



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.722237/2011-12
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.230 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 6 de junho de 2019
Recorrente BRF S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. NÃO CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR POR MULTAS. SÚMULA CARF Nº 113.

A Súmula CARF nº 113 predica que a responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. Sendo matéria sumulada, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, não deve ser conhecida, conforme art. 67, § 3º, Anexo II do RICARF.

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. NÃO CONHECIMENTO. INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA. SÚMULA CARF Nº 108.

A Súmula CARF nº 108 determina que incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Sendo matéria sumulada, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, não deve ser conhecida, conforme art. 67, § 3º, Anexo II do RICARF.

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

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%.

Dispõe a legislação que na apuração do lucro real, poderá haver o aproveitamento da base negativa mediante compensação desde que obedecido o limite de trinta por cento sobre o lucro líquido. Eventual encerramento das atividades da empresa, em razão de eventos de transformação societária, como a incorporação, não implica em exceção ao dispositivo legal, a ponto que permitir aproveitamento da base negativa acima do limite determinado. Precedentes 1ª Turma da CSRF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à não aplicação da trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais no caso de incorporação e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luís Fabiano Alves Penteadó e Livia De Carli Germano, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luís Fabiano Alves Penteadó, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo. Ausente o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 6994/703) interposto pela BRF S.A ("Contribuinte"), em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1401-001.753 (e-fls. 594/606), pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 24/01/2017, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

Assim foi ementada a decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ/CSLL. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei n.º 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido, pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetive assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria.

INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, mesmo não se tratando de sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico, na situação do caso concreto em que o evento de incorporação/extinção é que permitiu aflorar a infração de compensação indevida de prejuízos fiscais.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao do vencimento.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 422/443), de IRPJ/CSLL, relativa ao ano-calendário de 2008, discorre sobre o aproveitamento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL, de pessoa jurídica incorporada pela sucessora, sem observação do limite de 30% do lucro líquido ajustado previsto nos artigos 15 e 16 da Lei n.º 9.065, de 1995.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 451/470), que foi julgada improcedente (e-fls. 530/541) pela primeira instância (DRJ).

A Contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 545/581). A segunda instância (turma ordinária do CARF) negou provimento ao recurso (e-fls. 594/606).

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 619/624), que foram rejeitados por despacho de admissibilidade de embargos (e-fls. 677/684).

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte (e-fls. 694/703), que foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 857/861), para as matérias (1) não aplicação da trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais no caso de incorporação; (2) inaplicabilidade da multa de ofício à pessoa jurídica sucessora e (3) não incidência de juros sobre a multa de ofício.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") apresentou contrarrazões (e-fls. 863/899).

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis, no Acórdão n.º 07-27.566, conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei n.º 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2008

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte. A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 24/01/2017, no Acórdão nº 1401-001.753, negou-lhe provimento.

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte, que foram rejeitados por despacho de exame de admissibilidade de embargos.

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte, no qual se pretendeu devolver as matérias: (1) não aplicação da trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais no caso de incorporação; (2) inaplicabilidade da multa de ofício à pessoa jurídica sucessora e (3) não incidência de juros sobre a multa de ofício. Sobre a matéria (1), pugna pela aplicação do entendimento do paradigma CSRF/01-05.100, de 19/10/2004, de que a limitação à compensação de prejuízos fiscais não se aplicaria diante da descontinuidade em virtude da extinção da pessoa jurídica. Sobre a matéria (2), protesta que o art. 132 do CTN, ao tratar da responsabilidade tributária das pessoas jurídicas sucessoras, não prevê a possibilidade de sucessão das penalidades pecuniárias nos casos em que haja eventual interesse comum na economia fiscal. Ainda, aduz que a Súmula CARF nº 47, invocada pela decisão recorrida, não se aplica ao caso concreto. A respeito da matéria (3), pugna pela aplicação do entendimento dos paradigmas nº 9101-000.722 e 1202-001.118, no sentido que não caberia a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Requer seja admitido o recurso e seja determinada remessa dos autos para a CSRF.

A PGFN apresentou contrarrazões, aduzindo que a legislação que limita a compensação de prejuízos fiscais, bem como a sua natureza (de benefício fiscal, assim determinada pelo Supremo Tribunal Federal) e a jurisprudência consolidada no CARF, não abriria exceção para a empresa extinta por incorporação da limitação legal. Sobre a matéria (1), aduz que não poderia o intérprete conferir à lei uma interpretação diferente da realidade para criar uma hipótese de exceção à regra prevista a respeito da trava de 30% para aproveitamento de prejuízos fiscais e base de cálculo de CSLL. A respeito da matéria (2), sustenta que a punição prevista pela lei tributária onera o patrimônio do contribuinte, que é composto de todos os seus direitos e obrigações. Discorre que o princípio da personalização da pena não se aplica às punições pecuniárias, as quais incidem sobre o patrimônio, e, portanto, não poderiam ser classificadas como penas corporais, que seriam intransmissíveis. Aduz que o STJ, em sede de recurso repetitivo, decidiu que a sucessora responde pela multa imposta à sucedida, ainda que o crédito tributário seja formalizado (lançado) após o evento sucessório, nos termos da ementa do acórdão proferido no RESP nº 923.012/MG. Sobre a matéria (3), entende que incidência dos juros moratórios sobre multa de ofício e pugna pela manutenção da decisão recorrida. Requer que seja negado o provimento ao recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Trata-se de recurso especial da Contribuinte.

O despacho de exame de admissibilidade devolveu para apreciação do Colegiado três matérias: (1) não aplicação da trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais no caso de incorporação; (2) inaplicabilidade da multa de ofício à pessoa jurídica sucessora e (3) não incidência de juros sobre a multa de ofício.

As matérias (2) e (3) foram objeto de súmulas no CARF.

A matéria (3), que trata da possibilidade de incidência de juros de mora sobre multa de ofício, foi pacificada na Súmula CARF n.º 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

A matéria (2), sobre a responsabilidade tributária do sucessor abrangente, além do principal, as multas moratórias e a de caráter punitivo, como a multa de ofício), foi tratada pela Súmula CARF n.º 113:

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

Cabe esclarecer que a Súmula CARF n.º 47, aduzida pela Contribuinte, foi revogada pela Portaria CARF n.º 72/2017:

O PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF), no uso de suas atribuições, tendo em vista o disposto no art. 74, § 1º do Anexo I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF no 343, de 09 de junho de 2015, e considerando o que consta da Nota Técnica ASTEJ/PRESIDÊNCIA/CARF/MF n.º 03, de 11/10/2017, resolve:

Art. 1º Fica revogada a Súmula CARF n.º 47.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

E, nos termos do Regimento Interno do CARF - RICARF, no art. 67, § 3º, do Anexo II, as matérias (2) e (3) não devem ser conhecidas:

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. (Grifei)

Vale reforçar que, mesmo tendo as súmulas sido aprovadas posteriormente à data de interposição do recurso especial, aplica-se o dispositivo regimental.

Assim sendo, voto no sentido de não conhecer das matérias (2) e (3). Sobre a matéria (1), adoto as razões sobre o tema expostas pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 857/861, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para lhe dar seguimento.

Nesse sentido, voto para **conhecer parcialmente do recurso especial** da Contribuinte, para a matéria (1) não aplicação da trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais no caso de incorporação.

Passo ao exame do mérito.

Sobre a possibilidade de aproveitamento integral do saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL da pessoa jurídica incorporada pela sucessora, cabe transcrever, a princípio, o disposto nas Leis nº 8.981, de 1995, e na Lei nº 9065, de 1995:

Lei nº 8.981, de 1995:

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 sobre a Renda, poderá ser reduzido em, no máximo trinta por cento.

(...)

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.

.....

Lei nº 9.065, de 1995:

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.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

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 n.º 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.

Verifica-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 alegada pela recorrente, qual seja, de que em razão da extinção da pessoa jurídica por conta da incorporação, ou qualquer outro evento de reorganização societária, o prejuízo fiscal poderia ser aproveitado integralmente.

Inclusive, quando o legislador pretendeu estabelecer exceções à aplicação da trava dos 30%, tal medida foi realizada de **maneira expressa**, conforme aduziu com precisão o voto proferido no Acórdão n.º 9101-00.401, da sessão de 02 de outubro de 2009, da Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, citando **dois exemplos**.

Primeiro, no que diz respeito às empresas inscritas no regime BEFIEIX, nos termos do art. 95 da Lei n.º 8.981, de 1995, com a redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 9.065, de 1995:

Art. 95. As empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEIX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subseqüentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas.

Inclusive, o art. 510 do RIR/99 contempla expressamente a hipótese:

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 n.º 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 n.º 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.

.....
Art. 470. **Às empresas industriais titulares** de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - Comissão **BEFIEX, poderão ser concedidos os seguintes benefícios**, nas condições fixadas em regulamento (Decreto-Lei n.º 2.433, de 1988, art. 8º, incisos III e V, e Lei n.º 8.661, de 1993, art. 8º):

I - **compensação de prejuízo fiscal** verificado em um período de apuração com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes independentemente da distribuição dos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, **não estando submetida ao limite estabelecido no art. 510** (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 95, e Lei n.º 9.065, de 1995, art. 1º); (...) (grifei)

Segundo, quando o legislador tratou do aproveitamento de prejuízos fiscais referentes à atividade rural, na Lei n.º 8.023, de 1990. De acordo com o diploma legal e as instruções normativas da Receita Federal sobre o tema (IN SRF n.º 39, de 28/06/1996 e n.º 257, de 11/12/2002), mediante o atendimento de determinadas condições, não se aplica o limite de 30% à compensação de prejuízos de atividade rural com (1) lucro apurado pela mesma atividade, em qualquer ano-calendário, e (2) lucro apurado pelas atividades em geral, desde que no mesmo período de apuração. Também se pode utilizar o saldo de prejuízos de atividade rural, acumulados de períodos anteriores, para compensar lucro apurado de atividades em geral, e vice-versa, casos em que se aplica a trava dos 30%.

Como se pode observar, o aproveitamento de prejuízos fiscais, quando recebeu tratamento de exceção, foi mediante dispositivo legal próprio, específico para a situação positivada pela norma.

Em relação à jurisprudência administrativa, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vale apreciar a evolução da questão, sob uma perspectiva histórica.

A Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nas sessões de 02/12/2002 (Acórdão n.º 01-04.258), e de 19/10/2004 (Acórdão n.º 01-05.100), decidiu no sentido de que o limite de utilização de 30% não seria aplicado nos casos de extinção de pessoa jurídica.

Ocorre que **tal posicionamento foi modificado**, conforme o já mencionado Acórdão n.º 9101-00.401, de 02/10/2009, pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja publicação ocorreu em 02/01/2011:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. **Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.** (grifei)

E, em oportunidade posterior, o entendimento foi ratificado, em vários precedentes:

INCORPORAÇÃO LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS APLICÁVEL. Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes 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. (Acórdão n.º 9101-001.337, 1ª Turma/CSRF, sessão 26/04/2012, redator do voto vencedor Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. A mesma limitação se aplica à compensação de bases negativas da CSLL. (Acórdão n.º 9101-001.760, 1ª Turma/CSRF, sessão 16/10/2013, redator do voto vencedor Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão)

ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE A 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO.

O encerramento das atividades da pessoa jurídica não é exceção ao dispositivo legal que limita a compensação de prejuízos acumulados ao percentual de 30% do lucro líquido ajustado (trava dos 30%).(Acórdão n.º 9101-002.481, 1ª Turma/CSRF, sessão 22/11/2016. Relatora Adriana Gomes Rêgo.)

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

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. (Acórdão n.º 9101-002.845, 1ª Turma/CSRF, sessão 12/05/2017. Relator Rafael Vidal *de Araújo*.)

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE SUCEDIDA. PROIBIÇÃO. INCORPORAÇÃO OCORRIDA ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1.858-6, DE 30/06/1999.

Antes da MP n.º 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas). A lei apenas autorizava a compensação de base negativa própria. Mas ainda que se considere que a MP n.º 1.858-6 trouxe realmente uma inovação no sistema jurídico, vedando o que antes era permitido, não há dúvida de que essa vedação deve ser aplicada às compensações ocorridas depois de 28/09/1999 (data da vigência da referida MP), mesmo que o evento de incorporação tenha ocorrido antes dessa data. No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF. (Acórdão n.º 9101-004.107, 1ª Turma/CSRF, sessão 10/04/2019. Relatora Viviane Vidal Wagner)

No que concerne ao voto proferido pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, na decisão proferida no Acórdão n.º 9101-001.760, peço vênias para transcrever excerto no qual rebate, com precisão, argumento de que o não aproveitamento do prejuízo fiscal implicaria em tributar o patrimônio:

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.

Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também 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. 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 de 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.

No âmbito do Poder Judiciário, o Supremo Tribunal Federal, em 25/03/2009, ao julgar o RE 344.994-0/PR (ocasião em que foi vencido relator Ministro Marco Aurélio),

prevaleceu entendimento do Ministro Eros Grau, que redigiu o voto vencedor, conforme ementa a seguir.

EMENTA: 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 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. 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 2. 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. (RE 344994, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, DJe-162 DIVULG 27-08-2009 PUBLIC 28-08-2009 EMENT VOL-02371-04 PP-00683 RDDT n. 170, 2009, p. 186-194)

No voto vista da Ministra Ellen Gracie, discorreu-se sobre a inexistência de direito adquirido quanto ao aproveitamento dos prejuízos fiscais acumulados em anos-calendários anteriores, constituindo-se em uma mera expectativa de direito:

Como sabido, em matéria de Imposto de Renda, a lei aplicável é aquela vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Entendo com a devida vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8.981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas. Ora, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8.981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não tem 'crédito' oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à 'socialização' dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes.

Na mesma direção do precedente anterior, foi proferido o acórdão no RE 545.308/SP (em que foi vencido o relator Marco Aurélio), no qual o voto vencedor da Ministra Carmen Lúcia foi assim ementado:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "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". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido.(RE 545308, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2009, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-05 PP-01244 RTJ VOL-00214- PP-00535)

A jurisprudência, tanto no STF quanto no CARF, mostra-se convergente sobre a impossibilidade se aproveitar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL, de pessoa jurídica incorporada pela sucessora, sem que seja observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado previsto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente** do recurso especial da Contribuinte, para a matéria "não aplicação da trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais no caso de incorporação", e, no mérito, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura