



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.664996/2009-18
ACÓRDÃO	1001-003.994 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DOW BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%.

Dispõe a legislação que na apuração do lucro real, poderá haver o aproveitamento de prejuízo fiscal mediante compensação desde que obedecido o limite de trinta por cento sobre o lucro real.

Eventual encerramento das atividades da empresa, em razão de eventos de transformação societária, como a incorporação, não implica exceção ao dispositivo legal, a ponto que permitir aproveitamento da base negativa acima do limite determinado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ – Relator

Assinado Digitalmente

CARMEN FERREIRA SARAIVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gustavo de Oliveira Machado, Paulo Elias da Silva Filho, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por DOW BRASIL S/A, CNPJ nº 60.435.351/0001-57, contra o acórdão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – DRJ/SP1, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada em face de despacho decisório que indeferiu pedido de restituição de saldo negativo de CSLL, apurado na DIPJ/2003 especial de incorporação da empresa Union Carbide do Brasil S/A, CNPJ nº 61.146.148/0001-23, incorporada pela recorrente em 01/04/2003.

Consta nos autos que a Union Carbide do Brasil apurou base de cálculo da CSLL em março de 2003 e efetuou o recolhimento do valor correspondente ao tributo, limitado à compensação de 30% da base de cálculo negativa acumulada de exercícios anteriores, nos termos da legislação vigente.

A recorrente, na qualidade de sucessora, defende que, em razão da extinção da pessoa jurídica incorporada naquele mesmo exercício, seria legítima a compensação integral da base de cálculo negativa da CSLL, sem a limitação de 30% prevista nos arts. 58 da Lei nº 8.981/95 e 16 da Lei nº 9.065/95. Com esse fundamento, pleiteou a restituição do valor recolhido a maior e apresentou retificação da DIPJ do período.

A DRJ, entretanto, entendeu que a legislação tributária não prevê exceção à limitação de 30% para casos de extinção da pessoa jurídica por incorporação, julgando improcedente a manifestação de inconformidade, consoante ementa abaixo transcrita:

RESTITUIÇÃO SALDO NEGATIVO.

Não cabe a restituição do saldo negativo de CSLL apurado em desacordo com a legislação que rege a matéria.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. LIMITAÇÃO. INCORPORAÇÃO.

A legislação que rege a contribuição social sobre o lucro líquido não prevê a compensação integral da base de cálculo negativa acumulada sem a aplicação do limite de 30% nos casos de extinção da pessoa jurídica, por incorporação ou qualquer outro motivo.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário sustentando, em suma:

- a) na DIPJ retificadora apresentada em 28/03/2008, a base de cálculo negativa da CSLL é igual a zero, uma vez que a empresa possuía base de cálculo negativa de

períodos anteriores suficientes para compensar a base de cálculo apurada para antes da compensação de períodos anteriores. Dessa forma, o próprio programa de preenchimento da DIPJ deveria considerar a CSLL como zero, e não R\$ 314.292,59, como o fez;

- b) não resta dúvida que a Recorrente recolheu a importância de R\$ 314.292,59 e dúvidas não subsistem de que tal valor deveria compor o saldo de base de cálculo negativa da CSLL da Recorrente;
- c) é inaplicável a trava da compensação de prejuízos fiscais na declaração final de empresa extinta;
- d) o pagamento indevido ou a maior por parte do contribuinte caracteriza um enriquecimento sem causa do Estado, que recebe tal pagamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

1. Da Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

2. Do mérito

Em seu recurso voluntário, a Recorrente inova em seus argumentos trazendo tópico acerca de erro de fato, contudo compulsando-se a manifestação de inconformidade, o tema não foi abordado, razão pela qual deixo de adentar em fundamentos que não foram suscitados, quando da instauração do litígio, e, por consequência, sobre os quais não houve manifestação da DRJ.

Corroborando o exposto, cabe mencionar as alegações dispostas na manifestação de inconformidade, nos termos transcritos abaixo:

II – Do Direito

É consenso na doutrina que as bases negativas representam perdas patrimoniais, reduções no patrimônio líquido das empresas, excesso de despesas em confronto com as suas receitas, ou ainda excesso dos seus dispêndios sobre os seus recebimentos, e que devem sempre ser deduzidos dos resultados positivos obtidos em exercícios futuros, indefinidamente.

Isso porque toda a empresa, para que possa exercer as suas atividades, cumprir os seus objetivos sociais, necessita de um patrimônio e, como os as bases negativas representam sempre uma redução deste, a dedução integral dos mesmos, em suas respectivas bases de cálculos de exercícios futuros, é imprescindível para a preservação do seu capital e para a reconstituição do referido patrimônio.

Também é consabido que o lucro efetivamente obtido por qualquer empresa não é aquele apurado em um único período ou operação, mas sim a soma algébrica dos lucros obtidos em todos os anos, ou seja, o efetivo incremento patrimonial apurado durante todo o período de atividade da empresa.

Assim sendo, se tal empresa vem apresentando resultados negativos ao longo de sua existência, o real prejuízo apurado em relação ao seu patrimônio é aquele que contiver a soma de todos os prejuízos que esta tenha sofrido até então, e não somente aqueles isoladamente considerados em determinado mês ou exercício social.



Logo, a transposição, ou melhor, a transferência dos resultados de um exercício social para outro, sejam eles negativos ou positivos, é indispensável para a apuração da correta base de cálculo dos tributos incidentes sobre os mesmos. De outra forma, estar-se-ia tributando o próprio patrimônio das empresas, comprometendo-se, dessa forma, a sobrevivência do empreendimento empresarial.

E não há que utilizar-se o Princípio da Independência dos Exercícios para justificar a aplicação da limitação de 30% na compensação de base de cálculo negativa. Isso porque tal princípio nasceu da necessidade de regulamentar a distribuição periódica de lucros e de exigir-se o imposto de renda, mediante elaboração de um balanço periódico que traduza, em um dado momento, os resultados positivos ou negativos de um determinado momento.

Na verdade, ao entender-se de maneira diversa, o Princípio da Independência dos Exercícios restaria esvaziado de sua consistência jurídica, tanto na esfera tributária, quanto na econômica (societária), uma vez que a limitação imposta distorce os resultados apresentados. Tais resultados já não refletirão, de modo algum, os lucros efetivamente percebidos (uma vez que não demonstraria de forma acurada os acréscimos e decréscimos patrimoniais efetivamente incorridos pela empresa) e que poderão ser distribuídos aos sócios, ou os prejuízos apurados, alterando-se assim a real situação patrimonial da empresa.

Nesse sentido, veja-se lição de André Martins de Andrade:

"...qualquer que seja o conceito de período-base formulado pela lei ordinária não poderá, alterando o aspecto temporal da hipótese de incidência, conduzir à tributação de renda que não constitua acréscimo patrimonial disponível. O que ora se afirma é que não se pode utilizar o conceito de período-base – definido a nível ordinário – para considerar acréscimo patrimonial o que realmente não é. A compensação dos prejuízos fiscais está ontologicamente ligada ao

f n

conceito de acréscimo patrimonial disponível. Não se pode, sobretudo utilizando-se de uma ficção jurídica (período base de incidência), desprezar-se um resultado patrimonial negativo quando da verificação de um acréscimo patrimonial." (in "Imposto de Renda – Alterações Fundamentais", Editora Dialética, São Paulo, 1996, pág. 29 e 30.)

Entendimento semelhante esposa Sacha Calmon Navarro Coelho, em parecer publicado conjuntamente com Igor Mauler Santiago:

"Ou seja: é manifestamente ilegal a limitação quantitativa imposta pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 à compensação de prejuízos e bases de cálculo negativas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, por acarretar na tributação de valores que não se enquadram no conceito legal de renda, mas sim de patrimônio – ou renda futura cuja obtenção se presume sem licença do art. 150, § 7º da Constituição – consubstanciando empréstimo compulsório instituído sem a observância dos requisitos do art. 148 da Carta Magna."

De fato, os argumentos acima elencados já foram mais de uma vez utilizados pelo próprio Conselho de Contribuintes, em julgados tais como os abaixo colacionados:

"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. Recurso provido." (Ac. 108-06.682, de 20/09/2001)

f ^

“IRPJ – COMPENSAÇÃO. A compensação de prejuízos fiscais na apuração do lucro real passou a ser permitida com a promulgação da Lei nº 8.383/91. A limitação à compensação de prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa impostas pelas leis nºs 8.981/1995 e 9.065/1995 denotam uma forma de antecipação de imposto.” (Ac. 103-20.532, de 21/03/2001)

“IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – LIMITAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE – DIREITO ADQUIRIDO – PRINCÍPIO DA EQUIVALÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO. Os prejuízos fiscais não podem sofrer a limitação de 30% prevista nos art.s 42 da Lei nº 8.981/1995 e 15 da Lei nº 9.065/1995, uma vez que ferem o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, apresentado pela lei comercial e encampado pelas leis fiscais. (Ac. 103-20.655, de 16/07/2001)

III – Do Pedido

Ante a todo o exposto, é a presente Manifestação de Inconformidade para que seja rechaçado de plano o Despacho Decisório nº 849871720, sendo reconhecida a existência do direito creditício da Recorrente e, consequentemente, homologada a restituição pleiteada no PER/DCOMP nº 00107.20770.280308.1.2.03-7413.

Assim, nessa parte, o recurso não dialoga com a decisão recorrida, pois, como o argumento não foi colacionado em sede de manifestação de inconformidade, não houve manifestação da DRJ, motivo pelo qual passo à apreciação das demais alegações que visam rebater o entendimento adotado pela decisão vergastada no tocante à inaplicabilidade da trava à compensação de prejuízos fiscais na declaração final de empresa extinta.

Acerca do referido tema, alega a Recorrente, em síntese:

49. No caso em tela, trata-se de sociedade extinta por incorporação, onde regra é que a sociedade sucessora, não pode compensar prejuízos da sucedida, por força de disposição expressa prevista no art. 33 do Decreto-lei n. 2.341/87.

50. O entendimento aqui sustentado encontra respaldo no voto da Relatora Ministra Eliana Calmon, no julgamento do Recurso Especial n. 993.975/SP (2007/0234357-9):

“(...) limitada a dedução de prejuízos ao 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.”(g.n.)

51. Assim, ilegalidade se torna ainda mais patente no caso em exame, pois conforme visto acima, a intenção da lei foi apenas garantir uma arrecadação mínima de imposto de renda e CSLL, mas sem afrontar diretamente o conceito de renda.

52. Isso porque, se prevalecesse a limitação de compensação dos prejuízos fiscais na declaração final apresentada em razão da incorporação, o direito à compensação estaria mitigado e não apenas postergado.

Nesse contexto, a Recorrente colaciona jurisprudência e assevera que não deve prevalecer a limitação de 30% para compensação da base negativa da CSLL no caso de empresas extintas por incorporação, como ocorreu no caso dos autos.

Postas as alegações, cabe ressaltar que a matéria controvertida é justamente tal limitação, considerando que o Colegiado a quo assim entendeu:

No entanto, a legislação do imposto sobre a renda não prevê quaisquer outras exceções à regra que estabelece a limitação na compensação de prejuízos. Isso significa dizer que não há respaldo legal para a pretensão da consulente. Não se encontra, na legislação tributária, dispositivo que autorize, quer implícita, quer explicitamente, a compensação integral de prejuízos fiscais, sem a aplicação do limite de 30%, nos casos de extinção da pessoa jurídica, por incorporação ou qualquer outro motivo. Da mesma forma, a legislação que rege a contribuição social sobre o lucro líquido também não prevê a compensação da integralidade da base de cálculo negativa, na mesma situação.

Por fim, cumpre observar que a doutrina e a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, citadas pela impugnante, não vinculam as Delegacias de Julgamento.

Assim, o procedimento do contribuinte de utilizar a base de cálculo negativa de CSLL para reduzir 100% da CSLL devida não encontra respaldo legal.

Destarte, o saldo negativo de CSLL decorrente, não pode ser admitido.

Sobre o tema, a Lei 8.981/95 assim dispõe, em seus artigos 42 e 58:

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. (Vide Lei nº 9.065, de 1995)

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.

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.

Por sua vez, a Lei 9.065/95, em seus artigos 15 e 16, preceitua:

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 subseqüentes, 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.

Observa-se que, nos comandos legais, não há nenhuma disposição no sentido de que a regra que estabelece o limite máximo para a compensação de trinta por cento do lucro líquido ajustado apurado pela empresa albergue a exceção suscitada pela Recorrente, qual seja, de que em razão da extinção da pessoa jurídica por conta da incorporação o prejuízo fiscal poderia ser aproveitado integralmente.

Assim, não obstante as alegações da Recorrente, inclusive acerca do enriquecimento ilícito, cabe ressaltar a limitação do julgador à legalidade, de modo que não identificado o amparo legal ao pleito, resta obstada a possibilidade de atendimento, como bem asseverado pela decisão vergastada, consoante transcrito a seguir:

Da leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que a limitação de 30% imposta para a compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL é clara e meridiana.

Por força do artigo 14 da Lei n.º 8.023, de 1990, o citado limite de 30% não se aplica em relação aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais. Também não se aplica aos prejuízos apurados pelas empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação (Befiex), aprovados até 3 de junho de 1993 (art. 95 da Lei nº 8.981, de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995).

No entanto, a legislação do imposto sobre a renda não prevê quaisquer outras exceções à regra que estabelece a limitação na compensação de prejuízos. Isso significa dizer que não há respaldo legal para a pretensão da consulente. Não se encontra, na legislação tributária, dispositivo que autorize, quer implícita, quer explicitamente, a compensação integral de prejuízos fiscais, sem a aplicação do limite de 30%, nos casos de extinção da pessoa jurídica, por incorporação ou qualquer outro motivo. Da mesma forma, a legislação que rege a contribuição social sobre o lucro líquido também não prevê a compensação da integralidade da base de cálculo negativa, na mesma situação.

Por fim, cumpre observar que a doutrina e a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, citadas pela impugnante, não vinculam as Delegacias de Julgamento.

Assim, o procedimento do contribuinte de utilizar a base de cálculo negativa de CSLL para reduzir 100% da CSLL devida não encontra respaldo legal.

Destarte, o saldo negativo de CSLL decorrente, não pode ser admitido.

Corroborando o exposto, convém mencionar a jurisprudência dessa Turma, como se observa da ementa do acórdão n.º 1001-003.836, de relatoria do Conselheiro Gustavo Machado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2008
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%. Dispõe a legislação que na apuração do lucro real, poderá haver o aproveitamento de prejuízo fiscal mediante compensação desde que obedecido o limite de trinta por cento sobre o lucro real. Eventual encerramento das atividades da empresa, em razão de eventos de transformação societária, como a incorporação, não implica exceção ao dispositivo legal, a ponto que permitir aproveitamento da base negativa acima do limite determinado. Precedentes 1ª Turma da CSRF.

Diante do exposto, mantenho a decisão recorrida.

3. Da conclusão

Assim, voto em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ana Cecília Lustosa da Cruz