



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.000481/2008-76
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.152 – 1ª Turma
Sessão de 08 de dezembro de 2015
Matéria Compensação de prejuízos. Limite legal.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO SANTANDER S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

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

1- 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.

2- Um vez revertida a decisão que cancelou o auto de infração de IRPJ, cabe devolver os autos à turma ordinária para julgamento das demais matérias contidas no recurso voluntário da contribuinte, cujo exame restou prejudicado no julgamento anterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: Tema 1) Quanto ao conhecimento, por unanimidade de votos, Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido parcialmente (somente na parte referente ao IRPJ). Tema 2) Quanto ao mérito, por maioria de votos Recurso provido em parte com retorno dos autos à Câmara a quo para análise das demais matérias, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada) e Maria Teresa Martinez Lopez. Declarou-se impedido de participar do julgamento, o Conselheiro Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado).

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - *Presidente.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2206-2/2004 - Art. 6º, II, Lei nº 11.343/2006 (documento assinado digitalmente)

Autenticado digitalmente em 27/01/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/01/20

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/01/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

O

Impresso em 01/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Rafael Vidal De Araujo - *Relator*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LÍVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em 15/12/2011 (fls. 364/368), capitulado como recurso contra decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova, com fulcro no art. 7º, incisos I e II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, e também contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em vigor.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1201-00.108, de 18/06/2009, rerratificado pelo Acórdão nº 1201-00.574, de 03/10/2011, por meio dos quais a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, com a finalidade de afastar o limite legal de 30% para a compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006

Ementa: COMPENSAÇÃO PREJUÍZO FISCAL — BASE DE CÁLCULO NEGATIVA — INCORPORAÇÃO E CISÃO — à empresa extinta por cisão e incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido para fins de compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa acumulados.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido configura decisão não-unânime e contrária à lei, que também deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à aplicação do limite legal de 30% para a compensação de prejuízos fiscais acumulados.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

- o entendimento manifestado pela ilustre maioria, ao permitir a compensação integral de prejuízos fiscais, ou seja, sem a observância do limitador de 30%, afrontou o artigo 15 da Lei no 9.065/95, na medida em que tal dispositivo legal não faz qualquer ressalva a situações em que há a incorporação da empresa;

- não se pode olvidar, ademais, a ofensa ao artigo 514 do RIR 99;
- a decisão recorrida também diverge do entendimento firmado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se verifica do seguinte julgado (em anexo):

Acórdão 9101-00.401 (paradigma)

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.

- ao contrário do entendimento da Turma *a quo*, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu não haver, no ordenamento jurídico, possibilidade de compensação de prejuízos fiscais em patamar superior aos 30% expressamente estipulados, até mesmo no caso do desaparecimento da empresa detentora do direito à compensação. É importante assentar que tanto o acórdão paradigma como o acórdão recorrido analisou casos de "incorporação";

- a legislação é expressa ao estipular uma limitação (30%) à possibilidade de compensação de prejuízos. De se notar, por oportuno, não haver quaisquer ressalvas na lei quanto à limitação do percentual de 30% no caso de extinção, ou sucessão por cisão, incorporação ou fusão da sociedade;

- há previsão normativa expressa no sentido de não ser possível à empresa sucessora a compensação de prejuízos fiscais da sucedida, conforme art. 514 do RIR/99;

- todos os comandos legais levam à conclusão de não ser possível a compensação de prejuízo fiscal sem a observância da chamada "trava de 30%". Qualquer conclusão em sentido contrário ofende a legalidade, bem como afronta a segurança jurídica;

- por absoluta falta de previsão legal, não é permitida a compensação da base de cálculo negativa acima do limite máximo de 30% do resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, sob pena de contrariedade à lei e à jurisprudência desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN (fls. 393/398), o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1200-00.180, de 13/05/2013, admitiu o recurso especial pelas seguintes razões:

[...]

Feitas estas considerações, passa-se à análise do acórdão apontado como sendo paradigma, a ver se efetivamente retrataria situação idêntica àquela verificada no acórdão recorrido. Isso porque o Julgador é livre para formar sua convicção, e esta encontra-se atrelada ao conjunto probatório constante de cada processo, mormente quando se trata de matéria de prova.

Verifica-se, que do simples confronto, entre os acórdãos recorrido e o apontado como paradigma, é possível se concluir que houve o dissídio jurisprudencial. Isso porque se trata da mesma matéria fática e a divergência de julgados, nos termos Regimentais, refere-se à interpretação divergente em relação ao mesmo dispositivo legal, aplicado a um mesmo fato, que no caso em questão é a discussão da possibilidade da empresa extinta por cisão e incorporação estar ou não dispensada do limite de 30% do lucro líquido para fins de compensação de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa.

Assim, a mera leitura dos acórdãos recorrido e paradigma permite concluir que são acórdãos divergentes, pois tratam de matérias tributárias iguais, de fato e de direito, de forma diferente. Ou seja, tipificam tratamentos diferenciados, vez que, no acórdão recorrido entendeu-se, que para a empresa extinta por cisão e incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido para fins de compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa acumulados. Por sua vez, no paradigma apontado, ao contrário do que se concluiu no recorrido, considerou-se que 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.

Fazenda Nacional suscita, ainda, que, nos termos do art. 7º, inciso I, do Regimento Interno, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova, já que a decisão do aresto recorrido foi prolatada em 04 de fevereiro de 2009, antes da vigência do RICARF, aprovado pela Portaria MF 256, de 22 de junho de 2009, conforme o previsto no art. 4º deste Regimento Interno.

Desta forma, a representante da Fazenda Nacional intenta reformar o julgado, cuja decisão não foi unânime, alegando contrariedade à legislação que rege a matéria, em especial, o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

Com efeito, a argumentação contida no Recurso Especial conduz à conclusão de que o dispositivo legal acima poderia, em tese, ter sido contrariado, o que demanda também o reexame da questão por parte da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

IV - Conclusão

Assim sendo, com fundamento nos artigos 68 e 69, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja reapreciada a questão discutida nos autos.

Em 16/09/2013, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 27/09/2013 ela apresentou tempestivamente as contrarrazões de fls. 406/424, apresentando os argumentos descritos a seguir:

PRELIMINARMENTE

DO OBJETO DO RECURSO ESPECIAL - RECURSO RESTRITO À DISCUSSÃO DA APLICAÇÃO DA "TRAVA DE 30%" TÃO SOMENTE AO SALDO DE PREJUÍZO FISCAL - AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ

- antes de ser analisado o mérito do recurso especial ora contra-arrazado, importa que seja delimitado exatamente o alcance de referido instrumento processual interposto pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional;

- muito embora o presente processo administrativo, e, conseqüentemente, o acórdão recorrido, tenham por objeto a discussão quanto à aplicação da "trava de 30%" tanto ao aproveitamento do saldo de prejuízos fiscais quanto do saldo de base de cálculo negativa da CSLL, o recurso especial interposto pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional faz menção, única e exclusivamente, à legislação atinente à limitação do aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal;

- o referido recurso apenas está procurando reformar o acórdão recorrido no que toca ao cancelamento do auto de infração do IRPJ e não do auto de infração da CSLL;

- trechos extraídos do recurso especial (transcritos nas contrarrazões) evidenciam que apenas a decisão relativa ao cancelamento do auto de infração do IRPJ é que foi objeto do referido instrumento processual;

- considerando que não houve no recurso especial ora combatido, a comprovação de afronta à legislação aplicável à CSLL no que tange à aplicação do limite de 30% para aproveitamento do saldo de base negativa (regras dispostas no artigo 42 da Lei nº 8.981/95 e no artigo 16 da Lei nº 9.065/95)2, o que seria de rigor para o seu recebimento, requer-se que esta E. CSRF reconheça que apenas e tão somente a decisão concernente ao cancelamento do auto de infração do IRPJ é que está sendo questionada pela d. Procuradora, e, reconheça, conseqüentemente, a extinção definitiva dos créditos tributários da CSLL que são objeto do presente processo administrativo;

DO DIREITO

DA NÃO OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS NA HIPÓTESE DE INCORPORAÇÃO

- conforme restou consignado no presente processo administrativo, o recorrido, em razão de reorganização societária do grupo, incorporou o Banco do Estado de São Paulo S/A - inscrito no CNPJ/MF sob o nº 61.411.633/0001-87 - absorvendo, dessa forma, todos os direitos e obrigações inerentes à sociedade incorporada;

- especificamente no que tange à apuração do IRPJ (único tributo objeto de recurso especial pela Fazenda Nacional), o lançamento baseou-se no entendimento de que a regra disposta no artigo 15 da Lei nº 9.065/95, não faria qualquer exceção no que tange às hipóteses de incorporação, fusão e cisão, de modo que a limitação da "trava de 30%" seria cabível mesmo nestas hipóteses;

- tal entendimento foi, contudo, repellido pelo voto vencedor do I. Conselheiro Relator da E. 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que reconheceu, acertadamente, que nos casos de incorporação e fusão não se aplica a limitação ao direito de compensação;

- o correto posicionamento evidenciou que a limitação à compensação prevista no artigo 15 da Lei nº 9.065/95 tem por pressuposto a continuidade das atividades da pessoa jurídica, quando é possível a compensação do saldo de prejuízos em períodos

posteriores (o mesmo raciocínio se aplica ao saldo de bases de cálculo negativa de CSLL, embora não seja objeto do recurso especial da Fazenda Nacional);

- contudo, com a interrupção do exercício da atividade, em virtude da incorporação, como ocorreu no presente caso, desaparece tal pressuposto, eis que não há mais saldo remanescente a ser compensado em exercícios futuros;

- muito embora a norma trazida pelos dispositivos legais acima mencionados tenha limitado a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL, o direito à compensação continua assegurado para os anos seguintes;

- com base nesse entendimento é que o antigo Conselho de Contribuintes e o Superior Tribunal de Justiça reconheceram a legalidade da norma (Lei nº 8.981/95), com fundamento na inexistência de cerceamento ao direito à compensação, já que o contribuinte poderá compensar o saldo remanescente dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL, não utilizados em razão da limitação de 30%, nos exercícios seguintes;

- em outras palavras, tanto o antigo E. Conselho de Contribuintes como o STJ entendem que a norma não fere o ordenamento jurídico pátrio e o conceito constitucional de renda, pois mesmo tendo sido imposta a limitação de 30%, a legislação permite que o contribuinte efetue a compensação do restante dos prejuízos nos exercícios subseqüentes;

- entretanto, no caso de "desaparecimento" da pessoa jurídica, *in casu*, por meio da incorporação, não há que se falar em compensação do saldo remanescente dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL em períodos subseqüentes, pois não haverá mais que se falar em períodos posteriores;

- nesse esteio, tanto o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes como a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificaram o entendimento no sentido de não ser aplicável a limitação de 30% na utilização dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, pela sociedade incorporada;

- o entendimento exposto pela PGFN fere o conceito constitucionalmente pressuposto de renda, sobre o qual incide o IRPJ, e a finalidade da legislação que determinou a limitação à compensação dos saldos de prejuízo fiscal;

- conforme bem assevera Humberto Ávila, na obra "Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais", o artigo 42 da Lei nº 8.981/1995 e os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995, "partiram do pressuposto de que os períodos de apuração se comunicam, - elas impuseram uma restrição à compensação, sem impedir seu aproveitamento em períodos posteriores";

- contrariamente ao que ocorre com as empresas que prosseguem com suas atividades, as sociedades incorporadas somente poderão deduzir os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL auferidos em um único momento, qual seja, na sua declaração de encerramento, como ocorreu no presente caso;

- não resta a essas sociedades incorporadas outra alternativa que não seja a compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL existentes na data da incorporação, sob pena de terem tributado não o seu lucro mas, na verdade, o seu próprio patrimônio, o que não se pode admitir;

- o exercício da competência tributária está intrinsecamente vinculado à definição de materialidade de tributos, de modo que, no caso do IRPJ e da CSLL, compete à União expedir regras de compensação que estejam em conformidade com as materialidades desses tributos;

- ao estabelecer a possibilidade de compensação de saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa, nada mais fez a União do que respeitar o conceito constitucionalmente pressuposto de renda, bem como os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da progressividade;

- o conceito de renda pressupõe a noção de período, de tal modo que ela surge num determinado período, no qual se torna possível verificar as mutações patrimoniais sofridas pelo sujeito passivo, e dentre elas, as que efetivamente configuram acréscimo patrimonial passível de tributação pelo IR;

- a circunstância de se estar na presença de efetiva "tributação" pelo IRPJ e pela CSLL só é verdadeiramente confirmada quando o critério legalmente estabelecido para a conversão dessa circunstância em cifra econômica (a base de cálculo) revela-se compatível com a consistência material do fato tributado, repita-se: o acréscimo patrimonial efetivamente verificado;

- nos termos do artigo 189 da Lei nº 6.404, de 15/12/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, é obrigatória a dedução dos prejuízos para se apurar os resultados do exercício;

- pelos termos da Lei das Sociedades Anônimas, não há lucro sem a dedução integral dos prejuízos acumulados, quer deduzindo-os do resultado do exercício (*caput*), quer absorvendo-os com lucros acumulados (parágrafo único);

- a referida lei respeitou integralmente o conteúdo e o conceito de lucro, oriundos da ciência econômica. Pouco importa que nela seja disciplinado o lucro para fins societários. O conceito de lucro (ou renda), tanto para fins societários, como para fins tributários, é o mesmo, pois se trata de termo técnico;

- cite-se novamente Humberto Ávila, para quem "não se pode separar o conceito de renda do conceito de prejuízo";

- a aplicação da limitação trazida pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95 nas hipóteses de incorporação de empresa, acaba por "transformar" em lucro (ou renda) o que não é lucro (ou renda), tornando este (não-lucro/não-renda) base de cálculo do IRPJ;

- o lucro tributável só pode ser obtido após as deduções dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL acumuladas. Somente a partir daí poder-se-á falar efetivamente em renda e lucro;

AD ARGUMENTANDUM - DA INAPLICABILIDADE DO ACÓRDÃO Nº 9101-00.401 COMO PREMISSA DE JULGAMENTO PARA O PRESENTE CASO

- não poderia a PGFN ter se valido do entendimento proferido no Acórdão CSRF nº 9101-00.401, pretendendo tomá-lo como decisão paradigma à análise do presente caso;

- o acórdão nº 9101-00.401 adotou como premissa de julgamento a decisão proferida pelo STF no julgamento do RE nº 344.994, a qual apenas analisou a limitação à compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa do ponto de vista dos princípios da anterioridade, da irretroatividade e do direito adquirido, e com base nestes princípios considerou constitucional a "trava de 30%", sem abordar, ao contrário que fez crer a recorrente, a hipótese da compensação de prejuízos em caso de extinção da pessoa jurídica, que é o objeto do presente processo administrativo;

- com base exclusivamente no acórdão proferido pelo STF, é que foi proferido o acórdão paradigma nº 9101-00.401, mencionado pela recorrente, por meio do qual a 1ª Turma da CSRF firmou o entendimento de que a "trava de 30%" seria constitucional e, ainda, configuraria "benefício fiscal";

- a situação fática discutida pelo STF por ocasião do julgamento do RE 344.994, a qual foi adotada como fundamento do acórdão nº 9101-00.401, utilizado pela recorrente para fundamentar o posicionamento defendido em seu recurso especial, não guarda qualquer correspondência com a situação fática discutida no presente caso;

- não foi analisada pelo STF a extensão da norma que prevê a trava de 30% às hipóteses de extinção de pessoa jurídica em decorrência de incorporação. Como decorrência, o Acórdão CSRF 9101-00.401, proferido com base no entendimento proferido pelo STF no RE nº 344.994, não pode ser adotado como fundamento para justificar a aplicação da limitação da "trava de 30%" no presente caso, que trata, justamente, do aproveitamento de prejuízos fiscais em hipóteses de incorporação;

- não merece reparo o acórdão recorrido, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, eis que o aproveitamento da integralidade do saldo de prejuízo fiscal pela empresa incorporada está em total conformidade com as normas e princípios constitucionais e legais vigentes no ordenamento jurídico, razão pela qual aguarda o recorrido que essa E. CSRF negue provimento ao Recurso Especial da Fazenda e, conseqüentemente, mantenha integralmente incólume o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL sobre fatos geradores ocorridos em 31/08/2006.

De acordo com as peças de autuação fiscal, houve realização indevida de compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, sem observância do limite legal de 30% do lucro líquido/resultado ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação.

O lançamento foi mantido pela decisão de primeira instância administrativa.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte, com a finalidade de afastar o limite legal de 30% para a compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, com o entendimento de que o referido limite não se aplica no caso de extinção de pessoa jurídica.

De acordo com o acórdão recorrido, no caso de extinção da pessoa jurídica, seja por liquidação, seja nas hipóteses de reorganização societária, esse limite efetivamente privaria a sociedade de exercer um direito adquirido.

O recurso especial da PGFN volta-se exatamente para essa questão.

CONHECIMENTO

O primeiro aspecto a ser examinado é a preliminar contida nas contrarrazões da contribuinte, defendendo que o recurso da PGFN ficou restrito à discussão da aplicação da "trava de 30%" tão somente ao saldo de prejuízo fiscal - auto de infração de IRPJ, sem abarcar a CSLL, pelo que os débitos dessa contribuição estariam definitivamente extintos pela decisão de segunda instância administrativa.

Compulsando aos autos, vê-se que o recurso especial da PGFN realmente não apresenta argumentos que tratam expressa e especificamente da CSLL. A argumentação fica sempre restrita à questão da compensação de prejuízo fiscal, que é tema próprio do IRPJ.

Quando o recurso busca fundamento no art. 7º, incisos I e II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 (previsto para questionamento de decisão não-unânime, quando for contrária à lei ou à evidência da prova), ele indica apenas os dispositivos legais referentes ao IRPJ, ou seja, o art. 15 da Lei 9.065/95 e o art. 514 do RIR/99.

E quando ele se fundamenta na existência de divergência de interpretação da lei tributária, o paradigma apresentado, Acórdão CSRF 9101-00.401, ao abordar o tema do limite legal para a compensação de prejuízo fiscal no contexto de um exame de direito

creditório referente a saldo negativo de IRPJ (objeto de declaração de compensação), só tratou também deste imposto, sem adentrar em nenhum assunto sobre a CSLL.

Desse modo, a falta de argumentação diretamente dirigida à CSLL, reforçada pela falta de indicação do dispositivo legal contrariado e apresentação de paradigma que não trata da CSLL, há de se acatar a preliminar apresentada nas contrarrazões, para fins de reconhecer que o exame do recurso especial da PGFN deve ficar restrito ao lançamento a título de IRPJ.

As contrarrazões da contribuinte trazem ainda uma segunda preliminar, ao alegar que o Acórdão CSRF nº 9101-00.401 não poderia ser tomado como decisão paradigma para a análise do presente caso.

Essa preliminar, entretanto, deve ser rejeitada, porque a argumentação da contribuinte se volta contra a interpretação que o acórdão indicado como paradigma deu à decisão do Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do RE 344.994.

As questões suscitadas nas contrarrazões configuram na verdade matéria de mérito, e serão examinadas a seguir. Mas não há dúvidas de que, independentemente de estar correta ou não a interpretação que o acórdão paradigma fez da referida decisão do STF, esse acórdão paradigma claramente diverge do acórdão recorrido, no que diz respeito ao IRPJ, de modo que ele serve perfeitamente para a caracterização de divergência a ser sanada mediante o processamento de recurso especial.

Do exposto, **CONHEÇO PARCIALMENTE** do recurso, **conhecendo quanto ao IRPJ** (pois para este tributo houve preenchimento dos requisitos de admissibilidade), mas **não conhecendo quanto a CSLL** (forte na ausência de pretensão recursal).

MÉRITO

Adentrando propriamente nas questões de mérito, cabe destacar que a contribuinte sustentou suas contrarrazões em aspectos que abordam a implicação legal de o direito à compensação de prejuízo fiscal estar assegurado para os anos seguintes e as nuances desse direito diante do quadro de continuidade ou não das atividades da pessoa jurídica, tudo isso circunstanciado no conceito constitucional de renda, tanto para fins de aplicação da lei tributária quanto da lei comercial, e principalmente na idéia de comunicação dos períodos de apuração do imposto.

A matéria em pauta ainda é objeto de controvérsias no CARF, mas eu me filio à interpretação que já há algum tempo vem prevalecendo na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no sentido de que a compensação de prejuízos fiscais deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por incorporação, ou por qualquer outro evento. Inclusive já votei anteriormente esta matéria na Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção em julgamento do qual resultou o Acórdão nº 1201-001.190, sessão de 24/03/2015, da relatoria do Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, ao qual remeto a leitura.

Como fundamento deste voto, cito primeiramente o Acórdão **CSRF nº 9101-00.401, de 02/10/2009**, que é justamente a decisão indicada como paradigma de divergência nestes autos.

A referida decisão retrata uma mudança de posicionamento no CARF, motivada, entre outras razões, por decisões do próprio Poder Judiciário:

Voto

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

[...]

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. 307.389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

[...]

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 5º, 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 à 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 dos 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)

5. (...)

Entendo, com vênias ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8981/95 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 8981/95, 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, coma a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes. E 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. É 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 encerrado 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 (CR, 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.

Vale também trazer à baila o **Acórdão CSRF nº 9101-001.337, de 26/04/2012**, que faz uma pertinente observação acerca da evolução da legislação sobre a compensação de prejuízos fiscais, ao mesmo tempo em que aborda os aspectos materiais e temporais para a incidência do imposto, conforme consta do voto vencedor que orientou aquela decisão:

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

Com a devida vênia do ilustre Relator, ousou discordar do seu tão elaborado voto, por enxergar, nele, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.

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

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

também é possível sustentar que a Lei 9065/95 tenha instituído um novo conceito de renda.

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

Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-GO, in verbis:

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

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

Sustenta também o Relator que “a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal” e traz jurisprudência do STJ nesse sentido. Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é em sentido contrário, ou seja,

que “somente por benesse da política fiscal que se estabelecem mecanismos como o ora analisado, por meio dos quais se autoriza o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados”, conforme dicção da Min. Ellen Gracie ao julgar o RE 344994.

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

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

[...]

Há ainda o **Acórdão CSRF nº 9101-001.760, de 16/10/2013**, que aborda com profundidade os vários aspectos suscitados pela contribuinte em suas contrarrazões:

Voto Vencedor - Mérito

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado

[...]

Sopesando os argumentos da Fazenda e do Contribuinte, a I. Relatora inicialmente traça um histórico da legislação que rege a matéria da compensação de prejuízos. Peço vênias para reproduzir entre aspas trechos do voto da I. Relatora, porque desta forma se torna mais clara a contraposição de argumentos. A I. Relatora parte da constatação de que “nunca subsistiram limitações temporais e quantitativas concomitantemente” e conclui que isto se deve à razão de ser a compensação de prejuízos um direito do contribuinte, “inerente aos princípios que regem a apuração do IRPJ/CSLL e à lógica contábil que determina os efeitos intertemporais dos atos das pessoas jurídicas, a qual atribui os critérios de apuração do lucro líquido, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL”. Primeiramente, embora nunca tenham subsistido limitações temporais e quantitativas concomitantemente, até 1945, no Direito brasileiro, não existia possibilidade de compensação de prejuízos, ou seja, a limitação era total, assim os prejuízos de um período de apuração não eram transportados para o período seguinte, que eram considerados estanques. Ora, isto era muito pior para o contribuinte, pois não havia limites porque simplesmente não era possível compensar o prejuízo, e a norma não foi considerada inconstitucional. No que diz respeito ao segundo argumento, embora a lógica contábil seja usada para o cálculo da base tributável do IRPJ e da CSLL, a base de cálculo do imposto está sob o império da lei que pode, inclusive, ser diferente, ou mesmo contrária à lógica contábil, que é lastreada

em princípios geralmente aceitos, resoluções e pronunciamentos de instituições de Direito Privado, etc... Ocorre que em matéria de direito público, sempre prevalece a lei. Assim, em que pesem argumentos que possam ser procedentes dentro da lógica contábil na qual todo prejuízo deve ser confrontado com os resultados dos períodos seguintes (e imediatamente), esta não é a lógica legal.

Na verdade, a lógica da lei tem a ver com dois aspectos essenciais ao caso, a periodização e o fato gerador do imposto de renda.

A periodização é importante pois há que se confrontar situações em tempos diferentes para que se identifique se a empresa tem ou não prejuízo, se a empresa tem ou não lucro. Esta lógica contábil existe para se informar ao dono do "equity" acionista ou sócio, como está evoluindo seu patrimônio, o que só tem lógica se forem confrontados períodos distintos. E daí se faz a escolha temporal, que pode ser cinquenta anos, dez anos, um ano, seis meses, três meses, um mês, etc, aquilo que a lógica contábil entender conveniente em termos de mercado, pois como foi dito informar ao dono do capital a situação do seu patrimônio é a função da contabilidade. No caso brasileiro, este prazo está na própria lei comercial (art. 175 da Lei. 6.404/1977, prevê o exercício social de um ano, e em seu Par. Único permite períodos distintos). Daí que em função da continuidade, ou princípio da continuidade, os prejuízos têm que ser levados em conta, pois o acionista ou sócio não olha o seu investimento por períodos equivalentes ao exercício social, mas por todo o período do investimento que planejou, embora tenha que "tomar o pulso" de tempos em tempos (e.g., balanços mensais, semestrais ou anuais, com os prejuízos passando para o período seguinte). Assim, um acionista que tem em perspectiva ações de uma empresa por um determinado período, olha o quanto o investimento vale no início e no final do período; assim, vinculado a uma lógica contábil, todos os ganhos e todas as perdas do período devem ser computados continuamente, é o princípio da continuidade operando, o que lhe dá o resultado final ao longo do período. Veja-se que a função da contabilidade, ou pelo menos uma das funções principais, é informar ao dono do capital a situação do seu investimento.

Na verdade, está se assumindo o princípio da continuidade e seus efeitos nos lucros, mais no seu sentido econômico, porque no seu sentido contábil mais exato o princípio da continuidade não trata disto, mas sim na forma com que os ativos são avaliados, a depender da continuidade da empresa. Diz a resolução CFC 750/1993 (com redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10), quando trata dos princípios da contabilidade: "Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância." Ou seja, este princípio diz respeito à precificação dos componentes do patrimônio, nada indicando que decorre dele a imposição principiológica do

aproveitamento de prejuízos de um período em relação a outro. Mas, ad argumentandum tantum e seguindo a lógica econômica da compensação de prejuízos como decorrência da continuação da empresa, que se presume indefinidamente, os prejuízos e lucros se compensariam contínua e indefinidamente.

Mas esta não é a lógica da legislação tributária. Para efeitos tributários, a periodização tem como função firmar o aspecto temporal para efeito de se verificar se entre o momento inicial e momento final houve variação patrimonial positiva (atualmente a lei prevê este lapso em três meses, e opcionalmente de um ano, para o lucro real). Veja-se que o fato de a legislação tributária permitir que se transponha o prejuízo de um período para o período seguinte é uma decisão de política tributária. Diga-se de passagem, uma política correta, mas que obedece aos princípios legais e não aos princípios contábeis. Assim, o aproveitamento de prejuízos é uma decisão de política tributária (em linha com a política econômica), mas não entendo que seja um benefício fiscal, pois não se enquadra neste conceito, mesmo porque é geral. Neste aspecto específico concordo com a posição da I. Relatora. Benefício fiscal ocorre quando a lei tributária concede o aproveitamento integral (sem a trava dos 30%) para algumas atividades, isto porque difere da regra geral da sujeição à limitação dos 30 %. Ou seja, o aproveitamento de prejuízos não pode ser considerado um benefício fiscal, mas tão somente nas situações que se dirijam a atividades específicas em que se permite um tratamento mais benéfico, com o aproveitamento integral (enquanto os outros contribuintes têm a “trava”).

Posto de outra forma, decorre de decisão em sede política tributária e econômica que a legislação tributária permita a dedução de prejuízos, mas isto por uma lógica econômica de formação de capital, e não simplesmente por uma lógica contábil. A lógica econômica é que a dedução de prejuízo na verdade implica em um alongamento do período de apuração, permitindo que a empresa se recupere de períodos sem lucro (como é típico do início das atividades, em face de perspectivas futuras).

Em suma, a dedutibilidade do prejuízo, embora impacte a base de cálculo do imposto de renda, é matéria legal, não se contrapondo a princípios constitucionais que informam a matéria tributária, como entende a I. Relatora. A lei pode tanto impedir totalmente o aproveitamento do prejuízo, como, de fato, fazia por volta de 68 anos atrás para pessoas jurídicas em geral e assim o faz até hoje, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou pelo Simples. Por outro lado, a lei pode permitir o aproveitamento integral, como faz para algumas atividades, como pode impor limites temporais (como fazia até pouco tempo) ou quantitativos (como o faz atualmente), sem que possa ser considerada violadora de qualquer princípio ou regra constitucional. ...

[...]

Outro argumento expedido pela I. Relatora, muito semelhante ao primeiro, diz respeito à obediência da norma tributária aos princípios e normas contábeis, no que se refere à apuração da base do IRPJ e da CSLL. Ocorre que, neste caso, o tratamento dado pela legislação tributária diverge da norma comercial, mas é consentâneo com a própria Lei n. 6.404/1977, a lei comercial e contábil, que prevê em seu art.177, §7º (redação atual dada pela Lei nº 11.941/ 2009) que tratamento tributário diferente pode ser dado pela legislação tributária, conforme seu art.177, in verbis:

[...]

Ou seja, a própria lei que dispõe sobre o tratamento tributário da apuração contábil ressalva que a aplicação das normas tributárias com critérios diferentes deve ser observada. Assim, não há contradição entre norma tributária e norma contábil, mesmo porque o tratamento dado à apuração do lucro real direciona justamente à apuração do lucro com base na legislação comercial sucedido pelos ajustes previstos da norma tributária (adições e exclusões), conforme preconiza o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, e também o art. 17 da Lei nº 11.941/2009 (Lei que tratou das novas normas contábeis) e tributação, introduzindo o denominado regime tributário de transição RTT). Ou seja, a vedação de aproveitamento de prejuízos persiste mesmo no caso de encerramento da empresa, à míngua de previsão legal tributária. Não se pode impor normas e princípios contábeis para alterar a legislação tributária, criando uma situação excepcional onde a norma tributária não prevê exceção.

[...]

Outra linha argumentativa da I. Relatora se fia na história legislativa do dispositivo que implementou a trava dos 30% (MP n. 998/1995). Todos os argumentos normogenéticos são pertinentes e admissíveis, e é justamente o que se debate aqui, mas a lei não criou exceções. O que a exposição de motivos (EM) noticia é justamente que o aproveitamento não é limitado no tempo, mas não cogita e nem especifica o que ocorreria caso a empresa encerrasse as atividades, assim como não o faz a lei. Trata-se de interpretação da exposição de motivos, pois ela, a EM, literalmente não diz que não há trava no encerramento das atividades. Por outro lado, a história legislativa de determinado dispositivo não permite um embargo interpretativo com efeitos legislativos infringentes, mas tão somente teleológicos.

[...]

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.

[...]

Quanto ao argumento relacionado à jurisprudência judicial, o único ponto relevante é que entendo que a decisão do STF de que a trava é constitucional impacta o presente processo ainda que indiretamente. Uma coisa o STF reconhece de pronto, qual seja: o tema é matéria de lei e esta lei não é inconstitucional. Embora o STF não tenha discutido a questão da trava na extinção da empresa especificamente, a decisão é um indicativo claro de que a vedação total no encerramento da empresa é também matéria de lei infensa à questionamento constitucional. De outro lado, se não for assim entendido estaríamos a discutir a inconstitucionalidade de lei, o que regimentalmente não podemos fazer, ou então, haveria uma omissão legal, o que não há. O que corrobora a conclusão de que para se aceitar o afastamento da trava na hipótese em debate teria que haver previsão expressa da lei tributária, o que também não há.

[...]

Assim, o entendimento que adoto é também consentâneo com a direção que está seguindo a jurisprudência contemporânea do CARF, embora reconheça que haja divergências, as quais respeito, embora divirja.

Desta forma, entendo não deve ser admitida exceção não prevista em lei tributária, quando a lei tributária fixa limites para o aproveitamento de prejuízos, devendo ser negada o

aproveitamento integral dos prejuízos no encerramento das atividades da empresa, que está limitado a 30%, na forma da legislação tributária.

Os argumentos que fundamentaram o acórdão recorrido e as alegações contidas nas contrarrazões da contribuinte estão devidamente refutados pelas decisões acima referidas.

O principal aspecto da polêmica em pauta, a meu ver, reside no equivocado entendimento de que necessariamente deve haver uma completa comunicação entre os períodos de apuração do IRPJ.

É precisamente esse entendimento que dá azo à idéia de que todo o prejuízo ao longo da história da empresa deve ser confrontado com todo o lucro auferido ao longo do tempo.

Entretanto, a tributação do IRPJ não se dá dessa forma.

Com efeito, o que se tributa é a renda (acréscimo patrimonial) auferida em um determinado período de apuração, e não a renda resultante de toda a existência da empresa.

No julgamento do já referido RE 344994, o Supremo Tribunal Federal - STF, apesar de não ter examinado a questão do limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal em caso de extinção de empresa, deixou bem claro que a lei aplicável em relação à compensação de prejuízo fiscal é a lei vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Tal pronunciamento veio no sentido preciso de afirmar a independência entre os exercícios, o que também ficou bem evidenciado pelas situações apontadas nas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais acima transcritas (em especial, a evolução histórica do instituto e o paralelo com a tributação da renda das pessoas físicas).

Nesse mesmo passo, vale ainda observar que não há doutrinadores defendendo a possibilidade de compensação de prejuízos futuros com lucros anteriores, dando margem a repetição de indébitos. Caso isso fosse possível, pagamentos realizados no passado poderiam vir a ser considerados indevidos em razão de prejuízos futuros. Contudo, tal hipótese é prontamente repelida pelo senso comum da prática tributária, e a ilustração permite visualizar claramente que os exercícios devem mesmo ser independentes.

De todo o exposto, pode-se concluir que a continuidade da empresa não implica em um direito adquirido à compensação de prejuízo fiscal, independentemente do aspecto temporal para a incidência do imposto; e que o referido limite de 30% não desnatura a materialidade do imposto (renda em determinado período de apuração).

Antes de finalizar o voto, cabe fazer um registro.

É que o acórdão recorrido, que julgou o recurso voluntário da contribuinte, também tinha como matérias a serem analisadas a incidência de juros selic, a multa de ofício aplicada na sucessora (empresa incorporadora), e o erro na recomposição do cálculo dos tributos.

O relator do processo chegou a examinar esses pontos, mas como ficou vencido na questão principal (aplicação ou não da trava de 30%), o exame dessas outras matérias acabou sendo prejudicado.

Desse modo, os autos devem retornar à turma ordinária para que, uma vez mantida a trava de 30% para a compensação de prejuízo fiscal, sejam examinadas essas demais matérias que eram objeto do recurso voluntário da contribuinte.

Assim, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso especial da PGFN, para manter o limite legal de 30% na compensação de prejuízo fiscal, restabelecendo o auto de infração de IRPJ, e **devolver os autos à turma ordinária** para julgamento das demais matérias contidas no recurso voluntário da contribuinte, cujo exame restou prejudicado no julgamento anterior, **após ser dada ciência às partes desta decisão**.

O provimento aqui é parcial porque no pedido a PGFN pede para que seja mantido o lançamento (principal, juros e multa), o que depende ainda do julgamento das outras matérias (juros e multa), daí que se está devolvendo a turma *a quo*.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo