



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

**Processo nº** 10166.729141/2011-30  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1103-001.058 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de maio de 2014  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** Banco do Brasil S/A  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

**PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO.  
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS SEM A TRAVA DE 30%.**

A pessoa jurídica incorporada pode compensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da "trava" de 30%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por maioria, dar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro. Declarou-se impedido o Conselheiro André Mendes de Moura.

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente e Relator  
(assinatura digital)

Participaram do julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shigueo Takata e Aloysio José Percínio da Silva.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 03-48.264/2012 da 2ª Turma da DRJ/Brasília (fls. 648)<sup>1</sup>.

O contexto do lançamento foi assim descrito no relatório da decisão contestada:

"De acordo com a autoridade fiscal, o contribuinte incorporou, em 30/09/2008, as instituições financeiras BESC S/A e BESCRI S/A.

Referidas instituições financeiras estavam sujeitas, até sua incorporação, ao recolhimento de IRPJ e CSLL na sistemática do lucro real, tendo optado por sua apuração anual durante o ano-calendário de 2008.

Constatou ainda a fiscalização que, em setembro de 2008, no levantamento dos seus balanços especiais de incorporação, referidas empresas, ao apurarem seus lucros, não obedeceram aos mandamentos estatuídos nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 1995, e arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, compensando a totalidade do lucro real contabilizado naquele ano, com os prejuízos fiscais acumulados, sem respeitar o limite legal de 30%.

Registrou, também, a autoridade fiscal que os saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados durante o ano-calendário de 2008 pelas referidas instituições financeiras já foram objeto de pedido de compensação, pendente de julgamento, e que, indagado acerca de sua intenção de utilização desses créditos na apuração dos valores objeto do presente lançamento, o contribuinte BANCO DO BRASIL S/A optou por não utilizá-los.

Informou, por fim, o agente fiscal que os autos de infração referentes aos ilícitos tributários praticados por BESCRI S/A estão sendo controlados no presente processo nº 10166.729141/2011-30, enquanto que os autos de infração referentes aos ilícitos tributários praticados por BESC S/A estão sendo controlados no processo nº 10166.728996/2011-43.

Cientificada dos autos de infração em 23/12/2011, a contribuinte apresentou impugnação em 12/01/2012 (...)"

Os autos de infração de IRPJ – imposto de renda pessoa jurídica e CSLL – contribuição social sobre o lucro se encontram nas fls. 587 e 592, respectivamente.

A turma de primeira instância julgou o lançamento procedente, por unanimidade, assim resumindo a decisão:

"IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, em razão da compensação de prejuízos.

<sup>1</sup> As folhas dos autos estão indicadas conforme a numeração atribuída pelo sistema "e-processo".

Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

CSLL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS. Para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, em razão da compensação de bases de cálculo negativas de CSLL. Não há previsão legal que permita a compensação de base de cálculo negativa de CSLL acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa."

Cientificada da decisão por via postal em 28/05/2012 (fls. 657), a contribuinte interpôs o recurso no dia 14 do mês seguinte (fls. 661), requerendo a nulidade do lançamento em razão de alegada inexistência de previsão legal impeditiva da utilização integral dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL para fins de compensação no caso de extinção da pessoa jurídica por incorporação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva – Relator.

O recurso foi tempestivamente apresentado por parte legítima e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme relatado, discute-se a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais sem o limite de 30% estabelecido no *caput* do art. 15 da Lei 9.065/1995 no balanço de encerramento de atividades de pessoa jurídica incorporada.

O dispositivo legal referido tem a seguinte redação:

"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."

Com efeito, o exame isolado do referido dispositivo sugere a interpretação adotada pela turma recorrida, mantendo a trava de 30%.

No r. acórdão contestado, fez-se referência à existência de decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) admitindo o afastamento do limite nos casos de extinção de empresa, a exemplo do Acórdão nº 01-05.100/2004, e, por outro lado, mantendo a sua aplicação, como ocorreu no Acórdão nº 9101-00.401/2009.

Também se mencionou a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da constitucionalidade da trava, no RE 344.994-0/PR<sup>2</sup>, em 25/03/2009, assim resumida:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido. 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento."

Concluiu a Turma recorrida:

"Como se depreende, a Suprema Corte, muito embora não tenha tratado do tema específico de que tratam os presentes autos, qual seja, o caso de encerramento de atividades de pessoa jurídica, assentou tratar a compensação de prejuízos fiscais de instrumento de política tributária, que pode ser revista pelo Estado.

Em outras palavras, pode a lei estabelecer limitações à compensação de prejuízos, inclusive vedá-la, em certos casos.

Na esteira desse r. entendimento, é de se reconhecer a procedência dos presentes lançamentos tributários, razão pela qual, não há que falar-se em possível ofensa aos princípios da legalidade e tipicidade cerrada em matéria tributária, e muito menos na existência de erros e interpretações legais equivocadas."

Como bem dito na passagem acima transcrita, o tema ora examinado não coincide com aquele especificamente submetido à avaliação da Suprema Corte.

O acórdão da CSRF que manteve a trava (nº 9101-00.401/2009) foi adotado pelo voto de qualidade do presidente, contrapondo, de um lado, todos os conselheiros fazendários, favoráveis ao limite de 30%, e de outro, os não fazendários, que votaram pelo seu afastamento no caso concreto. A decisão recebeu a seguinte ementa:

"IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa."

O voto condutor do acórdão, de autoria da Conselheira Ivete Malaquias Monteiro, relatora, baseou-se na interpretação literal aplicável a benefícios fiscais e na ausência de norma expressa para o caso sob exame, como se vê nas passagens adiante transcritas:

"Em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu significado eis que a norma que cuida de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional

(...)

De fato, quando a lei quis que fosse liberado o limite à compensação de 30% dos prejuízos fiscais, o fez de forma expressa, como foi o caso dos lucros auferidos pelas empresas inseridas no regime Befiex, como se vê no artigo 95 da Lei 8.981/1995, com arelação inserida através do artigo 1º. da Lei 9065/1995, ..." (Destques acrescidos)

Em que pese o respeitável entendimento da e. Relatora no julgamento da CSRF, o "benefício fiscal" referido na decisão do STF acima transcrita não deve ser confundido com qualquer das hipóteses tratadas no art. 111 do CTN – Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), a pressupor interpretação literal.

O art. 111 do CTN – Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966) prescreve a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre (i) suspensão ou exclusão do crédito tributário, (ii) outorga de isenção e (iii) dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Logo se percebe que o "benefício fiscal" ora tratado não se enquadra em qualquer das hipóteses do mencionado art. 111. A limitação à compensação de prejuízos é apenas um dos itens considerados na determinação da base de cálculo do imposto, assim como são as despesas, os custos, as receitas, etc. Tal item certamente foi referido como "benefício" por favorecer o contribuinte reduzindo a base de cálculo e, por consequência, a imposição tributária.

Mas mesmo que a trava pudesse ser caracterizada como caso de suspensão ou exclusão do crédito tributário ou outorga de isenção, o que se considera apenas para fins de argumentação, a interpretação preconizada no art. 111 do Código não excluiria a sua liberação no caso concreto.

Ao dispor sobre a interpretação literal, o CTN não quis afastar dos temas abordados no art. 111 o processo normal de identificação do sentido e do alcance da norma, buscou, isso sim, evitar a sua aplicação a casos assemelhados, impondo interpretação restritiva em vez de extensiva.

Observe-se a orientação de Luciano Amaro<sup>3</sup>:

"Nessas matérias, quer o Código que o intérprete se guie preponderantemente pela letra da lei, sem ampliar seus comandos nem aplicar a integração analógica ou a interpretação extensiva.

<sup>3</sup> "Direito Tributário Brasileiro", São Paulo, 2009, 15ª edição, Saraiva, pág. 221.

(...)

Não obstante se preceitue a interpretação literal nas matérias assinaladas, não pode o intérprete abandonar a preocupação com a exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática dos preceitos legais que versem as matérias em causa."

Com o devido respeito, há outro equívoco de fundamentação localizado no argumento de ausência de disposição legal autorizadora, afirmando-se que "quando a lei quis que fosse liberado o limite à compensação de 30% dos prejuízos fiscais, o fez de forma expressa, como foi o caso dos lucros auferidos pelas empresas inseridas no regime Befiex".

São situações distintas, tendo em vista a necessidade da norma excepcional na hipótese aventada, de Befiex, considerando-se a manutenção das operações da pessoa jurídica, o que pressupõe a disposição legal a excluir expressamente a incidência da regra geral de imposição da trava. Sem a disposição específica excludente, seria aplicável a regra geral do limite também às empresas no regime do Befiex. De modo diverso, no caso sob exame nestes autos ocorreu a descontinuidade das atividades, conclui-se pelo afastamento do limite pela via da interpretação do ordenamento.

A bem da verdade, a exclusão da trava na extinção de pessoa jurídica por incorporação não é tema expressamente tratado em lei, cabendo ao julgador pesquisar todo ordenamento – como sistema lógico, harmonioso e integrado – para encontrar a interpretação adequada ao caso concreto.

A particularidade do caso estudado pressupõe a busca pela identificação da *mens legis* consentânea ao ordenamento legal como um todo, incluindo-se os princípios contábeis norteadores da lógica sistêmica na qual se fundamentam as normas específicas de apuração do IRPJ.

Observe-se que a lei não impediu a compensação do total de prejuízos fiscais, cuidou especificamente de estabelecer regra geral impositiva de limites de valor por período de apuração, permitindo o aproveitamento de saldos remanescentes em etapas futuras. Na prática, optou o legislador por distribuir no tempo o aproveitamento do prejuízo para fins de compensação, procurando assegurar a continuidade da arrecadação tributária.

Tal distribuição no tempo se sustenta no postulado contábil da continuidade das entidades, cuja definição mereceu o seguinte comentário de Eliseu Martins, Sérgio de Iudícibus e Ernesto Gelbcke no "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações"<sup>4</sup>, como se vê abaixo:

"A Contabilidade, entre a vida e a morte, escolhe sempre a primeira. De fato, esta é uma constatação do histórico dos negócios; não existe, *a priori*, nenhum motivo para julgar que um organismo vivo venha a ter morte súbita ou dentro de curto prazo. Ainda mais, as entidades são organismos que renovam suas células vitais através do processo de reinvestimento.

O Postulado da Continuidade tem outro sentido mais profundo que é o de encarar a entidade como algo capaz de produzir riqueza e gerar valor continuamente, sem interrupções. Na verdade, o exercício financeiro anual ou semestral é uma ficção determinada pela necessidade de se tomar o pulso do empreendimento de tempos em tempos. Mas as operações produtivas da entidade têm uma continuidade

<sup>4</sup> "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações", São Paulo, 1995, Atlas, pág. 70.

fluidificante: do processo de financiamento ao de estocagem de fatores de produção, passando pelo uso desse no processo produtivo, até a venda que irá financiar novo ciclo e assim por diante."

A aplicação da trava de 30% é justificável enquanto existente a presunção de continuidade da pessoa jurídica. A extinção via incorporação afasta a exigência de observância do limite à compensação. Entendimento contrário significaria negação da faculdade conferida à contribuinte e resultaria no abandono forçado de um ativo seu, de origem tributária, assegurado em lei.

Lembram os autores mencionados, na mesma obra<sup>5</sup>, que na cessação de atividades, "determinados ativos, como, por exemplo, os valores diferidos, deixarão de ostentar tal condição, passando à condição de despesas, em face da impossibilidade de sua recuperação mediante as atividades operacionais usualmente dirigidas à geração de receitas."

Há de se considerar também a norma especial de vedação à compensação de prejuízos fiscais contida no art. 514 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/1999 (RIR/1999), conjuntamente com a qual deve ser interpretado o art. 15 da Lei 9.065/1995.

Determina o artigo regulamentar:

"Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33)."

Vê-se, então, que os prejuízos da incorporada não se transferem para a incorporadora, sua sucessora, por expressa disposição legal, o que significaria o obrigatório descarte de qualquer saldo existente na escrituração fiscal da incorporada por ocasião do evento societário, a prevalecer a interpretação adotada pela fiscalização e prestigiada no acórdão recorrido.

Sobre o tema, leciona Ricardo Mariz de Oliveira<sup>6</sup>:

"Realmente, se a lei não impede a compensação integral, pois apenas a posterga, mas se ela não permite que a compensação venha a ser feita futuramente pela sucessora, o impasse se resolve através da permissão de compensação integral pela sucedida, em situação que não está abrangida pela hipótese de incidência da norma de limitação."

Encontra-se no ordenamento do IRPJ a resposta interpretativa mesmo na ausência de disposição legal expressa, conforme detalhado acima. Vê-se, portanto, que não ocorreu lacuna normativa a pressupor a utilização de analogia, mas sim norma implícita identificável mediante apropriado exercício interpretativo. Trata-se de caso em que a lei é convincente pelo que não disse, por desnecessário.

Esta turma já enfrentou essa matéria, afastando a trava em semelhante caso, no âmbito do processo nº 19515.002561/2006-75, quando ratificou o voto deste mesmo relator no Acórdão nº 1103-00.617, de 31/01/2012, assim resumido:

<sup>5</sup> Páginas 104 e 105.

<sup>6</sup> "Fundamentos do Imposto de Renda", São Paulo, 2008, Quartier Latin, pág. 865.

Processo nº 10166.729141/2011-30  
Acórdão n.º **1103-001.058**

**S1-C1T3**  
Fl. 9

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-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."

Dessa forma, deve ser afastado o limite à compensação de prejuízos fiscais no caso concreto.

O processo também trata de lançamento do tipo conexo, decorrente ou reflexo, aplicando-se a decisão relativa à exigência do IRPJ igualmente à CSLL, tendo em vista que ambas se encontram apoiadas nos mesmos elementos de convicção.

### Conclusão

Pelo exposto, dou provimento ao recurso.

Aloysio José Percínio da Silva  
(assinatura digital)