



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

Processo n° 16095.000635/2008-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-00.619 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2012
Matéria IRPJ, CSLL
Recorrente LETERO EMPREENDIMENTOS, PUBLICIDADE E PARTICIPAÇÕES S.A.
(ATUAL JS ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS S.A.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

Ementa:

“TRAVA” DE 30% PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS NA INCORPORAÇÃO

A finalidade da “trava” de compensação não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais, mas manter ou aumentar o fluxo de caixa de arrecadação, tanto que se revogou o limite temporal de compensação. A regra de limitação quantitativa da compensação só tem sentido no tempo (“vida” da pessoa). Como o lucro é apurado segundo cortes temporais - mais ou menos arbitrários, porém necessários, por imperativo de ordem prática - a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais implica essa periodicidade (e a interperiodicidade). Diante da “morte” da pessoa jurídica, inclusive por incorporação, deixa de existir o conteúdo da regra limitadora da compensação quantitativa, pois deixa de existir a periodicidade e, assim, a interperiodicidade. Negar isso é contra o valor incorporado na regra de limitação quantitativa da compensação no tempo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Sérgio Gomes.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

Processo nº 16095.000635/2008-09
Acórdão n.º **1103-00.619**

S1-C1T3
Fl. 309

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Hugo Correia Sotero, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, José Sérgio Gomes e Eric Moraes de Castro e Silva.

CÓPIA

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata o processo de autos de infração de IRPJ (fls. 87 a 89) no valor de R\$ 2.659.428,52; e CSL (fls. 93 a 95) no valor de R\$ 1.994.203,66, além de multa de 75% e juros; lavrados em 25/09/2008 contra a Letero Empreendimentos, Publicidade e Participações S.A., CNPJ nº 43.826.833/0001-19, na qualidade de responsável tributária e sucessora por incorporação das empresas Verbier Representações e Participações Ltda. (CNPJ nº 01.245.614/0001-04) e Porto Seguro Comercial e Exportadora Ltda. (CNPJ nº 58.853.514/0001-41, para constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 6/11/2003 e 1º/03/2004.

Registre-se que foram absorvidos integralmente pela matéria tributável apurada *ex officio*, os saldos negativos de IRPJ e CSL, apurados nas DIPJ Especial de Incorporação da empresa incorporada Verbier Representação e Participação Ltda., relativa ao período de 1º/01/2003 a 6/11/2003, nos valores de R\$ 4.677.057,77 e R\$ 687.720,04, respectivamente.

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação de Irregularidade Fiscal, de fls. 79 a 82, em 6/11/2003, a empresa Verbier Representações e Participações foi incorporada pela Letero Empreendimentos, Publicidade e Participações S.A., tendo apresentado DIPJ 2003 indicando como evento: Incorporação/Incorporada.

O lucro real declarado foi de R\$ 42.299.834,34, que foi compensado parcialmente com saldo de prejuízo fiscal de períodos anteriores de R\$ 42.123.895, 47, violando o art. 510 do RIR/99. Verificou-se que a incorporada aproveitou-se indevidamente do valor de R\$ 29.433.945,17, excedente do limite máximo de 30%.

No mesmo período, a base de cálculo da CSL apurada de R\$ 42.299.633,53 foi integralmente compensada com a base de cálculo negativa de períodos anteriores, gerando excesso de R\$ 29.609.743,47.

Em 1º/03/2004, a empresa Porto Seguro Comercial e Exportadora Ltda. foi incorporada pela Letero Empreendimentos, Publicidade e Participações S.A., tendo apresentado a DIPJ 2004 indicando como evento: Incorporadora/Incorporada.

O lucro líquido declarado foi de R\$ 415.614,60, que foi integralmente absorvido pelo saldo de prejuízo fiscal de períodos anteriores de R\$ 419.678,73. A incorporada aproveitou-se indevidamente do valor de R\$ 290.930,22 de prejuízos fiscais, excedendo o limite de 30%.

No mesmo período, a base de cálculo da CSL apurada de R\$ 415.614,60 foi integralmente compensada com a base de cálculo negativa de períodos anteriores, gerando um excesso de R\$ 290.930,22.

A Letero Empreendimentos, Publicidade e Participações S.A. é responsável pelos tributos e contribuições devidos pelas incorporadas.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 9/10/2008, a recorrente apresentou sua impugnação de fls. 110 a 118, em 5/11/2008, alegando, em síntese, o que segue.

Alega a recorrente que as incorporadas obedeceram o RIR/99 e apresentaram DIPJ's de balanço específico de incorporação, bem como pagaram o IRPJ e a CSL. E, tendo em vista que no momento do pagamento as empresas detinham saldo de prejuízo fiscal, não restou outra alternativa senão compensá-lo integralmente, pois como as empresas foram extintas, tornou-se impossível compensação futura, e o art. 514 do RIR/99 veda a utilização de prejuízos fiscais da incorporada pela incorporadora.

Aduz que a trava de 30% não pode ser aplicada para o caso, pois se observa a descontinuidade das empresas em razão da incorporação. A intenção do legislador da análise da Exposição de Motivos da Lei 9.065/95 não era de expurgar o direito do contribuinte de compensar seus prejuízos em períodos futuros, mas garantir o fluxo de receitas do Tesouro. Que a limitação de 30% é continuidade da empresa, e na hipótese de extinção, é impossível a compensação integral.

Acrescenta jurisprudência e requer o cancelamento dos autos de infração.

DA DECISÃO DA DRJ

E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 8/01/2009, acordaram os membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Campinas, por unanimidade de votos, em julgar procedentes os autos de infração. Seguem os fundamentos sintetizados.

A ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni elaborou um histórico legislativo no acórdão nº 101-93.438 (processo administrativo nº 10980.011045/99-90) sobre a compensação de prejuízos fiscais. Observa a ilustre Conselheira que além das limitações relacionadas a prazo ou valor, o Decreto-Lei nº 2.341/87 vedou à pessoa jurídica compensar seus próprios prejuízos se entre a data da apuração e da compensação houvesse ocorrido modificação de seu controle acionário e do ramo de atividade, bem como vedou a compensação, por pessoa jurídica sucessora, de prejuízos da sucedida.

Em momento algum a lei teria estabelecido exceções à regra de limitação para os casos ou de extinção, ou de sucessão por incorporação, fusão ou cisão. Ou seja, a lei não admitiu como direito subjetivo da empresa compensar seus prejuízos, de forma que, sobrevindo extinção ou sucessão, deixar-se-ia de aplicar a limitação prevista na lei, de forma a permitir a compensação.

Esta interpretação encontra eco na jurisprudência adotada pelos Tribunais Superiores, e na Solução de Consulta da Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal nº 62 de 2 de março de 2007, prolatada no processo administrativo nº 10830.009145/2003-16.

Processo nº 16095.000635/2008-09
Acórdão n.º **1103-00.619**

S1-C1T3
Fl. 312

Portanto, cumpre ratificar o entendimento adotado pela ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni de que, estando em pleno vigor a disposição legal que limita a compensação de prejuízos fiscais a 30% do valor do lucro líquido ajustado, não é possível excluir do campo de incidência as empresas extintas, em função de incorporação, impondo-se a manutenção da exigência.

Cientificada da decisão e não se conformando, a recorrente apresentou recurso voluntário em 12/03/2009 de fls. 290 a 298, reiterando as alegações da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Como se viu do relatório, a *quaestio juris* gravita em torno da aplicabilidade ou não da “trava” de 30% na compensação de estoque de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL, na extinção da pessoa jurídica, por incorporação.

Pode-se dizer que a regra limitativa em discussão é função periódica. O interperiódica ou periódica é funcional: é função da limitação se estabelecer periodicamente, *no tempo*, ou interperiodicamente. Como a comunicação dos períodos, na compensação de estoque de prejuízos, não é algo *posto*, mas é *pressuposto*, na realidade da empresa, usa-se aqui a expressão limitação interperiódica¹.

De outra parte, a limitação à compensação de prejuízos fiscais também não pode ser absoluta, em minha cognição.

O legislador tem limites, balizas constitucionais, para estabelecer a limitação. E quais seriam esses limites ou balizas? Dois deles, a meu ver, são os seguintes:

- a) se se impõe uma limitação quantitativa interperiódica de compensação não pode haver uma limitação interperiódica temporal;
- b) a limitação quantitativa interperiódica de compensação só pode prevalecer enquanto o ente que apura a renda, representada pelo lucro, estiver “vivo”. Até porque a própria periodicidade estabelecida para apuração do lucro, tomando-se pulso da empresa de tempos em tempos, é mais ou menos arbitrária, conquanto necessidade de ordem prática, e uma técnica de arrecadação – não é princípio. E a periodicidade (corte) da apuração do lucro implica comunicação entre os períodos (interperiodicidade).

Outrossim, *de lege lata*, a “trava” de 30% do lucro real e da base de cálculo da CSL para compensação do estoque de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL só faz

¹ Humberto Ávila usa esse termo, distinguindo as limitações de compensação intraperiódicas das interperiódicas, conforme citação que faz a Erik Röder e a Babette Prechtel, em sentido um pouco distinto ao que usamos aqui (função interperiódica para limitação quantitativa). Acentua que as limitações intraperiódicas são as que ocorrem no período (limitações à dedução de despesas); as interperiódicas correspondem às despesas que não puderam ser aproveitadas efetivamente no período, por insuficiência de resultados positivos ou por se referirem a mais de um período, e formaram prejuízos fiscais a serem compensados eventualmente com resultados positivos futuros. Quanto ao modo como se executam as limitações interperiódicas, distingue as temporais (limitação a certo nº de períodos) das percentuais (limitação a certo percentual do lucro). Quanto à finalidade, faz distinção entre as limitações interperiódicas fiscais, cujo fim é manter ou aumentar o fluxo de arrecadação, e as limitações interperiódicas extrafiscais, destinadas a promover alguma finalidade econômica ou social. Cf. seu "Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais", São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 39 a 41.

sentido durante a “vida” (no tempo) do ente, como se disse acima. Isso, sob pena de se tributar o que efetivamente não representa renda ou outra espécie de acréscimo patrimonial², em face de a própria *periodicidade* estabelecida ser antes um *imperativo de ordem prática*, fixada de forma *mais ou menos arbitrária*, e não um princípio.

E esse *sentido* se evidencia na própria lei que instituiu a trava de 30% do lucro real e da base de cálculo da CSL para compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSL passados, *ao revogar* a limitação temporal para a compensação de tais prejuízos e bases negativas (arts. 42, 58 e 117, I, da Lei 8.981/95; arts. 12, 15 e 16, da Lei 9.065/95; a última lei que previa prazo decadencial para compensação de estoque de prejuízos fiscais era a Lei 8.541/92 - art. 12, revogado pelo art. 117, I, da Lei 8.981/95).

Portanto, a finalidade da limitação interperiódica percentual é procurar garantir ou aumentar o fluxo de recursos de arrecadação, configurando uma espécie de “tributação mínima” (*Mindestbesteuerung*).

Sendo essa a finalidade da limitação de compensação, é evidente que ela não se prestou e nem se preordenou a coarctar a compensação dos prejuízos fiscais. E isso conduz novamente ao mesmo sentido da lei: a “trava” de 30% para compensação de prejuízos fiscais passados só se presta durante a “vida” da pessoa ou do ente despersonalizado – *i.e.*, jamais no momento de sua extinção (o “não tempo”).

Esse é o valor incorporado na norma legal irradiando o sentido da regra legal. Aí se divisam tanto a *razão* ou fundamento, ou a *mens legis*, como a *finalidade* da regra legal. Aí há conformação *sistemática*.

Vale dizer, aí não há ruptura com a *realidade* (“vida”) da empresa, cuja periodicidade - o corte temporal, mais ou menos arbitrário, porém necessário (por ordem prática) - deixa de haver (corte temporal) com a “morte”. Como o lucro é apurado segundo esses cortes temporais (mais ou menos arbitrários), a limitação quantitativa da compensação de prejuízos (e de bases negativas) *implica* essa periodicidade (e a interperiodicidade) que deixa de existir com a “morte”³.

Ou, ainda, como bem disse o ilustre Conselheiro Valmir Sandri, em sua declaração de voto, no Acórdão nº 9101-00.401 da CSRF, a correta exegese da norma legal impõe o aproveitamento do prejuízo fiscal em havendo lucro, *no tempo*; quando não há mais esse tempo não há sentido para aplicação da “trava”.

Nada disso desborda os limites da regra legal posta. Pelo contrário, só afirma o conteúdo *em seus exatos limites*.

No mesmo sentido, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/95 (*mens legislatoris*), que após reedições foi convertida na Lei 9.065/95, mantém exata sintonia

² No caso, desde que atendidos certos requisitos legais (para IRPJ), como não se tributam os acréscimos patrimoniais representados por transferências de capital (como, por ex., as subvenções para investimento, as doações “para capital” feitas pelo Poder Público, o próprio aumento de capital, inclusive a parcela correspondente ao ágio - na investida - registrada em reservas de capital), a tributação é sobre o lucro como expressão de renda.

³ E na “morte” parcial na proporção da parcela cindida, em função da peculiaridade a ela prevista.

com o que ora se deduz, reforçando essa exegese (*mens legis*, finalidade e “comunicação” sistemática).

De outra parte, o direito à compensação do estoque de prejuízos fiscais (e de bases negativas), longe de ser um benefício fiscal, é a realização do princípio da capacidade contributiva, da renda efetiva na empresa, e da relatividade da independência dos períodos – relatividade essa que foi expressamente consagrada pelo art. 6º, §§ 5º e 6º, do Decreto-lei 1.598/77.

Benefício fiscal concorre para acréscimo patrimonial, ao passo que a compensação de prejuízos (e de bases negativas) concorre para a neutralidade patrimonial. Conforme expus acima, tratou-se de uma opção legislativa que se coloca *nas* balizas constitucionais, e que, pois, *nada tem de ver* com *benefício fiscal*: é apenas não ultrapassar a moldura constitucional.

Mas, ainda que a compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas, de períodos anteriores, *fosse um benefício fiscal*, o que não é o caso, a conclusão, a meu ver, não poderia ser diversa.

O art. 111 do CTN⁴ é aplicável à isenção, à outra hipótese de exclusão do crédito tributário (a anistia - já que à isenção também o art. 175 do CTN se refere como hipótese de “exclusão” do crédito, sem embargo da crítica cabível a essa referência) e à suspensão “do crédito” tributário (suspensão da exigibilidade do crédito tributário – art. 151 do CTN). *Não é o que se dá aqui*.

Mais. Evidente que mesmo o art. 111 do CTN não pode “obrigar” o intérprete a ignorar os demais signos e elementos de ponderação lógica, histórico-evolutiva, sistemática e teleológica, que formam o contexto no qual se põe o texto. Até porque, como lecionou Carlos da Rocha Guimarães (que participou das sugestões ao Anteprojeto do CTN), “*a própria “letra” da lei pode ter significações diversas, tomadas as palavras isoladamente*”⁵. E não há texto sem contexto. Outro erro é confundir o art. 111 do CTN com interpretação restritiva.

Posto isso, mesmo sob o influxo do art. 111 do CTN, *i.e.*, ainda que este fosse aplicável, não consigo ver como a interpretação a ser extraída possa ser diversa à que se expõe, pelas razões já deduzidas, as quais se reforçam com as considerações que deduzo a seguir.

Como disse, a “trava” de 30% de compensação de prejuízos (e de bases negativas) passados, na conformidade da inteligência da lei (*mens legis*), só tem sentido durante a “vida” da pessoa jurídica ou ente a ela equiparado. Quer dizer, a própria *ratio legis* e a finalidade da lei – a qual não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas, mas manter ou aumentar o *fluxo de caixa de arrecadação* - chancelam essa exegese.

⁴ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

⁵ Cf. seu “Interpretação literal das isenções tributárias” in “Proposições Tributárias”, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 45.

Por outro lado, as específicas hipóteses de expresso afastamento da “trava” para compensação previstas nas normas legais (como, por ex., o art. 14 da Lei 8.023/90, para prejuízo na atividade rural) são suportes fáticos sobre os quais *inexistiria dúvida* quanto à sua aplicabilidade, por se colocarem *no tempo* das compensações, ou seja, no âmbito da *continuidade* da empresa. São *hipóteses* em que se toma pulso da empresa de tempos em tempos, para apuração de lucro ou prejuízo, por meio dos cortes periódicos, em que se está presente a *interperiodicidade* própria da empresa.

Dito de outra forma, as específicas hipóteses de expresso *afastamento* da “trava” para compensação previstas nas normas legais, são hipóteses em que a *continuidade* da empresa *persiste*, em que o ente continua “vivo”. Para tais casos, sem dúvida, seria *necessária norma expressa* afastando a “trava” para compensação.

Isso é radicalmente diverso das hipóteses em que inexistem mais tempo para as compensação, *i.e.*, em que as compensações não se põem *no tempo* da empresa.

Daí também tais hipóteses específicas de expresso afastamento da “trava” para compensação não se prestarem a *comparação* com a situação em dissídio.

O art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 (e o art. 22 da Medida Provisória 2.158/01, para a CSL) também não se presta a proibir o aproveitamento do estoque de prejuízos fiscais em caso de incorporação pela própria incorporada. O que ele *veda* é o aproveitamento do estoque de prejuízos fiscais em caso de incorporação, *pela sucessora*, a incorporadora.

Aliás, o art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 reforça a *razão* e o *sentido* da norma legal que limita a compensação de prejuízos fiscais: a *periodicidade*, para apuração de tempos em tempos do lucro (ou prejuízo) pelo corte temporal, *perde existência*, e, assim, perde existência a *interperiodicidade* - pressuposto para compensação dos prejuízos *no tempo* (= ao longo do tempo) – sendo certa a vedação para compensação dos prejuízos pela sucessora⁶. Relembro que a periodicidade (corte), para apuração do lucro ou prejuízo de tempos em tempos, é imperativo de ordem prática, estabelecida e estabelecível de forma mais ou menos arbitrária: *não é um princípio*. Daí também a relatividade da independência dos exercícios (cortes temporais), e por isso igualmente a *interperiodicidade* como um *pressuposto* para a compensação *limitada* quantitativamente, *no tempo*.

Diante da “morte” da pessoa jurídica (ou da “morte” parcial dela para fins de compensação na cisão parcial, na proporção da parcela cindida), o *conteúdo* da regra limitadora de compensação *interperiódica deixa de existir*; negar isso é contra o valor incorporado na regra de limitação da compensação no tempo, contra o seu sentido.

Não por menos, no Acórdão nº 101-94.515, de relatoria da ilustre ex-Conselheira Sandra Faroni, se entendeu, por unanimidade de votos, que na cisão parcial, “em relação à parcela proporcional ao patrimônio transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. Por essa razão, no balanço de cisão, a parcela de prejuízos *proporcional ao patrimônio transferido* pode ser compensada *independentemente da limitação de 30%*” (grifos nossos). O que permanece sujeito à limitação de compensação é a parcela do patrimônio *remanescente* na cindida – ou seja, a que fica sob a continuidade da empresa.

⁶ O mesmo se diga para compensação das bases negativas de CSL, em face do art. 22 da Medida Provisória 2.158/01.

Se fosse o contrário, *i.e.*, *se fosse possível* o aproveitamento dos prejuízos fiscais da *sucedida* pela *sucessora* por incorporação, fusão ou cisão (= se não houvesse o art. 33 do Decreto-lei 2.341/87), *ai sim* a regra limitadora da compensação no tempo *seria aplicável*, nos justos limites daquela, pois a periodicidade, para compensação dos prejuízos fiscais (e do lucro apurável em face do corte temporal) persistiria. Idem para a compensação das bases negativas da CSL.

Também, o fato de a extinção da pessoa jurídica, por incorporação por outra pessoa jurídica, controladora ou controlada daquela ou pertencentes ambas ao mesmo grupo societário, *desde que não haja simulação relativa*, em nada interfere sobre a inaplicabilidade da limitação de compensação.

Não há vedação para que uma pessoa jurídica com estoque de prejuízos fiscais incorpore outra sem prejuízos e compense os próprios prejuízos fiscais (da incorporadora). A vedação legal é de a incorporadora compensar estoque de prejuízos fiscais da incorporada, não o inverso (art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 e art. 22 da Medida Provisória 2.158/01). Ainda que ambas as pessoas jurídicas sejam do *mesmo grupo societário* (logo, não ter havido mudança de controle), desde que não ocorra simulação relativa na incorporação, não há como objetar a compensação de prejuízos fiscais ora exemplificada.

Com *identidade de razões*, sobre a inaplicabilidade da limitação da compensação, na extinção da pessoa jurídica por incorporação, mesmo que ambas (incorporadora e incorporada) sejam do mesmo grupo societário.

E, no caso vertente, nada há nos autos que indique haver simulação na incorporação. Não há sequer tal acusação no Termo de Verificação.

Posto isso, não tenho dúvidas de que a limitação interperiódica percentual, no caso, a “trava” de 30% do lucro real e da base de cálculo da CSL, para a compensação do estoque de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL, não ganha aplicabilidade na extinção da pessoa jurídica, seja por dissolução e liquidação, seja por incorporação.

Por essa ordem de razões e juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 31 de janeiro de 2012

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Processo nº 16095.000635/2008-09
Acórdão n.º **1103-00.619**

S1-C1T3
Fl. 318

CÓPIA