



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

Processo n° 12898.000557/2009-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1301-00.822 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de março de 2012
Matéria IRPJ.
Recorrente GLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO. ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES.

Os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores poderão ser compensados com o lucro real do período, 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 de períodos anteriores acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa, por incorporação ou por outro motivo. A compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores é expressiva de benefício fiscal, a ser interpretado restritivamente, e não constitui direito adquirido do contribuinte, conforme jurisprudência do STF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Valmir Sandri, Carlos Jenier e o Relator, Edwal Casoni. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Presidente

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr. – Relator

Waldir Veiga Rocha – Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada contra decisão proferida pela 2ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro/RJ.

Observa-se pela análise do presente processo que em desfavor da recorrente acima identificada foi lavrado auto de infração (fls. 20 – 24) para formalização e exigência de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas atinente ao ano-calendário 2005.

Depreende-se ainda, que o aludido lançamento se baseou na constatação de compensação indevida de prejuízo fiscal, tendo em vista a inobservância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, sendo certo que como fundamentação, de acordo com o que disposto no Termo de Constatação Fiscal (fls. 18 – 19), consignou-se que em 31/08/2005, a TV Globo Ltda., CNPJ 33.252.156/0001-19, foi incorporada pela ora recorrente e que em sua DIPJ 2005, relativa ao período de 01/01/2005 a 31/08/2005, a TV Globo compensou integralmente o lucro real apurado em 31/08/2005 com prejuízos fiscais de períodos anteriores, ultrapassando em R\$ 56.866.966,51 o limite de 30% do lucro líquido ajustado.

Destacou a autoridade lançadora, que intimada a justificar o excesso a recorrente argumentou que: "havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão da incorporação, não haverá meios dos prejuízos fiscais serem utilizados em anos subsequentes de acordo com as regras da Lei nº 9.065/95, sendo desrespeitados os princípios constitucionais da vedação do confisco, da livre iniciativa e da proporcionalidade".

Considerando que inexiste na lei exceção à regra que limita a compensação a 30% do lucro líquido ajustado, a Fiscalização constituiu o correspondente crédito tributário.

A recorrente tomou ciência do auto de infração em 05 de maio de 2009 (fl. 19), e inconformada apresentou Impugnação (fls. 32 - 44) acompanhada dos documentos de folhas 45 a 191, sede na qual alegou que a limitação de 30% para a compensação de prejuízos fiscais estabelecida no artigo 15 da Lei no 9.065/95 constitui uma derrogação ao princípio segundo o qual só é legítima a tributação de acréscimos patrimoniais reais e efetivos, consagrada no artigo 43 do CTN, eis que a desconsideração de uma parcela dos prejuízos fiscais efetivamente incorridos leva a tributar um valor superior aquele que constitui a verdadeira renda, representando assim taxaço de patrimônio ou capital.

Mencionou que única razão que poderia tolerar a limitação quantitativa estaria em que, em contrapartida, se reconheceu que o direito à compensação desses prejuízos pode ser exercido sem qualquer limitação temporal, o que decorre precisamente do fato de a Lei nº 9.065/95 ter, simultaneamente, estabelecido a restrição quantitativa de 30%, mas em contrapartida suprimido os prazos de "prescrição" anteriormente vigentes.

Salientou que tais fundamentos, contudo, não se aplicariam aos casos em que há extinção da pessoa jurídica, tendo em vista incidir nesta hipótese a limitação especial prevista no artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87, segundo o qual: "A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida", de sorte que não se poderia admitir validamente a coexistência de duas limitações concomitantes, a limitação de 30% e a impossibilidade de a incorporadora utilizar os prejuízos fiscais da incorporada - que conduzem ao mesmo tempo a uma limitação quantitativa e temporal dos prejuízos fiscais, ao arrepio do artigo 43 do CTN.

Sustentou a recorrente, portanto, que a única interpretação que permite validamente harmonizar tais limites com o sistema tributário é a de que a limitação quantitativa de 30% fica afastada naqueles casos em que seja aplicável a limitação contida no artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87, porquanto a regra especial derogaria a limitação geral estabelecida pela Lei nº 9.065/95, nos casos de fusão, cisão ou incorporação.

Citou precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) segundo os quais "a norma [de limitação] é compatível com o sistema jurídico tributário, única e exclusivamente, em razão de o contribuinte poder efetuar a compensação dos saldos dos prejuízos acumulados nos exercícios subsequentes" (fl. 39), e argumentou que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) teria pacificado e entendimento no sentido "de se admitir a compensação integral do prejuízo fiscal, independentemente do limite quantitativo de 30%, no caso de incorporação de sociedade" (fl. 42) e ao fim requereu fosse integralmente anulado o auto de infração e reconhecido o direito à compensação integral dos prejuízos fiscais no exercício em e foi extinta a TV Globo Ltda., por incorporação.

A 2ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro/RJ, nos termos do acórdão e voto de folhas 194 a 199, julgou procedente o auto de infração fundamentando para tanto, em síntese, que muito embora a questão levantada já tenha sido apreciada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em sede de recurso de divergência, merece ser revista em função do entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal em julgado recente.

Destacou-se nessa toada, que o acréscimo patrimonial previsto no art. 43 do CTN está associado a um período de apuração, ou seja, se houver acréscimo patrimonial no período, incidirá o Imposto de Renda e a hipótese nada mencionaria sobre as variações patrimoniais de períodos anteriores, portanto, haveria a incidência, mesmo que o contribuinte tenha experimentado decréscimos patrimoniais antes de iniciado o período.

Firmou-se na decisão recorrida, diante disso, o entendimento de que os prejuízos fiscais de períodos anteriores não representam crédito algum para a pessoa jurídica, embora haja, em outra norma, a previsão de um benefício fiscal, que autoriza o contribuinte a compensá-los até determinado limite.

Em sendo assim, aduziu a decisão recorrida que equivocou-se a recorrente quando afirma que "a única razão que torna tolerável a limitação quantitativa em causa vis a vis o art. 43 do CTN está em que, em contrapartida, se reconheceu que o direito à compensação desses prejuízos pode ser exercido sem qualquer limitação temporal".

Na verdade, segundo fundamentação da decisão recorrida, uma norma que eventualmente vedasse a compensação de prejuízos, ao invés de afrontar o art. 43 do CTN, estaria em total harmonia com este dispositivo, que prevê a incidência do imposto em caso de acréscimo patrimonial no período e que este seria o entendimento do Supremo Tribunal

Federal sobre a natureza da norma que autoriza o contribuinte a compensar prejuízos fiscais de períodos anteriores, manifestado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 344.994 e, portanto, como depende de previsão legal a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, e não há norma especial que afaste das pessoas jurídicas incorporadas a limitação a 30% do lucro líquido ajustado, deve-se negar provimento a impugnação.

Devidamente cientificada da decisão desfavorável (fl. 205), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 206 – 228), sustentando em resumo, que o direito à compensação dos prejuízos apurados em exercícios anteriores com o lucro do exercício está na base da própria sistemática da legislação do imposto de renda que incide sobre o somatório dos ganhos e perdas auferidos pela pessoa jurídica e que a atividade econômica é exercida de forma dinâmica e em caráter contínuo, sendo que o imposto de renda incide sobre os acréscimos patrimoniais resultantes desta atividade e os tais acréscimos, em termos conceituais, correspondem às riquezas novas que se adicionam ao patrimônio da sociedade, ou seja, que crescem e se somam ao capital investido pelos sócios.

Diante disso, sustentou a recorrente, é que o acréscimo patrimonial real de uma pessoa jurídica corresponde à diferença positiva entre o capital investido pelos sócios e o valor do patrimônio ao final de sua existência jurídica. Porém, como as pessoas jurídicas têm, via de regra, existência indeterminada, a legislação tributária fixou o período anual como lapso temporal para a aferição da sua evolução do patrimônio da pessoa jurídica.

Seguiu arrazoando que sobre cada novo acréscimo experimentado no período anual, incide a tributação e que ao adotar a periodicidade anual, a lei estabeleceu fictamente um corte nos resultados da atividade econômica empresarial, que por natureza é de caráter contínuo e se desenvolve ao longo de toda a existência da pessoa jurídica, criando desta forma o que a doutrina definiu como um "conceito estático de renda" sendo certo que esse caráter contínuo da atividade empresarial, no entanto, faz com que seja necessário o estabelecimento de algum tipo de comunicação entre os períodos de apuração, a fim de que se possa promover ajustes capazes de aproximar a renda tributada em cada período ao verdadeiro acréscimo patrimonial experimentado pela pessoa jurídica, mensurado em face do capital investido pelos sócios e das perdas experimentadas na atividade empresarial.

Afirmou-se ainda, que em razão de os prejuízos decorrem do exercício da atividade da sociedade, teriam o condão de reduzir o patrimônio da pessoa jurídica. Assim é que do ponto de vista econômico quando há prejuízo em certo período os lucros apurados em exercício subsequente apenas corresponderão a um acréscimo real se excederem o valor dos prejuízos absorvidos.

Segundo sustenta, este seria o fundamento que estaria na base do direito à compensação de prejuízos fiscais e foi com base neste mesmo racional que a legislação tributária brasileira também reconheceu pela Lei nº 154/47, posteriormente modificada pelo Decreto-Lei nº 1.493/76 e pelo Decreto-Lei nº 1.598/77, o direito à compensação dos prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores, sem o qual o imposto de renda acabaria por incidir sobre o que não é verdadeiramente renda, mas sim o patrimônio ou capital da companhia.

Prosseguiu a contribuinte, dando conta de que a sistemática de compensação de prejuízos fiscais então vigente estabelecia o direito da pessoa jurídica à sua compensação integral, sem limites quantitativos, sujeito, contudo, ao prazo prescricional de 4 anos e que somente com a edição da Lei nº 8.981/95 e do art. 15 da Lei nº 9.065/95 que foi introduzida em nosso direito a limitação de 30% compensação de prejuízos fiscais, a qual teria constituído

violação ao princípio segundo o qual só é legítima a tributação de acréscimos patrimoniais reais e efetivos, consagrado no art. 43 do CTN, não fosse a lei ter concomitantemente à sua introdução abolido o prazo prescricional de 4 anos.

Afirmou, destarte, que foi o próprio legislador que quis assegurar o direito do contribuinte compensação integral dos prejuízos, direito este que a lei reconhece ao abolir o seu prazo prescricional, evidenciando que o limite quantitativo introduzido pelas Leis nºs 8.981/95 e 9.065/95 não afasta nem impede o exercício deste direito, mas apenas o posterga no tempo.

Seguiu arrazoando no mesmo sentido e destacou-se que no caso dos autos, por versar-se hipótese de extinção da pessoa jurídica, faltaria o pressuposto lógico e intrínseco do art. 15 da Lei nº 9.065/95, consistente na garantia de compensação futura dos prejuízos, por prazo indeterminado, pressuposto este que torna incompatível a aplicação de tal limite com o preceito do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87 que impede a sua transmissão para a sucessora, de sorte que admitir-se a hipótese de que ambas limitações pudessem conviver, se estaria permitindo a tributação do patrimônio do contribuinte em violação ao art. 43 do CTN e em contrariedade com o espírito da Lei nº 9.065/95.

No mais, apontou o que considerar como equívocos da decisão recorrida, citou precedentes administrativos sobre a matéria e pugnou por provimento do seu recurso e a consequente reforma da decisão recorrida.

A zelosa Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas Contrarrazões (fls. 233 – 247), aduzindo a impossibilidade compensação integral dos prejuízos fiscais pela incorporada reafirmando todo o quadro legal que estabelece a referida limitação percentual, sustentando que sua constitucionalidade, falo da limitação, já fora assentada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 344.994/PR, salientando o posicionamento segundo o qual a compensação de prejuízos fiscais de exercícios anteriores constitui autêntico benefício fiscal, que pode ser revisto a qualquer tempo pelo ente público competente para a instituição do tributo, portanto, vinculado ao princípio da legalidade.

Destacou-se ainda, que na hipótese dos autos, a TV Globo Ltda. foi incorporada pela Globo Comunicações e Participações S.A em 31/08/2005 e na declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ano-calendário de 2005, período de apuração de 01/01/2005 a 31/08/2005, a incorporada compensou todo o lucro real apurado com prejuízos fiscais de anos anteriores, sem observar a trava de 30% prevista na legislação tributária.

Para refutar os argumentos da recorrente, aduziu a Procuradoria da Fazenda Nacional que sendo a compensação dos prejuízos fiscais de anos anteriores autêntico instrumento de política fiscal, ou seja, benefício fiscal, como fixado pelo STF, por óbvio, submete-se ao princípio da legalidade estrita, não comportando interpretação extensiva ou por analogia, devendo, então, ser interpretado literalmente, nos moldes do art. 111, do CTN.

Citou precedentes de julgamentos na esfera administrativa e afirmou que o acolhimento da pretensão da contribuinte demandaria a este Conselho Administrativo agir como legislador positivo, o que colide não somente com os propósitos deste Órgão Julgador Administrativo, cuja competência está atrelada ao controle da legalidade, mas, sobretudo com o disposto no art. 2º da Constituição Federal de sorte que se mostraria incontestável a necessidade de observância do limite legal de 30% para a compensação de prejuízos fiscais,

mesmo diante de casos de extinção da empresa por incorporação, tal como na hipótese dos autos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos genéricos de recorribilidade. Admito-o para julgamento.

Conforme se lê do relatório acima elaborado a ora recorrente foi autuada por desrespeitar o limite de compensação, eis que utilizou a totalidade dos prejuízos fiscais apurados por empresa incorporada, situação que segundo afirma, autorizaria o aproveitamento integral dos aventados prejuízos apurados, mas que o Fisco reputa ofensiva à legislação de regência.

O deslinde da questão proposta se dá, portanto, pela análise e enfrentamento de uma questão de há muito ventilada na esfera administrativa e judicial, mas cujas decisões, nesse colegiado, inclusive, oscilaram e ainda oscilam ao longo do tempo.

Marcados os limites objetivos do caso concreto, o que se tem para espécie é saber se na extinção de uma empresa – *e para os casos de incorporação assim determina a lei comercial no artigo 227, § 3º da Lei das S/A* –, caso subsista lucro, pode ela compensar a totalidade de seus prejuízos e não apenas os 30% determinados pela Lei nº 9.065/95, no artigo 15 para empresas em funcionamento.

Em outras palavras, o que se busca saber é se no momento da extinção da empresa incorporada (*que uma vez extinta, por óbvio não terá resultados futuros*), é lícito utilizar-se de todo o prejuízo fiscal acumulado em anos anteriores.

Se a proposta se dá por investigar nessa esfera administrativa a subsistência de um auto de infração lavrado contra empresa incorporadora, cuja materialidade tributável seria o desrespeito à trava de compensação, de bom alvitre assentar-se, na linha das considerações de Edmar Oliveira Andrade Filho em artigo intitulado “*Compensação de prejuízos fiscais em casos de incorporação, fusão e cisão*” que o fundamento para que se permita a compensação de prejuízos entre períodos, numa perquirição mínima da realidade social, decorre da necessidade de se considerar a realidade das empresas, que se organizam para funcionar continuamente e permitir que a tributação se faça a partir de um nivelamento dos resultados.

Não é por outro motivo, aliás, que se pode afirmar que a compensação, ainda que a tratemos como sustenta a Procuradoria em suas Contrarrazões, como sendo um benefício, presta-se a consolidação da empresa contribuinte e a estabelecer entre os sujeitos ativo e passivo, um encontro de contas capaz de estabilizar as relações de pagamento, prejuízo e crédito.

Como bem assinalou a recorrente em sua peça recursal, a legislação brasileira sempre adotou o sistema de transporte de prejuízos para exercícios seguintes e, após o advento da Lei nº 8.383/91, abandonou-se o aspecto temporal para a compensação e se instituiu uma limitação percentual.

Tem-se vigente, portanto, desde a Lei nº 8.383/91, situação em que o prejuízo apurado em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subsequentes eliminando-se o prazo máximo para compensação dos prejuízos fiscais. Por certo sobrevieram as modificações pelas Leis nº 8.981/95 e 9.065/95, que inovaram para determinar a limitação da compensação do valor dos prejuízos a 30% do valor do lucro real apurado antes dessa compensação.

Na hipótese ventilada nos autos, é preciso destacar que não se está a sustentar que tal limitação da compensação dos prejuízos ofenda a Constituição Federal, mesmo porque como bem destacou a Procuradoria da Fazenda Nacional, o Supremo Tribunal Federal já assentou sua constitucionalidade, o que se tem presente antes de tudo é a hipótese de incorporação, situação que de acordo com as regras próprias, redundando na circunstância de que a pessoa jurídica que se tornar sucessora de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão, não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida, confira-se, *in verbis*:

Art. 514 do RIR/99. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

Ou seja, pode-se afirmar sem desassombro que o questionamento da recorrente não se dá em relação à trava, mas em razão da sua utilização para o caso de incorporação da empresa detentora do prejuízo, cumprindo-nos observar, portanto, na mesma esteira do que argumentou a recorrente, presente a regra contida no artigo 33 do D.L. nº 2341/87, que proíbe o aproveitamento do prejuízo da incorporada na incorporadora, pois como já vimos esta foi extinta e, se extinta, quando da incorporação, não pode seu prejuízo ser trasladado para a incorporadora, que se deve concluir que a lei que limitou a 30% se estende às empresas em funcionamento, porquanto seu objetivo foi difundir no tempo o aproveitamento de prejuízo, não se concebendo que a limitação possa resultar no desaparecimento do crédito apurado pela empresa incorporada, ainda que se reconheça que a compensação seja benefício fiscal como decidido pelo egrégio Supremo Tribunal Federal.

Considero, destarte, que a decisão recorrida está a merecer reforma, pois ao contrário do que afirmou-se, a interpretação sistemática do artigo 15 da Lei nº 9.065/95, à luz do princípio da legalidade, traz a conclusão de que a trava percentual não se aplica ao caso proposto.

Afirma-se isso, porquanto a possibilidade de postergação no tempo do aproveitamento do prejuízo, situação que reveste a regra de legitimidade, não implica na sua eliminação, falo do crédito, eis que mantido o direito de aproveitamento para os anos que se seguem, fato que não ocorrerá caso se dê prevalência à autuação em questão.

Ou seja, vale dizer que a regra de limitação percentual para aproveitamento do prejuízo não pode, sob qualquer circunstância, eliminar o direito de aproveitá-lo caso haja lucro, situação que não pode ser levada a efeito se a empresa não estiver mais em funcionamento, a exemplo das incorporadas, sendo certo que nessas hipóteses não há possibilidade de postergação no tempo para seu aproveitamento, mas também não há regra que expressamente vede sua utilização integral.

Relembra-se, por oportuno, aquilo que decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais por ocasião do julgamento do julgamento do Recurso nº 18-126597, consubstanciado no Acórdão 01-04.258, *litteris*:

(...) Assim sendo, revendo posição anterior, entendo que tem fundamento jurídico as ponderações do relator do acórdão atacado quando afirma:

{A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo}

para depois continuar:

{A expressão "sem retirar do contribuinte o direito e compensar" reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação das bases negativas acumuladas, sendo inaplicável a trava} (...)

Se como visto acima os prejuízos das pessoas jurídicas sucedidas não se transferem às sucessoras, por força do disposto no artigo 509 do RIR/94 e art. 514 do RIR/99 e sendo o caso concreto de extinção da empresa detentora do prejuízo fiscal apurado, conheço do presente Recurso Voluntário e voto por DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Passo expor os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

A lide consiste em decidir sobre a possibilidade, ou não, de utilização de prejuízos fiscais acumulados em períodos anteriores, sem a limitação de que tratam o art. 42 da Lei nº 8.981/1995 e o art. 15 da Lei nº 9.065/1995 ("trava" de 30%), no momento em que a empresa se extingue, incorporada por outra sociedade. Eis os dispositivos em comento:

Lei nº 8.981/1995:

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

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

Lei nº 9.065/1995:

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.

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.

Os argumentos da interessada, já elencados anteriormente, centram-se em que o pressuposto lógico para a limitação na compensação de prejuízos fiscais anteriores seria a continuidade das atividades da empresa. Dada sua extinção por incorporação, a incorporadora não pode se aproveitar dos prejuízos fiscais acumulados pela incorporada e, desta forma, não se aplicaria a limitação no momento da extinção da incorporada.

A matéria tem sido objeto de acirrados debates neste CARF, abrangendo, com pequenas variações, tanto as bases de cálculo negativas de CSLL quanto os prejuízos fiscais de IRPJ. Peço vênha para destacar excerto do voto condutor do acórdão nº 105-15.908¹, da lavra do ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, que bem espelha meu pensamento sobre a matéria:

Portanto, como se vê, o que importa analisar no presente processo é se, na situação específica de apuração do imposto em virtude de incorporação, é admissível a compensação dos prejuízos fiscais acumulados sem observância do limite de 30% previsto na legislação.

Em apertada síntese, alega a recorrente que, em decorrência do evento de incorporação, a empresa incorporada encerra suas atividades, caracterizando a descontinuidade da pessoa jurídica. Nessa linha, afirma que, se a incorporadora não pode compensar os prejuízos fiscais da incorporada, e esta, por sua vez, não pode compensar integralmente seus prejuízos por ocasião do seu encerramento, estar-se-ia, simplesmente, fulminando o direito à compensação. Concluiu argumentando que há de se fazer uma interpretação sistemática da legislação visando assegurar ao contribuinte o direito à compensação integral dos seus prejuízos fiscais, sem

qualquer limitação, quando de se tratar de declaração final por ocorrência de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

Em primeiro plano se deve esclarecer que o entendimento esposado pela recorrente não encontra amparo na legislação que rege matéria. Com efeito, como bem afirmou a decisão recorrida, tratando-se de declaração final decorrente de incorporação, em virtude da absoluta ausência de previsão legal, não é permitida a compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30% estabelecido pelo art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995, *verbis*:

[...]

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 objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria.

[...]

Não se identifica, portanto, disposição de lei capaz de recepcionar a pretensão da recorrente.

O mesmo processo supramencionado foi levado à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais. A eminente Relatora, Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, proferiu voto² que põe por terra os argumentos dos que pretendem possível a não aplicação da trava na compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, na situação de extinção por incorporação. Mais uma vez, peço vênica para transcrever:

[...]

Daí resulta que o foco da presente lide consiste em analisar se há amparo legal que permita a compensação integral dos prejuízos fiscais, sem observância do limite de 30% a que se refere o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995, quando do desaparecimento da empresa, por incorporação, em decorrência de reorganização societária ou por qualquer outro motivo.

Este o cerne da questão a ser enfrentada neste processo.

[...]

Os Tribunais Superiores já definiram que na compensação de prejuízos não se trata de direito adquirido, mas sim de uma expectativa de direito, como demonstram decisões do Superior Tribunal de Justiça, como exemplo o Recurso Especial nº 307389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

O princípio da legalidade, do mesmo modo que impõe a exigência de cobrança a tributo só por lei expressa, também, exige que a compensação de prejuízos com lucros para fins tributários somente ocorra com autorização legislativa.

Insubsistente a tese da recorrente de que não há proibição da compensação pretendida. No regime de direito público, especialmente no campo do direito tributário, a relação jurídica

decorre de norma positiva, O silêncio da lei não cria direitos para nenhuma das partes: sujeito ativo e sujeito passivo.

Outrossim, no trato de qualquer benefício fiscal, mesmo concedido por lei, a interpretação é restritiva

Também o STF se pronunciou acerca do tema, em 25/03/2009, no RE 344.994-0 do Paraná, cujo Relator inicial, o Ministro Marco Aurélio restou vencido. Redige o voto vencedor o Ministro Eros Grau, acórdão assim ementado:

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 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.

Neste recurso pretendia o autor que a trava não incidisse sobre os saldos de prejuízos ocorridos até dezembro de 1994, sob argumento de que se estava diante de um direito adquirido à compensação de todo prejuízo e a nova lei não poderia restringir tal direito.

Aliás, quanto a interpretação teleológica pretendida no paradigma trazido à colação, no que toca aos prejuízos fiscais, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sua composição Plenária, que a compensação de prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal e pode, como instrumento de política tributária, ser revisto pelo legislador sem implicar, sequer, no direito adquirido. Destaque é de ser dado ao voto da Ministra Ellen Gracie, que bem traduz a lógica do que aqui defendemos e neutraliza os argumentos da Recorrente nos seguintes termos:

(...)

4. Já quanto à limitação da compensação das prejuízos fiscais apurados até 31.12.1994, destaco, por oportuno, as palavras sucintas e rigorosamente claras com que rejeitou o pedido de liminar, ocasião em que o eminente Juiz Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira assentou quanto importa para o deslinde da questão.

"A lei questionada limitou as deduções de prejuízos da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social referentes a exercício futuro. Vedado estaria fazê-lo em relação a fatos geradores já ocorridos quando de sua publicação, ou para exigência no mesmo exercício." (fl. 44)

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

Não se cuida, como parece claro, de qualquer alteração de base de cálculo do tributo, para que se invoque a exigibilidade de lei complementar. Menos ainda, de empréstimo compulsório.

Não há, por isso, quebra dos princípios da irretroatividade (CF, art. 150, III, a e b) ou do direito adquirido (CF, art 5º, XXXVI)

(...)

8. Por tais razões, peço licença para seguir a linha da divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau

Em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu significado eis que a norma que cuida de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Neste sentido é a jurisprudência consoante arestos a seguir elencados:

[...]

pelas empresas inseridas no regime Befiex, como se vê no artigo 95 da Lei 8981/1995, com a redação inserida através do artigo 1º. da Lei 9065/1995, a saber:

[...]

Nesta esteira a Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, vem determinando, quanto a Compensação de Prejuízos Fiscais, o seguinte:

[...]

Nesta normativa, também, a confirmação do que dispunha o artigo 14 da Lei 8023/1990, no que tange ao tratamento diferenciado concedido às empresas que exercem atividades rurais que podiam compensar todos os prejuízos incorridos, sem limites. Lei 8023/1990:

Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nas anos-base posteriores.

O permissivo é posteriormente ampliado para a CSLL através do art. 41 da MP 2.113-32 de 21/06/2001, como segue:

MP 2.113-32 de 21/06/2001

Art.41. O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no art. 16 da Lei nº 9065, de 20 de junho de 1995, não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLL.

A interpretação fundada em argumentos finalísticos serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários.

Dessa forma, em homenagem ao comando legal do art. 111 do CTN, que impõe restrição de interpretação das normas que concedem benefícios fiscais, como é o caso, descabe o elastério interpretativo pretendido pela Recorrente.

[...]

Não bastasse a obrigatoriedade da interpretação literal da norma que cuida de incentivo fiscal; dos argumentos expendidos pela Ministra Ellen Gracie; do tratamento interpretativo das normas exceptivas, por si, suficiente para ilidir os respeitáveis argumentos expendidos pela Recorrente que clama, em seu favor, por interpretação histórica e finalística, lembro, ainda, mais alguns pontos da evolução legislativa tratando de compensação em incorporações, cujas conclusões apontam para a total preocupação do legislador em não permitir, direta ou indiretamente, que esses eventos se transformem unicamente em instrumentos de aproveitamento disfarçados de prejuízos fiscais entre empresas:

a) no ano de 1976 foi elaborada a Lei nº 6.404/76, das Sociedades por Ações, que trazia no artigo 227 previsão de incorporação de uma sociedade por outra, sucedendo a incorporadora nos direitos e obrigações da incorporada;

b) na esteira, o Decreto-lei nº 1.598/77, editado com finalidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações

da Lei de Sociedade por Ações (Lei 6.404 de 15/12/76), instituiu a permissão, no § 5º do artigo 64, de compensação dos prejuízos da sociedade extinta pela incorporadora;

c) momento no qual obedecia-se então ao princípio da legalidade estrita e era certo o direito à compensação

d) O Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979, deu nova redação a este dispositivo (parágrafo 5º do artigo 64), retirando a antiga redação do mundo jurídico.

A redação do Decreto-lei 1.730 de 17 de dezembro de 1979 é a seguinte:

Art. 1 - São procedidas as seguintes alterações no Decreto-lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977:

(omissis)

§ 3º (omissis)

IV - São revogados os parágrafos 6º e 8º do artigo 64, remunerado como parágrafo 6º o atual parágrafo 7º, e, passando o parágrafo 5º a vigorar com a seguinte redação:

"§ 5º O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa nacional".

Com a edição do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, enterra-se a possibilidade de realizar esta compensação, ao dispor o artigo 33:

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

Deste modo, antes, em 1977 era possível compensar todo prejuízo. Em 1979, só com autorização do Conselho Monetário Nacional e, finalmente a partir de 1987, definitivamente, passou a ser proibido o aproveitamento em caso de incorporação.

A mesma conclusão nos traz Hiromi Higushi in "Imposto de Renda Interpretação e Prática" 2002:

"O art. 22 da MP nº 2.158-35/01 dispõe que aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87. Estes dois arts. estão assim redigidos:

[...]

Diferentemente da pretensão exarada na tese vigente neste Conselho há vedação legal ao aproveitamento dos prejuízos nos casos de incorporação, como se vê na leitura do Decreto-lei 2.341/1987:

Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

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.

O artigo 32 explicita que a pessoa jurídica não pode compensar seus próprios prejuízos, quando "entre a data da apuração e da compensação ocorra modificação de seu controle societário ou ramo de atividade".

Para não deixar dúvidas quanto a impossibilidade de aproveitamento, no caso de extinção, o parágrafo único textifica que, nos casos de cisão parcial só é possível compensar a parcela que remanesce na cindida, na proporção dos próprios prejuízos.

Exsurge do referido dispositivo que a lei determina, nos casos de extinção da empresa, que os prejuízos perecem junto com a incorporada em seu último ano de vida, que é a exata situação dos autos.

Independentemente da proibição do artigo 15 da Lei 8.981/1995, o Decreto-lei já proibia qualquer aproveitamento de prejuízos nos casos de encerramento de atividades, o que prova que o suposto direito adquirido pretendido, já não existia desde então.

Permanecer aceitando a tese implicaria negar vigência ao dispositivo de lei validamente editado

Ao final, o aresto restou assim ementado:

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. (Ac. 9101-00.401, de 02/10/2009, Rel. Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro)

As conclusões acima são, a meu ver, irretocáveis, cabendo destacar os seguintes pontos, em síntese:

- Há norma cogente que determina a limitação à compensação de prejuízos fiscais acumulados em períodos anteriores a trinta por cento do lucro real do período.
- Quando desejou estabelecer exceções a essa limitação, o legislador o fez expressamente, com as empresas inseridas no Befiex e com a exploração de atividades rurais. Em sentido contrário, não há qualquer exceção expressa quanto à extinção da empresa que apurou os prejuízos fiscais por incorporação ou outro motivo.
- A compensação de prejuízos fiscais (e de bases de cálculo negativas da CSLL) é expressiva de benefício fiscal em favor do contribuinte, a ser interpretado

restritivamente, é instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado, e não constitui direito adquirido³.

- O aspecto temporal do conceito de renda traz consigo que o fato gerador tributário deve ser apurado em um dado período de tempo, também chamado *período de apuração*. Qualquer interferência de fatos anteriores somente pode ser tratada como exceção, a ser expressamente prevista em lei. Nessa linha, o STF já decidiu que prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam o fato gerador tributário⁴.
- Entendimento diferente implicaria burla, ainda que indireta, à vedação do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987.

Em conclusão, a decisão do Colegiado foi por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha