



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

Processo nº 19515.722642/2012-33
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.125 – 1ª Turma
Sessão de 3 de outubro de 2017
Matéria COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS
Recorrente FAZENDA NACIONAL (UNIÃO) e SILKIM PARTICIPAÇÕES SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL (UNIÃO) e SILKIM PARTICIPAÇÕES SA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. INSTÂNCIA ESPECIAL DO CARF.

Não se conhece de tese jurídica não apresentada em Recurso Especial de Divergência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Daniele

Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Por voto de qualidade, acordam em não conhecer da alegação a respeito do afastamento da multa, trazida na tribuna, por ocasião de sustentação oral. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rego.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício e Redatora designada.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Régio (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto tanto por SILKIM PARTICIPAÇÕES SA (doravante “**contribuinte**”) e pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**”), em face do acórdão nº **1202-001.105** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**decisão recorrida**”), proferido pela 2ª Câmara, 2ª Turma, 1ª Seção deste Tribunal (doravante “**Turma a quo**”).

A decisão recorrida restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2008
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.
IRPJ. LIMITAÇÃO DE 30% DO LUCRO AJUSTADO. DECLARAÇÃO
FINAL. EXTINÇÃO POR INCORPORAÇÃO.
O prejuízo fiscal de pessoa jurídica extinta, por incorporação, somente poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro. Inexiste, para a hipótese, previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima desse limite.
SUCESSÃO. MULTA E JUROS. INCIDENCIA. TRANSMISSIBILIDADE.
SÓCIO COMUM.

A responsabilidade tributária do sucessor é pelo crédito tributário, cuja definição é mais abrangente que a de tributo, pois inclui também a multa de ofício e os juros de mora. É devida a responsabilização pela multa de ofício à sucessora, mormente quando as sociedades, incorporadora e incorporadas, estiveram sob controle comum.

Em face da referida decisão foram opostos embargos de declaração, os quais foram acolhidos, decidindo-se que, “em relação à omissão do voto vencedor da matéria juros de mora sobre multa de ofício, assiste razão à recorrente. No acórdão recorrido (Fls. 455 a 466), não constam os fundamentos do voto vencedor e a respectiva ementa, cujo o acréscimo a seguir sanam a referida omissão”.

Nesse seguir, o acórdão dos embargos, adentrando na análise omitida pelo acórdão do recurso especial, afastou a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, o que restou assim ementado:

“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.
Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.”

O contribuinte, então, interpôs recurso especial, o qual, conforme observou o despacho de admissibilidade, versou sobre a não aplicação da “trava dos 30%”; possibilidade de compensação integral; aplicabilidade do art. 76 da Lei n. 4.502/1964 e; exclusão da multa de ofício (**e-fls. 517 e seg.**).

Referido recurso, contudo, foi conhecido apenas parcialmente, em relação à não aplicação da “trava dos 30%” e a possibilidade de compensação integral dos prejuízos apurados (**e-fls. 631 e seg.**). Não foi oposto agravo em face dessa decisão.

A PFN apresentou contrarrazões, pugnando pela manutenção da decisão recorrida quanto aos referidos pontos.

Por sua vez, o recurso especial da PFN requer seja restabelecida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada (**e-fls. 502 e seg.**). Referido recurso foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 510 e seg.**).

O contribuinte apresentou contrarrazões, pugnando pela manutenção da decisão recorrida na matéria em questão (**e-fls. 616 e seg.**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator.

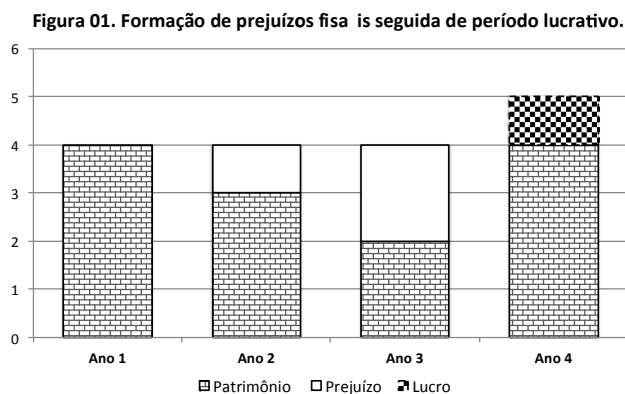
Compreendo que os despachos de admissibilidade bem analisaram o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência interposto, razão pela qual não merecem reparos.

Quanto ao mérito, passa-se à análise inicialmente do recurso especial do contribuinte, por ser este prejudicial ao recurso interposto pela PFN.

1. Recurso especial do contribuinte

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 prejuízos fiscais (IRPJ) e de base negativa (CSL) acumulado de exercícios anteriores, sem a “trava de 30%” que seria aplicável caso a sua existência fosse continuada (arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95).

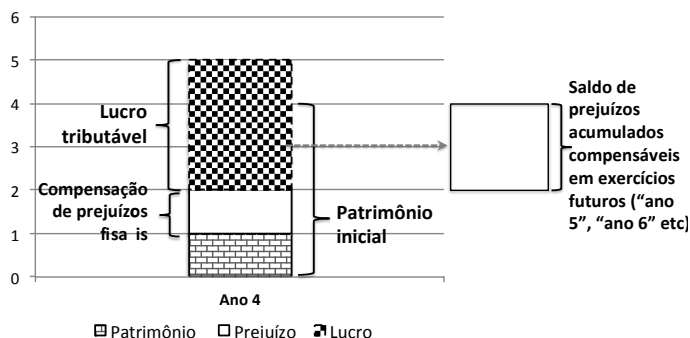
Para a melhor compreensão do tema, suponha-se, por hipótese, que uma empresa inicie as suas atividades no “ano 1”, com o capital social integralizado pelos sócios de \$4.000, obtendo prejuízo no “ano 2” de \$ 1.000, prejuízo no “ano 3” de \$1.000 e lucro no “ano 4” de \$3.000. O gráfico a seguir ilustra essa sequência de resultados:



Nos anos “1”, “2” e “3”, naturalmente não haveria IRPJ ou CSL devidos sob a sistemática do lucro real. Tais tributos, por sua vez, poderiam 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 pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no “ano 4” e também em todos os próximos exercícios em que obtivesse resultados positivos, o contribuinte poderia compensar até 30% de seus lucros com os prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) apurados 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.



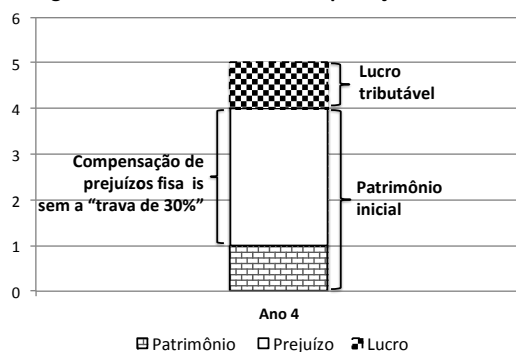
Não há dúvida que legislador garantiu ao contribuinte o direito de compensar a totalidade do prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), mas diluiu o seu exercício durante o tempo de atividade da empresa. **A questão que se coloca no presente recurso especial consiste em saber como deve proceder o 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 prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) acumulado de exercícios anteriores. No ano em que foi extinta em razão de incorporação, o contribuinte havia obtido lucros e, em sua última declaração de rendimentos, os compensou com o aludido saldo. Diante da impossibilidade prosseguir compensando prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) em exercícios futuros (pois, com a extinção, estes não existiriam), a contribuinte compreendeu inaplicável a "trava dos 30%".

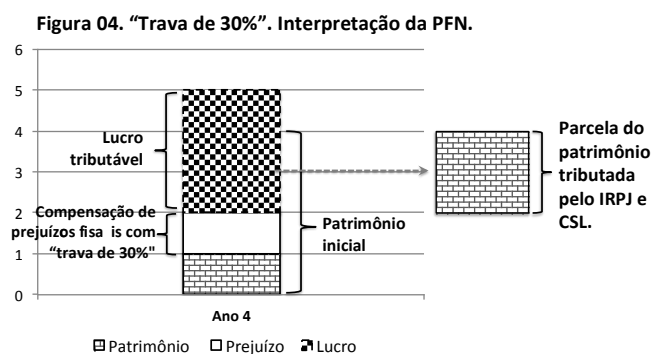
A interpretação sustentada pelo contribuinte conduziria à tributação da renda, dos lucros obtidos durante o exercício de suas atividades, de tal forma que apenas o efetivo *acréscimo patrimonial* seria tributado pelo IRPJ e da CSL, deixando a salvo desses tributos aquilo que corresponderia efetivamente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



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 prejuízo fiscal (IRPJ) e de base negativa (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

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

Constituição de 1988, em que esteve em foco o conceito de “renda” presente no sistema 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.

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)

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 GARCÍA. El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario. Depalma : Buenos Aires, 1967, p. 88 e seguintes.

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 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 *acréscimo 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 de base negativa (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 subsequentes.

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 estabelecer 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 arrecadatário 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.

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.

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 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. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 – a do contribuinte ou a da PFN – melhor se amolda a esse arcabouço normativo e, em especial, à *diretriz da renda enquanto acréscimo patrimonial* adotada pelo legislador.

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 prejuízos fiscais (IRPJ) e 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**. Caso essa interpretação seja adotada, não se tributaria o *acréscimo patrimonial* (teoria da *renda-acréscimo patrimonial*), mas o próprio patrimônio; não se tributaria o produto do capital (*teoria da renda-produto*), mas o próprio capital investido pelos sócios.

Das duas interpretações apresentadas, apenas a sustentada pela PFN tem o condão de desvirtuar a *diretriz de renda enquanto acréscimo patrimonial* eleita pelo legislador ordinário e, em afronta aos arts. 43 e 44 do CTN, transformar o IRPJ e a CSL em tributos incidentes sobre a *propriedade*. Tudo isso à revelia de decisão do Congresso Nacional, pois o legislador ordinário não pode ser acusado de ter cerceado o direito do contribuinte ao aproveitamento da totalidade de seus prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (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 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)

Sequer é possível sustentar que sustentar que o princípio da legalidade exigiria disposição expressa quanto à possibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais na hipótese em análise: o referido princípio, aplicado em conjunto com muitos outros na maior medida possível, como o da capacidade contributiva, justamente corroboram à norma da não

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.

aplicação da trava dos 30% nos casos em que a continuidade da pessoa jurídica resta impossibilitada pela extinção da pessoa jurídica.

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”.

No presente voto, então, não se afastam os arts. 15 e 16 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 de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (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

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>

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 AURÉLIO, julgado em 09/10/2008)

⁹ RICARF, art. 62.

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) ou de sua base negativa (CSL). 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 (CSLL) 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 deferiu 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 (CSLL) 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 deferiu 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 deferiu 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 deferiu 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 fenecimento 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**).

Pelo que foi exposto, entendo que o ciclo de diferimento do direito à compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL), tal como prescrito pelos arts. 15 e 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. Recurso especial da PFN.

No que tange ao recurso especial interposto pela PFN, a controvérsia interpretativa não se refere necessariamente à norma dos arts. 113 ou 139 do CTN. No âmbito do CTN, a questão reside mais precisamente na norma que se constrói a partir de seu art. 161.

O art. 161 do CTN, cumprindo o papel previsto no art. 146 da Constituição Federal, estabelece norma geral, aplicável a todos os entes da federação, quanto à incidência de juros de mora, no percentual de 1%, sobre o crédito não integralmente pago no vencimento. Expressamente, contudo, o seu § 1º resguarda a cada um dos entes federados a competência para estabelecer regramento próprio. Cada ente federado, por meio de seu respectivo Poder Legislativo, poderá prescrever regramento próprio, com taxa de juros diferente daquela prevista na norma geral (1%) ou, por exemplo, prever a incidência de juros de mora tanto sobre o débito principal quanto sobre as multas ou, ainda, estabelecer que os juros incidam apenas sobre o valor do débito principal, mas não sobre o das multas.

A União, no caso, é exemplo de unidade federativa que, de longa data, produz regramentos próprios quanto à incidência de juros de mora sobre o crédito não integralmente pago no vencimento. Assim o fazendo, a União encontra resguardo jurídico no art. 161 do CTN, mas afasta a eficácia da norma geral veiculada neste dispositivo.

Portanto, para a solução do caso concreto, a questão não se esgota com a compreensão da norma geral veiculada pelo CTN. É necessário saber qual o tratamento foi atribuído pelo legislador ordinário à matéria, o que obriga que se considere o teor da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do 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.

Como se pode observar, valendo-se de sua competência, o legislador ordinário decidiu:

- prever a incidência de juros de mora sobre **multas isoladas** pagos em atraso (Lei n. 9.430/96, art. 43);
- prever a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de **tributos e contribuições** pagos em atraso (Lei n. 9.430/96, art. 61);
- não prever nada quanto à incidência de juros de mora sobre multas de ofício.

A evolução legislativa demonstra que não se trata de um silêncio insignificante, mas expressão de decisão consciente do legislador. As leis que se sucederam, em especial, o Decreto-lei n. 2.232/87, a Lei n. 7.691/88, a Lei n. 7.738/89, a Lei n. 7.799/89, a Lei n. 8.218/91, a Lei n. 8.383/91, a Lei n. 8.981/95, a Lei n. 9.430/96, a Lei n. 10.522/02, demonstram que a decisão do legislador variou no tempo, por vezes determinando a incidência de juros sobre a multa de ofício, por vezes a excluindo. Há uma diferenciação relevante: o dispositivo não estabelece, por si, a incidência de alguma taxa de juros sobre a multa, mas possibilita que leis específicas a estabeleça.¹⁰

Essa retrospectiva é relevante para constatar que o legislador competente não agiu ao acaso: trata-se de silêncio eloquente do legislador que, ao tutelar a matéria, deixou conscientemente de prever a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Embora o entendimento ora exposta tenha restado vencido no julgamento do presente caso, este já foi o entendimento adotado por este Tribunal administrativo, inclusive no âmbito da 1ª Turma da CSRF, como se observa dos seguintes exemplos:

RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir semelhança fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.

(Processo nº 10680.002472/2007-23. Acórdão n. 9101-000.722. CSRF, 15.12.2010.)

¹⁰ Nesse sentido, vide, por exemplo: FAJERSZTAJN, Bruno. Exigência de juros de mora sobre as multas de ofício no âmbito da Secretaria da Receita Federal, *in* Revista Dialética de Direito Tributário v. 132. São Paulo : Dialética, 2006, p. 27 e seg.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

(Processo nº 16327.004079/2002-75. Acórdão n. 101-96.008. TO, 01.03.2007)

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.

(Processo nº 10980.013431/2006-05. Acórdão nº 101-96.607, TO, 06.03.2008)

JUROS DE MORA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC. — É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 1/01/1997, por absoluta falta de previsão legal.

(Processo nº 16327.004252/2002-35. Acórdão nº 202-16.397, TO, data da publicação 14.06.2005) (grifo nosso).

3. Questão suscitada em face da solução do caso pelo voto de qualidade quanto ao tema da “trava dos 30%” para a compensação de prejuízos fiscais.

Tendo em vista que metade dos Conselheiros da 1ª Turma da CSRF compreendeu que a conduta praticada pelo contribuinte estava em conformidade com as normas vigentes no sistema, enquanto a outra metade compreendeu de forma diversa, o voto da i. Conselheira Presidente foi contabilizado duas vezes, prevalecendo, por “voto de qualidade”, o entendimento quanto à ilicitude da conduta praticada.

Assim, como consequência da votação do Colegiado decidida pelo voto de qualidade, então, foi mantido o lançamento correspondente à glosa da compensação de prejuízo fiscal (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSLL) que excedeu o limite 30%, bem como a multa imposta pela autoridade fiscal.

Concluída a aludida votação, o i. Procurador do contribuinte requereu a aplicação ao caso concreto da norma do art. 112 do CTN. Sustentou que, em face da duplicidade do voto da i. Conselheira Presidente e, assim, a decisão por “voto de qualidade”, restaria evidenciada a dúvida necessária à incidência desse enunciado prescritivo, o que demandaria, como consequência, o afastamento da multa imposta ao contribuinte.

Preliminarmente, contudo, o Colegiado analisou se o referido pedido, que não constava no recurso especial e que foi formulado durante a sessão de julgamento, deveria ou não ser conhecido. Por voto de qualidade, então, decidiu-se não conhecê-lo.

No caso, compreendi que a questão deveria ser enfrentada pelo Colegiado, restando, portanto, vencido novamente pelo voto de qualidade.

Compreendo que não há preclusão processual. O fato a que o contribuinte se reporta como sendo suficiente para ensejar a incidência do art. 112 do CTN e o afastamento da multa de ofício apenas ocorreu com o julgamento do mérito do recurso especial pela 1ª Tuma

da CSRF, oportunidade em que o seu i. Procurador, valendo-se de sua prerrogativa, prontamente suscitou ao Colegiado a apreciação dessa suposta excludente de punibilidade que teria sido evidenciada apenas naquele momento. Trata-se de questão superveniente e que demanda a análise das normas jurídicas que a tutelam.

É certo que a função precípua da CSRF consiste na solução de controvérsia jurisprudencial quanto à matéria decidida por diferentes Turmas do CARF, o que deve ser analiticamente demonstrado no recurso especial. No entanto, para a solução do caso, deve o julgador atribuir eficácia a todo um repertório normativo interligado às normas em que reside a controvérsia a ser harmonizada. Afinal, na conhecida expressão de EROS GRAU, não se interpreta o Direito em tiras.

Assim, por compreender que o contribuinte requereu em oportunidade hábil a aplicação de uma possível excludente de punibilidade, voto para que o mérito de sua alegação seja conhecido por este Colegiado.

4. Dispositivo

Por todo o exposto, voto por CONHECER ambos os recursos interpostos, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PFN, bem como por conhecer a alegação do contribuinte a respeito do afastamento da multa, trazida na tribuna, por ocasião de sustentação oral.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Redatora Designada

Em que pesem os argumentos do eminente relator, peço vênias para divergir quanto à apreciação tanto do recurso da Contribuinte (tema do limite de 30% na compensação de prejuízo no último período de atividades da pessoa jurídica), quanto do recurso da Fazenda Nacional (tema da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício), conforme tópicos a seguir.

1. Recurso Especial do Contribuinte - Trava de 30%

No Recurso Especial do Contribuinte, a discussão cinge-se à aplicação da trava de 30% para compensação de prejuízos e bases negativas no último período de atividades da pessoa jurídica.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 275 a 282), em agosto de 2008 a empresa VARBRA S/A foi extinta por incorporação. Naquela ocasião, a empresa possuía prejuízos acumulados e base de cálculo negativa da CSLL, que foram integralmente compensados. A fiscalização glosou essa compensação naquilo que ultrapassou o limite de 30% do lucro, apontando como fundamentos os artigos 247, 250, III, 251, parágrafo único, e 510 do RIR/99.

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

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

Da mesma forma, o Acórdão nº 9101-002.452, de 22/9/2016, da relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que reformou o Acórdão nº 1103-001.058, indicado como paradigma pela Recorrente. No mesmo sentido, foi a decisão exarada em 22/9/2016, por meio do Acórdão nº 9101-002.455, também da relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que reformou o Acórdão nº 1103-001.093, segundo paradigma indicado pela Recorrente. Quanto à aplicação do limite de 30%, os citados acórdãos restaram assim ementado:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

1- O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro real posteriormente apurado, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

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

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. Produção de efeito (Vide Lei nº 12.973, de 2014)

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

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

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

À afirmação de que a intenção do legislador ao editar a supracitada lei não foi "o de retirar do contribuinte o direito de compensar integralmente seus prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSL", a Recorrente acrescentou referência à Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998, de 1995, a qual, fruto da reedição das Medidas Provisórias nº 947 e 972, de 1995, foi convertida na Lei nº 9.065, de 1995.

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

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes. (grifou-se)

A interpretação de que a limitação legal impossibilita o sujeito passivo de compensar os saldos de prejuízos ou bases negativas tem em conta, ainda, a vedação expressa pelo Decreto-lei nº 2.341, de 1987, incorporado ao art. 514 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/99:

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

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

De toda a sorte, da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998, de 1995, em verdade, constou que ¹¹:

¹¹ Diário Oficial do Congresso Nacional, Edição de 14 de junho de 1995, p. 3273.

Arts. 15 e 16 do Projeto: [...] A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.

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

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

É certo que o Superior Tribunal de Justiça afirmou a regularidade do limite à compensação de prejuízos e bases negativas em razão de ela representar mero diferimento da sua dedução. Neste sentido é a jurisprudência referida em recente julgado da Segunda Turma daquela Corte ¹², expressa no voto condutor do Recurso Especial nº 1.314.207/SP:

Quanto ao mérito, no âmbito infraconstitucional, esta Corte Superior já assentou sua jurisprudência pela legalidade do mencionado limite à compensação, devendo o mesmo incidir plenamente, afastada qualquer pecha de contrariedade ao ordenamento jurídico. Tal entendimento, ao qual me alinho, pode ser ilustrado por meio dos seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DISSÍDIO INTERPRETATIVO NÃO CARACTERIZADO. CSSL. IMPOSTO DE RENDA. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI N. 8.981/95. LEGALIDADE. SÚMULA N. 168/STJ.

1. Não há divergência jurisprudencial quando inexistir similitude fática entre os arestos confrontados.

2. A limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercício anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição

¹² Julgado proferido em 04 de agosto de 2015.

Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda, não se encontra eivada de ilegalidade. Precedentes.

3. Embargos de divergência não conhecidos (EResp Nº 429.730 - RJ, Primeira Seção, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 9.3.2005).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IRPJ. CSLL. COMPENSAÇÃO. LIMITES. LEIS 8.981/95 E 9.065/95. LEGALIDADE.

1. A limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores com a finalidade de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda Pessoa Jurídica não contém eiva de ilegalidade.

2. Agravo regimental não-provido. (AgRg no Ag 935.250/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/09/2008, DJe 14/10/2008)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CSSL. IMPOSTO DE RENDA. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI Nº 8.981/95. LEGALIDADE.

1. "A limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercício anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda, não se encontra eivada de ilegalidade" (EResp 429.730/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU de 11.04.05).

2. A Lei 8.981/95, ao estabelecer a aludida limitação, "não alterou os conceitos de renda e de lucro, nem tampouco ofendeu os arts. 43 e 110 do CTN, porquanto o art. 52 da mencionada lei diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada" (AgRg no REsp 516.849/CE, Rel. Min. Denise Arruda, DJU de 03.04.06).

3. É legal a limitação em relação à compensação de prejuízos fiscais verificados até o dia 31.12.94, a partir do exercício de 1995, não havendo afronta ao princípio da anterioridade. Precedentes.

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

Porém, o Superior Tribunal de Justiça ainda não se manifestou frente à interrupção deste diferimento por encerramento das atividades da pessoa jurídica ou por sucessão. Logo, não é possível inferir, a partir das justificativas apresentadas para declarar a legalidade da limitação imposta a partir de 1995, que a ocorrência de eventos impossibilitando a compensação integral dos prejuízos ou bases negativas acumulados determinaria o afastamento do limite legal no último período de apuração, ou ensejaria a adoção de outra

providência reparadora. Ao contrário, a legalidade da norma resta patente quando o limite quantitativo é dissociado de restrição temporal à compensação, permitindo ao sujeito passivo, mesmo observando o limite quantitativo, esgotar os saldos acumulados, salvo se, por circunstâncias alheias ao controle do legislador, a pessoa jurídica não lograr êxito em suas atividades para produzir resultados positivos, ou se interrompê-las.

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

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

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

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

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

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

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

6. Recurso especial não provido. (REsp 1107518/SC, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, Julgado em 6/8/2009, Publicado em DJe 25/8/2009)

Na mesma toada, o Supremo Tribunal Federal afirmou a regularidade da limitação imposta a partir da Medida Provisória nº 812, de 1994, sob a premissa de a compensação de prejuízos e bases negativas constituir um benefício fiscal, aspecto que, inclusive, ensejou a alteração do entendimento favorável à compensação integral na data de extinção da pessoa jurídica, até então adotado pela 1ª Turma da CSRF¹³. Assim constou do voto da Ministra Ellen Gracie integrado ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 344.994/PR¹⁴, corroborando o entendimento adotado no voto vencedor do Ministro Eros Grau:

7. A rigor, as empresas deficitárias não têm "crédito" oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo

¹³ Neste sentido é o Acórdão nº 9101-00.401, de 02 de outubro de 2009.

¹⁴ O entendimento firmado no Recurso Extraordinário nº 344.944/PR acerca da compensação de prejuízos foi estendida à compensação de bases negativas no julgamento do Recurso Extraordinário nº 545.308/SP.

dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à "socialização" dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes.

É apenas por benesse da política fiscal - atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos - que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigorante para o exercício fiscal que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30%, ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. Mas, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do Imposto de Renda, o contribuinte tem mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

Como benefício fiscal, a compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas poderia ser reduzida, ou mesmo eliminada por lei posterior. Logo, nada há de irregular em o diferimento desta compensação resultar, eventualmente, na impossibilidade de utilização de saldos acumulados. Aliás, recorde-se que na sistemática anterior à criação do limite em debate, como havia prazo para compensação dos prejuízos fiscais ou bases negativas¹⁵, a depender da capacidade da pessoa jurídica de reverter seus resultados negativos para lucros, os prejuízos e bases negativas acumulados poderiam prescrever integralmente, sem qualquer compensação.

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

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

¹⁵ Lei nº 8.541, de 1992: 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.

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

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

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

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

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

Apesar de todo o respeito que merecem os ensinamentos da ilustre Professora, entendo que esse raciocínio parte da premissa de que os conceitos de lucro, noutras palavras, renda para as empresas, e patrimônio são bem definidos pela ciência contábil e, como tais, devem ser rigorosamente obedecidos pela legislação tributária.

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

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

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

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

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

Contudo, os debates travados nos trabalhos daquelas comissões, conforme narrado por seu relator, Rubens Gomes de Sousa¹⁶, permitem concluir que a teoria do acréscimo patrimonial seria suficiente para fundamentar ambos os incisos. Com efeito, relativamente a este aspecto específico, o saudoso tributarista assim se manifestou: “vale sublinhar que essa redação do inciso II implica que também a renda, de que trata o inciso I, é um acréscimo patrimonial, como já está dito pela palavra produto constante desse inciso”¹⁷.

A conceituação da renda nos termos da teoria do acréscimo patrimonial foi historicamente elaborada a partir da colaboração dos estudos dos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons, por isso ela é conhecida na literatura como modelo SchanzHaigSimons – SHS – de renda. A partir desses estudos, é possível conceituar a renda num determinado período como a soma, em valor monetário, entre o consumo de bens e serviços e o acréscimo de patrimônio verificados nesse mesmo período. Para consecução dessa renda contribuem todos os fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. Desse modo, concorrem para a realização da renda as remunerações recebidas em troca dos fatores de produção, as doações e

¹⁶ Cf. Rubens Gomes de Sousa, "O Fato Gerador do Imposto de Renda". In: Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1950, pp. 175 e 176; e "Imposto de Renda: Despesas não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como lucros distribuídos no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas". In: Pareceres1: Imposto de Renda. Ed. Póstuma. São Paulo: IBET e Resenha Tributária, 1975, pp. 59 a 95. (nota do original)

¹⁷ Cf. Rubens Gomes de Sousa, "Imposto de Renda: Despesas ...", p. 70. (nota do original)

*ganhos eventuais, os acréscimos nos valores dos ativos e a renda imputada*¹⁸.

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

Assim, os ajustes efetuados pela lei tributária, para do lucro contábil se chegar ao lucro tributável, são manifestações do mencionado sopesamento de princípios que normalmente afastam o lucro tributável do conceito ideal de renda. A bem da verdade, a própria definição contábil de lucro já assume algumas premissas que afastam o lucro contábil do conceito de renda segundo o modelo SHS¹⁹. Por isso, há também ajustes que atuam no sentido contrário, ou seja, para aproximar o lucro tributável do conceito ideal de renda. Nessa esteira, fica claro que a lei tributária pode e deve promover os ajustes necessários para conformar o lucro tributável em consonância com o arcabouço valorativo inserido nos diferentes princípios e regras constitucionais. Ao aplicador das normas veiculadas por lei, pelo menos em sede de controle da legalidade dos atos administrativos, resta verificar a correta subsunção dos fatos nos antecedentes dessas normas.

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

(...)

Por essas razões, não se pode dar guarida à alegação de que a “trava” ofenderia os conceitos constitucionais de renda e lucro, acarretando uma tributação do patrimônio do contribuinte, bem como de que tal ofensa autorizaria uma interpretação teleológica que permitisse a compensação dos prejuízos e bases negativas da CSLL acumulados.

A doutrina também demonstra que acréscimo patrimonial é, necessariamente, fato determinado em período de apuração delimitado, não afetado por ocorrências que competem a outros períodos de apuração, reforçando a premissa adotada pelo Supremo Tribunal Federal de que a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas é um benefício

¹⁸ Cf. Kelvin Holmes, The concept of income. A multidisciplinary analysis. The Netherlands: IBFD, 2000, p. 57. (nota do original)

¹⁹ Ibidem, pp. 146 e 147. (nota do original)

fiscal ²⁰. Veja-se, neste sentido, as lições de Ricardo Mariz de Oliveira ao tratar do *poder legal para impedir, condicionar ou limitar a compensação de prejuízos fiscais* ²¹:

Para os que sustentam haver um direito verdadeiramente imanente à obrigação tributária relativa ao imposto de renda, inatingível por lei ordinária, portanto um meta-direito que até prescinde de declaração por lei ordinária, o seu fundamento está no fato de que a hipótese de tributação é sempre um acréscimo patrimonial, e acréscimo patrimonial exige que se deduzam prejuízos anteriores para que somente possa ser alvo de incidência o valor que representar efetivo aumento ao capital trazido pelos sócios para o empreendimento gerador do lucro.

Se assim não for, estar-se-á tributando o próprio capital ou o patrimônio do contribuinte, descaracterizando e desnaturando o fato gerador do imposto de renda.

E, sendo assim, não poderia haver limite de prazo ou de valor, assim como outras condições não poderiam ser impostas para o exercício (já que aquisição sempre existiria) desse direito. Muito menos ele poderia ser eliminado.

Contrariamente a esta colocação, apresentam-se diversos fundamentos.

O primeiro prende-se a que todo empreendimento econômico tem que ser segmentado em seu desenvolvimento temporal, para inúmeros efeitos empresariais e jurídicos, sob pena de que, somente no encerramento definitivo da própria atividade econômica que se pretende desenvolver através da pessoa jurídica, seria possível determinar com segurança e em definitivo a existência e o montante do incremento patrimonial produzido por tal atividade.

Daí a lei predeterminar a segmentação da atividade em exercícios sociais, para fins de direito privado, e em períodos-base, para fins tributários, nos quais se compara se, entre o início e o final de cada um deles, houve ou não aumento de patrimônio, sendo que a diferença entre o patrimônio líquido no início e no final de cada período, descontadas as transferências patrimoniais, representa o lucro obtido nesse entretempo, se a mutação tiver sido positiva, ou o prejuízo suportado, se tiver sido negativa.

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

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

²⁰ Recurso Extraordinário nº 344.994/PR (prejuízos fiscais) e Recurso Extraordinário nº 545.308/SP (bases negativas).

²¹ Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil. 2008, p. 895/900.

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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

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

Enfim, tudo isto pode ser resumido na afirmação de que o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial ocorrido num período-base e é constituído pela diferença entre a universalidade patrimonial no início desse período e a universalidade patrimonial no final do mesmo, sendo essa diferença matematicamente formada pela universalidade de fatores positivos e negativos que afetam esse patrimônio durante o mesmo lapso temporal, descontadas as transferências patrimoniais. Ora, os prejuízos de períodos-base anteriores não integram essa universalidade de fatores positivos e negativos.

Daí a lei, sem descaracterizar a base de cálculo própria dos tributos sobre a renda, poder admitir ou não a compensação das perdas passadas ou permiti-la sob determinadas condições, ou sob determinada limitação temporal, ou sob determinadas limitações de valor em relação ao montante da mutação patrimonial presente. (grifou-se)

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

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

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

resultados dos períodos seguintes (e imediatamente), esta não é a lógica legal.

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

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

Na verdade, está se assumindo o princípio da continuidade e seus efeitos nos lucros, mais no seu sentido econômico, porque no seu sentido contábil mais exato o princípio da continuidade não trata disto, mas sim na forma com que os ativos são avaliados, a depender da continuidade da empresa. Diz a resolução CFC 750/1993 (com redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10), quando trata dos princípios da contabilidade: "Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância." Ou seja, este diz princípio diz respeito à precificação dos componentes do patrimônio, nada indicando que decorre dele a imposição principiológica do aproveitamento de prejuízos de um período em relação a outro. Mas, ad argumentandum tantum e seguindo a lógica econômica da compensação de prejuízos como decorrência da continuação da empresa, que se presume indefinidamente, os prejuízos e lucros se compensariam contínua e indefinidamente.

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

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

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

Uma vez afastada a premissa que conceitua renda a partir de uma comunicação entre períodos de apuração, descabe, por conseguinte, a argumentação de que a vedação à compensação integral de prejuízos e bases negativas afronta o conceito de renda. Aliás, inexistente qualquer norma, na legislação comercial ou fiscal, que autoriza a conclusão de que somente há renda passível de tributação depois de totalmente absorvidos os prejuízos e bases negativas acumulados. A incidência de tributos sobre lucro subsistente, após a compensação de prejuízos ou bases negativas com observância dos limites legais, não pode ser analisada em conjunto com os saldos deficitários remanescentes de períodos anteriores. O

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

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

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

Esta Turma já firmou entendimento no sentido de que o limite de 30% deve ser observado sem exceções, inclusive nas hipóteses de incorporação, como ocorre no caso sob análise, de modo que não deve ser aceita a compensação do prejuízo fiscal com o lucro real apurado no ano-calendário de 2008, nem tampouco a compensação ilimitada das bases negativas da CSLL, nos moldes do que já se decidiu em 1ª instância.

Igual raciocínio é adotado em praticamente todas as Turmas deste Conselho, razão pela qual, na esteira da posição que já abracei em julgamentos anteriores, mantenho o entendimento de que a trava dos 30% deva também ser aplicada nos casos de incorporação, como ocorre no presente processo.

Isso porque a limitação prevista em lei é de natureza cronológica, pois se refere ao resultado de cada ano-calendário apurado pelos contribuintes.

Certamente quis o legislador evitar que as empresas, ao compensarem integralmente os prejuízos de exercícios anteriores, simplesmente deixassem de recolher aos cofres públicos qualquer valor, o que traria graves impactos ao orçamento.

Com efeito, apurar lucro tributável no exercício, mas deixar de pagar um centavo sequer ao Estado configura, em meu sentir, ofensa ao princípio da igualdade, pois tal benefício não é facultado aos demais contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas submetidas ao lucro presumido, por exemplo.

Embora a sistemática do lucro real permita o reconhecimento e o aproveitamento de resultados negativos, o legislador decidiu, por razões de política fiscal e econômica, limitar as compensações, no intuito de garantir um mínimo de recursos oriundos das grandes empresas.

E é justamente no âmbito das grandes empresas que costumam ocorrer as incorporações, como resultado das conhecidas reorganizações societárias.

Ora, se a decisão de adquirir ou incorporar empresas é nitidamente privada, como corolário do princípio da autonomia da vontade, cabe a cada empresário considerar, em seu planejamento, o momento adequado de promover tais medidas, respeitando as regras e os efeitos tributários da sua deliberação.

A decisão pela incorporação automaticamente fulminou o critério temporal da norma, pois para a empresa incorporada não haverá novo exercício. Como não existirão resultados futuros também não haverá espaço para compensação.

Conquanto se possa argumentar que, justamente em razão disso seria o momento da incorporação aquele adequado para o aproveitamento integral dos prejuízos acumulados, entendo em sentido contrário, até porque inexistente comando autorizador para tal medida. Ressalte-se que a incorporação é decisão livre e unilateral da empresa, que deve avaliar o momento mais adequado e sopesar os seus diversos efeitos, inclusive os de natureza tributária.

Nesse sentido, pelos fundamentos apresentados e pela ausência de previsão legal para a espécie, entendo que não assiste razão à Recorrente.

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

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

tributável e, por conseguinte, o patrimônio, mas não pode ser considerada inconstitucional por isto. Isto é da natureza da metodologia do tipo tributário do imposto de renda. Como foi dito, o que a Constituição veda é tributar a não renda. Dado isto, como calcular a renda tributável até o limite da variação patrimonial positiva é matéria de lei.²²

Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também foi suscitada a tese de que o prejuízo teria a mesma natureza de patrimônio, isto seria um "ativo". Disto decorreria que haveria tributação sobre o patrimônio (prejuízo), se não fosse permitida sua dedutibilidade. Ocorre que prejuízo (perda), no meu entender não é ativo. A legislação tributária, norma de sobreposição, consentânea com a economia e as bases econômicas da atividade empresarial, concede o aproveitamento dos prejuízos dentro da lógica da continuidade empresarial, mas daí a entender que prejuízo acumulado pode representar patrimônio, é o mesmo que dizer que tanto faz lucro ou prejuízo, o que contrasta com a própria lógica econômica. A empresa distribui lucro ou ativa lucro, não distribui prejuízo, nem ativa prejuízo.²³ Ninguém persegue o prejuízo, a atividade empresarial persegue o lucro. Norma que permite transmutar perda em lucro com base na rationale de que a perda tem valor patrimonial é uma contradição em si mesma. Contudo, é verdade que dada a perspectiva (expectativa) de que o prejuízo fiscal em um dado exercício diminua o tributo devido em um exercício posterior, no futuro, há a possibilidade se ativar esta expectativa de direito, a título de ativo fiscal diferido (conforme, e.g., Resolução CFC n. 1189/09). Trata-se de perspectiva de impacto patrimonial positivo, como é qualquer redução de custo, ainda que tributário. Assim, o prejuízo fiscal, que difere do prejuízo contábil (podendo haver caso de lucro contábil com prejuízo fiscal, o que não é infrequente) pode ser considerado uma espécie de expectativa de direito com perspectivas de consequências patrimoniais positivas. Contudo, é um argumento puramente contábil e se aplica, na perspectiva puramente contábil. Ou seja, isto tudo é uma questão contábil e que, neste aspecto, nada tem a ver com a limitação legal de aproveitamento de prejuízo fiscal, que só comporta exceções legais. O fato dos prejuízos fiscais acumulados constarem da parte B do Lalur e de reduzirem tributo a pagar no futuro, não lhes dá o condão de patrimônio.

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

²² Não faz parte da presente discussão, mas convém deixar claro que a lei que disciplina a cobrança do imposto de renda está sujeita aos princípios constitucionais limitadores da tributação, como a irretroatividade, o não confisco (e.g., uma alíquota muito alta do imposto de renda pode ser considerada confiscatória pelo STF), etc. *(nota do original)*

²³ Não é por outro motivo que o Decreto-lei nº 2.341/87, vedou o aproveitamento de prejuízos fiscais da sucedida pela pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão. A distorção provocada pela patrimonialização dos prejuízos fez com que, literalmente, o prejuízo fosse visto como um ativo, o que degenerou em planejamento tributário abusivo, o qual foi coibido pela norma antielisiva específica contida no dispositivo citado. *(nota do original)*

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

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

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

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

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

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

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

Aduz a recorrente que ainda que a compensação pudesse ser caracterizada como sendo um benefício fiscal, não poderia ser interpretada de forma literal. Ocorre que considerando que o Supremo Tribunal Federal classificou a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas como um benefício fiscal, alinhando-se às lições de Ricardo Mariz de Oliveira no sentido de que a lei pode admitir ou não a compensação de perdas passadas, ou permiti-la sob determinadas condições, é possível concluir que a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas, quando autorizada por lei, tem natureza de isenção, que atinge o critério material da hipótese de incidência, subtraindo parte do complemento de seu verbo, ou seja, parte da renda.

Neste sentido é a abordagem contida no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.691, de lavra da ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Esta é a conclusão que se extrai da fenomenologia das isenções tributárias, exposta por Paulo de Barros Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário (Editora Saraiva, 17a edição, São Paulo:2005, p. 489/491):

De que maneira atua a norma de isenção, em face da regra matriz de incidência? É o que descreveremos.

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente.

[...]

Outro exemplo: o queijo tipo Minas é isento do IPI. Quer significar que u'a norma de isenção foi dirigida contra a regra matriz daquele gravame federal, mutilando o critério material da hipótese, precisamente no tópico do complemento do verbo. Com isso, a amplitude do núcleo hipotético, que abarcava até aquele instante todos os produtos industrializados, perde um elemento de seu conjunto – o queijo tipo Minas.

[...]

E assim por diante, sempre o mesmo fenômeno: o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da primeira (regra-matriz).

Importa referir que o legislador muitas vezes dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de recontro normativo, mas não chama a norma mutiladora de isenção. Não há relevância, pois aprendemos a tolerar as falhas do produto legislado e sabemos que somente a análise sistemática, iluminada pela compreensão dos princípios gerais do direito, é que poderá apontar os verdadeiros rumos da inteligência de qualquer dispositivo de lei.

[...]

Não confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da conseqüência com mera redução de base de cálculo ou da alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o quantum de tributo que deve ser pago. O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é isenção parcial.

A Lei nº 9.065/95, contrapondo-se à regra-matriz do IRPJ e da CSLL, que tem por base de cálculo o lucro da pessoa jurídica aferido em determinado período de apuração, em observância

ao princípio da universalidade, reduz seu campo de incidência, afirmando que não é renda 30% do lucro precedido de apuração deficitária. Nega, portanto, a existência de acréscimo patrimonial até que sejam esgotados os prejuízos fiscais e bases negativas acumulados, mas observando-se o limite de 30% do lucro apurado.

De outro lado, ainda que se enquadre esta determinação como mera redução de base de cálculo, minimamente a isenção parcial estaria presente, integrante do conjunto de exclusões do crédito tributário, referidas no art. 175 do Código Tributário Nacional.

Consoante exposto na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/95, a limitação desta isenção teve cunho arrecadatório: o alcance máximo de sua aplicação é estabelecido em razão do lucro líquido ajustado do período de apuração, de modo que ao menos 70% do lucro seja tributado, caso o sujeito passivo faça uso do benefício fiscal. E este objetivo deve ser respeitado, ainda que se trate do último período de apuração da pessoa jurídica.

Isto porque a interpretação da norma em referência deve ser literal, consoante dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (negrejou-se)

Ao assim determinar, o Código Tributário Nacional impede o intérprete de aprofundar-se nos planos semânticos e pragmáticos, segundo entendimento de Paulo de Barros Carvalho, na obra antes citada (p. 107). No caso em análise, inviabiliza conjecturas acerca da impossibilidade de utilização futura dos prejuízos e bases negativas não compensados até o momento da extinção, e de eventual ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Nas palavras da Ministra Ellen Gracie, citada em transcrição acima, a norma em debate tem por finalidade socializar os prejuízos de empresas deficitárias para garantir sua sobrevivência, ou seja, permite-se a exclusão de crédito tributário equivalente a, até, 30% do lucro da pessoa jurídica que apurou prejuízos ou bases negativas no passado como estímulo à sua subsistência. Sob esta ótica, nenhuma razão há para ampliação deste benefício no momento da extinção da empresa.

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

Assim, conforme exposto, inexistente fundamentação legal que autorize este colegiado a afastar os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, do presente caso. Dessa forma, o colegiado votou por negar provimento ao recurso especial da Contribuinte.

1.1 Aplicação do artigo 112, do CTN

Durante a sessão de julgamento, a Contribuinte pugnou pela aplicação do artigo 112, do CTN, e consequente afastamento da multa de ofício, em razão de a decisão quanto à aplicabilidade da trava de 30% ter se dado pelo voto de qualidade. Também quanto a esse tema, o Colegiado divergiu do ilustre relator, não conhecendo da referida alegação, pelas razões abaixo expostas.

De acordo com o artigo 9º do Regimento Interno do CARF, "*cabe à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar o recurso especial de que trata o art. 64*", observada a especialização de cada uma dessas turmas quanto à matéria. O artigo 64, do Anexo II, do Regimento, por sua vez, estabelece que é cabível o Recurso Especial contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF. Sobre o Recurso Especial, o artigo 67 dispõe o seguinte:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Da análise dos citados dispositivos regimentais, depreende-se que as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais têm como finalidade a uniformização da jurisprudência do CARF, constituindo Instância Especial. O exercício dessa finalidade dá-se por meio do julgamento do Recurso Especial de Divergência, em que são apontadas as decisões deste Conselho que revelam algum dissídio jurisprudencial.

Com efeito, verifica-se que a via de acesso à CSRF é estreita e, consequentemente, a cognição em sede de recurso especial de divergência também é estreita, destinando-se a sanar dissídio jurisprudencial. Podem configurar exceções a essa cognição limitada as matérias de ordem pública, uma vez que a tutela visa proteger a segurança das relações processuais.

O tema submetido à apreciação da 1ª Turma da CSRF, entretanto, não é matéria de ordem pública, tratando-se, na verdade, de tese jurídica. Isto é, ao submeter à apreciação do Colegiado a possibilidade de aplicar-se o artigo 112, do CTN, na hipótese de decisão proferida por voto de qualidade, sob o fundamento de que a utilização do voto de qualidade representaria a "dúvida" necessária à incidência do citado dispositivo, o que o patrono da Contribuinte pretende é que seja apreciada uma tese jurídica, o que não é possível no momento processual em que proposta.

Ademais, ainda que esse tema houvesse sido abordado em sede de recurso especial pelo Contribuinte, em face da decisão proferida pela turma *a quo* também ter se dado por voto de qualidade, o conhecimento por essa Turma da CSRF apenas seria cabível se fossem atendidos todos os pressupostos de admissibilidade do recurso especial previstos no artigo 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF.

Pelo exposto, o colegiado votou por NÃO CONHECER da alegação a respeito do afastamento da multa.

2. Recurso Especial da Procuradoria - Juros de mora sobre multa de ofício

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Vale transcrever os dispositivos:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

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

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

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

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

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

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

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (Grifei)

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.

Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

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

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

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

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

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido. (Grifei)

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

[...]

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.

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

Em suas contrarrazões a recorrida suscita a possibilidade de aplicação ao caso do parágrafo único do artigo 16 do Decreto-Lei nº 2.323, de 1987, que dispõe que os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora. Não se discute aqui, todavia, a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora, cuja causa reside na mera impontualidade, e sim sobre a multa de ofício. Embora ambas tenham natureza punitiva, o dispositivo citado pelo contribuinte trata especificamente da "multa de mora", senão vejamos:

Art. 15. Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, para com o Fundo de Investimento Social (Finsocial) e para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.331, de 1987)

Parágrafo único. A multa de mora será de vinte por cento sobre o valor monetariamente atualizado do tributo ou contribuição, sendo reduzida a dez por cento se o pagamento for efetuado até o último dia útil do terceiro mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o vencimento do débito. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.331, de 1987)

Art. 16. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, assim como aqueles decorrentes de empréstimo compulsórios, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.331, de 1987)

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.331, de 1987)

Além disso, ao ressaltar a possibilidade de outras penalidades cabíveis, o artigo 161 do CTN certamente presta-se a permitir a aplicação de multas de caráter moratório em decorrência da impontualidade no pagamento do tributo. Logo, com base no próprio artigo 161, não incidem juros de mora sobre multa de mora. Quanto à multa de ofício, entretanto, compõe o crédito devido, sofrendo a incidência dos juros de mora.

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

Art. 5º (...)

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês 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.

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

Pelo exposto, o colegiado votou no sentido de restaurar a aplicação dos juros de mora à taxa SELIC sobre a multa de ofício, dando provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

3. Conclusão

Diante do exposto, o colegiado votou por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte, NÃO CONHECER da alegação do Contribuinte à respeito da aplicação do artigo 112 do CTN e, por fim, DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo