



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

Processo n° 19515.007944/2008-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.200 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2018
Matéria APROVEITAMENTO DE PREJUÍZO
Recorrente PEM PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS S/C LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO.
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30%.

Aplica-se o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado (trava dos 30%) à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL acumulados, ainda que ocorra encerramento de atividades, ou qualquer outro evento de reorganização societária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

ART. 100 CTN. AFASTAMENTO DE MULTAS E ENCARGOS.
JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA
NORMATIVA. IMPROCEDÊNCIA.

A demonstração de que a jurisprudência deste E. CARF, à época dos fatos geradores, chancelava a postura do contribuinte, objeto da Autuação, não se amolda à previsão do art. 100 do CTN, vez seus julgados são desprovidos eficácia normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação à trava de 30% para aproveitamento da compensação de prejuízo na extinção da pessoa jurídica, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento; ii) por unanimidade de votos, negar provimento em relação à aplicação do artigo

Processo nº 19515.007944/2008-00
Acórdão n.º **1402-003.200**

S1-C4T2
Fl. 404

100, do CTN. Designado para redigir o voto vencedor em relação à trava de 30% o Conselheiro Marco Rogério Borges.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata-se de redistribuição do feito, após a prolatação do v. Acórdão nº 9101-002.600, pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 327 a 342), que deu provimento ao Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional, determinando, ao final, o retorno dos autos à Turma de origem, nos seguintes termos:

Observa-se em relação ao julgamento do recurso voluntário, que o voto vencido da relatora era no sentido de dar provimento ao recurso no tocante ao mérito (cancelando o lançamento pelo afastamento da trava de 30%), mas esse exame ficou prejudicado porque os demais conselheiros decidiram o recurso apenas com o julgamento da preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo. Assim, de fato, realmente o exame das outras matérias referidas acima realmente ficou prejudicado.

Portanto, uma vez afastada a nulidade, os autos devem retornar à turma a quo para análise das outras matérias argüidas em sede de recurso voluntário, cujo exame ficou prejudicado em razão do que foi decidido no julgamento daquele recurso.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, relativamente à primeira divergência, para AFASTAR a nulidade do lançamento, DECLARAR prejudicada a segunda divergência e DETERMINAR o retorno dos autos à Turma a quo, para exame das demais matérias. (fls. 341 e 342)

Em face da extinção da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste E. CARF, que julgou o Recursos Voluntário (fls. 228 a 238) procedente, reconhecendo a ocorrência de erro da identificação do sujeito passivo, por meio do v. Acórdão nº 1101-000.681 (fls 249 a 255), os autos foram sorteados a este Conselheiro.

Em resumo, o presente processo trata de Autos de Infração, referentes a IRPJ do ano-calendário de 2004, exigidos sob a acusação de *compensação indevida de prejuízo fiscal apurado, tendo em vista a inobservância do limite de compensação de 30% do lucro líquido*, diante da incorporação procedida pela PEM Engenharia Ltda..

Tendo em vista já ter havido apreciação anterior do feito por C. Turma Ordinária deste E. CARF, adoto, a seguir, o completo relatório do v. Acórdão nº 1101-000.681:

Tratam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão da 7ª Turma da DRJ em São Paulo I que julgou procedente o lançamento de IRPJ. Segundo consta do Termo de Constatação nº 1 (proc. fls. 75 e 76), o contribuinte “no ano-calendário de 2004, de conformidade com o que declarou na DIPJ, obteve em função de suas operações, um Lucro Líquido antes do IRPJ, da ordem de R\$ 26.112.245,86, o qual, após as Adições e Exclusões declaradas, resultou no Lucro Real de R\$ 26.557.793,36, em 31/12/2004. Na data daquele balanço, 31/12/2004, possuía um saldo de Prejuízos Fiscais a Compensar, originários de exercícios anteriores, que montava em R\$ 42.394.618,61”.

A autoridade fazendária entendeu que, de acordo com a legislação vigente, a contribuinte “poderia reduzir, através da Compensação dos Saldos de Prejuízos Fiscais Acumulados, o percentual máximo de 30% do Lucro Líquido apurado em 31/12/2004”. “Não obstante, o contribuinte reduziu a zero o seu Lucro Real, através da Compensação de Prejuízos Acumulados, efetuando a Compensação a maior de R\$ 18.590.455,35”.

Em 12/12/08, foi lavrado Auto de Infração (proc. fls. 78 a 80), sob o fundamento de que o autuado efetuou “compensação indevida de prejuízo(s) fiscal(is) apurado(s), tendo em vista a inobservância do limite de compensação de 30% do lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, conforme Termo de Constatação nº 1”.

Cientificado em 23/12/08, a sociedade PEM Engenharia Ltda, na qualidade de sucessora por incorporação do contribuinte, apresentou Impugnação em 19/01/09 (proc. fls. 91 a 188), por meio da qual alegou que realizou compensação integral dos prejuízos fiscais verificados em 31/12/04, em virtude de ter sido incorporado na mesma data pela empresa PEM Engenharia. Afirmou que houve cerceamento do direito de defesa posto que a autoridade fiscal deveria ter enviado intimação à sociedade incorporadora .

Asseverou que a restrição de compensação integral de prejuízos da incorporada caracteriza confisco, além de ofensa ao Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva.

Argumentou, com base no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, que é a incorporadora que não pode utilizar os prejuízos da incorporada. Além disso, afirmou que em razão da incorporação, todo o lucro inflacionário da pessoa jurídica incorporada deve ser realizado, bem como deve ser compensado de forma integral os prejuízos apurados.

Por fim, requereu a anulação do Auto de Infração imposto.

A DRJ em São Paulo proferiu Acórdão em 02/07/09 (proc. fls. 195 a 202) julgando procedente o lançamento.

No que toca à alegação de cerceamento de defesa, a 7ª Turma alegou que a Impugnante teve total conhecimento das acusações e de forma meticulosa as rebateu quando da apresentação da Impugnação. Desta forma, não se verificou qualquer prejuízo à defesa da contribuinte.

Quanto à compensação dos prejuízos fiscais, o órgão julgador a quo afirmou que o ordenamento jurídico vigente estipula o percentual de 30% do lucro líquido ajustado como limite máximo de compensação. Manifestou-se ainda no sentido de que qualquer benefício em matéria tributária deve estar previsto em lei, o que não ocorre no presente caso.

Por derradeiro, afirmou que não cabe aos órgãos do Poder Executivo a análise de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis, princípios ou normas administrativas regularmente editadas.

Em sede de Recurso Voluntário interposto tempestivamente em 16/12/09 (proc. fls. 216 a 226) a Recorrente alegou que “a restrição fiscal que limita a compensação do percentual máximo de 30% nunca abrangeu o direito da sociedade incorporada de aproveitar seus próprios prejuízos fiscais acumulados, por ocasião da apuração do imposto de renda sobre o lucro apurado no balanço levantado em função do evento societário”.

Entendeu que o limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais possui caráter confiscatório, posto que a sociedade incorporada se extingue, e com ela os prejuízos fiscais, de forma que não poderão estes ser compensados pela incorporadora (art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87).

Alegou que a aplicação de referida “trava” tem como pressuposto lógico a continuidade das atividades da empresa, pois o saldo de prejuízos ou bases negativas que ultrapassa o limite sempre poderá ser compensado no futuro o que não ocorrerá com a incorporada, dado que esta se extingue. Assim, não há sentido em se aplicar o limite de compensação.

Advertiu ainda que no tocante ao lucro inflacionário acumulado nos casos de incorporação, a legislação exige a tributação do saldo integral, portanto, convém admitir-se a compensação integral dos prejuízos fiscais acumulados, sob pena de quebra do paralelismo na disciplina da matéria.

Isto posto, requereu a anulação do Auto de Infração e, alternativamente, a exclusão da penalidade imposta, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Como mencionado, o referido v. Acórdão proferido pelo C. Órgão de Julgamento extinto deu provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo a procedência de preliminar de nulidade, anulando o lançamento por erro na identificação do sujeito passivo. Frise-se que tal posicionamento prevaleceu por voto de qualidade. A Relatora e outros

Julgadores davam provimento integral ao *apelo* em relação ao mérito. Assim restou ementado este julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

RECURSO VOLUNTÁRIO. NULIDADE CONFIGURADA POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA PELA INCORPORADA.

Extinguindo-se a incorporada, responde a incorporador, na qualidade de sucessora, pelos tributos devidos pela sucedida, fato que impõe seja aquela identificada com sujeito passivo na condição de responsável tributário. Portanto, é inadmissível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica regularmente extinta por incorporação à data da ciência do lançamento. Nulidade reconhecida. Conseqüente cancelamento do Auto de Infração.

Recurso voluntário provido.

Exonerado crédito tributário.

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 257 a 267), requerendo a reforma de tal Julgado, demonstrando divergência acerca do entendimento jurisprudencial sobre a efetiva natureza de tal suposta *nulidade*, defendendo não ser cabível, no caso, a anulação da exação. A Contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 282 a 292).

Distribuído o processo na C. CSRF ao I. Relator, Rafael Vidal De Araujo, foi conhecido e provido o *apelo* fazendário, entendendo-se pela inocorrência de tal *nulidade*, não se tratando, *in casu*, de erro na identificação do sujeito passivo, propriamente dita.

Ao final, como mencionado, determinou-se o retorno dos autos à *Turma a quo*, para exame das demais matérias.

Uma vez certificada a extinção do N. Colegiado que primeiro apreciou o Recurso Voluntário, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Ainda que o presente processo, originalmente, tenha sido objeto de conhecimento e deliberação por outro Colegiado, em face da sua extinção e término do mandato do I. Conselheiro Relator *anterior*, o julgamento meritório por essa C. 2ª Turma Ordinária não representa afronta ao disposto no RICARF/MF vigente.

Como relatado, após reformar a decisão proferida pela C. Turma Ordinária extinta, afastando a constatação de *erro na identificação do sujeito passivo*, por determinação expressa daquela C. CSRF, retornaram os autos a esta instância para a apreciação *das demais matérias* alegadas pela Contribuinte.

Depreende-se do relatório do v. Acórdão *original* proferido nesta C. Instância e da análise do Recurso Voluntário que as matérias agora sob análise e julgamento são precisamente:

a) a suposta inaplicabilidade do limite de 30% do lucro líquido ajustado na compensação de prejuízos no cálculo do IRPJ, em virtude da extinção da companhia por incorporação sofrida no período colhido pela Fiscalização;

b) subsidiariamente, o afastamento de multas, juros e outros encargos, em face da prescrição do art. 100 do CTN, considerando a jurisprudência deste E. CARF ao tempo da operação.

Pois bem, a aplicabilidade da limitação de 30% do lucro apurado no período para o aproveitamento dos prejuízos percebidos pelo contribuinte (*trava de 30%*), quando da sua extinção por cisão, fusão e incorporação, é matéria há muito debatida neste E. CARF.

Ainda que a jurisprudência deste C. Conselho, inicialmente, tenha apontado de forma predominante pelo afastamento de tal *trava* naqueles casos de extinção da pessoa jurídica, desde de 2009, após o julgamento do RE nº 344.994/PR, instaurou-se profunda

divergência sobre tema - com variações sazonais quanto à tese prevalecente - ainda existindo, até hoje, posicionamentos discrepantes sobre o tema.

Acrescente-se que, mesmo certo e reconhecido que o RE nº 344.994/PR apenas analisou e chancelou a constitucionalidade da denominada *trava de 30%* apenas pelo seu aspecto e dinâmica temporal (abordando temas como anterioridade, irretroatividade e direito adquirido), a matéria, hoje, é amplamente debatida no RE nº 591.340-RG, em trâmite no E. Supremo Tribunal Federal, potencialmente abrangendo o tema específico agora sob julgamento, restando afetado pela sistemática da repercussão geral, ainda pendente de desfecho.

Feitos tais comentários, deve-se registrar também, a título informativo, que, ainda que sem efeito jurisdicional, o mérito já havia sido apreciado anteriormente pela I. Relatora da C. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento, dando provimento ao Recurso Voluntário da Contribuinte (restando tal posição prejudicada, em face do provimento da *preliminar* de nulidade acatada pelos demais membros do Órgão Julgador):

No que toca à limitação interperiódica percentual prevista nas Leis nº 8.981/95 e nº 9.065/95, esta visa diluir no tempo os efeitos das reduções de lucro tributável em decorrência de prejuízos fiscais anteriores.

Ocorre que com a extinção da sociedade incorporada, a imposição da limitação consistente na chamada “trava” dos 30%, implicaria na extinção do direito ao aproveitamento dos prejuízos acumulados. Posto que, tal limitação tem como pressuposto a continuidade das atividades do contribuinte, de maneira a permitir a gradual compensação.

Verifica-se que o verdadeiro objetivo da limitação é a manutenção do fluxo arrecadatório e nunca o fenecimento do direito do contribuinte deduzir o prejuízo de exercícios anteriores com os lucros futuros, o que a trava visa é que isto ocorra de forma paulatina.

Vale ressaltar que a legislação tributária veda o aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da incorporada pela incorporadora, o que não é o caso em análise.

Neste diapasão, segue o entendimento já consolidado deste Colegiado segundo o qual não se aplica à empresa extinta por incorporação o limite 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.

Neste sentido:

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. (CARF, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, acórdão 1201.00.108, julgado em 18/06/2009)

IRPJ CSLL COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS EM PERÍODO ANTERIORES. CISÃO. INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO.

Constitui pressuposto da aplicação da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas à continuidade das atividades do contribuinte e a paulatina apropriação dos prejuízos.

Nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, com a conseqüente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador, dês que tal determinaria o fenecimento do direito do contribuinte. Precedentes deste Conselho. (Primeiro Conselho de Contribuintes, Sétima Câmara, acórdão 10709.447, julgado em 13/08/2008)

A vedação à compensação integral dos prejuízos fiscais está intimamente ligada à continuidade das atividades do contribuinte de modo a permitir a paulatina compensação. No entanto, nos casos de extinção da pessoa jurídica não deve perdurar a “trava” dos 30%. Além disso, há vedação expressa (Decreto-lei 2341/87, art. 32 e 33) ao aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada pela incorporadora.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso, para cancelar o Auto de Infração.

Assim como acima defendido por aquela I. Relatora, em diversos outros julgamentos, este Conselheiro já se posicionou favoravelmente à tese trazida pela Recorrente.

Independentemente de haver entendimento de que a compensação de prejuízos tenha natureza de *benesse* fiscal, a verificação de incidência e a aplicação das regras referentes a tal dinâmica devem se pautar em observação sistemática e racional das demais normas legais que informam e constroem a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, seus regimes de apuração, restando, inafastavelmente, submetidas ao conteúdo do art. 43 do CTN.

Nesse sentido, a apuração pelo *lucro real* (e da própria base de cálculo da CSLL), ainda que dentro dos atuais regimes de apuração do lucro tributável das pessoas jurídicas seja aquele que talvez permita uma maior aproximação do *lucro efetivamente percebido* pelo contribuinte, é totalmente permeada por ficções, presunções, convenções e abstrações jurídicas, as quais permitem seu manejo prático e eficiente pelo Estado.

A sazonalidade da incidência de tais tributos, adotando um período igual ou inferior ao anual para seu ciclo fenomenológico, é uma dessas construções ficcionais. Sobre isso, com muita clareza e técnica, é o comentário do Professor Luís Eduardo Schoueri¹

Fica claro aqui que o lucro real, apesar da denominação que recebeu, nada mais é do que uma realidade construída, artificiosa, sobre a qual recai a tributação.

A própria periodização do imposto de renda é construção artificial, na medida em que não é possível conhecer a efetiva capacidade contributiva de uma pessoa jurídica antes que esta encerre suas atividades. No entanto, a estipulação de um período para a apuração do imposto de renda é medida indispensável diante das necessidades financeiras do Estado e da supremacia do interesse público.

Afinal, fosse o Estado esperar que todas as pessoas jurídicas encerrassem suas atividades (e todas as pessoas físicas falecessem, no caso do imposto de renda das pessoas físicas) para então exercer seu poder tributante, certamente os cofres públicos não teriam recursos para fazer frente a todas as despesas estatais, ainda mais se considerar a importância arrecadatória do imposto de renda.

Considerando tal lição acadêmica, é evidente que o prejuízo verificado pelas pessoas jurídicas é elemento diretamente relacionado ao conceito legal de *renda*, principalmente diante da necessidade de compensá-lo em períodos posteriores para revelar os *reais ganhos* percebidos (corretamente fracionando-se o vencimento das obrigações tributárias em períodos cíclicos e sucessivos).

E foi exatamente dentro de tal construção de periodização em que foi inserida a regra contida nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, que estabelece a referida limitação do aproveitamento do prejuízo em cada período.

Entende-se que não se está diante de regulamentação da concessão de benefício, mas, sim, de mero *diferimento* do aproveitamento do prejuízo efetivamente verificado e plenamente compensável, como medida de garantir ao Erário federal valores *mínimos* de arrecadação dos tributos em cada período - apresentando, inclusive, uma relação muito maior da sua razão de existir com as ciências de Finanças Públicas do que com a fenomenologia Direito Tributário.

¹ Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo : Dialética, 2010. p. 259.

Comprovando a natureza de simples *diferimento* de tal método controle fiscal, confira-se trecho da Exposição de Motivos da MP nº 998/05, convertida na Lei nº 9.065/95:

Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812/94 (Lei 8.981/95).

Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo (destacamos).

Historicamente, a limitação do aproveitamento do prejuízo sempre foi *temporal*, que quando muito impunha ao contribuinte prazo para compensação a partir da sua formação, mas permitindo um abatimento integral da monta alcançada. A limitação *quantitativa* é inovação do Legislador de 1995, que - exatamente visando preservar a capacidade contributiva e o devido alcance *material* da incidência dos tributos sobre a renda - coincidiu com a retirada da referida limitação cronológica.

Assim, essa nova dinâmica de compensação de prejuízos acumulados instaurada em 1995 pressupõe a continuidade das operações do contribuinte, de forma que não haja supressão da parcela do prejuízo compensável. De fato, tal método apresenta-se lógico e juridicamente adequado dentro da possibilidade de sempre (vez que afastada a limitação temporal) se *realocar* em períodos posteriores a parcela do prejuízo não abatida naquele momento presente.

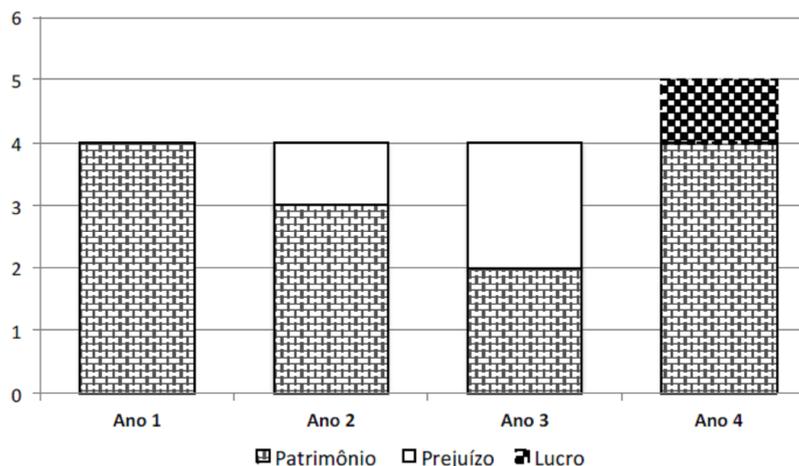
Contudo, a controvérsia e a celeuma apresenta-se nos casos de extinção da pessoa jurídica por eventos de cisão, fusão e incorporação, como verificado no caso em tela.

Isso pois, se nesses casos for mantida interpretação que permite a aplicação da limitação da compensação do prejuízo aos 30% do lucro líquido ajustado, em relação aos valores de IRPJ e CSLL devidos após o levantamento do seu balancete de encerramento, por consequência se estará tributando parcela do patrimônio deste contribuinte e não do lucro.

Para esclarecer, confira-se a didática demonstração procedida pelo I. Conselheiro Luís Flavio Neto, da 1ª Turma da C. CSRF, estampado no seu voto que compõe o Acórdão nº 9101.003.126, publicado em 28/11/2017:

Para a melhor compreensão do tema, suponha-se, por hipótese, que uma empresa inicie as suas atividades no “ano 1”, com o capital social integralizado pelos sócios de \$4.000, obtendo prejuízo no “ano 2” de \$ 1.000, prejuízo no “ano 3” de \$1.000 e lucro no “ano 4” de \$3.000. O gráfico a seguir ilustra essa sequência de resultados:

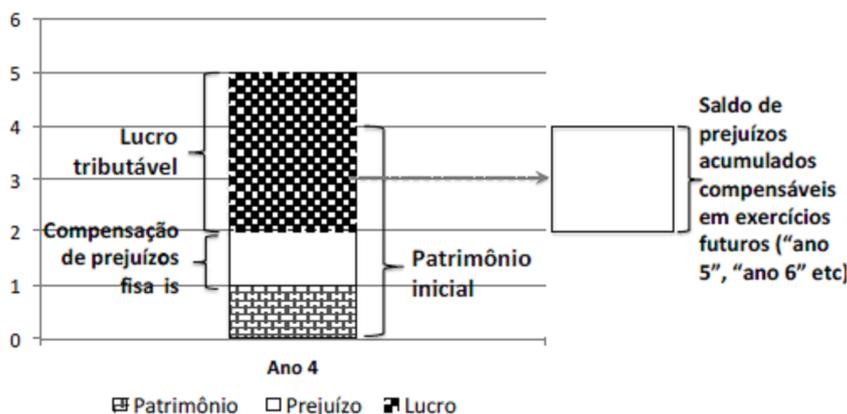
Figura 01. Formação de prejuízos fiscais seguida de período lucrativo.



Nos anos “1”, “2” e “3”, naturalmente não haveria IRPJ ou CSL devidos sob a sistemática do lucro real. Tais tributos, por sua vez, poderiam incidir no “ano 4”, para a tributação dos resultados positivos obtidos. No entanto, para a apuração do referido resultado positivo, o contribuinte poderia considerar os resultados negativos obtidos nos exercícios anteriores, tendo em vista a necessária comunicação entre estes.

Conforme a sistemática estabelecida pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no “ano 4” e também em todos os próximos exercícios em que obtivesse resultados positivos, o contribuinte poderia compensar até 30% de seus lucros com os prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) apurados naqueles anos “1”, “2” e “3”. É o que ilustra o gráfico a seguir:

Figura 02. “Trava de 30%”. Aplicação às empresas em contínua atividade.



Não há dúvida que legislador garantiu ao contribuinte o direito de compensar a totalidade do prejuízo fiscal (IRPJ) e base

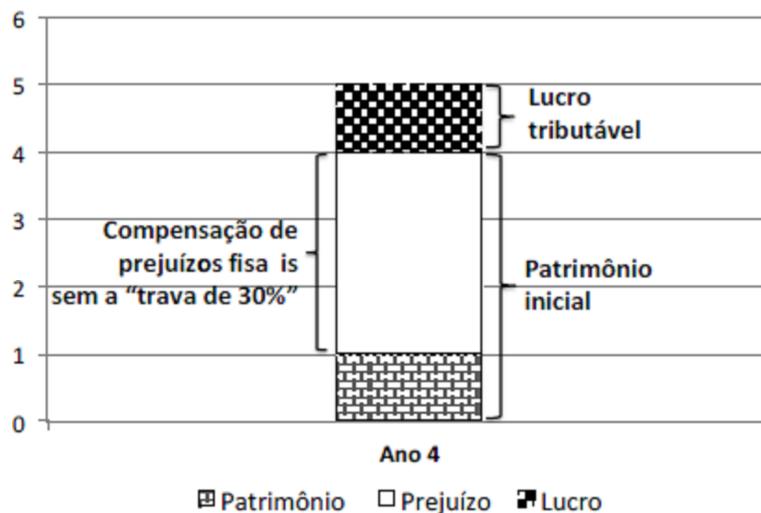
negativa (CSL), mas diluiu o seu exercício durante o tempo de atividade da empresa. A questão que se coloca no presente recurso especial consiste em saber como deve proceder o contribuinte quando não houver a aludida continuidade em suas atividades, especialmente em face de extinção por incorporação.

Assim, no caso concreto ora em análise, a empresa incorporada possuía saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) acumulado de exercícios anteriores. No ano em que foi extinta em razão de incorporação, o contribuinte havia obtido lucros e, em sua última declaração de rendimentos, os compensou com o aludido saldo. Diante da impossibilidade prosseguir compensando prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) em exercícios futuros (pois, com a extinção, estes não existiriam), a contribuinte compreendeu inaplicável a “trava dos 30%”.

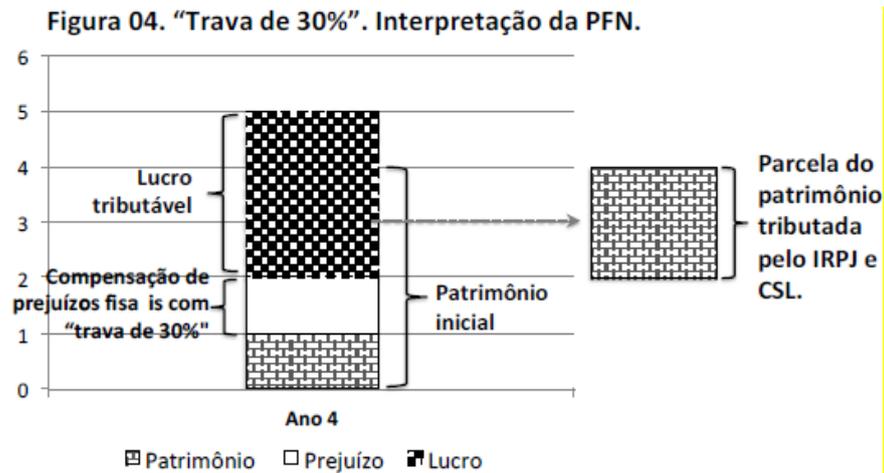
A interpretação sustentada pelo contribuinte conduziria à tributação da renda, dos lucros obtidos durante o exercício de suas atividades, de tal forma que apenas o efetivo acréscimo patrimonial seria tributado pelo IRPJ e da CSL, deixando a salvo desses tributos aquilo que corresponderia efetivamente ao seu patrimônio (o que, de fato, não é hipótese de incidência do IRPJ e da CSL).

Com vistas ao exemplo exposto nas figuras “1”, “2” e “3”, acima, a interpretação sustentada pelo contribuinte pode ser representada da seguinte forma:

Figura 03. “Trava de 30%”. Interpretação do contribuinte.



Por um lado, é muito diferente a interpretação adotada pelo agente fiscal na lavratura do AIIM, bem como pela PFN em sua manifestação perante esta CSRF. Por esta, na hipótese de incorporação, fusão ou cisão, o contribuinte perderia até 70% do saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), de tal forma que referidos tributos incidiriam sobre o patrimônio da empresa. É o que ilustra o gráfico a seguir:



Em acréscimo, deve se considerar a vedação dos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2341/87 ao aproveitamento dos prejuízos da incorporada pela incorporadora, *garantindo* o cenário de tributação de patrimônio.

Diante de tal demonstração de que a interpretação fazendária, aplicada ao presente caso, forçosamente conduzirá à tributação do patrimônio da Contribuinte, resta claro o conflito de tal resultado com a conceituação e os contornos legais do art. 43 do CTN.

É certo que o art. art. 43 do CTN carrega o conceito legal de *renda*, bastante abrangente, prestigiando a *teoria das fontes* (renda-produto) e a *teoria do acréscimo* (renda-acréscimo), delimitando em esfera legal a incidência dos tributos por ele regulados.

Ambas as *teorias* encampadas pela norma veiculada por tal dispositivo não contemplam a oneração do patrimônio, estático, do contribuinte na sua designação de *renda*. A tributação sobre a renda pressupõe a existência de um efetivo acréscimo patrimonial, operacional, eventual ou mesmo aleatório, aritmeticamente verificado, ou ainda exige que o valor percebido advenha de *fonte* que o entrega em contraprestação à atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, de maneira *repetível* e sustentável, caracterizando fluxo.

Desse modo, não pode prevalecer interpretação de norma que pressuponha (ou resulte, de forma insofismável) na violação de norma geral ou conflito com demais dispositivos do sistema, devendo-se, então, acatar hermenêutica que permite uma relação *harmoniosa* e racional entre os objetos legais.

Claramente, dentro dessa lógica e considerando que não deveria tal *controle* quantitativo do aproveitamento do prejuízo (que tem como motivação garantir arrecadação

mínima) implicar em supressão do pleno direito ao seu abatimento, a limitação da *trava de 30%* corporificada nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, aplica-se apenas enquanto pressupõe-se a existência de períodos posteriores de apuração, não podendo incidir no caso da sua extinção por incorporação, cisão ou fusão.

Pelo exposto, deve ser provido o Recurso Voluntário do Contribuinte.

Caso vencido, em relação à aplicação do art. 100 do CTN², para afastar a aplicação de multas e incidência de juros, entende-se que não assiste razão à Recorrente.

Ainda que a *certeza do Direito* seja valor altamente prestigiado, relacionado à segurança jurídica e até ao próprio *princípio republicano*, a demonstração de que quando da ocorrência do *fato jurídico tributário* colhido pela Fiscalização a postura do Contribuinte era endossada pela jurisprudência desse E. CARF não configura hipótese contida em tal dispositivo.

Nessa esteira, as decisões deste E. Conselho não tem eficácia normativa propriamente dita, *erga omnes*, e nem transcendem seus efeitos jurisdicionais para além das partes envolvidas nos lançamentos de ofício e demais atos apreciados.

Seus julgados, externa e coletivamente considerados como jurisprudência, apenas guardam natureza *informativa* da postura e do entendimento de seus C. Colegiados diante das contendas que lhes são submetidas.

Ainda que este Conselheiro compreenda a *insegurança* e a *instabilidade* que a mudança da jurisprudência administrativa pode acarretar, não há norma vigente que socorra à pretensão da Recorrente quanto ao cancelamento das multas, dos juros e demais encargos que acompanham as exações, agora em tela.

² Art.100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Processo nº 19515.007944/2008-00
Acórdão n.º **1402-003.200**

S1-C4T2
Fl. 418

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao Recurso Voluntário, reformando-se o v. Acórdão da DRJ recorrido para cancelar o lançamento de ofício.

Caso vencido em relação ao mérito, afasto a alegação de incidência da prescrição do art. 100 do CTN, mantendo as Autuações, inclusive as penalidades, os juros e demais encargos.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Rogério Borges - Redator designado

Sem embargo ao detalhado e fundamentado voto do ilustre Conselheiro relator, ousou discordar de suas conclusões com relação à trava de 30% para aproveitamento da compensação de prejuízo na extinção da pessoa jurídica, pelas razões que alinhavo em sequência.

Por concordar integralmente com sua fundamentação, peço vênia aos meus pares para adotar como razões de decidir, *mutatis mutandis*, o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior nos autos do processo administrativo fiscal nº 11065.001759/2007-56, acórdão 9101-001.337, em julgamento ocorrido na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Com a devida vênia dos que defendem a compensação sem trava do prejuízo fiscal no último balanço da empresa a ser incorporada, ousou discordar, por enxergar, nos argumentos que assim sustentam, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.

Sustenta-se 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 recorrente, 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 188.855GO, 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 maxima venia, confunde-se aqueles que citam 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. 6º 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. 6º 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-se também que a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal. 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).

Engana-se também quem defende que a não submissão dos prejuízos à trava, nos casos de que se trata, não se encontra vedada pelas normas veiculadas pelos artigos 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/1987, pois, teleologicamente, o art. 33 visa impedir que o saldo de prejuízo fiscal da empresa a ser incorporada cause qualquer impacto financeiro na incorporadora, o que ocorreria se, no seu último exercício, fosse permitido a incorporada pagar menos IRPJ compensando o saldo de prejuízos além dos 30% permitidos.

Todavia, a questão principal não gira em torno do art. 33 do DL 2.341/87, mas da total falta de previsão legal para que se afaste a regra geral da trava de 30% no último período de apuração da empresa a ser incorporada. Isso mesmo, não há

previsão legal, mas um mero esforço exegético do recorrente, o qual desborda os parâmetros hermenêuticos das normas de regência da matéria.

Ademais, permissa venia, a interpretação, digamos, sistemática feita pelo recorrente já que não se baseia em nenhum dispositivo legal específico, mas no sistema jurídico como um todo é contraditória e ofende a isonomia, pois, "já que sustenta que o prejuízo fiscal deve ser integralmente compensável no tempo, para que a tributação não ofenda o conceito de renda, como fazer então se houver saldo remanescente de prejuízo no último período de existência da pessoa jurídica ainda que lhe fosse afastada a trava dos 30%? Ora, em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos da América³, é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será então que, para respeitar o conceito de renda, o intérprete deveria também entender autorizada a compensação retroativa na situação em tela sem lei que a preveja? A resposta é, por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando um situação não isonômica entre a incorporada que tem lucro no seu último exercício suficiente para ser compensado 100% do saldo de prejuízos acumulados e aquela que não o tenha, a qual ficará com saldo de prejuízo fiscal que jamais será compensado.

Vale ainda ressaltar que, quando o legislador ordinário quis, ele expressamente afastou a trava de 30%. Refiro-me ao art. 95 da Lei 8.981/95. Assim, nem mesmo o Poder Judiciário poderia chegar tão longe a ponto de criar, por jurisprudência, uma nova exceção à regra da trava de 30%, sob pena de se estar legislando positivamente.

Como o exposto acima, a limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores é prevista em lei, não havendo qualquer exceção legal no sentido de sua não limitação em caso de extinção da pessoa jurídica.

Qualquer outra interpretação diversa, implicaria ao órgão julgador atuar como legislador positivo, o que é consabidamente vedado, inclusive aos órgãos do Poder Judiciário.

Sobre o tema, no que tange a sua legalidade e constitucionalidade de vedação, em qualquer hipótese, ressalta-se os seguintes julgados do STJ e STF:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. LUCRO DE EMPRESA INCORPORADA A SER COMPENSADO COM PREJUÍZO DA EMPRESA INCORPORADORA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

1. A empresa incorporadora não pode compensar prejuízos apurados em determinado exercício com lucros obtidos por empresa incorporada, para fins de imposto de renda, por ausência de previsão legal.

2. O silêncio da lei sobre determinada situação não gera direitos para as partes que compõem a relação jurídico-tributária.

³ Refiro-me ao carryback, previsto: na section 172 (b) do Internal Revenue Code.

3. *A homenagem ao princípio da legalidade tributária exige expressa disposição na lei da conduta a ser praticada pelo ente tributante e pelo contribuinte.*

4. *Compensação não permitida. Precedente: REsp 54348/RJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, 1ª Turma.*

5. *Recurso improvido. (Recurso Especial nº 307389 RS)*

TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS - INCORPORAÇÃO E FUSÃO - VEDAÇÃO - ART. 3 DO DECRETO-LEI 2.341/87 - VALIDADE - ACÓRDÃO - OMISSÃO: NÃO OCORRÊNCIA.

1. *Inexiste violação ao art. 535, II do CPC se o acórdão embargado expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial.*

2. *Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.*

3. *A limitação a compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente.*

4. *Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.*

5. *O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária.*

6. *Recurso especial não provido. (Recurso Especial nº 1.107.518 SC)*

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 50, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (Recurso Extraordinário 344.994-0)

Cabe ressaltar que tal entendimento, ainda que por voto de qualidade, vem sendo mantido na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se observa, por exemplo, dentre tantos outros, no Acórdão nº 9101-003.025, julgado na sessão de 09 de agosto de 2017. Por oportuno, transcreve-se a seguir o trecho da ementa do aresto que interessa ao presente litígio:

EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. COMPENSAÇÃO. LIMITE.

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da contribuição social de períodos anteriores poderão ser compensados com o lucro fiscal apurado no período, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL acima deste limite, ainda que seja no período em que se der a extinção da pessoa jurídica.

Assim sendo, entendo que a exigência, no que tange a este ponto, do qual fui designado a ser redator de matéria que o colegiado julgou contrariamente ao excelente voto do relator, deva ser mantida integralmente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges