



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

Processo nº 16682.720173/2010-36
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1301-000.597 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 12 de junho de 2018
Assunto IRPJ - Compensação de Prejuízos Fiscais
Recorrente FRATELLI VITA BEBIDAS S/A (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO SUDESTE S/A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para que esta, querendo, manifeste-se, a título de contrarrazões, sobre a alegação do patrono do contribuinte, em tribuna, de discussão que não estava nos autos quanto à aplicação do art. 24 de LINDB, com redação dada pela Lei nº 13655/2018, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

FRATELLI VITA BEBIDAS S/A (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO SUDESTE S/A), já qualificado nos autos, recorre da decisão proferida pela 3 Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro I (RJ) DRJ/RJ1 (fls. 878/889), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação do contribuinte, mantendo-se o crédito tributário de IRPJ e CSLL decorrente a partir da constatação de compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, sem a observância do limite de 30%, no ano-calendário de 2005, com data final em 30/11/2015, data da incorporação da empresa Bebidas Antártica do Sudeste S.A. pela contribuinte, com a incidência de multa de ofício de 75% e juros de mora.

IRPJ - R\$53.331.586,68 CSLL - R\$20.997.607,21 Total - R\$74.329.193,89 Do Lançamento Segundo o Termo de Verificação (fls. 80/83) e Relatório do acórdão recorrido, as razões do lançamento foram:

6.1 A Fratelli Vita Bebidas S.A., com sede na cidade do Rio de Janeiro, é uma sociedade anônima que tem por objeto social (art. 2º do Estatuto Social), entre outros a estes relacionados: a produção, comércio, importação e exportação de bebidas alcoólicas e não alcoólicas, carbonatadas e não carbonatadas em geral, de matérias-primas e seus subprodutos, materiais diversos, inclusive para acondicionamento e embalagem, aparelhos, máquinas, equipamentos e tudo mais que seja necessário ou útil consoante a produção e comercialização da sua produção.

6.2 A Fratelli Vita, à época da incorporação da Bebidas Antártica do Sudeste S.A. (30/11/2005), era uma sociedade limitada (Fratelli Vita Bebidas Ltda.) e localizava-se na cidade de Jaguariúna SP, e seu objeto social relacionava-se apenas a bebidas não alcoólicas e não carbonatadas.

6.3 Com a incorporação, transformou-se em sociedade anônima e acrescentou ao seu objeto social as bebidas alcoólicas e carbonatadas, que eram objeto da incorporada Bebidas Antártica do Sudeste S.A. Em fevereiro de 2009 alterou seu endereço para a Estrada do Engenho D'água, RJ, antigo endereço da Bebidas Antártica do Sudeste S.A.

6.4 A Fratelli Vita é controlada pela Companhia de Bebidas das Américas AmBev, como também o era a Bebidas Antártica do Sudeste S.A.. Conforme Protocolo e Justificação de Incorporação, anexo a este processo, a incorporação estava inserida num processo de simplificação da estrutura societária da qual fazem parte a AmBev e suas controladas.

6.5 A fiscalização constatou que a Bebidas Antártica do Sudeste S.A., em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) referente ao seu encerramento por incorporação pela Fratelli Vita (30/11/2005), compensou prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, na apuração do lucro real e da base da CSLL, sem observar a trava legal de trinta por cento determinada nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995.

6.6 A fiscalização adotou o entendimento de que, mesmo com a extinção da empresa, a trava de trinta por cento devia ser observada.

6.7 A autuação também adotou o entendimento de que a incorporadora, na qualidade de sucessora, responsabiliza-se pelos débitos da sucedida (incorporada), mesmo

aqueles de natureza punitiva. Ressalta que a empresa sucessora conhecia perfeitamente a infração cometida pela sucedida, haja vista que a não obediência à trava dos trinta por cento na compensação de prejuízos não estava oculta, nem precisava de perícia para ser observada. A empresa, em sua DIPJ de encerramento, declarou abertamente, em linha específica da ficha correspondente à Demonstração do Lucro Real (Ficha 09A, linha 44), que compensava prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores em valor bem superior a trinta por cento do lucro líquido.

6.8 Segundo a fiscalização, a sucessora (incorporadora) conscientemente assumiu o risco na infração cometida, pois, se discordasse, teria apresentado DIPJ Retificadora e pago a diferença dos tributos, o que poderia ter feito desde a incorporação até 16/07/2010, antes do início da ação fiscal. Ao contrário, tentou compensar o crédito tributário de IRPJ e CSLL da sucedida, decorrentes de IR Retido na Fonte e estimativas pagas pela sucedida no ano de 2005.

6.9 Na documentação apresentada pela fiscalizada, a fiscalização verificou que o Lalur e o Demonstrativo de Apuração da CSLL corroboram as informações prestadas na DIPJ referente a 2005.

6.10 A apuração do IRPJ e da CSLL lançados de ofício ficou assim:

	IRPJ	
	Apurado pela Empresa	Conforme Legislação
Lucro Real antes das compensações	365.438.065,58	365.438.065,58
Compensação de Prejuízos Fiscais das Demais	322.957.766,45	109.631.419,67
Lucro Real	42.480.299,13	255.806.645,91

a) Segue a fiscalização esclarecendo que, conforme quadro acima, a empresa Bebidas Antártica do Sudeste S.A. deixou de apurar o IRPJ sobre a base tributável de R\$ 213.326.346,78 (R\$ 255.806.645,91 R\$ 42.480.299,13), no encerramento de suas atividades em 30/11/2005. Esse foi o valor que serviu de base de cálculo para o imposto lançado de ofício.

CSLL

Lucro antes das compensações	365.438.065,58	365.438.065,58
Compensação de Bases Negativas das Demais	342.938.166,47	109.631.419,67
Base de Cálculo da CSLL	22.499.899,11	255.806.645,91

b) Do mesmo modo quanto à CSLL, em que a fiscalizada deixou de apurar a contribuição sobre base tributável de R\$ 233.306.746,80 (R\$ 255.806.645,91 R\$22.499.899,11), no encerramento de suas atividades em 30/11/2005.

6.11 Na apuração do IRPJ pela Bebidas Antártica do Sudeste S.A., em 30/11/2005, a fiscalização, a partir das informações da Ficha 12A da DIPJ (Cálculo do IR sobre o Lucro Real), verificou que a empresa apurou um imposto devido de R\$ 10.598.074,78, sendo R\$ 6.372.044,87 à alíquota de 15% e R\$ 4.226.029,91 de adicional. Deste imposto devido foram deduzidos valores referentes ao Programa de Alimentação do Trabalhador (R\$ 31.501,72); à isenção e redução de imposto (R\$ 3.809.983,58); a IR retido na fonte (R\$

21.403.022,32), e a imposto de renda mensal pago por estimativa (R\$ 59.501.634,24). Deste modo, a empresa incorporada apurou um crédito de imposto de renda de R\$ 74.148.067,08.

6.12 Na apuração da CSLL, verificou-se na Ficha 17 da DIPJ (Cálculo da CSLL) que da CSLL calculada (R\$ 2.024.990,92) foram deduzidos R\$ 22.997.954,01 pagos nas estimativas mensais. Assim, a empresa incorporada apurou um crédito de CSLL de R\$ 20.972.963,09.

6.13 Salienta a fiscalização que ambos os créditos, de IRPJ e da CSLL, foram utilizados pela empresa incorporadora, Fratelli Vita Bebidas S.A., para compensação com outros débitos. Tais compensações estão sob análise nos processos administrativos 10830.720411/2008-61 (IRPJ) e 10830.904285/2008-04 (CSLL). Assim, informa a fiscalização que não houve a utilização de tais créditos para redução dos valores de IRPJ e CSLL lançados de ofício.

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato da Impugnação, de fls. 364/412, que aduziu os seguintes argumentos:

Da extinção dos débitos pelas estimativas antecipadas

7.1 que a fiscalização não cumpriu o dever legal de abater dos valores lançados as antecipações pagas durante 2005, as quais, mesmo se respeitando a trava de 30% para compensação de prejuízos, são suficientes para absorver completamente o IRPJ lançado e a quase totalidade da CSLL lançada, conforme demonstra às fls. 367/368;

7.2 que, mesmo com existência de processo, essa dedução é obrigatória por lei, haja vista que para efetivamente se apurarem esses tributos ao final do ano, todas essas deduções devem ser levadas em conta;

7.3 que esse é o entendimento exarado pela própria Receita Federal na forma da Solução de Consulta Interna nº 23, de 2006, que cita;

7.4 que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes segue o mesmo entendimento;

7.5 que assim não fazendo, os autos de infração devem ser considerados nulos;

Da inaplicabilidade da trava de 30% no caso de empresa extinta

7.6 que não há que se falar em trava de 30% na compensação de prejuízo, no caso de extinção da sociedade, uma vez que o evento (extinção) não implica perda de direito de compensar;

7.7 que a limitação é meramente percentual e não temporal, aplicável somente se a pessoa jurídica permanece existindo;

7.8 que a fiscalização interpretou incorretamente decisões do STF e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

7.9 que a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF nos autos do processo 13807.003133/2004-36, em sessão de 02/10/2009, limitando o aproveitamento do prejuízo fiscal à trava de 30% do lucro, mesmo se tratando de empresa extinta, é incorreta, pois se baseia em posicionamento do STF, que a seu ver não guarda relação com a matéria em litígio;

7.10 que não há que se falar em interpretação literal da norma (art. 111, do CTN), pois não se trata de incentivo fiscal;

7.11 que, conforme citações, há doutrina e decisões do CARF em sentido contrário;

Da inaplicabilidade da multa de ofício

7.12 que é inaplicável a multa de ofício, haja vista que a impugnante seguiu entendimento que era majoritário na jurisprudência administrativa;

Da impossibilidade de responsabilização da sucessora por infrações da sucedida

7.13 que é inaplicável a multa de ofício em sucessora, conforme decisões e doutrina que cita; Da inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício

7.14 que (não) são inaplicáveis os juros de mora sobre a multa de ofício, pois tal acréscimo só incide sobre o valor de principal dos tributos, consoante doutrina e jurisprudência que cita. e empresa extinta

Em julgamento realizado em 31 de agosto de 2011, a 3ª Turma da DRJ/RJ1 considerou improcedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 12-40-177 assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2005 NULIDADE.

É válido o auto de infração lavrado por autoridade competente e em consonância com a legislação de regência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO. TRAVA DE 30%. EMPRESA EXTINTA. IRPJ. CSLL.

A compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa está limitada a 30%, mesmo em caso de extinção da pessoa jurídica.

SALDO NEGATIVO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. ANÁLISE PENDENTE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Mantém-se o lançamento se não elididos os fatos que lhe deram causa.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO.
RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.

A incorporadora responde pelo pagamento da multa de ofício decorrente de operações da sucedida.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%.

A falta de pagamento de imposto ou contribuição dá causa à multa de ofício.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros de mora sobre multa de ofício não recolhida no vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A AMBEV BRASIL BEBIDAS (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE FRATELLI VITA BEBIDAS S/A) apresentou recurso voluntário às fls. 910/962, onde reforça os argumentos já apresentados em sede de impugnação, atendo-se aos seguintes pontos:

- que a decisão recorrida seria nula, eis que, ao se embasar em acórdão não identificado, restou configurado o cerceamento do direito de defesa;

- que a decisão recorrida, ao ignorar os seus argumentos, representou ato desprovido de motivação;

- que a compensação de prejuízos fiscais representa mecanismo de tributação justa, por meio do qual são absorvidos os prejuízos anteriores para se tributar apenas o efetivo acréscimo patrimonial, mas tal assertiva somente é válida quando respeitada a continuidade da pessoa jurídica;

- que, uma vez extinta a sociedade por incorporação, há de se resguardar e garantir o aproveitamento integral do seu prejuízo fiscal e de sua base negativa no balanço levantado por ocasião da incorporação, sob pena de se transplantar para a incorporadora resultado diverso daquele que, de fato, foi apurado pela incorporada, tributando-se, assim, um acréscimo patrimonial ficto;

- que o STF, ao analisar o RE 344.994/PR, tratou de questão completamente diferente da presente nestes autos; - que a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui argumento suficiente para a lavratura dos Autos de Infração, nem tampouco para a manutenção dos lançamentos;

- que é dever da Fiscalização apurar corretamente os tributos devidos, obrigação essa que, em matéria de IRPJ e CSLL, demanda seja recomposta a apuração e, assim, sejam consideradas as deduções dos pagamentos antecipados por estimativa mensal e das retenções de tributos sofridas na fonte;

- que ainda que as compensações dos saldos negativos tivessem sido deferidas pela Autoridade Administrativa, a Fiscalização não poderia simplesmente ignorar as antecipações na revisão dos lançamentos de IRPJ e CSLL;

- que as multas de ofício, aplicadas após a incorporação, são insubsistentes face a impossibilidade de sucessão da responsabilidade por infrações tributárias cometidas pela incorporada;

- que, em razão da existência de firme entendimento da Administração Pública a respeito da possibilidade da compensação integral de prejuízos fiscais e bases negativas na extinção da pessoa jurídica, não é possível qualquer cobrança de acréscimos quando da lavratura do Auto de Infração;

- que as decisões reiteradas do CARF possuem nítido caráter de norma complementar; que não pode incidir juros de mora sobre a multa de ofício.

Em julgamento realizado em 13 de junho de 2013, esta 1ª Turma Ordinária resolveu converter o julgamento em diligência para que, em razão de conexão, fossem reunidos ao presente os processos administrativos nº 10830.720411/2008-61 e 10830.904285/2008-04, para fins de julgamento conjunto, bem como para aguardar a decisão proferida pelo STF acerca da validade da aplicação do limite de 30% na compensação de prejuízos fiscais de IRPJ e de bases negativas de CSLL, nos autos com repercussão geral reconhecida (RE 344.994/PR).

Posteriormente, em 21 de outubro de 2014, por meio da Resolução 1301-000.231, este Colegiado decidiu pelo sobrestamento do feito até a diligência requerida nos autos do Processo 10830.904285/2008-04 fosse realizada e todos eles pudessem ser julgados em conjunto.

Recebi os autos, desta feita, por sorteio, em 26/01/2018.

É o relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

A contribuinte foi autuada em 11/10/2010 para o recolhimento de IRPJ e CSLL, relativos ao período de apuração de 01/01 a 30/11 de 2005, totalizando o crédito tributário de IRPJ de R\$121.873.341,88, e de CSLL de R\$47.983.731,98, incluindo multa de ofício de 75% e juros de mora.

Ela foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/RJ1 e intimada ao recolhimento dos débitos em 08/11/2011 (AR de fl. 906), e apresentou em 08/12/2011, recurso voluntário e demais documentos, juntados às fls. 911 e ss.

Já que atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, e tempestivo, dele conheço.

A ação fiscal identificou a compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, na apuração de lucro real e da base da CSLL, sem a observação da trava legal de 30% determinada nos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95.

Preliminares

Alega a recorrente em sede de preliminares, primeiramente, que houve a nulidade da decisão recorrida, já que não permitiu à recorrente identificar qual seria o acórdão que conteria o voto no qual se baseou seu entendimento, proferindo, assim, decisão sem motivação, havendo a ocorrência do cerceamento de defesa.

Vejamos o acórdão da DRJ:

Da trava de 30% no caso de empresa extinta

17. Embora o interessado tenha buscado desautorizar o entendimento que não aceita que se aplique a trava de 30% do lucro ou da base de cálculo da CSLL para compensação de prejuízos fiscais acumulados, mesmo quando se trata de empresa extinta por incorporação, tal posição é a que tem sido admitida no âmbito da Receita Federal. Sob o tema, trago o seguinte excerto de voto do ilustre colega julgador Bruno Vaigel (Acórdão):

7. Na sessão realizada no dia 2 de novembro de 2009, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou entendimento de que o limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores também é aplicável no encerramento das atividades da empresa (Ac. 9101-00401). Na oportunidade foi negado provimento ao recurso do contribuinte, mantendo o acórdão 105-15908 do Conselho de Contribuintes, que possui a seguinte ementa:

“INCORPORAÇÃO – DECLARAÇÃO FINAL - inexistente amparo para, a luz da legislação que rege a matéria, se proceder, em virtude de desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais sem observância do

limite de 30% a que se reporta o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo 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. Recurso negado.”

8- No acórdão proferido no Recurso Extraordinário 344994, no voto do ministro Nelson Jobim que serviu para fundamentar a decisão da maioria, a compensação de prejuízos fiscais foi entendida como um benefício fiscal, conforme a seguir:

“... foi sustentado da tribuna, sobre o tema, que o Imposto de Renda incide sobre o lucro anual. Se durante um período de tempo não houve lucro ou prejuízo, não incide imposto no ano-base correspondente. O que a lei assegurava é um benefício fiscal, porque assegura que o prejuízo do ano anterior seja compensado no prejuízo do ano subsequente, ou seja, não há uma cobrança sobre lucro inexistente, a cobrança é sobre o lucro do ano do período de apuração. Se ele teve prejuízos neste ano, não teve de compensar, e, também não incide imposto. Agora, o que a lei disse é que os prejuízos ocorrentes antes e que não deram origem a tributo, porque como houve prejuízo não houve imposto sobre a renda, já que não houve lucro apurável, assegurou o texto que os prejuízos anteriores apurados em anos anteriores pudessem vir a ser compensados. Era uma forma de benefício fiscal, porque, como dito da tribuna, o período de cobrança do tributo sobre os resultados da empresa é entre 1º de janeiro e 31 de dezembro. O exercício fiscal se encerrou no ano anterior. Então, temos, pura e simplesmente, atribuindo-se a possibilidade de compensar prejuízo de exercícios anteriores, um benefício fiscal para as empresas e, portanto, poderá manipular, trabalhar; pode, inclusive, negar a existência do benefício ou estabelecer como foi feito.”

9- Por se tratar de benefício fiscal a compensação de prejuízo, conforme entendimento do STF, o art. 150, §6º, da Constituição dispõe da necessidade de lei específica, in verbis:

“§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

10- Portanto, diante das atuais jurisprudências, ainda que a empresa tenha sido incorporada, não se admite a utilização de prejuízos fiscais, que superem 30% do lucro real, por falta de previsão legal.

18. Portanto, tomando como razão de decidir os argumentos acima, não dou provimento a impugnação do interessado nesse ponto.

Ora, não vejo nenhum tipo de nulidade. Em que pese não constar o número do Acórdão no qual o relator se baseou, ele colacionou partes em que entendeu fundamentar-se

sua decisão, e da sua leitura, é facilmente compreensível suas razões e dela defender-se, como muito bem o fez no mérito à frente.

Ademais, dessa leitura, verifica-se a menção ao Acórdão, da CSRF, Ac. 9101-00401, e em pesquisa ao *site* do CARF, localiza-se tal acórdão, que trata justamente desta matéria aqui tratada.

Também, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, não vejo situação que demande a anulação da decisão *a quo*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Assim, deixo de conhecer desta preliminar argüida, não havendo que se falar em cerceamento de defesa.

Do mérito

Da Compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL sem a limitação dos 30% quando da incorporação

A questão aqui discutida trata da possibilidade de compensação de prejuízos fiscais de IRPJ e de base negativa de CSLL sem a limitação dos 30% nos casos de incorporação.

A recorrente em sua defesa tece considerações acerca da compensação de prejuízos fiscais, através do histórico legal, principalmente a limitação quantitativa de 30% do lucro do ano.

No que tange à situação específica, de incorporação, argumenta que existe vedação de compensação apenas pela pessoa jurídica sucessora por incorporação, através da MP 2.158-35/01. Entretanto, com a incorporação da Indústria de Bebidas Antartica Sudeste

S.A. em 30/11/2005 pela recorrente, deixando de atuar no comércio e de auferir lucros, a única alternativa possível seria a compensação integral dos prejuízos apurados até então, sendo esse seu direito legítimo, já que a limitação prevista em lei seria apenas e tão-somente para garantir ao Estado uma renda mínima no período.

De fato, da análise dos autos, claro é que não se trata do mesmo assunto tratado nos autos do RE 344.994/PR, já que aqui tratamos da utilização de 100% dos prejuízos fiscais no momento da incorporação, dada a extinção da empresa.

De certo que esta questão é controvertida, esta Conselheira já votou em duas ocasiões, seguindo o ilustre voto dos relatores respectivos, no sentido da impossibilidade da utilização integral dos prejuízos fiscais e bases negativas no momento da incorporação, seguindo o entendimento da falta de previsão legal para tal compensação. Porém, melhor refletindo, revi meu posicionamento, baseando-se nos seguintes pontos.

Com razão, o art. 15 da Lei 9.065/95 trouxe a limitação quantitativa para a compensação dos prejuízos, porém sem a distinção às situações de extinção, fusão e incorporação da pessoa jurídica. Ao se ler a exposição de motivos de tal alteração na norma, verifica-se o intuito arrecadador do Estado, para que cada empresa arrecadasse um valor mínimo de tributo, retirando o que antes era limitado no tempo, tais prejuízos, em que pesem sofrerem limitações em percentual, não "prescreviam" e não prescrevem no tempo. Assim, o direito à compensação é sempre existente, deixando assim, de se tributar algo que não é renda.

E dessa forma, os prejuízos não se tratam de benefício fiscal, e sim não se tributar o patrimônio do contribuinte.

Assim, como societariamente falando, o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores. E, considerando que o lucro real parte do lucro contábil, o mesmo é nitidamente afetado pela compensação dos prejuízos.

Ou seja, se nos casos em que as empresas continuam em sua atividade, o direito à compensação não lhe é negado ao longo do tempo, já que imprescritível, por quais razões, no caso de incorporação lhe seria negado tal direito, tributando aquilo que renda não é?

Desta feita, transcrevo, também o voto da ilustre Conselheira Cristiane Silva Costa, no acórdão 9101-003.256, de 05 de dezembro de 2017, em sede de Recurso Especial do Contribuinte, em que pese ter sido vencida por voto de qualidade.

A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais é regulada pelo artigo 6º, §3º, alínea c, do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Art 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 3º Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

A Lei nº 8.981/1995 estabeleceu a limitação máxima de 30%, tratando também da possibilidade de utilização dos prejuízos acumulados nos anos-calendário subsequentes:

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.

A Lei nº 9.065/1995 também delimitou a compensação do prejuízo fiscal, tratando do limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado:

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.

A limitação de 30% na compensação de prejuízos é reproduzida no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), verbis:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º): (...)

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos

arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º O limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

Em que pese a vedação à autorização de compensação usual acima dos 30%, a autorização para compensação integral dos prejuízos, na hipótese de incorporação, tem relação com a sucessão de direitos e obrigações da incorporada pela incorporadora, como tratam os artigos 227, da Lei nº 6.404/1964 e 1.116, do Código Civil. Afinal, a restrição ao direito da incorporadora de aproveitamento de todo o prejuízo detido pela incorporada implica na limitação indevida da plena sucessão de direitos e obrigações como assegurada legalmente.

É oportuno ressaltar que os artigos 15 e 16, da Lei nº 9.065/1995 estabelecem limitação de 30% para o aproveitamento ao ano, sem, no entanto, impedir a compensação da totalidade dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL ao longo do tempo. A interpretação do acórdão recorrido, estendendo a limitação de 30% ao caso de empresas extintas por incorporação, implica na negativa do direito ao restante do crédito, em violação aos próprios artigos 15 e 16 da citada Lei.

Ademais, lembre-se que antes da Lei nº 9.065/1995 existia limitação temporal para a compensação de prejuízos fiscais, constante do artigo 12, da Lei nº 8.541/1992, para aproveitamento apenas nos 4 (quatro) anos-calendários subsequentes ao da apuração deste prejuízo. (Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos calendários, subsequentes ao ano da apuração).

Esta limitação temporal (quatro anos-calendários subsequentes) foi extinta com a edição da Lei nº 9.065/1995, que prestigiou a possibilidade de aproveitamento integral do prejuízo em qualquer exercício posterior, mas limitou este aproveitamento ao percentual de 30% ao ano. A lógica da norma, portanto, é assegurar o aproveitamento da integralidade do prejuízo, razão pela qual há que ser garantido o aproveitamento integral na hipótese de incorporação da pessoa jurídica.

A garantia da integral compensação de prejuízos à incorporadora respeita, ainda, o conceito de lucro firmado no artigo 43, do Código Tributário Nacional, impossibilitando que patrimônio da incorporada seja objeto de tributação pelo Imposto sobre a Renda.

Diante de tais razões, a compensação de prejuízos fiscais, no caso de incorporação, não está limitada ao percentual de 30%.

É importante lembrar que o Supremo Tribunal Federal analisou a limitação de 30% na compensação de prejuízos fiscais, concluindo pela sua constitucionalidade, em acórdãos cujas ementas são a seguir reproduzidas:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 344994, Tribunal Pleno, DJe 27/08/2009)

DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO.

1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte.

Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido. (RE 545.308, Tribunal Pleno, DJe 25/03/2010)

Ademais, há decisão do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a repercussão geral da matéria:

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO PREJUÍZO COMPENSAÇÃO LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controversa sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. (RE 591.340, DJe 06/11/2008)

Não obstante o reconhecimento de repercussão geral, inexistiu decisão definitiva que tenha reconhecido a constitucionalidade da limitação de 30%, para compensação de prejuízos fiscais, submetida ao rito do artigo 543B, do Código de Processo Civil.

Acrescente-se que as decisões anteriormente proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não são vinculantes para os julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, além disso, estas decisões não trataram da incorporação de pessoa jurídica, situação peculiar que há de ser enfrentada de forma distinta daquelas apreciadas pelo Supremo Tribunal Federal, conforme transcrição supra.

Por tais razões, dou provimento ao recurso especial.

Por estas razões, meu entendimento é no sentido de se dar provimento ao Recurso Voluntário.

Entretanto, quando da sessão de julgamento, da tribuna, o recorrente trouxe nova questão relacionada ao art. 24 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro - LINDB, com redação dada pela Lei 13.665/2018:

Art.24.A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único - Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as

Processo nº 16682.720173/2010-36
Resolução nº **1301-000.597**

S1-C3T1
Fl. 1.423

adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº13.655, de 2018)

O patrono trouxe uma lista contendo casos que comprovariam a jurisprudência majoritária quanto à matéria.

Diante desse fato, o Colegiado entendeu por melhor decisão converter o julgamento em diligência, a fim de que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional fosse ouvida.

CONCLUSÃO

Dessa forma, voto por converter o julgamento do recurso em diligência à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, para que esta, querendo, manifeste-se, a título de contrarrazões, sobre a alegação do patrono do contribuinte, em tribuna, de discussão que não estava nos autos quanto à aplicação do art. 24 da LINDB.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto