



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

Processo nº 10950.006695/2008-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.837 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2018
Matéria IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS
Recorrente COCAMAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

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 a ser incorporada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Ausente momentânea e justificadamente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild. Participou do julgamento o Conselheiro Suplente Leonam Rocha de Medeiros.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

O presente processo foi alvo de Resolução Nº 1202-000.214 na sessão de 11 de setembro de 2013.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, por meio da revisão da Declaração de Informações Econômico Fiscais (DIPJ), referente ao ano-calendário de 2005, da contribuinte Paraná Citrus S.A. (incorporada pela Recorrente), verificou-se que:

A citada DIPJ trata de situação especial, qual seja, de evento de incorporação. O sistema Sincor, por sua vez, registra que a contribuinte Paraná Citrus S.A. encontra-se na situação "BAIXADA EM 30/09/2005" (fl. 64) pelo motivo de incorporação pela pessoa jurídica Cocamar Cooperativa Agroindustrial. Assim, a ação fiscal iniciou-se (em 25/09/2008) mediante intimação (fls. 0203) à Cocamar Cooperativa Agroindustrial, responsável por sucessão, consoante disposto nos artigos 129 e 132 do Código Tributário Nacional, e doravante denominada de "sujeito passivo".

Em atendimento à intimação, o sujeito passivo apresentou cópia dos documentos referentes à incorporação (fls. 0849), que demonstram, inclusive, que a Paraná Citrus S.A., na data da incorporação (30/09/2005), era "subsidiária integral da Cocamar Cooperativa Agroindustrial" (item 01 da Ata da 82ª Assembléia Geral Extraordinária; fl. 38).

Ao final do trabalho fiscal, foram lavrados de autos de infração de IRPJ e de CSLL em razão de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores em afronta ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995 (sem observância do limite de 30% do lucro real/base de cálculo de CSLL do respectivo período de apuração).

Cientificada do lançamento, a interessada apresentou impugnação argumentando que o limite à compensação do prejuízo fiscal, estabelecido em 30%, foi instituído pelas Leis nºs 8981/95 e 9065/95, sem fazer menção a exceções ou a situações específicas que determinassem ou não sua aplicação, mas que também não indicava sua aplicação indiscriminada, sob pena de ser utilizada injustamente e impedir o direito da contribuinte, em contrariedade a própria norma. Disto, aponta que cabe na interpretação da norma perquirir sua finalidade, considerando-se sempre o conjunto do ordenamento jurídico, afastando uma mera interpretação literal. Aduz ainda que tais dispositivos legais têm sua aplicabilidade condicionada à possibilidade de compensação futura do prejuízo fiscal não compensado em razão da imposição do limite de trinta por cento, já que o objetivo do referido limite não é o de impedir a mencionada compensação. Sustenta que poderia se apropriar do prejuízo fiscal da Paraná Citrus S.A. após a incorporação e que, por isso, promoveu a compensação integral antes da incorporação, sem aplicação da "trava", considerando que era a última oportunidade de exercer seu direito à compensação. Entende que não é objeto da "trava" o impedimento à compensação, trazendo jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes. Tece comentários a melhor interpretação do conceito de acréscimo patrimonial insculpido no art. 153, III, da Constituição Federal e também nos incisos I e II do art. 43 do

CTN, concluindo que a interpretação dada pela autoridade fiscal ao caso concreto iria de encontro ao conceito de renda e de acréscimo patrimonial.

Por meio do Acórdão nº 0621.371 (fl.174/177), a 2ª Turma da DRJ/CTA manteve integralmente as exigências.

Intimada, a recorrente apresentou recurso voluntário reforçando suas teses já apresentadas em sede de impugnação.

Conforme já relatado, foi proferida a Resolução 1202-000.214 sobrestando o julgamento do recurso voluntário por força do disposto no do art.62-A, §1º, do Regimento Interno do CARF então vigente (Portaria MF nº 256, de 2009), até que fosse proferida decisão final nos autos do Recurso Extraordinário – RE nº 591340, em trâmite perante o E. Supremo Tribunal Federal.

Tendo sido revogada tal hipótese de sobrestamento de julgamento de recursos, e considerando-se a extinção do colegiado que proferiu a Resolução 1202-000.214, os autos foram submetidos a novo sorteio, cabendo-me seu relato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

O recurso voluntário já foi conhecido quando da conversão do julgamento em diligência.

A lide diz respeito à aplicação da limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL a 30% do lucro real/base de cálculo da CSLL do período quando da extinção da pessoa jurídica.

Por concordar integralmente com sua fundamentação, peço vênias aos meus pares para adotar como razões de decidir, *mutatis mutandis*, o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior nos autos do PAF 11065.001759/2007-56 (acórdão 9101-001.337), em julgamento ocorrido na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Com a devida vênias dos que defendem a compensação sem trava do prejuízo fiscal no último balanço da empresa a ser incorporada, ousou discordar, por enxergar, nos argumentos que assim sustentam, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.

Sustenta-se que o direito à compensação existe sempre, até porque, se negado, estar-se-á a tributar um não acréscimo patrimonial, uma não renda, mas sim o patrimônio do contribuinte que já suportou tal tributação.

Ora, se isso fosse realmente verdade, a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 154/47 teria ofendido o conceito de renda e chegaríamos à absurda conclusão de que, até essa data, tributou-se, no Brasil, outra base que não a renda. Da mesma forma, mesmo após a autorização da compensação de prejuízos fiscais (Lei 154/47), também não se estaria tributando a renda, pois sempre foi imposto um limite temporal para que se compensasse o prejuízo fiscal, de tal sorte que, em não havendo lucros suficientes em tal período, caducava o direito a compensar o saldo de prejuízo fiscal remanescente. Pelo entendimento esposado pelo recorrente, a perda definitiva do saldo de prejuízos fiscais, nesses casos, também contaminaria os lucros reais posteriores, já que não mais estariam a refletir "renda". Não é razoável imaginar que toda a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 9.065/95 (ou do art. 42 da Lei 8.981/95) tenha ofendido o conceito de renda, nem também é possível sustentar que a Lei 9065/95 tenha instituído um novo conceito de renda.

*Note-se que o art. 43 do CTN trata do aspecto material do imposto de renda, seja de pessoa jurídica ou física, e não há que se dizer que a legislação do IRPJ ofende o conceito de renda ali previsto, pelo fato, por exemplo, de **não permitir** que a pessoa física que tenha mais despesas médicas do que rendimento em um ano leve o seu decréscimo patrimonial para ser compensado no ano seguinte.*

Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período

de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-GO, in verbis:

Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/1995 e o art. 15 da Lei 9.065/1995 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "crédito" contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores.

Data maxima venia, confunde-se aqueles que citam o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que "o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores". Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período - lucro líquido do exercício.

Sustenta-se também que a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal. Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é em sentido contrário, ou seja, que "somente por benesse da política fiscal que se estabelecem mecanismos como o ora analisado, por meio dos quais se autoriza o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados", conforme dicção da Min. Ellen Gracie ao julgar o RE 344994.

Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.

Duas verdades óbvias se deduz de tal entendimento: primeiro, renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei; segundo, a compensação de prejuízo poderia ser totalmente desautorizada pelo legislador ordinário, pois não haveria ofensa ao conceito de renda (art. 43 do CTN).

Engana-se também quem defende que a não submissão dos prejuízos à trava, nos casos de que se trata, não se encontra vedada pelas normas veiculadas pelos artigos 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/1987, pois, teleologicamente, o art. 33 visa impedir que o saldo de prejuízo fiscal da empresa a ser incorporada cause qualquer impacto financeiro na incorporadora, o que ocorreria se, no seu último exercício, fosse permitido

a incorporada pagar menos IRPJ compensando o saldo de prejuízos além dos 30% permitidos.

Todavia, a questão principal não gira em torno do art. 33 do DL 2.341/87, mas da total falta de previsão legal para que se afaste a regra geral da trava de 30% no último período de apuração da empresa a ser incorporada. Isso mesmo, não há previsão legal, mas um mero esforço exegético do recorrente, o qual desborda os parâmetros hermenêuticos das normas de regência da matéria.

Ademais, permissa venia, a interpretação, digamos, sistemática feita pelo recorrente - já que não se baseia em nenhum dispositivo legal específico, mas no sistema jurídico como um todo - é contraditória e ofende a isonomia, pois, "já que sustenta que o prejuízo fiscal deve ser integralmente compensável no tempo, para que a tributação não ofenda o conceito de renda, como fazer então se houver saldo remanescente de prejuízo no último período de existência da pessoa jurídica ainda que lhe fosse afastada a trava dos 30%? Ora, em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos da América¹, é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será então que, para respeitar o conceito de renda, o intérprete deveria também entender autorizada a compensação retroativa na situação em tela sem lei que a preveja? A resposta é, por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando um situação não isonômica entre a incorporada que tem lucro no seu último exercício suficiente para ser compensado 100% do saldo de prejuízos acumulados e aquela outra que não o tenha, a qual ficará com saldo de prejuízo fiscal que jamais será compensado.

Vale ainda ressaltar que, quando o legislador ordinário quis, ele expressamente afastou a trava de 30%. Refiro-me ao art. 95 da Lei 8.981/95. Assim, nem mesmo o Poder Judiciário poderia chegar tão longe a ponto de criar, por jurisprudência, uma nova exceção à regra da trava de 30%, sob pena de se estar legislando positivamente.

Portanto, conforme se observa, a limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores é prevista em lei, não havendo qualquer exceção legal no sentido de sua não limitação em caso de extinção da pessoa jurídica.

Qualquer interpretação diversa implicaria o órgão julgador atuar como legislador positivo, o que é amplamente vedado inclusive aos órgãos do Poder Judiciário.

Ainda no que atine à legalidade e à constitucionalidade de tal vedação, em qualquer hipótese, ressalta-se os seguintes julgados do STJ e STF:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. LUCRO DE EMPRESA INCORPORADA A SER COMPENSADO COM PREJUÍZO DA EMPRESA INCORPORADORA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

¹ Refiro-me ao **carryback**, previsto: na section 172 (b) do Internal Revenue Code.

- 1. A empresa incorporadora não pode compensar prejuízos apurados em determinado exercício com lucros obtidos por empresa incorporada, para fins de imposto de renda, por ausência de previsão legal.*
- 2. O silêncio da lei sobre determinada situação não gera direitos para as partes que compõem a relação jurídico-tributária.*
- 3. A homenagem ao princípio da legalidade tributária exige expressa disposição na lei da conduta a ser praticada pelo ente tributante e pelo contribuinte.*
- 4. Compensação não permitida. Precedente: REsp 54348/RJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, 1ª Turma.*
- 5. Recurso improvido. (Recurso Especial nº 307389 RS)*

TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS - INCORPORAÇÃO E FUSÃO - VEDAÇÃO - ART. 3 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 a 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. (Recurso Especial nº 1.107.518 - SC)*

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N.8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 50, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (Recurso Extraordinário 344.994-0)

Há de se ressaltar que tal entendimento, ainda que por voto de qualidade, vem sendo mantido na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se observa, por exemplo, no Acórdão nº 9101-003.025, julgado na sessão de 09 de agosto de 2017. Por oportuno, transcreve-se a seguir o trecho da ementa do aresto que interessa ao presente litígio:

EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. COMPENSAÇÃO. LIMITE.

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da contribuição social de períodos anteriores poderão ser compensados com o lucro fiscal apurado no período, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL acima deste limite, ainda que seja no período em que se der a extinção da pessoa jurídica.

Assim sendo, entendo que a exigência deve ser mantida integralmente.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto