



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000782/2011-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1001-001.716 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 02 de abril de 2020
Recorrente EMPREENDIMENTOS BARBO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. EVENTO DE CISÃO. LIMITAÇÃO DE 30%.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por cisão total, haja saldo residual cujo montante não poderá ser aproveitado pela sucessora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. EVENTO DE CISÃO. LIMITAÇÃO DE 30%.

É indevida a compensação de base de cálculo negativa de CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por cisão total, haja saldo residual cujo montante não poderá ser aproveitado pela sucessora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Conforme Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS SOBRE MULTA.

Conforme Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sérgio Abelson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Machado Millan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Abelson, Andréa Machado Millan, José Roberto Adelino da Silva e André Severo Chaves.

Relatório

O presente processo trata de autos de infração referentes ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2007. Transcrevo, abaixo, o relatório da decisão de primeira instância, que resume o litígio:

Presta o processo ao controle dos créditos tributários constituídos de ofício a título de IRPJ e CSLL diante da constatação de aproveitamento supostamente indevido do montante declarado a título de prejuízo fiscal. Os valores originários lançados (IRPJ, R\$ 12.473,80 e CSLL, R\$ 4.490,56), uma vez acrescidos aos correspondentes sucedâneos legais, referem-se ao ano-calendário 2007.

A apuração tributária, originalmente direcionada à pessoa jurídica Duragres Indústria Cerâmica Ltda., foi atribuída à impugnante, em função do advento da cisão total daquela entidade. O evento ocorreu em 30/09/2007, resultando na incorporação de parcelas patrimoniais nas seguintes proporções:

Pessoas Jurídicas (sucessoras)	Patrimônio incorporado	Percentual
Empreendimentos Barbo Ltda.	R\$ 65.592,00	0,49%
Cerâmica Barra do Tiete Ltda.	R\$ 13.328.221,00	99,51%

Nesse sentido, os lançamentos contestados, em sua essência, decorreram da constatação de que, no momento da apresentação da DIPJ 2008, informativa da situação especial, o prejuízo fiscal acumulado de anos anteriores pela empresa sucedida (R\$ 10.182.695,66) teve aproveitamento no período em valor excedente à trava legal de 30% (R\$ 10.132.800,45), motivo pelo qual fixaram-se os fundamentos legais da infração escorados na desconsideração do limite imposto pelo art. 15, da Lei nº 9.065, de 1995, regulamentado pelo art. 510, do RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999.

A defesa, por sua vez, controverte as conclusões da fiscalização por intermédio dos seguintes argumentos:

1. A limitabilidade da compensação de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL afronta o conceito renda, insculpido na Constituição e no art. 43 do CTN, cuja materialidade não seria autorizativa à tributação da riqueza que não importe em aumento patrimonial. Cita, para tanto, a

doutrina de José Artur Lima Gonçalves, Paulo Ayres Barreto, Gilberto de Ulhôa Canto e Hugo de Brito Machado.

2. Da leitura do art. 15, da Lei nº 9.065, de 1995, verifica-se que a limitação de 30% imposta por ele, impõe-se exclusivamente ao aproveitamento do prejuízo fiscal para compensação com o IRPJ do exercício seguinte, não significando, de forma alguma, a perda do direito à compensação do prejuízo.

3. A regra da limitação é absolutamente legítima quando se está diante de uma pessoa jurídica cujas atividades perdurarão ao longo do tempo e terão a oportunidade de deduzir integralmente seus prejuízos, limitados a 30%, de seus rendimentos obtidos em exercícios subsequentes. Nos casos em que a pessoa jurídica é extinta por força de cisão, incorporação ou fusão, tal limitação configura verdadeiro óbice ao direito subjetivo do contribuinte compensar integralmente seus prejuízos fiscais, importando na perda do saldo credor, uma vez que inexistirão exercícios ulteriores para compensação. Entende, portanto, que art. 15, da Lei nº 9.065/95 não possui o condão de extinguir o direito à compensação dos prejuízos fiscais dos contribuintes, e nem poderia fazê-lo, sob pena de ofender os mais mezinhos postulados constitucionais atinentes à tributação.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora – MG, no Acórdão às fls. 290 a 297 do presente processo (Acórdão 09-068.987, de 13/12/2018), julgou a impugnação improcedente. Abaixo, sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por cisão total, haja saldo residual cujo montante não poderá ser aproveitado pela sucessora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

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

É indevida a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por cisão total, haja saldo residual cujo montante não poderá ser aproveitado pela sucessora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO.
VEDAÇÃO.**

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

No voto, a decisão defendeu que não existia fundamento legal para desrespeitar o limite de 30% a pretexto de que se trata de pessoa jurídica extinta.

Após traçar um histórico dos dispositivos legais responsáveis pelo referido limite, argumentou que as únicas exceções eram aquelas estabelecidas no RIR/99: empresas industriais titulares de Biefex (art. 470 e art. 510) e pessoa jurídica que explorasse atividade rural (art. 512). Que uma vez que o legislador teve o cuidado de deixar expressas as exceções, devia-se entender que a restrição se aplicava a todos os demais casos, tanto dos prejuízos fiscais, quanto da base de cálculo negativa da CSLL.

Cientificado da decisão de primeira instância em 02/04/2019 (Aviso de Recebimento à fl. 301), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 02/05/2019 (recurso às fls. 304 a 318, Termo de Solicitação de Juntada à fl. 303).

Nele a empresa repete as alegações da Manifestação de Inconformidade. Em primeiro lugar, defende a inaplicabilidade do limite de 30% para aproveitamento do prejuízo fiscal na hipótese de extinção da pessoa jurídica cindida. Isso porque, nesse caso, a limitação configuraria óbice ao direito subjetivo do contribuinte compensar integralmente seus prejuízos fiscais, importando na perda do saldo credor, uma vez que inexistirão exercícios ulteriores para compensação. Transcreve decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, de 2018, que corrobora seu entendimento.

Além disso, defende o cancelamento da multa de ofício aplicada no auto de infração, caso seja vencida quanto à limitação da compensação. Isso porque atuou, à época, em observância ao entendimento majoritário do CARF naquele momento, pelo que não pode ser penalizada.

Por último, defende o não cabimento da cobrança de juros sobre a multa.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Andréa Machado Millan, Relatora.

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972 e Decreto nº 7.574/2011, que regulam o processo administrativo-fiscal (PAF). Dele conheço.

Conforme relatório, o litígio é sobre a aplicação do limite de 30%, na compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, em caso de extinção da pessoa jurídica. A DRJ concluiu que a lei não excepciona tal circunstância.

Transcrevo, abaixo, os dispositivos legais envolvidos:

Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, poderá ser reduzido em, no máximo trinta por cento.

(...)

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

Como bem esclareceu o acórdão recorrido, a lei não estabeleceu exceção para pessoas jurídica extinta. Nesse sentido, está correta a decisão de primeira instância, que transcrevo parcialmente abaixo, e cujos fundamentos adoto, conforme art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999:

As únicas exceções a essa regra são aquelas que são admitidas expressamente na legislação: o prejuízo fiscal de empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação - Befiex, aprovados até 3 de junho de 1993, conforme o art. 470, inciso I, e art. 510, § 3º do RIR 1999; o prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural, conforme artigo 512 do mesmo RIR 1999. Uma vez que o legislador teve o cuidado de deixar expressas as exceções que permitem à limitação da compensação a 30% do lucro líquido ajustado, deve-se, necessariamente, entender que a restrição se aplica a todos os demais casos, ainda que sobre eles a legislação não se refira expressamente. Logo, diferentemente do argumentado pela impugnante, prescinde-se que o legislador proíba às pessoas jurídicas em extinção compensar integralmente o saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas existente no encerramento de suas atividades, uma vez que a proibição está implícita no fato de que o legislador não incluiu as pessoas jurídicas em tal situação entre as exceções expressas à regra.

Ao contrário do sustentado, a eventual impossibilidade de compensar os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas acumuladas em virtude de extinção da

pessoa jurídica não viola a definição do fato gerador do imposto sobre a renda dada pelo art. 43 do CTN, ou do fato gerador da CSLL dada pela CF 1988, art. 195, inciso I, alínea “c”. Não se discute que esses tributos incidem sobre o lucro, a renda ou os acréscimos patrimoniais. Esses manifestam-se sob a forma do ingresso efetivo de recursos ou do reconhecimento pelo devedor ao direito a uma certa soma por pagar no futuro em virtude do emprego ou cessão, por parte do seu beneficiário, de trabalho e de capital, isolada ou combinadamente, ou ainda em virtude de alienação de bem por preço superior ao custo de aquisição ou do recebimento de prêmio. Os tributos sobre a renda não se confundem com os tributos sobre a propriedade ou sobre o patrimônio, porque estes incidem sobre o valor atribuído aos bens, e não sobre os ingressos por eles proporcionados. Noutras palavras, os tributos sobre a renda não incidem sobre o patrimônio, mas sobre o resultado proporcionado por ele.

(...)

Na legislação societária, o art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, ao discriminar os componentes da demonstração do resultado do exercício, não inclui entre eles a compensação de prejuízos acumulados em exercícios anteriores. Essa figura somente adquire relevância no Capítulo XVI da Lei nº 6.404, de 1976, que vai dos arts. 189 a 204 e que disciplina a destinação do lucro. O art. 189, em particular, estabelece que, do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto sobre a renda. Havendo prejuízo, e não lucro, ele será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem. Ou seja, a subtração de eventuais prejuízos acumulados é etapa posterior, que se faz depois de apurado o resultado do exercício e do próprio imposto sobre a renda sobre ele incidente. Logo, para efeitos puramente contábeis, os prejuízos acumulados de exercícios anteriores não constituem uma conta de resultado, mas uma conta patrimonial. O lucro ou prejuízo de determinado exercício é apurado independentemente do que se passou em exercícios precedentes. Uma vez registrado lucro ou prejuízo, e efetuadas as subtrações de tributos e participações determinadas em lei, o resultado do exercício passa a integrar conta patrimonial que faz parte do grupo do patrimônio líquido. Caberá aos acionistas definir o que se fará dele, respeitadas as destinações obrigatórias fixadas em lei, tais como o pagamento de dividendo mínimo.

Portanto, conforme se depreende dos dispositivos acima transcritos, a legislação é clara ao estabelecer, de maneira universal, o limite de 30% para a compensação tanto dos prejuízos fiscais, quanto da base de cálculo negativa da CSLL, sendo plenamente fundamentado que a exceção pleiteada pela contribuinte, referente ao evento societário de cisão total, não encontra qualquer respaldo nos dispositivos legais que regulam a matéria.

Com efeito, afigura-se suficiente para rejeitar os argumentos levantados pela impugnante, no sentido da compensação integral da base apurada, o fato de ser defeso à Administração afastar a aplicação de lei ou ato normativo por questões relativas a ilegalidades ou inconstitucionalidades que supostamente os viciem.

Não por menos que, após reiteradas decisões no mesmo sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF tenha editado Verbete Sumular pacificando o assunto em sede administrativa favoravelmente à constitucionalidade da limitação à compensação de IRPJ instituída em lei:

Súmula CARF nº 3

Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta

por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ainda que as razões expostas já sejam suficientes para derrubar a tese advogada pela contribuinte, ainda é possível anotar que, em se tratando de benefício ou favor fiscal, as disposições legais que tratam do assunto devem ser interpretadas de forma literal e estrita, nos termos do art. 111 do CTN. Tendo em vista que entre as exceções previstas na legislação à restrição ao limite de 30% não se encontra a hipótese de determinação do resultado tributável de pessoas jurídicas extintas por qualquer motivo, conclui-se que não tem fundamento legal a pretensão da impugnante.

No mesmo sentido, cita-se jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9101-004.555, de 03/12/2019), cuja ementa transcrevo abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2013

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

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

Quanto ao pleito de cancelamento da multa de ofício aplicada no auto, com base no argumento de que o entendimento do CARF, quanto à matéria, anteriormente era majoritariamente contrário à trava no caso de extinção da pessoa jurídica, não tem razão a recorrente.

Ainda que sobre determinado assunto, em determinado momento, seja possível identificar-se no CARF um entendimento majoritário, tal posicionamento não tem o condão de se sobrepor à legislação, isentando a cobrança de tributo ou multa estabelecido por lei.

A multa utilizada no auto de infração (Termo de Verificação Fiscal às fls. 96 a 100 e auto de infração às fls. 101 a 112) foi aquela determinada na legislação vigente: multa de 75% com base no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996. O julgamento administrativo vincula-se àquilo determinado em lei, e não é competente para avaliar sua constitucionalidade, conforme Súmula CARF nº 2, de observação obrigatória para esse colegiado:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Quanto à incidência de juros sobre multa, também não tem razão a recorrente. A matéria foi objeto da Súmula CARF nº

Súmula CARF nº 108

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

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Machado Millan