no SAPLI, criou-se uma verdadeira presunção simples, inadmissível em Direito Tributário;

DAS PRESUNÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: *o posicionamento adotado pela fiscalização é, no mínimo, absurdo, uma vez que, não se contentando em ferir diversos princípios jurídicos constitucionalmente assegurados, inverteu o ônus da prova que lhe cabia, pretendendo, sem qualquer amparo legal, transferi-lo à Impugnante;*

Pode-se categoricamente afirmar que o procedimento adotado pela D. Fiscalização, baseado exclusivamente na presunção, fere o princípio da legalidade, sendo, pois, absolutamente arbitrário, tendencioso e parcial;

Temos, portanto, no caso em tela, uma autuação baseada em mera presunção simples, ou presumptio hominis, a qual não se admite em ordenamento tributário plasmado pelo princípio da estrita legalidade;

DA INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL NOS CASOS DE INCORPORAÇÃO: *A parcela do resultado que compensa os prejuízos de períodos anteriores não constitui acréscimo patrimonial, mas mera recomposição do patrimônio perdido nos períodos que lhe são anteriores, e, sendo esta parcela destinada à recomposição do patrimônio da sociedade, admitir-se a sua tributação pelo IRPJ seria, na realidade, admitir a tributação de patrimônio e não renda;*

No mais recente acórdão publicado sobre a matéria, proferido na sessão de 05 de junho de 2012, a Câmara Superior de

Recursos Fiscais mais uma vez reforçou seu entendimento no sentido de que o limite de 30% não se aplica quando do encerramento da pessoa jurídica ao julgar o Recurso Especial 168.615, interposto nos autos do Processo Administrativo Nº 16327.000.458/2008-81;

Verifica-se, portanto, nos termos da legislação aplicável e da iterativa jurisprudência do E. CARF, que é inaplicável o limite de 30% à compensação dos prejuízos fiscais efetuada quando da incorporação de sociedades, haja vista que, nos casos de extinção de empresas, inexistente limitação ao direito de aproveitamento;

DA INAPLICABILIDADE DOS JUROS DE MORA E DA MULTA DE OFÍCIO: *não deve prevalecer a exigência de juros e multa de ofício, na medida em que se compensou o prejuízo fiscal com base em uma interpretação sistemática dos artigos 153, inciso III e 145, §1º da Constituição Federal, bem como do artigo 15 da Lei 9.065/1995 e do art. 43 do CTN, que na época dos fatos encontrava guarida na prática reiterada do então Conselho de Contribuintes;*

INAPLICABILIDADE DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO: *a Impugnante requer seja afastada a provável exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, uma vez que a D. Fiscalização também os tem exigido em total afronta à Legislação Pátria e ao Princípio da Segurança Jurídica;*

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

A 2ª Turma da DRJ/SP1, em Sessão de 22 de novembro de 2013, decidiu, por unanimidade de votos, pela procedência do lançamento, cuja ementa do julgado restou assim ementada:

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

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade de atos insertos no ordenamento jurídico.

CABIMENTO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. São cabíveis, na forma dos autos, por expressa disposição legal, as exigências de juros de mora sobre a multa de ofício".

Cientificado dessa decisão em 15/01/2014 (fls. 1.140), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário em 13/02/2014 (fls. 1.141/1.183), no qual alega, em síntese:

(i) a ocorrência de decadência da cobrança relativa à empresa incorporada JATOBÁ;

(ii) nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação e cerceamento do direito de defesa;

Nesse ponto, alega que a fiscalização não poderia fundamentar a autuação apenas com base nos dados de seu sistema de controle de prejuízos fiscais (sistema SAPLI, que não raramente aponta falhas). Aduz que o lançamento, ao não indicar a composição do valor tomado como referência, e ao desconsiderar as informações do LALUR, desrespeita o princípio da motivação e impede o exercício da ampla defesa.

(iii) apenas as informações do SAPLI não são suficientes para fundamentar (e provar) o suposto excesso de compensação de prejuízos fiscais. Muito pelo contrário, o meio de provar a existência de saldo de prejuízo fiscal é o LALUR, documento este apresentado e que valida os montantes utilizados;

O fisco, na verdade, a partir de um indício duvidoso (SAPLI), acabou adotando, na verdade, uma presunção de excesso de compensação de prejuízo, não admitida em lei, o que macula o lançamento.

(iv) a compensação integral de prejuízos fiscais, no caso de encerramento da pessoa jurídica por incorporação, é admitida pelo ordenamento jurídico, na linha das decisões administrativas citadas; e

(v) é inaplicável a incidência de juros de mora e multa de ofício nesse caso concreto (cf. artigo 100 do CTN), pois a compensação integral de prejuízo fiscal (isto é, sem aplicação da trava de 30%) pautou-se no posicionamento jurisprudencial do E. CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conheço do recurso voluntário porque estão presentes os requisitos de admissibilidade.

I. Da decadência

A Recorrente, apenas em sede de recurso voluntário, pede o reconhecimento parcial da decadência, notadamente no que diz respeito às exigências decorrentes da compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada JATOBÁ.

A arguição de decadência, por se tratar de matéria de ordem pública, não está sujeita à preclusão, razão pela qual deve ser apreciada. Tal entendimento, aliás, é corroborado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa do seguinte julgado:

“TRPJ CSLL E COFINS- DECADÊNCIA Exercício: 2000 PRECLUSÃO.DECADÊNCIA. Sendo a decadência matéria de ordem pública, não se pode arguir preclusão para apreciação de um dos seus pressupostos. **DECADÊNCIA.** Para os tributos

lançados por homologação, o dies a quo para a contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, caso tenha ocorrido o pagamento. Aplicação do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF.” (Acórdão nº 9101-001.542. DOU 26/08/2014).

Superada a questão da preclusão, convém lembrar que IRPJ é um tributo sujeito ao chamado lançamento por homologação, uma vez que foi atribuída ao sujeito passivo a obrigação de antecipar o pagamento do tributo sem que haja o prévio exame pelas autoridades administrativas, conforme dispõe o artigo 150, caput, do CTN, *in verbis*:

“Artigo 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Nos chamados tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a própria lei confere ao contribuinte a competência de efetuar o lançamento, que, no prazo de cinco anos, deverá ser submetido à homologação pela autoridade administrativa competente.

Em outras palavras, decorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte, ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito na forma do inciso VII do artigo 156 do CTN.

Muito se discutiu sobre o termo inicial da contagem do prazo decadencial aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação: se aplicável o artigo 150, §4º, do CTN (cinco anos a contar do fato gerador); ou o artigo 173, I, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

A matéria foi analisada pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos prevista no artigo 543 do CPC, por meio do julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC (DJ e 18/09/2009), cuja decisão restou assim ementada:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do

débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Como se percebe, o Poder Judiciário (ora representado pelo STJ) consolidou o entendimento de que o termo inicial para contagem de decadência de tributos sujeitos ao lançamento por homologação – caso do IRPJ – depende de dois fatores: existência ou não de pagamento antecipado e constatação ou não de fraude, dolo ou simulação.

Nessa conformidade, a regra que prevalece, instituída por meio de julgamento vinculativo, é a de que aplica-se o artigo 150, §4º (5 anos a contar do fato gerador),

no caso de existir pagamento antecipado pelo contribuinte e desde que ele não tenha cometido fraude, dolo ou simulação. Caso contrário (ou seja, inexistindo pagamento antecipado ou estando diante de hipótese de dolo, fraude ou simulação), aplicável o artigo 173, I, do CTN.

Isso significa dizer que, à luz do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, a aplicação desse entendimento do STJ torna-se obrigatória, na linha, aliás, do que já se posicionou a CSRF. Veja-se:

“TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - TERMO INICIAL. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN), nos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, ou ainda, mesmo nas ausências desses vícios, nos casos em que não ocorreu o pagamento antecipado da exação e inexistia declaração com efeito de confissão de dívida prévia do débito, conforme entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial nº 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos previsto no artigo 543-C do CPC, e da Resolução STJ nº 08/2008. Essa interpretação deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do que determina o §2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Havendo pagamento ou confissão parcial dos débitos, a contagem do prazo decadencial deve observar a regra contida no §4º do art. 150 do CTN.” (Acórdão nº 9101-002.154. DOU 25/01/2016).

Nessa situação concreta, de situação especial (evento de incorporação), é preciso verificar o que dispõe as normas específicas, quais sejam, o artigo 21, §4º, da Lei nº 9.959/2000 e o artigo 861 do RIR/99, dispositivos estes transcritos logo abaixo:

“Artigo 21 - A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, observada a legislação comercial.

[...]

§ 4º - A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento”; e

“Artigo 861 - O pagamento do imposto correspondente a período de apuração encerrado em virtude de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do evento, não sendo facultado nesses casos exercer a opção prevista no § 1º do art. 856 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º, § 4º).”

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que, no caso de liquidação da pessoa jurídica por incorporação, o fato gerador do IRPJ corresponde à data do evento.

E nesse caso concreto a data do evento - que corresponde ao aspecto temporal do fato gerador do IRPJ - ocorreu em 28/03/2008 (fls. 1.207), conforme demonstra a DIPJ de fls. 1.207/1.224.

Referida DIPJ também atesta que a empresa JATOBÁ, incorporada pela Recorrente em 28/03/2008, apurou imposto de renda trimestral a pagar em 31/03/2008 (fls. 1.213), valor este que foi pago, conforme comprovante juntado às fls. 1.225.

Partindo, então, da premissa de que: (i) estamos diante de cobrança de IRPJ, espécie de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) o fato gerador do IRPJ, em virtude de incorporação ocorreu em 28/03/2008; (iii) houve antecipação de pagamento; e (iv) não se trata de hipótese de dolo, fraude e simulação, aplicável o artigo 150, § 4º, do CTN.

E ao aplicar a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, para fato gerador de IRPJ ocorrido em 28/03/2008, o prazo para que a administração tributária tinha para lançar de ofício eventual diferença de IRPJ se esgotou em 28/03/2013.

Isso significa dizer que, na data em que a Recorrente foi cientificada do presente lançamento (dia 09/04/2014, cf. fls. 949), o IRPJ relativo ao referido evento de incorporação não mais poderia ser constituído, pois já estava alcançado pela decadência.

Dessa forma, voto por acolher a preliminar de decadência, cancelando as exigências decorrentes dos lançamentos referentes à empresa incorporada JATOBÁ.

II. Do excesso de compensação de prejuízos fiscais

Conforme visto, um dos itens do lançamento ("excesso de compensação de prejuízos fiscais") exige IRPJ em razão da *"composição das diferenças existentes entre o controle do contribuinte (LALUR) e o controle da Receita Federal (SAPLI)"*.

Ou seja, a fiscalização realizou o lançamento de ofício do IRPJ por ter considerado que o saldo de prejuízo fiscal passível de compensação estaria limitado ao valor constante do sistema interno da Receita Federal (SAPLI).

Já a contribuinte alega que esse tipo de lançamento é nulo porque a fiscalização nunca apresentou os dados que compõe os saldos usados como parâmetro, sendo o LALUR o documento correto, do ponto de vista legal, para fazer prova acerca do saldo de prejuízo fiscal passível de utilização.

De acordo com os documentos dos autos (dos quais merecem destaquem os quadros comparativos dos saldos de prejuízos fiscais comparados - LALUR x SAPLI - fls. 932/933), chamam atenção dois fatos: (i) foram constatadas divergências entre os valores do LALUR e os valores informados pelas empresas sucedidas em DIPJ; e (ii) há o registro (Nota 1 dos quadros) de que o SAPLI teria se baseado nas informações contidas nas próprias DIPJ, as quais, ao menos em tese, deveriam coincidir com o LALUR.

Inexiste, aliás, qualquer argumento ou comprovação por parte da contribuinte acerca de eventuais erros nas DIPJ, restringindo-se as alegações a questionar o método de tributação adotado e apontar as normas legais relativas ao LALUR.

Vale dizer, a diferença verificada entre o LALUR e DIPJ/SAPLI é o que motivou o lançamento e nunca foi justificada pela Recorrente (a quem, a meu ver, teria o ônus desta prova nessa situação concreta).

A decisão de primeiro grau foi direto ao ponto:

"A contribuinte foi intimada a apresentar justificativas e não as fez a contendo. Apenas o livro LALUR não é prova cabal para sanar as diferenças apontadas no levantamento fiscal sobre o excesso de compensação de prejuízos fiscais. Para afastar as diferenças apuradas no curso da fiscalização seriam necessárias provas da constituição dos valores lançados no LALUR, o que não foi feito no presente PAF.

Na hipótese de constatação de diferenças entre os montantes informados em DIPJ e aqueles lançados no LALUR torna-se necessário toda a documentação de suporte, a qual comprove a origem dos prejuízos ora questionados. Referida providência não foi feita pela impugnante.

Portanto, não se trata de presunção e sim de situação de fato aferida no trabalho de fiscalização. [...]"

Corroboro tal entendimento e considero correto o procedimento fiscal adotado, lembrando que, caso o contribuinte tivesse preenchido a DIPJ com o mesmo valor do LALUR - o que deveria ter sido feito - a cobrança não teria sido formulada.

Dessa forma, julgo procedente a exigência decorrente da compensação em excesso relativa à empresa incorporada CIA DE PARTICIPAÇÕES ALPHA.

Da compensação de prejuízos fiscais no caso de incorporação

O artigo 10 da Lei nº 154/1947 autorizava a compensação integral de prejuízos, mas limitava temporalmente tal aproveitamento aos 3 períodos-base subsequentes. Posteriormente, o artigo 64 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 aumentou tal prazo para os 4 períodos base seguintes.

Somente em 1995, com a edição das Leis nºs 8.981 (artigos 42 e 58) e 9.065 (artigos 12, 15 e 16) foi introduzido o limite quantitativo relativo a 30% do lucro líquido do período para fins da compensação de prejuízos fiscais.

A constitucionalidade da trava de 30% foi objeto de diversas ações judiciais, mas o fato é que a jurisprudência, a partir da decisão proferida pelo STF (RE 344.994), se consolidou no sentido de que é legítima essa limitação quantitativa.

Ressalte-se, por oportuno, que o referido precedente não analisou a legitimidade da aplicação da trava nos casos de extinção da pessoa jurídica, tema este que conta com decisões divergentes (ou seja, tanto a favor quanto contra) no âmbito do CARF.

Especialmente no que respeita às situações de incorporação, prevê o Regulamento do Imposto de Renda (aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999), em seu artigo 514, que *"a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão, não poderá compensar*

prejuízos fiscais da empresa sucedida”. Ou seja, os prejuízos fiscais constituem direito não transferível por meio desses eventos societários.

Não existe, porém, norma expressa que regulamente a aplicação ou não da trava de 30%, cabendo ao intérprete fazer essa análise a partir do sistema tributário como um todo.

E nesse caminho interpretativo, chama atenção o seguinte trecho da exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95 (que resultou na Lei nº 9.065/1995, instituidora da trava de 30%) reproduzido abaixo:

“Artigos. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com limitações impostas pela Medida Provisória nº 812/1994 (Lei nº 8.981/1995). 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.” – grifei

Verifica-se, assim, que a intenção da limitação de 30% estabelecida em 1995 tem cunho meramente arrecadatório e não de retirar do contribuinte o direito à plena compensação de prejuízos.

Como bem observou o Conselheiro Celso Alves Feitosa no acórdão CSRF/01-04.258 (Sessão de 02/12/2002), em que o recurso especial da Fazenda foi julgado improcedente: *“a expressão “sem retirar do contribuinte o direito de compensar” reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação das bases negativas acumuladas, sendo inaplicável a trava”*.

Em sessão de 19/10/2004, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, **por unanimidade de votos**, afastou a aplicação do referido limite de 30% no caso de incorporação. Veja-se a ementa e trecho do voto do respectivo julgado:

“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. Recurso provido”. (Acórdão CSRF/0105-100. Sessão de 19/10/2004).

“[...] Esse raciocínio já está pacificado neste Conselho de Contribuintes. A norma (Lei 9065/95, art. 15), ao impor a “trava” na compensação, não pretendeu tolher o direito do contribuinte de não recolher IRPJ sobre a recuperação do capital, correspondente ao lucro após prejuízo. Pretendeu sim uma arrecadação mínima, se apurado lucro líquido, com a limitação de utilização do prejuízo acumulado. Em contrapartida, extinguiu o prazo de aproveitamento do prejuízo (de 4 anos), para que o contribuinte pudesse compensar integralmente seu saldo de prejuízo fiscal, ainda que em muitos anos.

Desse modo, e considerando que à empresa incorporadora é vedado o aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada (Decreto-lei 2341/87, arts. 32 e 33), deixa de existir a premissa de inexistência de limitação de aproveitamento do

prejuízo com os lucros futuros, o que compromete a legitimidade da trava do prejuízo.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais pronunciou-se a respeito dessa matéria no Acórdão CSRF/01-04.258, no sentido de permitir o aproveitamento integral do prejuízo fiscal, na hipótese tal qual a sob exame — último período base por incorporação”.

Nesse sentido, a meu ver a limitação de 30% não deve ser aplicada em casos de extinção ou descontinuidade da pessoa jurídica. Ora, afastada a presunção legal de continuidade de determinada empresa no tempo (o que lhe asseguraria a recuperação dos prejuízos, a despeito das limitações), não deve ter aplicação a trava de 30%.

Ademais, a limitação de 30% deve ser afastada também em virtude da norma que impede a transferência dos prejuízos fiscais da empresa incorporada à incorporadora (art. 514 do RIR/99, acima transcrito), conforme expõe com clareza o relator do acórdão nº 108-06.682 (Sessão de 20/09/2001):

“Com efeito, por vedação expressa do artigo 514 do atual Regulamento sobre o Imposto de Renda, a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não pode compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-lei nº 2.341, de 1987, art.33). Ora, se prevalecesse a limitação na compensação dos prejuízos na declaração final apresentada por conta da incorporação, o direito à compensação de tais prejuízos estaria atingido e não apenas diluído no tempo, postergação essa que é o real objetivo da norma em exame, como bem consignou o culto Relator do Acórdão ora destacado.

Dessa forma, numa interpretação sistemática, é preciso admitir a compensação dos prejuízos fiscais, sem a limitação imposta, quando se tratar de declaração final por incorporação, fusão e extinção de pessoa jurídica. Portanto, por força do seu extremo rigor técnico, esse julgado certamente constituirá o paradigma para a análise dessa matéria.”

Com efeito, a limitação de 30% somente se justifica enquanto existente a presunção legal de continuidade da empresa. A liquidação da pessoa jurídica por meio de evento societário (como a incorporação) tem o condão de afastar a trava. Entendimento em sentido contrário implica em verdadeira negação ao direito de compensação do contribuinte.

A propósito, conforme visto, os prejuízos fiscais da empresa incorporada não se transferem à incorporadora, que é a sua sucessora. Admitir, então, a trava, implica numa despropositada perda de um crédito líquido e certo.

Sobre o tema, leciona Ricardo Mariz de Oliveira (*Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: 2008. Quartier Latin. P. 865):

“Realmente, se a lei não impede a compensação integral, PIS apenas a posterga, mas se ela não permite que a compensação venha a ser feita futuramente pela sucessora, o impasse se resolve através da permissão de compensação integral pela

sucedida, em situação que não está abrangida pela hipótese de incidência da norma de limitação.”

Feitas essas considerações, entendo que a pessoa jurídica incorporada pode compensar, por ocasião do balanço de encerramento de suas atividades, o prejuízo fiscal acumulado sem observância do limite de 30%.

Dessa forma, deve ser afastada a trava de 30% à compensação de prejuízos fiscais nessa situação concreta.

Da aplicação de multa e juros

Cabível, a meu ver, a aplicação de multa e juros na cobrança formulada pela autoridade autuante.

Com efeito, o dispositivo que regula a multa de ofício aplicada, conforme indicado no auto de infração, foi o art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, *in verbis*:

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)

Portanto, a exigência de multa de ofício está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual de 75% o legalmente previsto para o lançamento de ofício, não se podendo, em âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios meramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

Com relação aos juros, aplicável a taxa Selis, na linha do que dispõem o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 e a Súmula CARF n. 4, abaixo transcritos:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

[...]

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia

- SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais

A meu ver esta é a legislação aplicável, que não deve ser "influenciada" pelo artigo 100 do CTN, que não é aplicável nessa situação concreta.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, mantendo a exigência decorrente da compensação em excesso (*EXCESSO DE SALDO DE PREJUÍZOS FISCAIS NO LALUR*) relativa à empresa incorporada CIA DE PARTICIPAÇÕES ALPHA , assim como a multa e os juros, cancelando as demais.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Redator designado.

Peço vênia para discordar do nobre relator com relação aos termos do seu voto, no que tange ao limite de trinta por cento na compensação de prejuízos fiscais, por ocasião do balanço de encerramento das atividades de pessoa jurídica incorporada.

Conforme relatado, constou do Termo de Verificação Fiscal:

Considerando que inexistente amparo legal para que se proceda à compensação do saldo de prejuízo fiscal sem a observância do limite de 30% a que reporta o art. 15 da Lei nº 9.065/95, há que se concluir devido o crédito tributário apurado nesta ação fiscal de revisão interna da DIPJ, ou seja, valor de prejuízo fiscal compensado a maior, na apuração do lucro real do período de 01/01/2008 à 18/12/2008 (data do evento Incorporação).

O referido limite de trinta por cento, como explanado pelo autuante no referido termo, encontra-se previsto no artigo 15 da Lei nº 9.065/95, *verbis*:

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 sobre a Renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Ocorre que, com exceção da exploração da atividade rural (artigo 14 da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990), não há qualquer outra hipótese que permita a inobservância do limite de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais (nem mesmo a eventual extinção da pessoa jurídica, por incorporação).

A possibilidade de compensar prejuízos fiscais de períodos anteriores constitui uma mera liberalidade do legislador. A rigor, o fato jurídico tributário, “acréscimo patrimonial”, demonstrado pela existência do Lucro Real, se circunscreve a um período de apuração, não existindo obrigatoriedade de se levar em conta eventuais resultados negativos apurados em períodos-base anteriores.

Assim, nos casos de tratamento fiscal favorecido (como é o presente), a legislação fiscal deve ser interpretada literalmente, conforme artigo 111 do CTN, não se podendo cogitar de interpretação sistemática e/ou teleológica das regras que instituíram a trava para compensação de prejuízos fiscais.

Esse entendimento encontra respaldo na jurisprudência deste CARF, tanto das turmas ordinárias, quanto da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementas de acórdãos a seguir reproduzidas:

INCORPORAÇÃO. DECLARAÇÃO FINAL.

Inexiste amparo para, à luz da legislação que rege a matéria, se proceder, em virtude do desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% a que se

reporta o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria. Recurso negado” (Acórdão nº 105-15.908 da 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 16/08/2006).

BASE NEGATIVA. COMPENSAÇÃO. LIMITE 30%. INCORPORAÇÃO.

A partir do ano-calendário de 1995, a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL fica limitada a 30% do lucro líquido ajustado no período. Cabível a exigência de ofício de contribuição incidente sobre diferença compensada a maior na declaração de incorporação, uma vez inexistente qualquer exceção ao limite imposto pela legislação ainda que na hipótese de encerramento da empresa. (Acórdão nº 105-15.999 da 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 21/09/2006)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. 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.” (Acórdão nº 9101-00.401 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 02/10/2009)

Com fundamento na legislação e jurisprudência supracitadas, conclui-se que inexistente amparo legal para se proceder à compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de trinta por cento do lucro líquido ajustado, mesmo no caso de declaração final apresentada por pessoa jurídica extinta por incorporação.

Pelas razões expostas, voto por manter a autuação relativa ao excesso de compensação de prejuízo fiscal pela não observância da trava de 30% pela pessoa jurídica incorporada, razão pela qual, nesse ponto, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar