



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.722790/2011-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.853 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2024
Recorrente SAMARCO MINERAÇÃO S.A. (SUCESSORA DE USINA GUILMAN-AMORIM S.A.)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

CISÃO TOTAL. APROVEITAMENTO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL ACIMA DA TRAVA DE 30%. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

É indevida a compensação de base de cálculo negativa de CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 58 da Lei nº 8.981/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por cisão total reste saldo, que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

Refeita a apuração do lucro real do período, não restou base de cálculo negativa de CSLL, mas sim contribuição a pagar, razão pela qual não se homologa a compensação pleiteada, pois inexistente o crédito indicado no PER/DCOMP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves e André Luis Ulrich Pinto. Apresentou Declaração de Voto o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto, Fernando Augusto Carvalho de Souza e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Por bem descrever a situação ocorrida nos autos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

[início do relatório e voto da decisão recorrida]

Relatório

Trata-se de processo relativo a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte em epígrafe com o Despacho Decisório - DD nº 1.158 - DRF/BHE de 19/08/2011 que revisou de ofício o DD nº 624 de 02/05/2011.

O mencionado DD versou sobre análise manual dos PER/DCOMP nº 14890.78181.230211.1.3.03-9047, que utilizou suposto saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2007, da Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim (CNPJ: 00.560.366/0001-15). Essa última, através de um evento de cisão total, transferiu todos os seus bens e direitos para a Samarco Mineração S.A. e para a ArcelorMittal Brasil S.A..

O valor original do crédito da sucessora, informado no PER/DCOMP é de R\$ 897.688,47.

O DD nº 624 de 02/05/2011 não havia homologado as compensações em razão do não oferecimento à tributação dos valores das receitas de bens e serviços informados na DACON. O contribuinte se manifestou demonstrando que tais receitas foram sim oferecidas à tributação em outra linha da ficha 06 da DIPJ. Fato que foi acatado no DD nº 1.158 de 19/08/2011, contudo esse DD também não homologou as compensações, pois na apuração do Lucro Real, o contribuinte deduziu a título de "compensação base de cálculo negativa de CSLL de períodos de apuração anteriores" valor maior que os 30% permitidos pela Lei nº 8.981/1995, artigo 58.

Assim, refazendo-se a apuração do lucro real, considerando a limitação legal de 30% para compensação de base negativa, verificou-se que havia CSLL a pagar ao invés de saldo negativo no ano-calendário de 2007.

O período de apuração do crédito conforme PER/DCOMP é de 01/01/2007 e 31/12/2007.

Cientificado do DD em 31/08/2011 conforme fl. 116, o interessado apresentou manifestação de inconformidade (fls. 117/137) no dia 29/09/2011, conforme carimbo de protocolo de fl. 117, na qual, essencialmente:

Alega que a Fiscalização não poderia ter realizado a revisão de ofício do lançamento no caso dos autos, tendo em vista que não restaram caracterizadas quaisquer das hipóteses previstas no artigo 149 do CTN.

Aduz que houve modificação dos critérios jurídicos utilizados no DD e que houve inovação nos fundamentos da não homologação das compensações.

Diz que o lançamento já notificado ao contribuinte não poderia sofrer a referida alteração. Apresenta jurisprudência e doutrina.

Afirma ser inaplicável a "trava" de 30% para compensação de base negativa de CSLL em caso de cisão total da sociedade.

Assevera que em 2007 a Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim, por meio de cisão total, foi extinta, vertendo integralmente seus bens e direitos, em partes iguais, para as suas controladoras, a Samarco SA e a ArcelorMittal Brasil SA.

Alega que, no caso dos autos, cisão total, inexistente a limitação legal de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de base negativa de CSLL.

Acrescenta que a regra geral de compensação de prejuízos fiscais está disciplinada no artigo 64 do Decreto nº 1.598/1977 e que o artigo 58 da Lei nº 8.981/1995 não o revogou, pois apenas fixou o teto de 30% para compensação de prejuízos fiscais, não regulando inteiramente a matéria.

Alega que a imposição da trava de 30% impede que a sociedade cindida possa aproveitar seus próprios prejuízos, uma vez que ela deixará de existir no exercício seguinte.

Por fim, requer seja declarada a nulidade da revisão de ofício em razão da alteração da fundamentação, que não seja aplicada a limitação de 30% para compensação de base negativa de CSLL e que sejam homologadas as compensações.

Voto

[início da ementa]

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. EXTINÇÃO POR CISÃO TOTAL. LIMITE DE 30%.

A base de cálculo negativa acumulada poderá ser compensada com o lucro real, observado o limite máximo de 30% (trinta por cento) do referido lucro real.

Inexiste previsão legal que permita a compensação de base de cálculo negativa acumulada acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da pessoa jurídica, por qualquer motivo, inclusive por força de cisão total.

[término da ementa]

A manifestação de inconformidade é tempestiva, portanto deve ser conhecida.

Preliminarmente a defesa pugna pela nulidade do DD nº 1.158 de 19/08/2011 que efetuou a revisão do DD nº 624 de 02/05/2011, alegando que a Fiscalização não poderia ter realizado a revisão de ofício do lançamento no

caso dos autos, tendo em vista que não restaram caracterizadas quaisquer das hipóteses previstas no artigo 149 do CTN.

Tais alegações não merecem prosperar.

A lei nº 9.784/1999 assim dispõe:

“Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.”

Conforme consta no DD nº 1.158, a autoridade fiscal observou que na emissão do DD anterior (nº 624) não havia sido observado o que dispõe a legislação em vigor.

Dessa feita, conforme dispositivo citado, em que pesem a alegações do contribuinte em sentido contrário, corretamente procedeu a revisão de ofício, anulando a decisão anterior e emitindo uma nova decisão de acordo com a legislação.

Esclareça-se que não se trata de revisão de lançamento com inovação, como afirma o contribuinte, mas de revisão acerca de decisão que não homologou compensação declarada pelo interessado.

Também não merece prosperar a tese aventada pela defesa de que com o encerramento das atividades da empresa, devido à sua cisão total, deve-se permitir a compensação integral do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL por ela acumulada em períodos anteriores.

O art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987, veda que a pessoa jurídica sucessora utilize os prejuízos fiscais da pessoa jurídica sucedida por cisão:

“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.”

Contudo, para solução da lide, não há que se verificar se houve utilização de base negativa de períodos anteriores na apuração da base de cálculo de CSLL devida pela sucessora, mas de verificar se no ano calendário 2007 a Guilman-Amorim (titular do direito creditório) detinha saldo negativo suficiente para compensar os débitos informados na DCOMP.

A lei nº 8.981/1995, no artigo 58, dispõe que:

“Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.”

Portanto, vê-se que agiu corretamente a Fiscalização ao identificar que inexistia direito creditório, uma vez que se constatou que o contribuinte não respeitou o limite de 30% no aproveitamento de base negativa quando da demonstração do saldo negativo pleiteado.

Isso porque, no caso de extinção da pessoa jurídica, seja pelo simples e puro encerramento de suas atividades, seja pela sua cisão, há de se observar o limite de 30% legalmente previsto, pois não há no arcabouço jurídico vigente nenhuma exceção legal que preveja que, nos casos de encerramento de atividades, com extinção da pessoa jurídica, seja por ato voluntário, seja por cisão, o limite de 30% deixe de ser obrigatoriamente aplicado.

Entender de forma diversa significa tornar ineficaz a vedação de aproveitamento de prejuízo fiscal por empresa sucessora, estabelecida no art. 33, do Decreto-Lei nº 2.341/1987.

Também não deve ser admitido no caso sob exame o argumento de que o CARF possui entendimento consolidado de que a trava de 30% não se aplica a empresas que seriam sucedidas. Isso porque as decisões do CARF só fazem coisa julgada entre as partes, não vinculando o julgador de primeiro grau, salvo se editada súmula a respeito, devidamente aprovada pelo excelentíssimo Ministro da Fazenda, o que não é o caso.

Dessa feita, pode-se concluir que os procedimentos adotados no Despacho Decisório nº 1.158 de 19/08/2011 não merecem reparo.

Do exposto, voto por julgar improcedente a manifestação de inconformidade, e por manter a decisão contida no Despacho Decisório nº 1.158 de 19/08/2011.

[término do voto da decisão recorrida]

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 17 de outubro de 2018 do Acórdão nº 02-87.675 proferido pela 8ª Turma da DRJ/BHE em sessão de 20 de setembro de 2018, a Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário em 14 de novembro de 2011, onde repete, basicamente, as alegações trazidas na Impugnação.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Tendo em vista que os argumentos trazidos no Recurso Voluntário são, em sua essência, os mesmos trazidos na impugnação e já devidamente apreciados pela DRJ, uso do que dispõe a faculdade garantida ao Conselheiro Relator, nos termos inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), para

adotar a decisão da DRJ como razões de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se o lançamento.

Na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado, portanto, **adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios fundamentos, reproduzida no Relatório deste Voto.

Acrescento alguns comentários, no sentido apenas de ratificar o já decidido pela instância de piso, uma vez que já me debrucei sobre a matéria em outro processo.

A Contribuinte Sucessora (Recorrente) defende não ser aplicável a norma de limitação da compensação de base de cálculo negativa de CSLL às empresas extintas por **cisão total**, tendo em conta que, na data de extinção e de encerramento das atividades da cindida, a empresa detinha base de cálculo negativa de CSLL que não poderia mais ser compensada futuramente, citando legislação, doutrina acerca da interpretação das normas jurídicas e jurisprudência administrativa e judicial.

Em outras palavras, que se não perde o direito à compensação e o Decreto-lei 2.341/87 proíbe a compensação, pela Sucessora, de prejuízos da sucedida, a conclusão é que o limite (trava dos 30%) não se aplica nos casos de **extinção** da sociedade.

No caso, há que se decidir se pelo fato de a empresa Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim ter sido objeto de cisão total, com transferência de todo o seu patrimônio para a Recorrente (Samarco Mineração S.A.) e outra empresa, em partes iguais, poderia, na última declaração apresentada em seu próprio nome, compensar a base de cálculo negativa de CSLL acumulada sem observar o limite de 30% estabelecido pelo art.58 da Lei nº 8.981 de 1995.

Consoante se verifica, o legislador não fez qualquer ressalva quanto à obrigatoriedade da observância do limite de 30% que pudesse contemplar a tese aventada pela Recorrente, que alega o afastamento da limitação em caso de **cisão total** da pessoa jurídica.

A fim de sustentar sua argumentação, a Recorrente socorre-se de jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes.

Cito os comentários na obra **RIR 2021**, de coordenação de João Francisco Bianco, com vários autores, acerca do disposto no art.514 do Decreto nº 9.580 de 2018, no sentido do tema em debate (o teor legal do artigo citado consta no RIR/99, em seu artigo 514, então citado no recurso voluntário):

Incorporação, Fusão ou Cisão

Art.585. 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, caput).

[...]

JURISPRUDÊNCIA – COMENTÁRIO

1 - COMPENSAÇÃO SEM “TRAVA” NO BALANÇO DE EVENTOS DE FUSÃO, CISÃO E INCORPORAÇÃO – Alterando a jurisprudência consolidada

desde o ano de 2001 (Acórdão CSRF/01-04.258 e Acórdão CSRF/01-05.100), a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu, no Acórdão nº 9101-00.401, publicado no DOU de 02/03/2011, que a limitação à compensação dos prejuízos fiscais, conhecida como “a trava dos 30%”, incide também quando da declaração final de pessoa de pessoa jurídica extinta por incorporação.

Mesmo após esse novo entendimento adotado pela CSRF, algumas turmas “baixas” continuaram afastando a trava nos casos de extinção, a exemplos dos Acórdãos nº 1103-001.057/2014 e 1103-001.093/2014, ambos proferidos pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF. Contudo, os mais recentes julgados da CSRF tem ratificado o entendimento pela imposição da trava nesses casos.

Entretanto, registre-se que há julgados (mais) recentes, em ambos os sentidos, como se confirma pelas ementas a seguir transcritas (apesar de se referirem à incorporação, o raciocínio é o mesmo para cisão):

Acórdão 1301-005.770, de 19 de outubro de 2021

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA INCORPORADA. APROVEITAMENTO DO PREJUÍZO FISCAL PELA INCORPORADORA. LIMITAÇÃO. TRAVA DE 30%. INAPLICABILIDADE

Não se aplica a trava de 30% na hipótese de extinção da pessoa jurídica por incorporação, posto que a legislação a qual a instituiu, mais precisamente os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995, parte da premissa da continuidade da atividade empresarial e da tendência natural de reversão dos prejuízos no tempo, o que não se verifica na hipótese.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora), Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que lhe negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo

Acórdão 1301-004.842, de 11 de novembro de 2020

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

IRPJ. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA

A compensação de prejuízos fiscais é um benefício tributário, o qual deve ser gozado, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei.

Não havendo qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa extinta por incorporação.

Acórdão 1301-003.972, de 13 de junho de 2019

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005

DECRETO-LEI 4.657/1942, LINDB, ART. 24. INAPLICABILIDADE AO CASO.

O artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, ao caso dos autos.

INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL EXCEPCIONANDO A REGRA GERAL.

A compensação de prejuízos fiscais não é elemento inerente ao cálculo da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei.

À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa extinta.

Acórdão 9101-006.185, de 13 de julho de 2022

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. INAPLICABILIDADE DO LIMITE DE 30%.

A pessoa jurídica extinta pode compensar, por ocasião do balanço de encerramento de suas atividades, o saldo de prejuízos fiscais acumulados sem a imposição do limite de 30%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA EXTINTA. COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS. INALICABILIDADE DO LIMITE DE 30%.

A pessoa jurídica extinta pode compensar, por ocasião do balanço de encerramento de suas atividades, o saldo de bases negativas de CSLL acumuladas sem a imposição do limite de 30%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Acórdão 1201-005.623, de 20 de outubro de 2022

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2000, 2003

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO TARDIA DO PROCEDIMENTO. MARCO TEMPORAL A PARTIR DO QUAL SE INICIA O PRAZO DE 5 ANOS PARA A HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA DCOMP.

A retificação da declaração de compensação interrompe e renova a contagem do prazo para sua eventual homologação tácita.

EMPRESA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DA CSLL. NATUREZA JURÍDICA. BENEFÍCIO FISCAL. LIMITAÇÃO DE 30%. AMPLIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) permite que eventuais prejuízos fiscais e base negativa da CSLL apurados em períodos anteriores sejam compensados com os lucros/base negativa apurados posteriormente, e estabelece que a referida compensação limita-se a 30% (trinta por cento) do lucro real, por ano-calendário.

O STF considerou constitucional a técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista nos artigos 42 e 58 da Lei federal 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei federal 9.065/1995, relativamente ao IRPJ e à CSLL, considerada a natureza jurídica de benefício fiscal da referida compensação. Entendeu ainda que a aplicabilidade da compensação gradual de prejuízos à hipótese de pessoa jurídica em processo de extinção demanda a análise da legislação infraconstitucional, ou seja, está sujeita à análise do STJ.

O STJ tem jurisprudência pacífica no sentido de que havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do

exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e fazer uma interpretação extensiva da legislação tributária de forma a ampliar a fruição de um benefício fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Votaram por dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator, os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque (relator) e as Conselheiras Viviani Aparecida Bacchmi e Thais De Laurentiis Galkowicz. Votaram por negar provimento ao recurso os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior, Wilson Kazumi Nakayama, Sérgio Magalhães Lima e Neudson Cavalcante Albuquerque (presidente). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente menciona o disposto no art.514 do RIR/99 (atual art.585 no RIR/2018), para concluir que poderia efetuar a compensação de prejuízos fiscais sem a trava legal da limitação em 30%. Eis a posição que defende:

“Art. 514. 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.”

Os dispositivos acima citados têm como objetivo impedir que a empresa sucessora aproveite os prejuízos da sociedade extinta e/ou sucedida, seja por incorporação, fusão ou cisão.

Tal situação, diferentemente do entendimento do acórdão recorrido, não ocorre no caso dos autos. Os prejuízos acumulados foram aproveitados pela própria empresa sucedida (Guilman Amorim) e não, em períodos futuros, pela Recorrente.

Creio que este **não** é o racional do artigo em questão, uma vez que a vedação ali determinada apareceu no cenário jurídico com o ímpeto de coibir planejamentos fiscais **abusivos**, onde as empresas faziam operações societárias, incorporação/**cisão total** por exemplo, sempre no sentido de que a empresa lucrativa incorporasse a deficitária e passasse a reduzir seu resultado tributável mediante os prejuízos fiscais trazidos da incorporada/cindida.

É o que vemos em julgado do STJ (Recurso Especial nº 1.107.518/SC, de 06.08.2009), ocasião em que a 2ª Turma do Tribunal declarou que “a limitação à compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária”, decorrente da observação de que “muitas empresas viram a reorganização societária como instrumento de planejamento tributário e passaram a se reorganizar com o único intuito da economia de tributos.”

Quando o legislador quis excepcionar a regra da trava dos 30%, ele o fez explicitamente, conforme consta nos arts.470 - **BEFIEIX** e 512 – **Atividade Rural**, ambos do RIR/99, e não se encontra na legislação tributária nenhum dispositivo que ampare a pretensão da

Recorrente. O fato de o art.544 do RIR/99 vedar integralmente a compensação de prejuízos fiscais na reorganização societária, de incorporação como no caso, não abre espaço para a interpretação da Recorrente, de que a sucedida poderia se aproveitar totalmente de seus prejuízos fiscais na compensação do seu lucro real, da sucedida, ou de que, também, seria possível em casos de extinção de empresas, uma vez que o legislador não contemplou tais situações como com excludentes da trava de 30%.

Esses argumentos são extensivos também no que diz respeito à CSLL, uma vez que o art.58 da Lei nº 8.981/1995 regula a matéria na mesma direção, então transcrito na decisão recorrida:

A lei nº 8.981/1995, no artigo 58, dispõe que:

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Assim, correta a decisão recorrida, reproduzida no Relatório deste Voto.

Relativamente aos argumentos da Recorrente no **item III.3. Necessária Aplicação do Art.24 da LINDB**, nada tenho a comentar, trata-se de assunto já sumulado por este Colegiado:

Súmula CARF nº 169

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

CONCLUSÃO

É o voto, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Fl. 12 do Acórdão n.º 1401-006.853 - 1ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10680.722790/2011-91

Declaração de Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Com a devida vênia ao brilhante voto proferido pelo Ilmo. Cons. Relator, dele divergi pelas razões que seguem.

Como muito bem relatado, o tema é aquecido e tem posições divergentes neste Conselho, com bons fundamentos para todos os lados.

Entretanto, filio-me à tese contrária da adotada pelo Relator.

Em que pese discorde, mas não posso deixar de registrar a posição consolidada do STF no sentido de entender que o aproveitamento de prejuízos fiscais trata-se de benefício fiscal. Por outro lado, não posso compreender de outra forma senão a de que a trava da utilização de 30% do prejuízo pressupõe o princípio da continuidade da empresa, isso para mim parece lógico, cristalino e incontestado.

Tanto é assim que, nos próprios debates a respeito da constitucionalidade da trava, tal ressalva restou expressa em diversas oportunidades, senão vejamos.

No julgamento do RE 591.340, em sede de repercussão geral, cuja tese firmada foi de que “é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL”. Entretanto, a Corte cuidou de ressaltar que aquela decisão não se aplica às hipóteses em que há extinção da pessoa jurídica, conforme *distinguisng* constante do acórdão:

“O recurso cuida, tão somente, da constitucionalidade das restrições previstas nas citadas Leis, presente a continuidade da atividade empresarial, não abrangendo a interpretação dos diplomas legais nas situações em que se observa a extinção de pessoa jurídica”. Infere-se, inclusive do voto do Min. Relator do acórdão vencedor, Ministro Alexandre de Moraes: “Tal restrição dirige-se à pessoa jurídica em pleno exercício de seu objeto social; ou seja, que não encerrou suas atividades, por extinção, fusão, cisão parcial ou total, ou por incorporação.”

Nesse ponto, filio-me ainda as razões expostas pelo Cons. Alexandre Evaristo Pinto no Acórdão 9101-005.967:

Sabe-se que a renda se verifica, para efeito de tributação, dentro de um lapso temporal pré-fixado e de acordo com o acréscimo patrimonial ocorrido no período. Isso porque, para que se faça a correta verificação do quantum devido, a legislação prevê que se apure o lucro em períodos anuais ou trimestrais, observando-se o desempenho da empresa nesse determinado corte temporal. Estamos aqui diante do fenômeno da periodização. A periodização consiste em fazer com que esses cortes temporais permitam observar o êxito da atividade empresarial.

Entretanto, é importante que esses cortes cronológicos não sejam levados em consideração isoladamente porque a atividade da empresa não se exaure em cada ano de forma isolada, pelo contrário, esses períodos são interligados, ainda mais quando se pensa na persecução de seus objetivos ao longo de toda a sua existência por tempo indeterminado. Nesse limiar, incide o princípio da continuidade da pessoa jurídica que justifica, no campo do Direito Tributário, a compensação de prejuízos fiscais, de modo que as leis tributárias se fundamentam em tal princípio para autorizar a compensação de prejuízos fiscais advindos de exercícios anteriores.

A continuidade empresarial, no sentido de querer fazer com que empresa continue produzindo ao longo do tempo, faz parte da própria ideia de empreendimento, a menos que a sociedade seja constituída com um objetivo específico, cujo atingimento terá o condão de extingui-la.

O princípio da continuidade empresarial é reconhecido pelas Normas Internacionais de Contabilidade (International Accounting Standards Board - IASB) e também é utilizado no Brasil como método de escrituração comercial, conforme se verifica no Pronunciamento Conceitual Básico onde se lê que as demonstrações contábeis normalmente são preparadas tendo como premissa que uma entidade está em franca marcha (going concern assumption) e irá manter-se em operação por um futuro previsível. Desse modo, parte-se do pressuposto de que a entidade não tem a intenção tampouco a necessidade de entrar em liquidação, ou ainda, tenciona reduzir materialmente a escala de suas operações. Por outro lado, se essa intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis terão que ser elaboradas em bases diferentes, e nesse caso, a base de elaboração utilizada deve ser divulgada.

Além de estar prevista no Pronunciamento parcialmente transcrito acima, o princípio da continuidade também está previsto no artigo 5º da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/1993 (Princípios de Contabilidade), com as modificações introduzidas pela Resolução nº 1.282/2010 que dispõe que “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”.

Outrossim, o princípio da continuidade é uma presunção que tem distintas implicações nas demonstrações financeiras das sociedades anônimas, daí a afirmação de Modesto Carvalhosa no sentido de que os princípios de contabilidade são estabelecidos e consagrados tendo em vista uma empresa em funcionamento. É evidente que o critério de avaliação de um patrimônio em plena atividade produtiva terá de ser diferente do critério de avaliação de uma empresa em processo de liquidação (arts. 206 a 219), ou sem perspectivas de continuidade.

É por isso que a Lei nº 6.404/1976 (“Lei das S/A”) não impõe qualquer limitação do prazo para a duração da atividade das sociedades, a não ser que a própria sociedade, por meio de seus acionistas, e de conformidade com seu estatuto, decida interrompê-la, seja qual for o motivo.

Assim, se a sociedade for constituída com duração indeterminada, o lucro não é tão facilmente apurado, pois, enquanto houver interesse dos sócios quotistas ou acionistas, e a sociedade seguir cumprindo seus objetivos, a empresa continuará existindo e é nesse contexto que o princípio da continuidade se justifica. Por isso, os registros contábeis de uma sociedade empresarial são feitos levando-se em conta a continuidade da empresa. Isso implica em dizer que

também os seus usuários (sejam quotistas, acionistas, administradores ou credores) devem considerar tal continuidade. O reflexo prático de tal princípio se verifica na alocação contábil que deverá ser realizada no tempo de sua competência.

(...)

É para atender tal necessidade que toda empresa deve estabelecer seu exercício social, com duração de um ano, não necessariamente coincidente com o calendário civil, conforme disposição do artigo 1754, caput, da Lei das S/A, com a finalidade de possibilitar a comparação entre os exercícios.

Em decorrência dessa desnecessidade de que o exercício fiscal coincida com o calendário civil, em um primeiro momento, houve um descompasso entre a legislação societária e a legislação tributária.

Para harmonizar novamente a legislação, evitando possíveis injustiças resultantes do risco de haver tributação com efeito de confisco ou mesmo da dupla tributação sobre uma mesma renda, sobreveio o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (Decreto nº 1.598/77), definindo que a apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ seria consumado com base no lucro real e levando em conta os aspectos intertemporais (regime de competência) dentro do exercício social da empresa. A busca pela harmonização da legislação está expressa na Exposição de Motivos do Decreto nº 1.598/77 :

(...)

Nessa ordem de ideias, da mesma forma que a empresa só pode distribuir lucro aos seus acionistas após a dedução dos prejuízos acumulados e a provisão para o IRPJ, na forma do artigo 189 da Lei das S/A, a compensação de prejuízos fiscais vem preservar o capital social da sociedade. Pois, se os lucros fossem distribuídos antes da apuração dos prejuízos, o capital da sociedade tenderia a ser consumido até sua insolvência e não haveria de ser diferente em se tratando de tributação.

Em suma, a periodização do resultado é fictícia, mas mesmo assim é necessário respeitá-la, dando uniformidade às condutas corporativas. Por isso, a legislação tributária seguiu o esquema do regime de competência, de modo a se harmonizar com o Direito Privado.

(...)

A Lei nº 9.065/1995 resultou da conversão em lei da Medida Provisória nº 998 e é justamente essa limitação quantitativa de 30% de compensação de prejuízos fiscais introduzida pelos dispositivos acima transcritos que se chama de “trava de 30%”. Contudo, a leitura da Lei n. 9.065/1995 não pode ser feita apressadamente, sem se considerar os casos em que a pessoa jurídica é extinta.

A exposição de motivos de tal alteração na norma, verifica-se o intuito arrecadador do Estado, para que cada empresa arrecadasse um valor mínimo de tributo, retirando o que antes era limitado no tempo, tais prejuízos, em que pesem sofrerem limitações em percentual, não “prescreviam” e não prescrevem no tempo. Assim, o direito à compensação é sempre existente, deixando assim, de se tributar algo que não é renda.

Assim, como societariamente falando, o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores. E, considerando que o lucro real parte do lucro contábil, o mesmo é nitidamente afetado pela compensação dos prejuízos.

(...)

Permito-me ainda, valer-me de conclusões complementares tecidas pela brilhante Conselheira Livia de Carli Germano no mesmo Acórdão, e que desmonta o argumento de inexistência de previsão legal autorizativa:

Diante disso, podemos resumir que, no ordenamento jurídico atual, o que temos hoje é

- (i) uma norma que permite a compensação integral de prejuízos acumulados próprios (primeira parte do caput do artigo 15 da Lei 9.065/1995);
- (ii) uma norma que estabelece uma exceção específica a tal compensação integral de prejuízos próprios, na situação em que a compensação venha a alcançar mais de 30% dos lucros (parte final do caput do artigo 15 da Lei 9.065/1995);
- (iii) uma norma que estabelece outra exceção específica à compensação integral de prejuízos próprios, na situação em que entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (artigo 32 do Decreto-Lei 2.341/1987); e
- (iv) uma norma que veda a sucessão na compensação de prejuízos fiscais, isto é, proíbe a pessoa jurídica que se tornar sucessora de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão, de compensar prejuízos fiscais de outra pessoa, no caso, a sucedida (artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987).

Portanto, no ordenamento jurídico atual, a compensação de prejuízos próprios é um direito garantido por lei que apenas deixa de ser integral se, em dado caso concreto, alcançar mais de 30% dos lucros, ou se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de controle societário e do ramo de atividade da pessoa jurídica.

Na medida em que a regra é o direito à compensação integral prejuízos acumulados próprios, qualquer limite a tal utilização que não conste expressamente de lei, mas seja aplicado em virtude de interpretação da aplicação das normas a um dado caso concreto, não pode ser tal que resulte na exclusão total de tal direito.

Isso sim seria trazer exceção onde a lei não trouxe, negando o próprio direito pela via da interpretação.

Daí porque, em caso de extinção da pessoa jurídica por incorporação, a trava de 30% não pode ser aplicada: porque, neste caso específico, aplicar a exceção (a trava de 30%) significaria negar o próprio direito à compensação de prejuízos, negando efeito à norma que garante a compensação de prejuízos fiscais próprios acumulados.

São estas as razões pelas quais compreendo que o limite de 30% dos lucros previsto no artigo 15 da Lei 9.065/1995 não alcança a última apuração de resultado por parte da sociedade extinta por incorporação.

Observo, por fim, que a jurisprudência administrativa sobre o tema chegou a ser pacificada nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF no sentido acima exposto.

De fato, a jurisprudência do então Conselho de Contribuintes (atual CARF) veio formando sua jurisprudência acerca da não aplicação da trava de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica ao longo de um espaço temporal relativamente longo, tendo a decisão pioneira sido proferida em setembro de 2001 e ratificada por contínuas decisões até pelo menos o ano de 2009.

Em 2009 o cenário se alterou, eis que a 1ª Turma da CSRF julgou, por voto de qualidade, que o limite de 30% é aplicável na extinção da pessoa jurídica por incorporação (acórdão 9101-00.401, de 2.10.2009). E assim permaneceu por quase 10 anos, como mostra os acórdãos 9101-004.217 e 9101-004.555, julgados respectivamente em junho e dezembro de 2019, também por voto de qualidade.

Mais recentemente, porém, com a aplicação da regra de “desempate pró-contribuinte” constante do artigo 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo artigo 28 da Lei 13.988/2020, a questão voltou a ser julgada a favor do sujeito passivo, como se depreende de precedentes como o acórdão 9101-005.728, de setembro de 2021, e o presente julgado.

Tais razões acima resumidas, para mim, são absolutamente suficientes para minha conclusão. O fato é que a trava pressupõe a continuidade, algo que não mais ocorrerá. Outrossim, também necessário ressaltar que a se manter tal tributação não estaríamos tratando de tributação sobre renda, mas sim sobre patrimônio.

Por fim, é certo que tal matéria ainda demandará muito debate, *ex vi* a alternância de jurisprudência dentro do próprio CARF, tanto assim que recentemente a segunda turma do STF no julgamento do RE 1.357.308 manteve a validade da trava, mas o tema ainda será analisado também pela primeira turma.

Enfim, trata-se de tema ainda longe de uma solução pacífica, mas os argumentos acima expostos são suficientes para formação da minha convicção no sentido da inaplicabilidade de tal trava no encerramento das atividades da pessoa jurídica.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva