



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

Processo nº 10950.006695/2008-13
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1202-000.214 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 11 de setembro de 2013
Assunto Compensação de prejuízos fiscais
Recorrente COCAMAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em sobrestar julgamento do recurso voluntário, vencida a Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta (relatora). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Viviane Vidal Wagner. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Plínio Rodrigues Lima que foi substituído por Carlos Mozart Barreto Vianna.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Nereida de Miranda Finamore Horta - Relatora

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Marcelo Baeta Ippolito e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 3

RELATÓRIO

Cocamar Cooperativa Agroindustrial teve contra si lavrado Auto de Infração exigindo IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Como narrado no Termo de Verificação Fiscal, através da revisão da Declaração de Informações Econômico- Fiscais (DIPJ), referente ao ano-calendário de 2005, da contribuinte Paraná Citrus S.A. (incorporada pela Recorrente), verificou-se que:

“A citada DIPJ trata de situação especial, qual seja, de evento de incorporação. O sistema Sincor, por sua vez, registra que a contribuinte Paraná Citrus S.A. encontra-se na situação "BAIXADA EM 30/09/2005" (fl. 64) pelo motivo de incorporação pela pessoa jurídica Cocamar Cooperativa Agroindustrial. Assim, a ação fiscal iniciou-se (em 25/09/2008) mediante intimação (fls. 02-03) à Cocamar Cooperativa Agroindustrial, responsável por sucessão, consoante disposto nos artigos 129 e 132 do Código Tributário Nacional, e doravante denominada de "sujeito passivo".

Em atendimento à intimação, o sujeito passivo apresentou cópia dos documentos referentes à incorporação (fls. 08-49), que demonstram, inclusive, que a Paraná Citrus S.A., na data da incorporação (30/09/2005), era "subsidiária integral da Cocamar Cooperativa Agroindustrial" (item 01 da Ata da 82ª Assembléia Geral Extraordinária; fl. 38).

Após o procedimento, foram encontradas as seguintes irregularidades:

- Compensação a maior de prejuízo fiscal de períodos-base anteriores na apuração do Lucro Real, com base no artigo 15 da Lei 9065/95, assim determinado pelo TVF:

“ À luz do referido dispositivo legal, resta caracterizado o excesso de compensação de prejuízo fiscal (de períodos de apuração anteriores, referente a atividades em geral), como pode ser verificado na linha 44 da Ficha 09A da DIPJ do ano-calendário de 2005 (fl. 74), que registra o valor de R\$ 18.962.397,23, quando o limite compensável era de R\$ 5.688.719,17, correspondente a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação (R\$ 18.962.397,23). Dessa forma, constata-se que houve a compensação integral do Lucro Real apurado no período (01/01 a 30/09/2005), excedendo de R\$ 13.273.678,06 o limite passível de compensação.

Importa ressaltar a inexistência de controvérsia quanto à compensação a maior (de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL) do que o limite estabelecido na legislação, conforme se depreende da manifestação do sujeito passivo. Dessa resposta, também se infere, e importa destacar, que o procedimento adotado pela incorporada

(excesso de compensação) foi realizado sem amparo em decisão judicial.(...)"

- Compensação a maior da Base de Cálculo Negativa de períodos-base anteriores na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

"De forma análoga, houve excesso de compensação de base de cálculo negativa de CSLL (de períodos de apuração anteriores, referente a atividades em geral), como se pode verificar na linha 34 da Ficha 17 da mesma DIPJ (fl. 82), que registra o valor de R\$ 18.962.397,23, quando o limite compensável era de R\$ 5.688.719,17, correspondente a 30% da base de cálculo da CSLL antes da compensação, ajustada pelas adições e exclusões previstas na legislação (R\$ 18.962.397,23). Assim, verifica-se ter havido compensação integral da base de cálculo de CSLL apurada no período (01/01 a 30/09/2005), excedendo de R\$ 13.273.678,06 o limite passível de compensação. (...)"

Prossegue, indicando ainda que:

" A responsabilidade pelo crédito tributário, inclusive em relação à multa de ofício (75%) e juros moratórios, é do sujeito passivo, na qualidade de responsável por sucessão, nos termos dos artigos 129 e 132 do CTN.

Importa notar que, à data da incorporação (30/09/2005), a Paraná Citrus S.A. era "(...) subsidiária integral da Cocamar Cooperativa Agroindustrial (..) ", e que "(..) a Administração da Paraná Citrus já e exercida pela Cocamar (...)", de forma que, em suma, "(..) Hoje, a Cocamar é proprietária de 100% das ações da Paraná Citrus, administrando-a como as demais Unidades de Negócios da Cooperativa" (excertos dos itens 01 e 04 da Ata da 82ª Assembléia Geral Extraordinária; fls. 38 e 41, respectivamente)".

Com isto, procedeu-se a lavratura dos Autos de Infração a seguir descritos:

- IRPJ (fl. 117/119) R\$ 7.026.923,16. Fundamento Legal: artigo 15 da Lei nº 9.065/1995; artigos 247, 250, III, 251, parágrafo único, e 510 do RIR/99

- CSLL (fl. 123/125) – R\$ 2.543.488,89. Fundamento Legal: artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; artigo 58 da Lei nº 8.981/95, artigo 16 da Lei nº 9.065/95; artigo 37 da Lei nº 10.637/02.

Cientificado da lavratura dos Autos de Infração, apresentou sua Impugnação em 12.08.08, que contém os argumentos a seguir sintetizados.

Aduz inicialmente que o limite à compensação do prejuízo fiscal, estabelecido em 30%, foi instituído pelas Leis nºs 8981/95 e 9065/95, sem fazer menção a exceções ou a situações específicas que determinassem ou não sua aplicação, mas que também não indicava sua aplicação indiscriminada, sob pena de ser utilizada injustamente e impedir o direito da contribuinte, em contrariedade a própria norma. Disto, aponta que cabe na interpretação da norma perquirir sua finalidade, considerando-se sempre o conjunto do ordenamento jurídico, afastando uma mera interpretação literal.

Desta exposição, conclui: “ *verifica-se que a mesma tem sua aplicabilidade condicionada à possibilidade de compensação futura do prejuízo fiscal não compensado em razão da imposição do limite de trinta por cento, já que o objetivo do referido limite não é o de impedir a mencionada compensação (...)*”. Cita, nesse sentido, o artigo 514 do RIR/99, que veda a compensação de prejuízos fiscais da sucedida pela sucessora por incorporação, mencionando idêntica vedação para fins de CSLL, nos termos do artigo 22 da Medida Provisória nº 2.158-35.

Diz que não poderia se apropriar do prejuízo fiscal da Paraná Citrus S.A. após a incorporação e que, por isso, promoveu a compensação integral antes da incorporação, sem aplicação da “trava”, considerando que era a última oportunidade de exercer seu direito à compensação. Entende que não é objeto da “trava” o impedimento à compensação, trazendo jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes.

Afirma que, além de existir desvio de finalidade na aplicação do limite de compensação, há outro fator que impede a aplicação do aludido limite, eis que aplicá-lo à pessoa jurídica em situação de descontinuidade, sem que esta possa compensar todo prejuízo acumulado antes da extinção equivale a aceitar a incidência do IRPJ sobre o patrimônio da pessoa jurídica e, não, sobre sua renda, já que não haverá outra oportunidade de compensação, assinalando para uma base de cálculo maior que a renda propriamente obtida até a extinção da pessoa jurídica.

Lecionando sobre o conceito de renda e incidência do IRPJ, relembra que este deve se dar somente em relação ao acréscimo patrimonial, respeitando-se os limites contidos no artigo 153, III da Constituição Federal e artigo 43, I e II do CTN, não cabendo ao legislador ampliar tais limites infraconstitucionalmente. Cita doutrina de Hugo de Brito Machado.

Assim, aponta que só é possível a exigência do IR se efetivamente se verificar o acréscimo patrimonial. Porém, aponta que apurar um resultado positivo em determinado período não é indicativo deste acréscimo, mencionando que:

“ ...se nos períodos anteriores a pessoa jurídica obteve prejuízo, o resultado positivo representará mera recomposição da parte do patrimônio que foi consumida pelos prejuízos anteriores, não configurando acréscimo patrimonial. Considerando que a Paraná Citrus S.A. tinha prejuízos a serem compensados em sua última declaração de rendimentos, era necessário que estes fossem integralmente compensados a fim de que o IRPJ incidisse exclusivamente sobre o acréscimo patrimonial e não sobre o patrimônio, o que configuraria uma ilegalidade, já que a existência do patrimônio em seu sentido estático, não configura fato gerador daquele imposto e tampouco da CSLL”

Isto posto, a manutenção das duas restrições ao direito de compensação pode gerar a incidência do imposto sobre o patrimônio da pessoa jurídica, sendo que, no caso concreto, o correto é o procedimento adotado. Por fim, aponta que a inaplicabilidade da mencionada trava também tem lugar na compensação da base de cálculo negativa de período base anterior na apuração de CSLL, eis que o limite fora instituído também pela mencionada Lei nº 9065/95, cujo escopo, como já dito é de garantir ao Estado uma arrecadação mínima. Não obstante tal fato, indica que a compensação integral da base de cálculo é necessária para que a CSLL incida efetivamente sobre o lucro líquido da pessoa jurídica.

Pede pela insubsistência e improcedência da ação fiscal, com o cancelamento dos débitos fiscais reclamados.

Ao julgar o feito, no Acórdão n. 06-21.371 (fl.174/177), a 2ª Turma da DRJ/CTA manteve integralmente as exigências.

Discorrendo sobre a compensação de prejuízos fiscais e base negativa anterior de CSLL, aponta que não há, na legislação tributária, permissão para exceder o limite legal de compensação de 30% do lucro líquido ajustado, previsto na legislação apontada, ainda que haja apresentação de declaração de rendimentos final, por extinção da pessoa jurídica.

Em relação ao acréscimo patrimonial, de onde se origina a obrigação de pagar o IRPJ, surge de apuração contábil onde obrigatoriamente se acresce as adições e facultativamente, diminuem-se as exclusões previstas legalmente e que de tal procedimento, se origina o chamado lucro real, de onde ainda se permite a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores. Indica ainda que a aferição deste acréscimo patrimonial é feita ao término de cada período de apuração, e que na hipótese de prejuízo fiscal, não se tributa o IRPJ.

Aponta que o prejuízo apurado em um exercício não deveria interferir em outro subsequente, mas que por liberalidade do legislador (previsão do artigo 15 da Lei nº 9065/95) foi permitida a compensação destes prejuízos fiscais anteriores, observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado, destacando que o legislador poderia suprimir tal situação, eis que, a rigor, o acréscimo patrimonial é analisado dentro de determinado período de apuração.

Indica que, para a demanda ou invocação de tratamento fiscal favorecido, deve haver a interpretação literal da legislação sobre o tema, consoante o artigo 111 do CTN, não cabendo a interpretação sistemática e teleológica das regras que criaram a exceção prevista na Lei nº 9065/95. Traz jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes em consonância com tal entendimento.

Ante tais exposições, entende que não há amparo legal para a pretendida compensação de prejuízos fiscais e base negativa anterior de CSLL sem respeitar o limite de 30% do lucro líquido ajustado por pessoa jurídica extinta por incorporação, mantendo integralmente as exigências de lançamento de IRPJ e CSLL.

A contribuinte foi intimada da decisão em 02.04.09, apresentando seu Recurso Voluntário (fl. 181/190) contra a decisão em 30.04.2009.

Sinteticamente, explicita que há incorreção em considerar o tratamento previsto na legislação ordinária acerca da compensação de prejuízos fiscais como tratamento fiscal favorecido. Aponta que a compensação dos prejuízos fiscais surgiu da necessidade de considerar a realidade das empresas, ante o intuito de continuidade destas, apontando que :

“O sistema tributário, ao estabelecer a forma de aferir e arrecadar tributos adota períodos- base estanques devido à necessidade de estabelecer um método eficiente de exigência do tributo considerando-se para tanto, regras contábeis utilizadas na organização das operações e patrimônio da empresa. Contudo essa delimitação temporal é de ordem meramente instrumental, não alterando o fato de que, em regra, as empresas empreendem esforços no sentido de permanecer no mercado tanto quanto possível, ainda que em determinado ano obtenha resultados negativos.

Assim, considerando que o exercício fiscal é uma delimitação temporal artificial instituído para organizar as contas das empresas, é preciso contar com a correção de eventuais incongruências decorrentes desta situação, como a compensação dos prejuízos fiscais obtidos em períodos anteriores, que permitem a incidência de tributos como o IRPJ e a CSLL incidam sobre um resultado nivelado ao longo dos anos. Ou seja, permite-se aproximar-se de um conceito de acréscimo patrimonial que coaduna com a Constituição Federal, que embora não seja expresso pela Carta Magna, é constatado pela interpretação harmônica de suas normas e princípios, conforme art. 153, III, artigos 43 e 110 do CTN e 189 da Lei n. 6404/76.”

Fecha sua conclusão indicando que :

“ ... no caso presente em que a incorporada teve prejuízos acumulados, significa dizer que parte do seu patrimônio foi utilizado no cumprimento das obrigações assumidas no exercício cujo resultado foi negativo, de modo que o fato de se obter resultado positivo no exercício subsequente não significa ter havido acréscimo patrimonial, pois o referido resultado pode ter correspondido unicamente à recomposição patrimonial do que foi consumido pelo prejuízo obtido em exercício anterior. Sendo a recomposição do patrimônio absolutamente diferente do conceito de acréscimo patrimonial que, configura a hipótese de incidência do IRPJ, com reflexo direto sobre a CSLL, é inaceitável o argumento apresentado na decisão recorrida ,de que a possibilidade de compensar. prejuízos fiscais de períodos anteriores "é uma liberalidade do , legislador", pois se trata na verdade, de direito do contribuinte constitucionalmente garantido por meio do conceito constitucional de renda, o qual impede a incidência dos mencionados tributos sobre o patrimônio da pessoa jurídica.”

No mais, reitera os argumentos trazidos em sua impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Nereida de Miranda Finamore Horta, Relatora

Conheço do Recurso porque é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

Tratam-se os autos de exigência de IRPJ e CSLL, relativa ao ano-calendário de 2005, em virtude da não aceitação, por parte da autoridade lançadora, da compensação integral do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL de anos anteriores, sem considerar o limite de 30%, contrariando os artigos 42 e 56 da Lei nº 8981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9065/95.

Adentraremos, assim, à discussão do mérito relativo à limitação de 30% das compensações dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL.

COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS E DAS BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS

Como se verifica dos autos, a compensação integral sem a observância do limite de 30%, deu-se uma vez que a empresa Paraná Citrus S.A. foi incorporada pela contribuinte, em 30 de setembro de 2005. A contribuinte, assim, é sua sucessora em direitos e em obrigações daquela.

A legislação fiscal sempre regulou os efeitos que os prejuízos fiscais e as bases negativas, acumulados pela pessoa jurídica, gerariam a apuração do IRPJ e CSLL, impondo-lhes restrições de natureza temporal ou de natureza quantitativa.

Com base na legislação atual, temos duas limitações: (i) a limitação introduzida pelo Decreto nº 2.341/87, que veda a possibilidade da empresa resultante de fusão ou incorporação aproveitar os prejuízos fiscais da empresa extinta; e (ii) a limitação prevista na Lei nº 8.981/95 (artigos 42 e 58), cumulada com a Lei nº 9.065/95 (artigos 15 e 16), as quais estabeleceram, em substituição à limitação temporal (quatro anos-calendários), uma limitação percentual (quantitativa) anual, autorizando a utilização do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em até 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado obtido, sem limitação de prazo no tempo.

Essa limitação quantitativa atende à necessidade de fluxo de caixa do Erário e não retira da contribuinte o seu direito à utilização do prejuízo fiscal e da base negativa, mas limita sua utilização em 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões.

Outro ponto importante de se considerar é que a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL tem origem no lucro líquido contábil, o qual advém da contabilidade, logo, tem origem nas apurações e demonstrações contábeis. Por sua vez, a contabilidade se baseia no Princípio da Continuidade da pessoa jurídica, o qual pressupõe que a pessoa jurídica continuará a operar, ou seja, suas atividades terão continuidade. Todavia, a existência de exercícios financeiros (assim como de períodos de apuração) é mera ficção, “*determinada pela necessidade de se tomar o pulso do empreendimento de tempos em tempos*” (conforme NPC 27 do IBRACON).

Também, nesse sentido, temos o Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e tornado obrigatório pela CVM, através da Deliberação nº 539/08, sobre a continuidade da pessoa jurídica:

“Continuidade

23. As demonstrações contábeis são normalmente preparadas no pressuposto de que a entidade continuará em operação no futuro previsível. Dessa forma, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis terão que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada. ” (grifamos)

A recorrente trouxe esse mesmo argumento em seu Recurso ao expor que o pressuposto da continuidade e a consideração dos efeitos interperíodos-base(ou anos-calendários) é evidente para apuração da renda/lucro, donde se pode depreender que renda pode ser a diferença entre receitas e despesas/custos num determinado período, mas também pode ser considerada como um acréscimo de valor apurado pela comparação entre os balanços de abertura e fechamento de período diferente do ano-calendário.

Com base nessa premissa e tendo em vista o Princípio da Continuidade, o artigo 189 da Lei nº 6.404/64 diz que, do resultado do exercício, devem ser deduzidos os resultados negativos (prejuízos), a fim de que seja apresentada a real situação patrimonial, como segue:

"Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem,"(grifamos)

Como vemos, também no âmbito da Lei das S.A., o efeito interperíodos-base é verificado: o lucro líquido de um período não pode ser distribuído aos sócios, sem a consideração dos prejuízos acumulados, assim como o cancelamento de dívida para com o sócio deve ser utilizado para a absorção de prejuízo acumulado, sempre na finalidade de preservação do patrimônio da pessoa jurídica.

Temos assim que o patrimônio líquido da pessoa jurídica espelha os efeitos interperíodos-base uma vez que representa o resultado do capital investido e os resultados, positivos ou negativos apurados ao longo dos anos. Reforçamos que a mesma Lei das S/A determina que a distribuição de dividendos pressupõe que os prejuízos de anos anteriores sejam absorvidos pelos lucros dos períodos subseqüentes, de forma que a compensação é imprescindível para se apurar se é possível ou não distribuir dividendos. O lucro líquido disponível para os acionistas/quotistas deve absorver os prejuízos apurados em anos anteriores.

Seguindo o mesmo entendimento, a incidência do imposto de renda sobre os acréscimos obtidos num determinado ano-calendário ou período, sem comunicar-se com outros anos ou períodos anteriores, sem que se apure o acréscimo verdadeiro ocorrido, não resulta em incidência sobre a renda gerada pelo valor investido pelos acionistas/quotistas, tanto que não podem ser distribuídos ou mesmo tributados, pois não são considerados renda.

O patrimônio é afetado pelos resultados negativos apurados nos diversos períodos-base, para evitar essas distorções é que são considerados esses efeitos interperíodos, da mesma forma temos os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas. Os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas são direito dos contribuintes, desconsiderá-los seria como expropriá-los desses ativos.

No caso sob análise, houve a extinção da empresa por sua incorporação na recorrente. A incorporação impede a utilização dos prejuízos fiscais nos anos subsequentes e, logo, autoriza a compensação integral no ano da incorporação. Se a compensação integral não é admissível no caso de incorporação, que resulta em extinção da empresa, estar-se-ia subtraindo um direito da contribuinte, a incidência dos tributos não se dará sobre um aumento patrimonial, mas sobre o patrimônio, mormente porque se trata de excepcional situação em que o “ativo” da contribuinte deixará de ser um ativo, em razão da impossibilidade de transferência de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a pessoa jurídica sucessora nos termos do Decreto-lei nº 2341/87.

O acréscimo patrimonial importa para a tributação da renda, mesmo que o momento da ocorrência do fato jurídico tributário se consume num determinado tempo (31 de dezembro de cada ano-calendário), deve comportar todo o conjunto de elementos necessários a caracterizar o acréscimo patrimonial, respeitando-se, certamente, as regras de apuração para tanto. Não se pode, assim, segregar a tributação da renda de tais pressupostos, sobretudo, como disse a recorrente, em razão do Princípio da Capacidade Contributiva e da Continuidade da pessoa jurídica.

Repetindo, o prejuízo fiscal e a base negativa são imprescindíveis para a aferição da renda, materialidade de incidência tributária, e, no caso, de comprovada impossibilidade de utilização futura desses prejuízos, o limite de 30% não é aplicável.

Portanto, deve-se ter em mente que o limite de 30% foi introduzido para ser aplicado no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica. Assim sendo, quando da extinção da pessoa jurídica, no caso de sua incorporação, não há o que se falar em limites ou trava na compensação, posto que não é aplicável. Não é aplicável porque, comprovadamente, não será mais possível a utilização futura dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL e, também, observado que não implique em transferências às avessas de tais resultados negativos para a sucessora.

O Superior Tribunal de Justiça analisou a questão sob o ponto de vista do conceito de renda e da continuidade da pessoa jurídica, quando a Ministra Eliana Calmon asseverou, nos autos do Recurso Especial nº 993.975:

"limitada a dedução de prejuízos ao exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução.

A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida. (...)

Como visto no início deste voto, não houve subversão alguma, porque não olvidou o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que tornou-se escalonado".

No Acórdão citado, a legalidade do limite ou da “trava” tem por premissa a postergação, no tempo, da utilização do prejuízo/base negativa, não implicando na sua eliminação, visto que seria sempre mantida a possibilidade de seu aproveitamento futuro. Assim, o entendimento é que um “não acréscimo patrimonial” não poderia estar sujeito ao IRPJ ou CSLL, pois se assim não fosse, seria tributável o patrimônio/capital aplicado.

Também na própria exposição de motivos de Medida Provisória nº 998 (posteriormente convertida na Lei nº 9.065/1995), há o entendimento de que se houver limitação temporal (por falta de continuidade da pessoa jurídica), não há que se aplicar o limite/trava na utilização de prejuízo fiscal.

Veja-se claramente na redação da exposição de motivos da Medida Provisória:

“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 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar; até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.’”(grifamos)

A possibilidade de se aproveitar integralmente dos resultados negativos na extinção da pessoa jurídica decorre da própria lógica de sua limitação, estando expressa na exposição de motivos da Medida Provisória acima transcrita.

Se não houvesse a limitação do artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 e fosse possível a transferência do prejuízo para a sucessora, não haveria que se discutir a inaplicabilidade do limite de 30% nos casos de extinção da pessoa jurídica, uma vez que tal extinção não implicaria na perda do direito à utilização dos prejuízos fiscais no futuro.

Como expôs a recorrente, a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a despeito de algumas decisões que recentemente entenderam pela impossibilidade de aproveitamento integral, sempre foi esmagadoramente majoritária no sentido de ser possível a utilização integral do prejuízo fiscal e das bases negativas quando há extinção da pessoa jurídica, relativamente aos resultados gerados até a sua extinção. Nesse sentido, peço vênias para citar algumas decisões:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Anual-calendário: 2003, 2004. Ementa: “TRAVA” DE 30% PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS NA INCORPORAÇÃO A finalidade da “trava” de compensação não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais, mas manter ou aumentar o fluxo de caixa de arrecadação, tanto que se revogou o limite temporal de compensação. A regra de limitação quantitativa da compensação só tem sentido no tempo (“vida” da pessoa). Como o lucro é apurado segundo cortes temporais mais ou menos arbitrários, porém necessários, por imperativo de ordem prática a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais implica essa periodicidade (e a interperiodicidade). Diante da “morte” da pessoa jurídica, inclusive por incorporação, deixa de existir o conteúdo da regra limitadora da compensação quantitativa, pois deixa de existir a periodicidade e, assim, a interperiodicidade. Negar isso é contra o

valor incorporado na regra de limitação quantitativa da compensação no tempo. (Acórdão nº 1103-00.619, sessão de 31/01/2012)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Anual-calendário: 2001. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ACIMA DO LIMITE DE 30%. A pessoa jurídica incorporada pode compensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da “trava” de 30%, em razão da vedação legal à transferência de prejuízos para a sucessora. (Acórdão nº 1103-00.617, sessão de 31/01/2012)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL — LIMITE DE 30% — INCORPORAÇÃO — À empresa extinta por incorporação não se aplica, no período do evento, o limite de 30% do lucro líquido ajustado em relação ao prejuízo fiscal acumulado de períodos anteriores. (Acórdão nº 1201-00.165, sessão de 27/08/2009)

INCORPORAÇÃO – DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA – LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – INAPLICABILIDADE - No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado. Recurso provido. (Ac. 108-06.682)

IRPJ CSLL COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS EM PERÍODOS ANTERIORES. CISÃO. INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO. Constitui pressuposto da aplicação da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas a 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, dès que tal determinaria o fenecimento do direito do contribuinte. Precedentes deste Conselho. (Ac. 107-09.447)

Compensação Prejuízo e Base Negativa — No caso de incorporação, uma vez que vedada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada. (Ac. CSRF/01-04.258)

IRPJ — COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO — LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA — À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. Recurso provido. (Ac. CSRF/01-05.100)

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA. A lei não traz qualquer exceção a regra que limita a compensação dos prejuízos fiscais à 30% do lucro líquido ajustado. Entretanto, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados em anos subseqüentes, como determina a legislação. Neste caso, tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%. Recurso voluntário provido. (Ac. 101-95.872)

Ementa: COMPENSAÇÃO — PREJUÍZO FISCAL — BASE DE CÁLCULO NEGATIVA — INCORPORAÇÃO E CISÃO — A. empresa extinta por cisão e incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido para fins de compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa acumulados. (Ac. 1201-00.108, sessão de 18/06/2009).

A motivação das decisões deste Colegiado, que concordaram com a não aplicação do limite de 30%, não divergem do que foi apresentado nesse voto, a norma que limita não se aplica quando se verifica a extinção e não continuidade da pessoa jurídica.

Poder-se-ia trazer à tona a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 545.308/SP e 344.994/PR. Todavia, é mister apontar aqui que o STF não analisou caso semelhante ao presente, onde haja extinção de pessoa jurídica, portanto, não pode servir como jurisprudência indutora das decisões desse colegiado. Não houve análise da questão para os casos em que não há continuidade da pessoa jurídica.

O Supremo Tribunal Federal, nos mencionados Recursos Extraordinários, apenas decidiu pela constitucionalidade da denominada “trava de 30%” em um contexto de continuidade da pessoa jurídica, mas não decidiu que esta deve ser aplicada nos casos de extinção da pessoa jurídica detentora dos prejuízos/bases negativas, tampouco fez quaisquer considerações acerca da intertemporalidade dos anos-calendários ou mesmo analisou a questão sob o ponto de vista do Princípio da Capacidade Contributiva.

Nesse sentido, entendo que podemos dar prosseguimento ao julgamento dessa questão, que é item sob discussão neste Recurso Voluntário, uma vez que não há semelhança aos casos analisados pelo STF, nem mesmo o tratado no Tema de nº 117 listado no sítio do Supremo Tribunal Federal, cuja repercussão geral foi reconhecida em 18 de novembro de 2008.

Como não guarda qualquer semelhança, o voto para esse item, é no sentido de dar provimento em relação à possibilidade de compensar integralmente os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, quando há extinção mediante incorporação da pessoa jurídica.

(documento assinado digitalmente)

Nereida de Miranda Finamore Horta, relatora

Voto vencedor

Viviane Vidal Wagner, Redatora Designada

A ilustre relatora restou vencida na votação, tendo a maioria do colegiado decidido por sobrestar o julgamento, através de uma resolução, ao verificar que o exame de mérito fica prejudicado neste momento.

Como relatado, o presente processo trata de lançamento fiscal para exigência do IRPJ e da CSLL em face à inobservância, pela recorrente, do limite de 30% do lucro líquido ajustado na compensação de seus prejuízos fiscais e base de cálculo negativa, nos termos dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 (art. 510 do RIR/99).

Caso semelhante foi solucionado por este colegiado com a edição da Resolução nº 1202-000.153, de 04/12/2012, cujo voto vencedor, da lavra do ilustre Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, assim tratou a questão:

Atualmente, discute-se no Supremo Tribunal Federal STF, em sede de Recurso Extraordinário RE 591340, a constitucionalidade da limitação em 30% na compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL – arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, conforme manifestação do ilustre Ministro MARCO AURÉLIO, relator do RE:

RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO RECTE.(S): POLO INDUSTRIAL POSITIVO E EMPREENDIMENTOS LTDA ADV.(A/S): FERNANDA ELÍSSA DE CARVALHO AWADA E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S): UNIÃO ADV.(A/S): PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL PRONUNCIAMENTO RECURSO EXTRAORDINÁRIO REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURAÇÃO.

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO PREJUÍZO COMPENSAÇÃO LIMITE ANUAL.

1. A Assessoria assim explicitou as balizas deste recurso extraordinário:

Eis a síntese do que discutido no Recurso Extraordinário nº 591.3406/SP, da relatoria de Vossa Excelência, para análise da conveniência de inclusão no sistema da repercussão geral.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região assentou não terem os artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, bem como os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no que limitaram em 30%, para cada ano-base, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, implicado ofensa à Carta da República. Abaixo a íntegra dos dispositivos legais mencionados:

Lei 8.981/95

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.

[...]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 9.065/95

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.

[...]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 subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

No extraordinário interposto com alegada base na alínea a do permissivo constitucional, a contribuinte articula com a transgressão dos artigos 145, § 1º, 148, 150, inciso IV, 153, inciso III, e 195, inciso I, alínea c, do Diploma Maior. Aduz terem as limitações impostas pelas Leis nº 8.981/95 e 9.065/95 configurado tributação sobre o patrimônio ou capital das empresas, e não sobre o lucro ou renda, adulterando os conceitos delineados pelo Direito Comercial e pela Carta Federal. Afirma ter sido instituído verdadeiro empréstimo compulsório, pois o contribuinte desembolsa antecipadamente o recolhimento dos tributos para, posteriormente, recuperá-los com a compensação da base de cálculo negativa não utilizada.

Sob o ângulo da repercussão geral, a contribuinte sustenta a relevância da questão constitucional debatida, pois a limitação da compensação de prejuízos fiscais reflete em milhões de contribuintes, tendo um imenso efeito econômico.

No que diz respeito à constitucionalidade das limitações aplicáveis ao IRPJ, registro encontrar-se pendente de julgamento no Pleno, a versar a matéria, o Recurso Extraordinário nº 344.9940/ PR, da relatoria de Vossa Excelência, com julgamento suspenso em virtude do pedido de vista da ministra Ellen Gracie.

2. Atentem para a importância do instituto da repercussão geral, próprio ao recurso extraordinário:

[...] cumpre encarar o instituto da repercussão geral com largueza. O instrumental viabiliza a adoção de entendimento pelo Colegiado

Maior, com o exercício, na plenitude, do direito de defesa. Em princípio, é possível vislumbrar-se grande número de processos, mas, uma vez apreciada a questão, a eficácia vinculante do pronunciamento propicia a racionalização do trabalho judiciário.

Conforme ressaltado pela recorrente, trata-se de matéria umbilicalmente ligada à Constituição Federal, a envolver um sem-número de contribuintes. Tudo recomenda o pronunciamento do Supremo, já agora sob o ângulo da repercussão geral, valendo frisar que, até aqui, não houve a seqüência da apreciação do Recurso Extraordinário nº 344.9940/ PR, no qual proferi voto no sentido da inconstitucionalidade da limitação.

3. *Admito a repercussão geral. Lancem no sistema.*

4. *Ao Gabinete, para acompanhar no sítio do Tribunal o processamento cabível.*

5. *Publiquem.*

Brasília, 15 de setembro de 2008.

Ministro MARCO AURÉLIO Relator (destaques meus)

Despacho do ilustre Relator publicado no DJE de 02/12/2008, abaixo reproduzido, confirma que a matéria teve sua “Repercussão Geral” reconhecida:

DESPACHO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO **PREJUÍZO-COMPENSAÇÃO – LIMITE ANUAL. REPERCUSSÃO GERAL ADMITIDA – AUDIÇÃO DO PROCURADOR-GERAL.**

1. **O Tribunal concluiu pela repercussão geral do tema versado neste processo. Ouçam o Procurador-Geral da República, conforme previsão do artigo 325 do Regimento Interno do Supremo.**

2. *Publiquem.*

Brasília, 18 de novembro de 2008.

Ministro MARCO AURÉLIO Relator (destaques meus)

Consulta efetuada no sítio do STF na internet, em 17/04/2013, revela que o referido RE 591340 ainda aguarda julgamento de mérito. (grifos no original)

Ainda que o caso dos autos traga a peculiaridade de se tratar de momento do encerramento da pessoa jurídica, a maioria do colegiado tem entendido que a discussão na Suprema Corte alcança os fatos aqui analisados, visto que o exame da matéria no âmbito do Poder Judiciário pauta-se na discussão sobre os conceitos de lucro e renda, de interesse ao deslinde da lide tributária, consoante bem destacado, pelo ilustre relator citado, no trecho que se reproduz abaixo:

Em que pese o entendimento da ilustre relatora do voto vencido, no sentido de que a matéria do presente processo é distinta daquela examinada no STF, a discussão da constitucionalidade limite de 30% envolve o exame pela Corte

Superior da tese de que o limite legal acarretaria a tributação sobre o patrimônio ou capital das empresas, e não sobre o lucro ou renda, adulterando os conceitos delineados pelo Direito Comercial e pela Carta Federal. Assim, o tema a ser discutido pelo STF no RE 591340 tem relação com a tese apresentada pelo recorrente nas suas razões do recurso (não tributação do patrimônio/capital) e a sua definição pela mais alta Corte do País se mostra imprescindível para a solução do presente litígio.

Dessa forma, é mais do razoável, e prudente, aguardar a decisão da E. Suprema Corte acerca da constitucionalidade da aplicação do “limite de 30% na compensação de prejuízos”, uma vez que essa limitação encontra identidade de objeto com a “compensação integral” de prejuízos quando da incorporação de empresa, ora pleiteada pela recorrente.

Por seu turno, o Regimento Interno do STF-RISTF, em seu art. 328, abaixo reproduzido, determina que todas as causas com questão idêntica sejam sobrestadas, até que a Suprema Corte decida os que tenham sido selecionados como representativos da causa:

Art. 328. *Protocolado ou distribuído recurso cuja questão for suscetível de reproduzir-se em múltiplos feitos, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a), de ofício ou a requerimento da parte interessada, comunicará o fato aos tribunais ou turmas de juízo especial, a fim de que observem o disposto no art. 543B do Código de Processo Civil, podendo pedir-lhes informações, que deverão ser prestadas em cinco dias, e sobrestar todas as demais causas com questão idêntica.*

Parágrafo único. *Quando se verificar subida ou distribuição de múltiplos recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a) selecionará um ou mais representativos da questão e determinará a devolução dos demais aos tribunais ou turmas de juízo especial de origem, para aplicação dos parágrafos do art. 543-B do Código de Processo Civil.*

Art. 328-A. *Nos casos previstos no art. 543-B, caput, do Código de Processo Civil, o Tribunal de origem não emitirá juízo de admissibilidade sobre os recursos extraordinários já sobrestados, nem sobre os que venham a ser interpostos, até que o Supremo Tribunal Federal decida os que tenham sido selecionados nos termos do § 1º daquele artigo. (destaque meus)*

Da leitura acima, percebe-se que a própria Corte Superior determina o sobrestamento dos processos judiciais em trâmite na esfera daquele Poder até decisão final da matéria com repercussão geral.

Com efeito, o artigo 62A, §1º do RICARF (Portaria MF nº 256, de 22 de Junho de 2009 e alterações), estabelece o sobrestamento dos julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria:

Art. 62-A. *As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C*

da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543B.

Já a Portaria CARF nº 001, de 03 de janeiro de 2012, no seu art. 2º, § 2º, inciso I, prevê a hipótese de que o sobrestamento seja apreciado durante a sessão de julgamento:

Art. 2o. Cabe ao Conselheiro Relator do processo identificar, de ofício ou por provocação das partes, o processo cujo recurso subsuma-se, em tese, à hipótese de sobrestamento de que trata o art. 1o.

§ 1o. No caso da identificação se verificar antes da sessão de julgamento do processo:

I o conselheiro relator deverá elaborar requerimento fundamentado ao Presidente da respectiva Turma, sugerindo o sobrestamento do julgamento do recurso do processo; II o Presidente da Turma, com base na competência de que trata o art. 17, caput e inciso VII, do Anexo II do RICARF, determinará, por despacho:

- a) o sobrestamento do julgamento do recurso do processo; ou
- b) o julgamento do recurso na situação em que o processo se encontra.

§ 2o. Sendo suscitada a hipótese de sobrestamento durante a sessão de julgamento do processo, o incidente deverá ser julgado pela Turma, que poderá:

I decidir pelo sobrestamento do processo do julgamento do recurso, mediante resolução; ou II recusar o sobrestamento e realizar o julgamento do recurso.

§ 3o. Na ocorrência de sobrestamento, nos termos dos §§ 1o e 2o, as respectivas Secretarias de Câmara deverão receber os processos e mantê-los em caixa específica, movimentando-os para a atividade SOBRESTADO. (grifei)

Como se vê, por tratar-se de matéria a ser apreciada pelo E. Supremo Tribunal Federal no rito da Repercussão Geral, o próprio RICARF recomenda o sobrestamento do julgamento do recurso (art. 62-A, § 1º do RICARF), sendo que essa hipótese poderá ser apreciada durante a sessão de julgamento pela Turma, nos termos do art. 2º, §2º, inciso I, da Portaria CARF nº 001, de 2012.

Por uma questão de economia processual, tendo como objetivo afastar possíveis prejuízos para todas as partes, Fazenda, Contribuinte e a movimentação de toda a máquina do próprio Poder Judiciário, caso ocorra a impetração de alguma ação judicial a respeito da exigência aqui discutida, tem-se como mais do que razoável, e prudente, aguardar a decisão do E. Supremo Tribunal Federal

acerca da constitucionalidade do limite de 30% para a compensação de prejuízos.

Dessa forma, reconhecido que a matéria em exame encontra-se com repercussão geral reconhecida e que, tanto o Regimento Interno do STF como o Regimento Interno do CARF, prevêem a possibilidade/necessidade do sobrestamento do julgamento dos recursos com idêntica matéria, justifica-se a adoção desse procedimento, evitando-se, assim, possíveis decisões divergentes entre este colegiado e o Poder Judiciário. (grifos no original)

Adotando-se os mesmos fundamentos expostos acima, determina-se o sobrestamento do julgamento do recurso voluntário, em face do art.62-A, §1º, do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 256, de 2009), até que seja proferida decisão final nos autos do Recurso Extraordinário – RE nº 591340, em trâmite perante o E. Supremo Tribunal Federal.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner, Redatora Designada