



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10680.726495/2011-11
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.858 – 1ª Turma
Sessão de 12 de maio de 2017
Matéria COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL. LIMITE LEGAL.
Recorrente ARCELORMITTAL BRASIL S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro real posteriormente apurado, 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

A base de cálculo negativa de CSLL poderá ser compensada com as bases de cálculo posteriormente apuradas, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado (base positiva). Não há previsão legal que permita a compensação de base negativa acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os

conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Contra o Sujeito Passivo acima identificado foram lavrados:

I - O Auto de Infração às e-fls.02-14, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$17.635.007,571, a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real no ano-calendário de 2007.

Consta na Descrição dos Fatos:

001 - INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE COMPENSAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO OPERACIONAL SEM OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%

Na incorporação e conseqüente extinção de PJ (Arcelor em 31/08 e UHGASA em 19/12), o sujeito passivo compensou prejuízos fiscais, sem observar o limite de compensação de 30% do Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação de regência [...]

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 247, art. 250, inciso III do art. 251, art. 509 e art. 510 do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999).

Consta no Termo de Verificação Fiscal, fls. 15-43:

5. DOS ASPECTOS LEGAIS. ANÁLISES E CONCLUSÕES

5.1. DA INCORPORAÇÃO E EXTINÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

Sobre as reorganizações societárias descritas e detalhadas nos itens 3 e 4 anteriores envolvendo a cisão total da UHGASA, CNPJ 00.560.366/0001-15, que após ser incorporada pela SAMARCO (49%) e

ARCELORMITTAL (51%) foi extinta e sucedida pelas mesmas, e incorporação da ARCELOR BRASIL S/A, CNPJ 24.315.012/0001-73, os artigos 227 e 229 da Lei 6.404 de 15/12/1976, que dispõe sobre as sociedades por ações, estabelecem, dentre outras responsabilidades, que a sucessora de sociedades por incorporação total ou cisão seguida de incorporação lhes suceda também em todos os seus direitos e obrigações, conforme se depreende do disposto a seguir: [...]

Na mesma linha, a Lei 5.172, de 25/10/1966, que instituiu o CTN (Código Tributário Nacional) e dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, estabelece em seu art. 132 que a pessoa jurídica de direito privado resultado da transformação ou incorporação de outra ou em outra (sucessora) será responsável pelos tributos devidos pela sucedida até a data do ato, conforme se depreende do disposto a seguir: [...]

5.2. DA COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA

Ao dispor sobre alterações na legislação tributária Federal, a Lei 8.981 de 20/10/1995 instituiu em seu art. 42 que o lucro líquido após adições e exclusões determinadas pela legislação do Imposto de Renda na determinação do lucro real, a partir de 01/01/1995, não poderia ser reduzido num percentual superior a 30% (trinta por cento), norma que passou a ser conhecida como trava de 30%, conforme transcrição a seguir, *in verbis*: [...]

Nos mesmos moldes, o art. 58 da Lei 8.981 de 20/10/1995 estabeleceu a mesma regra para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, conforme transcrição a seguir, *in verbis*: [...]

Posteriormente, a Lei 9.065 de 20/06/1995 estabeleceu em seu art. 12 que o referido art. 42 da Lei 8.981/95 vigoraria apenas até 31/12/1995 e em seu art. 15 deu nova redação aos termos relativos à trava de 30%, prevendo literalmente a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais com o lucro líquido ajustado (lucro real) dentro desse limite, conforme transcrição a seguir, *in verbis*: [...]

Por decorrência, o art. 16 da mesma Lei 9.065 de 20/06/1995 estabeleceu literalmente a possibilidade de compensação da base de cálculo negativa acumulada em períodos anteriores com a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro apurada no exercício dentro do limite da trava de 30%, conforme transcrição a seguir, *in verbis*: [...]

Ao efetuar as reorganizações societárias descritas e detalhadas nos itens 3 e 4 anteriores, quais sejam, a cisão total e incorporação de 51% da USINA HIDRELÉTRICA GUILMAN-AMORIM S/A, CNPJ 00.560.366/0001-15, e incorporação da ARCELOR BRASIL S/A, CNPJ 24.315.012/0001-73, as pessoas jurídicas, após cindidas e incorporadas, foram extintas e, conforme já dito, sucedidas pela ARCELORMITTAL

5.2.1. DAS COMPENSAÇÕES EFETUADAS NA EXTINÇÃO DA UHGASA

Na extinção da primeira (USINA HIDRELÉTRICA GUILMAN-AMORIM S/A), a mesma realizou no ano calendário 2007 compensação do saldo de

Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores, sem respeitar a trava legal de 30%, tendo, nesse caso, ainda excedido o saldo disponível de Prejuízo Fiscal, conforme quadros 01 e 02 a seguir, cujos dados foram extraídos dos respectivos Demonstrativos de Compensação de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativa da CSLL do SAPLI (Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativo da CSLL), figuras 06 e 07 a seguir: [...]

5.2.2. DAS COMPENSAÇÕES EFETUADAS NA EXTINÇÃO DA ARCELOR

Quanto à extinção da segunda (ARCELOR BRASIL S/A), foi realizado no ano calendário 2007 compensação do saldo de Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores também sem respeitar a trava legal de 30%, conforme quadros 03 e 04 a seguir, cujos dados foram extraídos dos respectivos Demonstrativos de Compensação de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativa da CSLL do SAPLI (Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativo da CSLL), figuras 08, 09 e 10 a seguir: [...]

A figura 09, a seguir, apresenta o demonstrativo da base de cálculo negativa da CSLL no período de 01/01 a 20/08/2007, ou seja, antes da ARCELOR incorporar a MITTAL, onde se verifica que a ARCELOR não teria como compensar sua base de cálculo negativa acumulada de períodos anteriores (R\$ 19.211.393,09), já que apresentava prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no ano calendário 2007. [...]

Na figura 10, a seguir, após incorporar a MITTAL e crescer seus resultados positivos ao da ARCELOR, o lucro real e a base de cálculo da CSLL no período de 21/08 a 31/08/2007 se tornaram positivos, motivo que a levou compensar integralmente, baseando-se em supostos direitos adquiridos, sua base de cálculo acumulada de períodos anteriores. [...]

5.1. DA JURISPRUDÊNCIA ACERCA DA COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA ACIMA DA TRAVA DE 30%

Sobre compensação de prejuízos fiscais no lucro real e de base de cálculo negativa na base de cálculo da CSLL nos termos e limitações impostas pelos artigos 42 e 58 da Lei 8.981/95 e 15 e 16 da Lei 9.065/95, o STF (Supremo Tribunal Federal), em recente julgamento do Recurso Extraordinário RE 344.994 realizado em 25/03/2009 e publicado no DJE (Diário de Justiça Eletrônico) de 28/08/2009, ementa transcrita a seguir (negritos nossos), *in verbis*, decidiu que o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Tal instrumento de política tributária — benefício fiscal —, conclui o STF, pode, portanto, ser revista pelo Estado, não havendo que se falar em direito adquirido. [...]

Ratificando a natureza das disposições contidas nos artigos 42 e 58 da Lei 8.981/95 e 15 e 16 da Lei 9.065/95 como sendo benefício fiscal, que a limitação de 30% é constitucional e que se tratam de instrumento de política tributária que pode ser revisto pelo estado, não havendo, portanto, direito adquirido, apresenta-se diversas ementas de decisões recentemente prolatadas pelo STF (Supremo Tribunal Federal), todas elas no mesmo sentido, confirmando manifestação reiterada e evidenciando inequívoca

jurisprudência do órgão máximo, conforme transcrições dispostas a seguir (negritos nossos), *in verbis*: [...]

Portanto, segundo o STF, órgão máximo do Poder Judiciário brasileiro, trata-se de benefício fiscal a natureza das disposições contidas nos artigos 42 e 58 da Lei 8.981, de 20/10/1995, e 15 e 16 da Lei 9.065, de 20/06/1995. A Lei 5.172, de 25/10/1966, que instituiu o CTN (Código Tributário Nacional) e dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, estabelece em seu art. 111 que a legislação tributária será interpretada literalmente sempre que dispôr sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção, conforme sua transcrição a seguir, *in verbis*: [...]

Considerando-se que os artigos 42 e 58 da Lei 8.981/95 e 15 e 16 da Lei 9.065/95 tratam de exclusão de crédito tributário, visto que, caso não existisse o benefício, o contribuinte seria obrigado a recolher os tributos (IRPJ e CSLL) referentes à parcela de 30% do lucro real compensada por prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL acumulados, conforme determinação do art. 176 do CTN (Lei 5.172, de 25/10/1966), os mesmo deverão ser interpretados de forma literal, conforme dispõe o art. 111 anterior.

Portanto, os referidos artigos citados no parágrafo anterior, ao estabelecerem que a compensação de prejuízos fiscais acumulados de períodos anteriores com o lucro real do exercício somente poderá ocorrer dentro do limite de 30% deste último (art. 42 da Lei 8.981/95 e 15 da Lei 9.065/95) e, da mesma forma, que a compensação da base de cálculo negativa acumulada da CSLL em períodos anteriores com a base de cálculo da CSLL do exercício se dará apenas dentro do limite de 30% desta (art. 58 da Lei 8.981/95 e 16 da Lei 9.065/95), sem, contudo, prever expressamente, em qualquer dos casos, a compensação integral, sem a trava de 30%, seja no caso de extinção da pessoa jurídica ou outro qualquer, obsta definitivamente que se considere tal possibilidade.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o seguinte crédito tributário pelo lançamento formalizado neste processo:

II - O Auto de Infração às e-fls. 02-14, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$6.394.133,46, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real no ano-calendário de 2007.

Consta na Descrição dos Fatos:

001 - INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE COMPENSAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO OPERACIONAL SEM OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%

Na incorporação e conseqüente extinção de PJ (Arcelor em 31/08 e UHGASA e, 19/12), o sujeito passivo compensou prejuízos fiscais, sem observar o limite de compensação de 30% do Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação de regência [...]

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 58 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Cientificado, o Sujeito Passivo apresentou a impugnação, e-fls. 163-178.

Está registrado no Acórdão da 3ª TURMA/DRJ/BHE/MG nº 02-37.500, de 15.02.2012, e-fls. 300-317:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - LIMITE DE 30% Mediante compensação de prejuízo fiscal, somente se permite reduzir em no máximo 30% o lucro líquido ajustado na determinação do resultado tributável, ainda que se trate de pessoa jurídica que faça sua última declaração de ajuste em virtude do encerramento de suas atividades.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2007 COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - LIMITE DE 30% Mediante compensação de base de cálculo negativa, somente se permite reduzir em no máximo 30% o lucro líquido ajustado na determinação do resultado tributável, ainda que se trate de pessoa jurídica que faça sua última declaração de ajuste em virtude do encerramento de suas atividades.

Impugnação Improcedente Crédito

Tributário Mantido

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade, nos termos do voto do relator, parte integrante deste acórdão, em julgar improcedente a impugnação, para manter integralmente as exigências de IRPJ e de CSLL, assim como da multa de ofício e dos juros de mora respectivos.

Notificado, o Sujeito Passivo apresentou o recurso voluntário, e-fls. 325-381. Está registrado no Acórdão nº 1301-001.543, de 03.06.2014, e-fls. 399-415:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS. EXTINÇÃO EM VIRTUDE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. LIMITE LEGAL. OBSERVÂNCIA.

Inexiste amparo para, à luz da legislação que rege a matéria, se proceder, em virtude do desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas sem observância do limite de 30% a que se reporta o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser

preenchido pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria. [...]

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

O Sujeito Passivo foi cientificado da referida decisão em 11.12.2014, e-fl. 420, termo inicial da contagem do prazo de quinze dias estabelecido no art. 68 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. Em 11.12.2014, e-fl. 421, tempestivamente, foi interposto o recurso especial, e-fls. 421--447¹.

Suscita que:

Para atender o que dispõe o aludido Regimento (art. 67, §4º e §7º, Portaria MF nº 256/091), instrui o referido recurso com cópia dos acórdãos nº 1103-001.058 (doc. 02), CSRF/03-04.382 (doc. 03) e 3302-002.383 (doc. 04), utilizados como paradigma, apenas de forma exemplificativa e atendo-se ao limite de dois acórdãos por matéria conforme determinação do diploma legal acima mencionado, posto que outros tantos precedentes podem ser encontrados sobre a matéria. [...]

No caso que ora é submetido ao julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, resta flagrante a divergência entre a interpretação legislativa conferida pela decisão recorrida que negou provimento ao Recurso Voluntário (acórdão nº 1301-001.543) e a interpretação conferida pelos julgados em anexo.

Ocorre que, conforme pode se extrair do acórdão recorrido, o crédito exigido tem origem em suposta irregularidade na compensação de prejuízo fiscal e base negativa das companhias Arcelor Brasil S.A e Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim S.A, extintas no ano de 2007, tendo a sucessora aproveitado o saldo de prejuízo fiscal e base negativa sem a trava de 30% imposta na legislação para os casos ordinários.

Desta forma, temos nos autos duas discussões:

(i) A discussão central trazida nos autos gira em torno do debate relativo à inaplicabilidade da trava de 30% (trinta por cento) introduzida em nosso sistema normativo pelo art. 42 da Lei n.º 8.981/1995, no caso de encerramento de atividades das respectivas contribuintes, ocorrendo a incorporação societária.

(ii) Além desta questão, há ainda, uma discussão específica relativa à validade do montante apurado e aplicado pela contribuinte e pelos agentes de fiscalização a respeito da composição do saldo de prejuízos.

Quanto ao primeiro ponto, a questão é objeto de inúmeros debates travados no âmbito administrativo conforme ressaltado no próprio voto vencido, não havendo ainda uma posição unânime. Nos próximos tópicos serão trazidos os fundamentos para a reforma do acórdão recorrido, mas, neste momento, com o intuito de demonstrar de forma analítica a

¹ Fundamentação Legal: Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 e Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão utilizado como paradigma, muito não precisa ser dito. [...]

O fundamento utilizado no presente caso para a inadmissão do Recurso Voluntário da Recorrente foi no sentido de que há uma ausência de disposição legal autorizadora. Afirmou o voto vencedor que "não existe amparo na legislação para que o contribuinte, na circunstância versada nos autos, compense de forma integral os saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas".

Em sentido oposto, são inúmeros os julgados, mas para demonstrar de forma objetiva a divergência de entendimento, requisito para a admissão do presente Recurso Especial, por todos, transcreve-se a ementa do recente julgado formalizado por meio do acórdão n.º 1103-001.058 - 1ª Câmara/3ª Turma Ordinária, publicado em 30.09.2014: [...]

Demonstrada, portanto, a divergência.

Quanto ao segundo ponto, conforme será demonstrado nos próximos tópicos de forma detalhada, o contribuinte, em seu Recurso Voluntário demonstrou a necessidade de se retificar uma pequena divergência cometida quando do preenchimento da sua DIPJ retificadora, uma vez que esta, apesar de ter sido transmitida por outros motivos, alheios à questão dos autos, constou o saldo de prejuízos fiscais de forma equivocada. Para comprovar os reais valores apurados a Recorrente trouxe aos autos documentos fiscais e contábeis que entendia serem o suficiente para fazer esta comprovação, como por exemplo, a DIPJ original, a retificadora e balancetes de verificação (docs. 03 a 05 do Recurso Voluntário).

Contudo, o acórdão proferido pelo CARF, sem apresentar qualquer justificativa para tanto, simplesmente não faz referência aos documentos trazidos aos autos no Recurso Voluntário e apenas afirma que a decisão de primeira instância analisou os documentos trazidos na Impugnação ao Auto de Infração e entendeu não ser o suficiente para comprovar as alegações da Recorrente.

Ao que parece, toda a documentação trazida pela Recorrente em seu Recurso Voluntário em nenhum momento foi analisada e também não houve qualquer justificativa expressa quanto a este fato. O acórdão recorrido se limita a afirmar que a documentação apresentada não é suficiente e que a Receita Federal considerou os valores apresentados em sua DIPJ.

Desta forma, quanto a este ponto, é negado provimento ao Recurso da Recorrente, sob a conclusão que abaixo se transcreve com o objetivo de demonstrar de forma analítica a divergência de entendimento com os acórdãos paradigmas trazidos aos autos: [...]

De forma diametralmente oposta se encontra o entendimento desta Eg. Câmara Superior, como pode se observar da ementa e fundamentação do acórdão CSRF/03-04.382 [...]

No caso do acórdão utilizado como paradigma, o contribuinte, assim como no presente caso, juntou mais provas da insubsistência do crédito exigido no momento de apresentação do seu Recurso Voluntário. O CARF ao analisar as novas provas juntadas entendeu que elas não eram

suficientes para comprovar o seu direito, contudo, como suscitavam dúvidas era necessário a baixa dos autos em diligência para dirimir questões que envolviam a legalidade do lançamento em discussão.

No presente caso, o acórdão recorrido não demonstra sequer que os documentos trazidos no Recurso Voluntário foram analisados! Demonstrada portanto, a nítida divergência quanto a este ponto.

Para reforçar este entendimento, transcreve-se ainda, trechos do voto referente ao outro paradigma trazido, qual seja, o acórdão n.º 3302-002.383: [...]

Assim, conforme o entendimento exposto por este tribunal administrativo por meio dos acórdãos acima transcritos, a perquirição da verdade material é requisito indispensável e indeclinável da Administração. Os trechos acima transcritos são perfeitos e encontram-se em consonância com a moralidade administrativa, pois não se pode levar a União Federal a uma demanda judicial que será inglória. Seria penalizar os cofres públicos e, como se não bastasse, transformar o processo administrativo (que visa apenas dar definitividade ao lançamento e se forma de autocontrole do ato administrativo do lançamento) em processo judicial, retirando-lhe toda serventia. Não pode o fisco simplesmente ignorar argumentos, sob o fundamento de que foram trazidos de forma tardia aos autos.

Conforme será demonstrado, com as planilhas e documentos contábeis trazidos aos autos, já era possível ao menos que fosse suscitada dúvida quanto à efetiva existência do crédito, o que levaria necessariamente à baixa dos autos em diligência, com o retorno dos autos à DRF para analisar as provas juntadas e outros documentos necessários.

Ante o acima exposto, como restou demonstrado, a decisão recorrida possui flagrante interpretação divergente de julgados de outras Turmas e Câmaras do próprio CARF e da CSRF. Dessa forma, deverá o presente Recurso Especial ser admitido uma vez que comprovada sua tempestividade e a interpretação divergente conferida pelos julgados em anexo.

Passa-se, a seguir, ao relato dos fatos e demonstração, de forma pormenorizada, das razões para a reforma do acórdão recorrido.

3. BREVE RELATO DOS FATOS.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a cobrança de crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O crédito exigido tem origem em suposta irregularidade na compensação de prejuízo fiscal e base negativa das companhias Arcelor Brasil S.A e Usina Hidrelétrica Guilman-Amorím S.A, extintas no ano de 2007, tendo a sucessora aproveitado o saldo de prejuízo fiscal e base negativa sem a trava de 30% imposta na legislação para os casos ordinários.

Por esse motivo, a fiscalização entendeu que o procedimento adotado, contraria a legislação, a qual teria a regra geral da trava de 30% para aproveitamento do prejuízo fiscal.

Observe-se abaixo, os principais argumentos levantados pela fiscalização quando da lavratura do Auto de Infração:

(a) Do prejuízo fiscal e da base negativa aproveitados pela Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim S.A.

Segundo consta do relatório fiscal, a Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim S.A. (UHGASA), sofreu, em 19.12.2007, um processo de reestruturação societária, cisão total, de modo que todo seu capital social foi integralmente vertido para ARCELORMITTAL BRASIL S.A. e SAMARCO MINERAÇÃO S.A, na proporção do capital social que cada uma detinha na sociedade cindida.

Em razão dessa cisão, a UHGASA realizou a compensação do saldo negativo e da base negativa de períodos anteriores sem respeitar, ainda segundo o relatório fiscal, a trava legal de 30% e excedido o saldo disponível de prejuízo fiscal.

Numericamente, como se pode depreender da DIPJ Cisão anexado à Impugnação apresentada (doc. 04 da Impugnação), o prejuízo fiscal aproveitado pela Recorrente, quando de sua extinção, assim como informado no relatório fiscal, foi de R\$ 53.056.922,54:

Da mesma forma se deu com a base de cálculo negativa de CSLL, no valor de R\$ 53.512.046,94, valor inferior à base negativa acumulada, que montava em R\$ 59.123.365,49 (doc. 05 da Impugnação).

(b) Do prejuízo fiscal aproveitado pela Arcelor Brasil S.A.

O Auto de Infração relata, ainda, a reestruturação societária demonstrando a extinção da Mittal Steel B.P. S.A. e da Arcelor Brasil S.A.

Relata o Auto de Infração que, quando da extinção da Arcelor Brasil S.A, o prejuízo fiscal e a base negativa acumulados foram integralmente compensados também, sem respeitar a trava dos 30%5.

Extrai-se da DIPJ de incorporação que a Arcelor Brasil realmente efetuou a compensação de 100% de seu prejuízo fiscal, ou seja, R\$ 19.908.866,14 (doc. 06 da Impugnação). Contudo, conforme se verá demonstrado, entende a recorrente que a trava dos 30% não se aplica aos casos de extinção da sociedade, posto que contraria a própria lógica da instituição da referida limitação, posto que - além de não existir dispositivo legal específico para tanto - a trava imposta pela legislação não poderia se aplicar a uma empresa com as atividades encerradas, sob pena eternizar a tributação sobre seu patrimônio, ferindo a própria norma de competência posta no Texto Constitucional (art. 153, III) e o Código Tributário Nacional (art. 43, CTN). [...]

Da mesma forma, para CSLL (doc. 07 da Impugnação): [...]

Pois bem, notificada da lavratura do presente auto, em 19.12.2012 a Recorrente apresentou Impugnação Administrativa quando demonstrou, que o procedimento adotado, tanto pela UHGASA quanto pela Arcelor Brasil S.A, nas respectivas extinções, realmente foi a utilização dos 100% do prejuízo fiscal acumulado, contudo, não há irregularidade em tal procedimento uma vez que a trava dos 30% não se aplica aos casos de encerramento de atividades pela incorporação total, pois não há dispositivo

legal específico para tanto e, como se não bastasse, a trava imposta pela legislação não poderia se aplicar a uma empresa com as atividades encerradas, sob pena de eternizar a tributação sobre seu patrimônio, ferindo a própria norma de competência posta no Texto Constitucional (art. 153, III) e o Código Tributário Nacional (art. 43, CTN).

Em que pese os fartos e fundamentados argumentos postos pela Recorrente, foi proferido em primeira instância administrativa acórdão julgando improcedente a Impugnação Administrativa, mantendo integralmente as exigências de IRPJ e CSLL, em suma, pelos seguintes motivos:

(a) "Uma vez que o legislador teve o cuidado de deixar expressas as exceções que permite à limitação da compensação a 30% do lucro líquido ajustado, deve-se, necessariamente, entender que a restrição se aplica a todos os demais casos, ainda que sobre eles a legislação não se refira expressamente" (fls. 313)

(b) "A eventual impossibilidade de compensar os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas acumuladas em virtude de extinção da pessoa jurídica não viola a definição do fato gerador do imposto sobre a renda" (fls. 314)

(c) "A compensação de prejuízo fiscal tem natureza de liberalidade do legislador e constitui um benefício fiscal em favor do contribuinte, sem constituir um direito inerente à determinação do resultado do exercício, ou decorrente da definição do fato gerador do tributo" (fls. 317).

(d) Assim, diante de todo o raciocínio desenvolvido, concluiu que "em se tratando de benefício ou favor fiscal, as disposições legais que tratam do assunto devem ser interpretadas de forma literal e estrita, nos termos do art. 111 do CTN".

Infelizmente é forçoso ressaltar que qualquer norma que tenha como consequente a redução da carga tributária vem sendo, cada vez mais, classificada pela fiscalização como benefício fiscal.

Não se trata disso, mas de tributar ou não o patrimônio, de ultrapassar ou não a norma de competência constante do Texto Constitucional. Esta a *vexata quaestio* e este o rumo que deve cercar a interpretação do caso posto em análise. A questão aqui tratada é de gravidade ímpar: em que pese a discordância com a decisão do STF, a trava de 30% somente ganhou a aceitação da Suprema Corte porque a mesma legislação previa a imprescritibilidade de compensação dos saldos de prejuízo fiscal, ou seja, entendeu-se que não seria tributação sobre patrimônio porque um dia o valor seria compensado....

Como restou demonstrado em sua Impugnação, a compensação não pode ser considerada como um benefício fiscal. Com efeito, como a compensação é decorrência do princípio da capacidade contributiva em sentido objetivo, o aproveitamento do prejuízo fiscal é uma consequência normativa constitucional necessária. E se é uma consequência normativa, não pode ser um benefício fiscal. [...]

Pois bem, inconformada com as conclusões expostas na decisão de primeira instância, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, o qual foi

julgado improcedente pelo voto de qualidade. Em síntese, conforme exposto no voto vencedor, entendeu o acórdão recorrido que "o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção nos diplomas legais que regem a matéria".

Conforme restará demonstrado, efetivamente a exclusão da trava na extinção da 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 (que envolve a extinção de uma empresa por incorporação) pressupõe a busca pela identificação da *mens legis* consentânea ao ordenamento jurídico como um todo. O que deve ser observado é que a lei não impediu a compensação do total de prejuízos fiscais. Ela 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.

Assim, 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 a Recorrente e resultaria no abandono forçado de um ativo seu, de origem tributária, assegurado em lei.

Por este e outros motivos a Recorrente insurge-se contra a referida decisão e passa a reforçar as razões pelas quais o auto de infração deverá ser anulado.

4. MÉRITO - DAS RAZÕES QUE JUSTIFICAM A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

4.1. Das incorreções de valores utilizados pela fiscalização - prejuízo fiscal acumulado da UHGASA.

Antes de abordar a questão central quanto a limitação ou não da compensação de prejuízos fiscais e bases negativas, há uma questão fática a ser resolvida. Segundo a fiscalização, houve uma inconsistência na compensação do prejuízo fiscal gerando uma diferença no valor de R\$5.491.594,61, decorrente de um possível aproveitamento a maior do Prejuízo Fiscal Acumulado.

A Recorrente, com o objetivo de comprovar o saldo do prejuízo fiscal compensado, juntou na Impugnação Administrativa a cópia do seu LALUR.

Em análise dos documentos apresentados, o acórdão recorrido demonstrou que, em confronto com os dados que constam no sistema da RFB, a divergência de valores se dá apenas no ano-calendário de 1997. Afirmou que a UHGASA entregou duas declarações de rendimentos em 28.06.2000, mas que foi retificada e a retificadora entregue em 07.12.2006.

O prejuízo fiscal apurado na declaração original é igual ao montante indicado na cópia do Lalur trazido aos autos, no entanto, estes dados foram substituídos pela declaração retificadora.

Assim, o acórdão concluiu que "a despeito dos números registrados no Lalur trazidos aos autos pela impugnante, devem prevalecer os do Sapli, uma vez que eles reproduzem os dados da última declaração de rendimentos entregues pela Uhgasa" (fls. 311).

Data venia, a questão foi apurada pela empresa e verificou-se o seguinte: a declaração retificadora, transmitida por outros motivos alheios à questão dos autos, constou o saldo de prejuízos fiscais de forma equivocada, conforme comprovam os documentos contábeis trazidos no Recurso Voluntário apresentado (docs. 03 a 05 do Recurso Voluntário).

Conforme restou demonstrado, é manifesto que um erro material no preenchimento de uma declaração não pode prevalecer sobre o direito ao crédito, muito mais porque os próprios lançamentos contábeis da empresa registram a verdade material.

Contudo, apontando uma inovação da tese de defesa do contribuinte, o acórdão Recorrido não analisou os novos documentos trazidos aos autos e se limitou a reproduzir o entendimento da decisão de primeira instância no sentido de que o contribuinte não teria apresentado documentos suficientes para provar o seu direito. [...]

Necessário sempre repetir, a perquirição da verdade material é requisito indispensável e indeclinável da Administração. O trecho da decisão acima transcrito é perfeito e encontra consonância com a moralidade administrativa, pois não se pode levar a União Federal a uma demanda judicial que será inglória. Seria penalizar os cofres públicos e, como se não bastasse, transformar o processo administrativo (que visa apenas dar definitividade ao lançamento e se forma de autocontrole do ato administrativo do lançamento) em processo judicial, retirando-lhe toda serventia.

Neste sentido, podemos trazer inúmeras decisões desta Eg. Câmara Superior. Por todos: [...]

Com os documentos contábeis trazidos aos autos, já era possível ao menos que fosse suscitada dúvida quanto à efetiva existência do crédito, o que levaria necessariamente à baixa dos autos em diligência, com o retorno dos autos à DRF para analisar as provas juntadas e outros documentos necessários.

Ante o exposto, tendo em vista o entendimento já pacificado no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, desde já requer a Recorrente (a) que desde já que sejam analisadas todas as provas trazidas aos autos as quais demonstram de forma clara a existência dos valores utilizados pelo contribuinte sendo acatados os documentos contábeis como corretos e que seja feita a retificação de ofício na DIPJ e nos controles internos da RFB (porque pelo transcurso do prazo não consegue a Recorrente retificar tal declaração), excluindo esta parte do crédito tributário ou, alternativamente, (b) sejam os autos baixados em diligência, para que se comprove, pelos documentos contábeis, o mero erro material na DIPJ retificadora e que se proceda a retificação de ofício.

4.2. Da inaplicabilidade do limite de 30% à compensação do saldo de prejuízos fiscais a empresas com atividades encerradas.

Pois bem, relata a Fiscalização que as companhias Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim S.A e Arcelor Brasil S.A, em suas DIPJ's de Cisão e Incorporação, respectivamente, não respeitaram a trava dos 30% para compensação.

A Recorrente demonstrou de forma contundente que o procedimento adotado está de acordo com a legislação fiscal e conforme será demonstrado em seguida, nenhum dos fundamentos levantados pelo acórdão recorrido merecem prosperar. Vejamos.

O art. 42 da Lei nº. 8.981/95, fruto da conversão da Medida Provisória nº. 812/94, prevê o seguinte: [...]

O permissivo instituiu restrição quantitativa de 30% para fins de compensação da base de cálculo com o saldo de prejuízos fiscais acumulados. Antes desta norma, a legislação previa o direito à compensação integral dos prejuízos fiscais, sem qualquer limitação quantitativa, apenas uma limitação temporal.

Logo, a partir da Lei nº 8.981/95, os prejuízos fiscais não atingidos pela decadência passaram a ser compensáveis independentemente de qualquer prazo, mas sujeitos à limitação de 30% do lucro líquido ajustado da pessoa jurídica.

A justificativa apresentada para a limitação de 30%, segundo a Exposição de Motivos da MP 812/94, que deu origem à Lei nº 8.981/95, foi o estabelecimento de "uma regra gradual de compensação de prejuízos, tomando-se como referência os resultados obtidos em cada ano. Essa alteração permitiria ao Estado um fluxo estável no ingresso de receitas provenientes do imposto de renda."

As expressões "resultados obtidos em cada ano" e "fluxo estável no ingresso de receitas" demonstram que o objetivo imediato de arrecadação seria atingido com a limitação quantitativa de 30% e que a expectativa de estabilidade no fluxo das receitas do Estado seria atendida com a revogação da limitação temporal e o correspondente direito dos contribuintes de compensarem os saldos acumulados de prejuízo fiscal sem limite de tempo. [...]

A legislação atual visa, portanto, prover o Estado de receitas contínuas de IRPJ pressupondo que a atividade econômica motivadora da renda tributável se conduzirá de forma permanente, sem solução de continuidade, para que o efeito imediato da tributação mínima de 70% do fluxo de renda dos contribuintes seja gradualmente revertido, na medida em que todas as perdas acumuladas absorvam, ao menos, 30% da renda futura.

Ora, o Supremo Tribunal Federal, como fundamenta o Auto de Infração, [...] entendeu que a lei poderia sim diferir no tempo o abatimento dos prejuízos fiscais acumulados, mas e se o tempo não mais existe? Ou seja, no caso da cisão total, não mais existindo a empresa, restará uma última apuração, quando - finda a sua existência - será apurado se ainda existe algum tributo a pagar.

Com efeito, o artigo 229 da Lei nº. 6.404/76 deixa muito claro o postulado da continuidade que afeta a operação de cisão total. De acordo com este artigo, a sociedade receptora do patrimônio sucede a todos os direitos e obrigações da empresa cindida, o que incluiria no crédito fiscal decorrente dos prejuízos fiscais acumulados.

Ocorre que a legislação veda expressamente a transferência dos prejuízos fiscais acumulados pela sucedida para a sucessora, conforme art. 514, do RIR/99: [...]

Ora, se não há continuidade, não há sentido em diferir o saldo de prejuízo fiscal para o futuro. Esta a lógica da regra, pois ela se baseia na continuidade da empresa e seu direito de compensar os prejuízos fiscais acumulados ao longo do tempo futuro; não existindo futuro, não há mais sentido na regra estabelecida!

Inclusive este entendimento já foi referendado pelo STJ: [...]

Portanto, no caso de empresas cindidas, tal limite de 30% não é aplicável visto que o encerramento das atividades da empresa impede a compensação do prejuízo fiscal apurado nos períodos seguintes. [...]

Em nenhum momento a legislação do IRPJ/CSLL veda a compensação de prejuízos fiscais de empresas extintas por cisão acima do limite de 30%, sendo certo que o art. 42 da Lei 8.981/95 se aplica exclusivamente às empresas em atividade.

Tal disposição legal reforça o argumento de que o limite de 30% não se aplica no período-base de encerramento da empresas cindidas, uma vez que importaria na extinção do crédito, o que, como visto, não é a intenção da norma.

Pois bem, além de não existir dispositivo legal que impeça o procedimento adotado pela empresa, ainda que houvesse, seria ela de todo inconstitucional.

Isso porque a Constituição Federal atribui à União competência para instituir imposto sobre a "renda e proventos de qualquer natureza", em seu artigo 153, III. Da mesma forma, o art. 195, I da Constituição autoriza a União a instituir contribuição, destinada ao custeio da Seguridade Social, cobrada dos empregadores, incidente "sobre a folha de salários, a receita ou faturamento e o lucro". O Código Tributário Nacional, por sua vez, em seu artigo 43, adota um conceito amplo de renda, a saber, "o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos" assim como "os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

Assim, por meio de lei ordinária e a título de imposto de renda, somente se legitimará a tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza, entendida a renda como acréscimo de riqueza, ganho ou aumento advindo do trabalho e do capital (ou patrimônio) em certo período de tempo, que, por decisão da Constituição, é anual. Igualmente, por meio de lei ordinária e a título de contribuições, a Constituição somente autoriza a tributação do lucro (além das outras fontes).

Acrescente-se ainda que a expressão lucro, utilizada pela Constituição no art. 195, I, é ainda mais específica do que renda e inconfundível com seu

oposto, prejuízo, perda ou redução patrimonial. Configurando um instituto ampla e exaustivamente disciplinado pelo Direito Privado, especialmente pelo Direito Comercial, a noção de lucro não pode ser violentada, profundamente alterada ou negada pelo Direito Tributário, porque foi utilizada pela Carta para definir os limites e as regras de competência atribuídas à União (art. 110, CTN).

Ora, se o Supremo Tribunal Federal aceitou a limitação anual do saldo de prejuízos fiscais, o fez ao pressuposto da continuidade, de que o patrimônio não seria tributável, uma vez que aquele saldo existente não teria prazo prescricional para opor a futuros lucros. Jamais autorizou e jamais autorizará que - ao fim da empresa - não se possa usar 100% do prejuízo acumulado, porque aí o discurso da continuidade que legitimou a trava perde todo o sentido. [...]

Portanto, a Lei nº. 8.981/95, ao criar novo sistema limitando quantitativamente a compensação, mas tornando os prejuízos imprescritíveis, deixou de prever expressamente uma norma para as empresas em descontinuidade. Por isso a melhor interpretação que se deva dar ao art. 42 da referida lei é a inaugurada com o Acórdão 108-06.682, que revelou a finalidade da lei, pela análise de sua exposição de motivos. Logo, essa interpretação supera a incoerência do sistema, garantindo o alcance do objetivo da nova lei.

Por fim, importante frisar o fato de que todas as considerações anteriores demonstram com absoluta clareza, que o direito ao abatimento de prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores não pode ser interpretado como mero instrumento de política tributária expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte, como bem pontuou o voto vencido no presente caso. Ao contrário, ele é uma imposição constitucional decorrente das regras de competência para a instituição do imposto sobre a renda e da contribuição sobre o lucro, dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e do postulado da proibição de confisco.

Assim, não resta outro caminho senão o provimento do presente recurso para autorizar a compensação de 100% do Prejuízo Fiscal e Base Negativa, uma vez que a trava dos 30% não se aplica a empresas em encerramento.

5. DO PEDIDO

DIANTE DO EXPOSTO, cumpridas as exigências dispostas no Regimento Interno deste Eg. Conselho, a Recorrente requer seja o presente Recurso Especial admitido, conhecido e provido para reformar o acórdão ora recorrido, para que seja reconhecido o direito de compensação de 100% do Prejuízo Fiscal e Base Negativa, uma vez que a trava dos 30% não se aplica a empresas em encerramento.

Quanto à divergência apurada nos valores utilizados na compensação integral do prejuízo fiscal, a Recorrente requer (a) sejam acatados os documentos contábeis como corretos e que seja feita a retificação de ofício na DIPJ e nos controles internos da RFB (porque pelo transcurso do prazo não consegue a Recorrente retificar tal declaração), excluindo esta parte do crédito tributário ou, alternativamente, (b) sejam os autos baixados em diligência, para que se comprove, pelos documentos contábeis, o mero erro material na DIPJ retificadora e que se proceda a retificação de ofício.

Houve seguimento em parte ao recurso especial do Sujeito Passivo (Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de 02.07.2015, e-fls. 501-508), uma vez que as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial em relação à "Compensação de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativas da CSLL sem Observância do Limite de 30% do Lucro Líquido Ajustado no Caso de Extinção da Pessoa Jurídica por Incorporação" a partir do exame do paradigma: Acórdão nº 1103-001.058, de 07.05.2014. O Despacho de Reexame de Admissibilidade do Recurso Especial de 02.07.2015, e-fls. 509-510, ratifica esse entendimento.

Notificada em 06.01.2016, e-fl. 558, a PGFN apresentou em 12.01.2016, e-fl. 571, as suas contrarrazões, e-fls. 559-572.

Argui que:

I – SÍNTESE DOS FATOS

Cuida-se de recurso dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais, interposto contra o acórdão n. 1301-001.543, assim ementado: [...]

O Despacho nº 1300-/2015 - 3ª Câmara, de 02 de julho de 2015, ratificado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deu seguimento parcial ao especial apenas quanto à seguinte matéria: 1) trava para compensação de prejuízos fiscais na extinção da pessoa jurídica.

II. DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

O recorrente sustenta que:

1) a circunstância da incorporação com a extinção da personalidade jurídica da empresa incorporada, dado o encerramento de suas atividades, permitiria a compensação integral dos prejuízos fiscais dos anos anteriores na última declaração do exercício;

2) seria impossível a imposição do limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais na hipótese de incorporação com a extinção da incorporada, sob pena de tributar o patrimônio da empresa;

3) o limite de 30% teria sido determinado pelo legislador com o objetivo de escalonar o aproveitamento do crédito no tempo, sem, contudo, impedir a compensação;

4) a legislação não veda a compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30% na hipótese de empresas extintas por incorporação, de tal modo que a trava se aplicaria exclusivamente às empresas em atividade.

Data venia, os argumentos do Recorrente não têm o condão de prosperar, pois tanto a legislação que limita a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, bem como a sua natureza (de benefício fiscal, assim determinada pelo eg. Supremo Tribunal Federal) e a jurisprudência consolidada no CARF, não excluem a empresa extinta por incorporação da limitação legal. É o que se passa a expor com detalhes a seguir.

O artigo 33 do Decreto-lei n. 2.341/87 determina: [...]

O art. 514 do RIR/99 também reflete este impedimento, vejamos: [...]

A norma é clara e expressa, no sentido da vedação legal de compensação de prejuízos da sucedida pela empresa incorporadora e isto tem sua razão de ser: inibir incorporações que manifestamente têm como único sentido realizar evasão fiscal.

Portanto, esta é a primeira premissa a ser observada: a pessoa jurídica sucessora não poderá compensar os prejuízos fiscais da sucedida.

A segunda premissa foi a introdução pela Lei 9.065/95, alterando as disposições da Lei 8.981/95, da limitação quantitativa da compensação dos prejuízos fiscais ao patamar de 30% do lucro líquido ajustado.

Desta feita o limite que antes era apenas temporal passou a ser quantitativo, com o intuito de, preservando o interesse público e a necessidade de custeio da Sociedade pelo Estado, evitar que se verificasse a ausência total de recolhimento de tributos.

Vejamos os dispositivos introduzidos pela Lei 9.065/95, arts. 15 e 16 tanto para o IRPJ quanto para a CSLL: [...]

Assim, diante da legislação reguladora do tema em questão temos as seguintes regras para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculos negativas (doravante denominados simplesmente de prejuízos fiscais): 1) o não aproveitamento pela sucessora dos prejuízos fiscais da sucedida em caso de incorporação; 2) o limite de 30% do lucro líquido ajustado para as compensações introduzido pela Lei 9.065/95 sem exceções quanto às incorporações. Ultrapassado essa restrição quantitativa, a compensação é indevida e o montante incorretamente compensado deve ser glosado.

Irresignados com a limitação quantitativa imposta pelo Estado à compensação dos prejuízos fiscais, os contribuintes do IRPJ e da CSLL apresentaram inúmeros questionamentos sobre a constitucionalidade dessa imposição. Como resposta ao pleito judicial apresentado, o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento do RE 344.994/PR, declarou a constitucionalidade do referido limite, senão vejamos: [...]

Tendo o julgado acima citado se referido exclusivamente sobre o IRPJ, idêntico entendimento foi adotado para a CSLL, senão vejamos: [...]

No que concerne ao entendimento exposto pelo STF, vale registrar que em ambos os julgados, a Suprema Corte estabeleceu a natureza jurídica da autorização para compensação de prejuízos fiscais como um verdadeiro benefício fiscal concedido pelo Estado aos contribuintes. Sendo uma benesse tributária, fora ressaltado que tal compensação deve ser realizada nos estritos limites impostos pela lei que a prevê. Sobre essa conclusão em especial, calha transcrever as seguintes passagens do voto vista da Ministra Ellen Gracie no RE 344.994/PR: [...]

Por fim, outro esclarecimento importante ressaltado pelo STF, e que merece ser citado, se refere ao fato de a compensação de prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores não constituir um direito adquirido dos contribuintes. Tendo em vista o reconhecimento de sua natureza jurídica como um benefício fiscal e o próprio conceito de lucro da atividade

empresarial, os Ministros entenderam que os contribuintes não possuem direito adquirido à compensação de seus prejuízos fiscais; esta autorização dependerá sempre da vontade política externada nas leis, senão vejamos: [...]

Vê-se, assim, que a autorização para a compensação de prejuízos fiscais acumulados ao longo de exercícios futuros se constitui em inegável benefício fiscal concedido pelo Estado. De acordo com o Sistema Tributário previsto na Constituição Federal de 1988, a União não é obrigada a autorizar essa compensação, reduzindo assim a sua receita fiscal. Ela fora concedida como uma benesse tributária (uma socialização dos prejuízos empresariais), a qual, por isso mesmo, deve se dar nos estritos limites impostos pela legislação que a prevê.

Feitas tais considerações, data venia, as argumentações recursais não resistem a um confronto com os motivos determinantes exarados justamente nas decisões do STF nos RE 344.994/PR e RE 545308/SP.

Registre-se que o julgamento proferido pelo STF no RE 344.999 se apresenta relevante para o deslinde da presente controvérsia, visto que a discussão aqui passa, necessariamente, pela definição da natureza jurídica do direito à compensação de prejuízos fiscais que, como já demonstrado, foi enfrentada pela Corte Suprema e, por isso, merece observância.

Ora, sendo a compensação dos prejuízos fiscais de anos anteriores autêntico instrumento de política fiscal, ou seja, benefício fiscal, como fixado pelo STF, por óbvio, submete-se ao princípio da legalidade estrita, não comportando interpretação extensiva ou por analogia, nos moldes propugnados no art. 111, do CTN.

O artigo 111 do CTN assim prevê: [...]

Ora, como pode ser visto da clara redação do CTN, observa-se que as normas que prevêem benefícios fiscais devem ser interpretadas literalmente, não de forma extensiva. Na concessão de benefícios fiscais, o poder-dever do Estado se pauta exclusivamente na literalidade das leis que os prevêem. Admitir uma forma diversa de interpretação significa dispensar ilegalmente pagamento de tributo devido.

Nesse sentido, aliás, é a jurisprudência pátria, como se percebe da leitura dos seguintes trechos de acórdãos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça: [...]

Sob essa perspectiva, incumbe exclusivamente ao ente público competente pela instituição do tributo delinear os contornos legais do benefício fiscal a ser concedido. Tanto o contribuinte, como a autoridade autuante e o julgador devem se ater os ditames previstos na lei. Viola os princípios basilares da hermenêutica jurídico-tributária concluir que, em se tratando de benefício fiscal, eventual silêncio do legislador significaria a permissão para extensão às situações não abrangidas pela lei de regência.

Precisamente sob a questão aqui discutida, qual seja, compensação integral dos prejuízos fiscais sem respaldo legal, o Superior Tribunal de Justiça posicionou-se pela impossibilidade da pretensão, justamente considerando a natureza jurídica de benefício fiscal da compensação. [...]

Além disso, não existe no Ordenamento nenhuma norma especial que afaste a obrigação de empresas incorporadas observarem o limite de 30% para compensação dos prejuízos fiscais.

Permitir que a incorporada compense integralmente os prejuízos fiscais de anos anteriores, sem qualquer respaldo legal, significaria, pois, criar, por mera exegese, novo benefício fiscal, sem considerar usurpação de competência do ente federativo responsável pela instituição do tributo.

Sendo assim, demonstra-se que o limite à compensação dos prejuízos fiscais imposto pelas Leis nº 8.981/1995 e 9.065/1995 também se aplica aos casos em que a pessoa jurídica é extinta. Não há nenhum dispositivo legal que preveja, como exceção, a compensação integral nesses casos.

Em que pese o Recorrente defender uma interpretação sistemática, histórica e finalística da legislação tributária aplicável, é fato incontroverso nos autos que não há norma expressa que autorize a pretensão do contribuinte. Não havendo norma expressa, não há “norma implícita”, “silêncio eloqüente” ou “redução teleológica” que permita que esse benefício fiscal seja concedido. Pensar de modo diferente implicaria clara violação ao artigo 111 do CTN.

Na realidade, o que o Recorrente pretende é usufruir de um benefício fiscal que não existe. Da forma como o Poder Legislativo autorizou a compensação dos prejuízos fiscais, não há autorização para a compensação integral em face da extinção da pessoa jurídica. Se assim o fosse, a norma deveria expressamente dizer.

O acolhimento da pretensão do Recorrente demandaria a este Conselho Administrativo agir como legislador positivo, o que colide não somente com os propósitos deste Órgão Julgador Administrativo, cuja competência está atrelada ao controle da legalidade, mas, sobretudo com o disposto no art. 2º da Constituição Federal.

E, ainda, o que é mais grave, a não aplicação da “trava” de 30% para a compensação dos prejuízos fiscais, prevista nos artigos 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, implicaria na decretação de inconstitucionalidade desses preceptivos legais, o que é vedado tanto pelo art. 62 do RICARF, como pelo enunciado da Súmula nº 2 do CARF segundo a qual: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nesse esteio, vale rememorar que o Supremo Tribunal Federal já fixou entendimento de que, embora um órgão julgador declare expressamente o afastamento de um dispositivo legal, no todo ou em parte, tal decisão significa, na realidade, a declaração da inconstitucionalidade desse dispositivo. É o que diz a Súmula Vinculante nº 10 da Suprema Corte:

"Viola a cláusula de reserva de plenário (cf, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

Destaca-se que, caso se tenha por correta a atitude tomada pela empresa incorporada antes de sua extinção, estar-se-á admitindo uma fácil maneira de as empresas adiantarem a compensação de seus prejuízos

fiscais à margem da lei que prevê esse benefício fiscal. Por certo, sedimentando essa autorização ilegal, os contribuintes poderão, sem qualquer dificuldade, confabular reorganizações societárias desnecessárias, as quais terão como único objetivo o adiantamento da compensação de seus prejuízos. Com certeza, esse não foi o intuito do legislador ao autorizar essa benesse tributária.

Não pode o intérprete conferir à lei uma interpretação aquém da realidade para criar hipótese de exceção à regra prevista, sob o pretexto de que tal regra, nos casos de incorporação, não poderia ser aplicada em razão da impossibilidade de aproveitamento posterior destes prejuízos pela empresa extinta.

Isto porque a compensação de prejuízos não pode ser considerada como direito subjetivo das empresas, mas sim como um benefício fiscal tendo em vista precipuamente o caráter extrafiscal da lei. A empresa está sujeita às regras de mercado e, sendo assim, pode auferir tanto lucro como prejuízo, sendo este último um risco inerente daqueles que escolhem trilhar por este caminho.

O que a legislação pretendeu com a permissão de compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas não foi criar um direito subjetivo para o contribuinte, mas sim permitir que, em casos de apuração de prejuízos, a empresa não fosse obrigada a arcar com todo o déficit sozinho, até mesmo para fomentar as relações comerciais e impedir eventuais prejuízos irrecuperáveis que levassem ao encerramento de suas atividades.

Desta forma, a observância da limitação da trava dos 30% não limita um direito subjetivo da empresa, mas tão somente regula a forma como a compensação permitida pela legislação será exercida.

Ora, se a lei não fez qualquer exceção a esta regra para o caso em exame não se pode permitir que no silêncio da lei se crie hipótese de exceção sem qualquer respaldo. A decisão de uma empresa incorporar outra ao seu patrimônio leva em conta questões internas e de planejamento, mas a obrigatoriedade de observar as regras que disciplinam tal transação e cumpri-las faz parte do negócio e devem ser avaliadas quando da efetivação do negócio jurídico.

Assim, estando plenamente em vigor a limitação dos 30% para a compensação bem como por não existir nenhuma regra que a excepcione para os casos de incorporação, não se pode acolher a pretensão do recorrente.

Sobre o tema forçoso colacionar ainda entendimento exposto por este Conselho no Acórdão nº 9101-00401: [...]

Diante destas considerações, mostra-se acertado o entendimento do acórdão recorrido que manteve a trava dos 30% para compensação mesmo nos casos de incorporação, tanto de prejuízos fiscais no caso do IRPJ quanto de bases de cálculo negativas de CSLL.

III – DO PEDIDO

Processo nº 10680.726495/2011-11
Acórdão n.º **9101-002.858**

CSRF-T1
Fl. 23

Ante todo o exposto, pugna a União (Fazenda Nacional) para que seja negado provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte, mantendo-se o acórdão recorrido em sua integralidade.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Relator

Verifica-se que somente foi dado seguimento ao recurso especial do Sujeito Passivo em relação ao primeiro ponto, a saber " inaplicabilidade da trava de 30% nos casos de compensação de prejuízos fiscais, no caso de incorporação societária, com encerramento das atividades da incorporada".

O Acórdão nº 1103-001.058, de 07.05.2014, indicado como paradigma foi reformado pelo Acórdão nº 9101-002.452, de 22.09.2016, no seguinte sentido. Ocorre que na data da interposição do recurso especial do Sujeito Passivo o Acórdão nº 1103-001.058, de 07.05.2014, ainda não tinha sido reformado na matéria que lhe aproveita e por isso deve ser mantido como paradigma (§ 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF).

Por conseguinte, não cabem reparos ao exame de admissibilidade do recurso especial do Sujeito Passivo, e assim voto por CONHECER o referido recurso.

Passo à análise do mérito que se restringe a matéria relativa à compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado no caso de extinção da pessoa jurídica por incorporação.

Mérito - Compensação de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativas da CSLL sem Observância do Limite de 30% do Lucro Líquido Ajustado no Caso de Extinção da Pessoa Jurídica por Incorporação

O Sujeito Passivo procura demonstrar, em síntese, que a limitação a 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL não se aplica nas hipóteses de descontinuidade da pessoa jurídica extinta por incorporação.

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, disciplinou a questão da seguinte forma a partir de 01.01.1995:

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

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes. [...]

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.

O Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 344.994/PR declarou a constitucionalidade do art. 42 e do art. 58 da Lei n.º 8.981, de 1995:

EMENTA: 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. [...]

Vale transcrever excertos do Voto-Vista da Ministra Ellen Gracie:

Como sabido, em matéria de Imposto de Renda, a lei aplicável é aquela vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Entendo com a devida vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8.981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas.

Ora, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8.981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não tem 'crédito' oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à 'socialização' dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes.

É apenas por benesse da política fiscal – atenta a valores mais amplos como a estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos – que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigorante par ao exercício que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30% ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido.

Pacificando este entendimento, ainda o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 545.308/SP declarou novamente a constitucionalidade do art. 42 e do art. 58 da Lei n.º 8.981, de 1995:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do

Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido.

Assim o STF fixou que o direito a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL tem natureza jurídica de benefício fiscal em favor do contribuinte. Desse modo pode ser revista pelo ente tributante e não se caracteriza direito adquirido, ou seja, direito subjetivo definitivamente incorporado ao patrimônio jurídico do titular (art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 e art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988).

Por seu turno, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, manteve o benefício fiscal nos mesmos moldes da Lei nº 8.981, de 1995 e assim dispõe a partir de 01.01.1996:

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

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

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

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

Ademais, nesse mesmo sentido está registrado no enunciado da Súmula

CARF nº 3:

Para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social Sobre o Lucro, a partir do ano calendário de 1995, o lucro líquido ajustado pode ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.

Por conseguinte, restou cristalino o entendimento de que a Lei nº 8.981, de 1995 e por inferência também a Lei nº 9.065, de 1995, que tratam da limitação legal de 30% para compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL são constitucionais, mesmo porque não foi declarada a inconstitucionalidade de nenhuma delas pelo Supremo Tribunal Federal (art. 102 da Constituição Federal). Aliás, como se trata de benefício fiscal pode ser revisto a qualquer tempo pelo ente público competente para a instituição do tributo e se restringe às condições fixadas em lei (*caput* do art. 37 da Constituição Federal). Verifica-se, por conseguinte, que a mencionada compensação não pode ser considerada como direito adquirido, senão nos limites da legislação que rege a matéria.

Nos julgamentos pelo STF do RE 344.994/PR e do RE 545.308/SP, apesar de não ter examinada a questão do limite legal de 30% para compensação de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL em caso de extinção de pessoa jurídica, restou cristalino que a lei aplicável em relação a essa compensação é aquela vigente na data do encerramento do exercício fiscal. Aliás assim se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça no REsp 1107.518/SC: "A homenagem ao princípio da legalidade tributária exige expressa disposição na lei da conduta a ser praticada pelo ente tributante e pelo contribuinte."

Sobre o conceito legal de renda, tem-se que para fins de IRPJ em seu aspecto material da hipótese de incidência deve ser entendido como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN). Fica a cargo de lei ordinária federal fixar os demais aspectos da hipótese de incidência, inclusive o temporal, uma vez que a competência para instituir o IRPJ e a CSLL é da União (inciso III do art. 153 e alínea c do inciso I do art. 195, todos da Constituição Federal). A limitação de 30% para compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL não pode ser traduzida em instituição de novo tributo, o que somente poderia ser efetivado nos estritos termos das determinações constantes na Constituição Federal.

Trata-se tão somente de instrumento de política tributária. Este benefício fiscal, constituído dentro de parâmetros legais, tem natureza jurídica de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação a períodos futuros (art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988). Nada mais é que a utilização delimitada de prejuízos fiscais acumulados ou bases de cálculo negativas de CSLL acumuladas de períodos anteriores. O conceito de renda não foi adulterado, tampouco extravasada a competência tributária da União acarretando tributação do patrimônio.

Em relação ao conceito de lucro, cabe explicitar que tem caráter eminentemente legal (art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988), o que pode não corresponder às perspectivas societárias e econômicas, conforme entendimento do STF esposado no RE 344.994/PR. Reitere-se que a limitação de 30% para compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL não tem o condão de criar "artificialmente um lucro nas pessoas jurídicas deficitárias, para tributar-lhes o patrimônio", como bem elucidado acima pelo Voto-Vista da Ministra Ellen Gracie.

Pode-se concluir que a continuidade da pessoa jurídica não implica um direito adquirido à compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL afastada do limite legal de 30%, o que não desnatura a materialidade da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, nem o conceito para fins tributários de renda ou de lucro em determinado período de apuração, no sentido preciso de confirmar a independência entre os exercícios.

Ainda, o art. 32 e art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, vedaram à pessoa jurídica compensar seus próprios prejuízos se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido modificação de seu controle acionário e do ramo de atividade, bem como vedou a compensação, pela pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão, de prejuízos da sucedida e não estabeleceu exceções a esta regra.

A interpretação sistemática da Lei nº 8.981, de 1995, da Lei nº 9.065, de 1995 e do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, leva a conclusão de que a limitação a 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL aplica-se nas hipóteses de descontinuidade da pessoa jurídica por incorporação, já que inexistente neste contexto norma implícita. Reitere-se que não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da pessoa jurídica.

Já restou bem esclarecido que o presente litígio abrange questões sobre o direito à compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL em anos futuros, especificamente no que toca às nuances desse direito diante do quadro de continuidade ou não das atividades da pessoa jurídica.

Não deixo de reconhecer que a matéria em pauta ainda é objeto de controvérsias no CARF, mas, como já apontado resumidamente acima, eu me filio à interpretação que já há algum tempo vem prevalecendo na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no sentido de que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por incorporação, ou por qualquer outro evento.

Entre as razões de decidir, adoto o brilhante voto do Conselheiro Marcelo Cuba Netto no **Acórdão nº 1201-000.888, de 09/10/2013**, que fez um perspicaz estudo do tema:

"Feitas essas considerações iniciais, passemos a examinar os fundamentos da tese proposta pela interessada.

Afirma a recorrente que o significado de uma norma jurídica não é aquele que advém diretamente da literalidade do texto normativo, devendo, ao contrário, ser extraído mediante o emprego dos métodos de interpretação aceitos tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, em especial o histórico, o sistemático e o teleológico.

Nesse sentido, explica que a nova sistemática de compensação de prejuízos fiscais introduzida pela Lei nº 9.065/95 há que ser compreendida mediante comparação com o sistema vigente até então. Diz que, na sistemática anterior (Lei nº 8.541/92), era possível a compensação integral de prejuízos, porém com limitação temporal de quatro períodos-base. Alega que a nova sistemática extinguiu o limite temporal, mas manteve o direito à compensação integral, observado o limite de 30% em cada período-base futuro.

Conclui, assim, que no período em que ocorrer incorporação, fusão ou cisão, ainda que parcial, da pessoa jurídica, não sendo mais possível a compensação dos prejuízos em períodos-base futuros, a única solução jurídica possível, consentânea com o preceito contido na Lei nº 9.065/95 de

que o sujeito passivo não perde o direito à compensação, é que o limite de 30% não se aplica.

Pois bem, relativamente a essa argumentação é preciso, inicialmente, concordar com a recorrente quando afirma que o significado da norma jurídica deve ser compreendido mediante o emprego dos métodos de hermenêutica jurídica.

No entanto, a interpretação histórica empreendida pela recorrente parte de uma premissa equivocada, qual seja, a de que tanto na sistemática de compensação vigente antes do advento da Lei nº 9.065/95, quanto na atual, o sujeito passivo tem direito à compensação integral de prejuízos fiscais. Vejamos.

Na sistemática anterior o sujeito passivo tinha o direito à compensação de prejuízos, desde que observado o limite temporal de quatro anos. Exemplifiquemos com duas situações distintas:

- a) o sujeito passivo apura no ano "X" prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 200,00, R\$ 300,00, R\$ 400,00 e R\$ 400,00;
- b) o sujeito passivo apura no ano "X" prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 100,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00 e R\$ 300,00;

Na hipótese descrita na situação "a" o sujeito passivo poderá compensar integralmente o prejuízo. Já na hipótese descrita na situação "b" o sujeito passivo não poderá, e, ainda que se diga que isso se deva à imposição do limite temporal, o fato iniludível é que restará uma parcela que não mais será passível de compensação. Em outras palavras, na situação "b" não haverá compensação integral do prejuízo apurado no ano "X".

Portanto, resta claro que a previsão, por lei, de um limite temporal é incompatível com a premissa afirmada pela recorrente de existência de um direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. O que existia na sistemática anterior era algo distinto, qual seja, um direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais, a depender do caso concreto, como ilustrado nas situações "a" e "b" retro.

E dizer que a compensação poderá ser realizada até integralmente é algo distinto de dizer que poderá ser realizada integralmente. É que ao estabelecer que a compensação poderá ser realizada até integralmente a lei, desde logo, admite que poderá haver hipóteses em que a compensação não se dará integralmente, conforme visto na situação "b".

Seguindo a trilha da interpretação histórica proposta pela interessada, é de se dizer que a nova sistemática introduzida pela Lei nº 9.065/95, na linha da sistemática anterior, manteve o direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Afastado o limite temporal de quatro anos, e introduzido o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%, o direito à compensação (até integral) passou a poder ser exercido ao longo da existência da pessoa jurídica.

A própria exposição de motivos à Medida Provisória nº 998/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.065/95, e apontada pela interessada para sustentar a sua tese, expressamente prevê que o sujeito passivo poderá compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Confira sua redação:

*"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 n. 812/94 (Lei n. 8981/95). 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." (Grifamos)*

Assim, a compensação poderá se dar até integralmente, seja em um mesmo ano, seja em diversos anos ao longo da existência da pessoa jurídica, desde que observado, em cada um desses anos, o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%.

Se no ano da extinção da pessoa jurídica, ou da sua cisão parcial, o valor dos prejuízos acumulados for superior a 30% do lucro líquido ajustado, ainda assim o limite deverá ser observado. É que tal como na situação "b" referente à sistemática antiga, também na sistemática atual poderá haver casos, como o retratado nos presentes autos, em que o sujeito passivo não poderá compensar integralmente seus prejuízos acumulados, haja vista a imposição do limite de 30%. E não há nada de ilegal nisso, pois a lei não garante o direito à compensação integral.

Na sequência de sua peça recursal a interessada enfatiza o emprego da interpretação sistemática. Argumenta que, ao contrário do que disse a fiscalização, o caso dos autos não é de lacuna no ordenamento jurídico (inexistência de norma), e sim de uma norma jurídica existente, porém implícita.

Diz, primeiramente, que o exame conjunto do aludido art. 15 da Lei nº 9.065/95 com o abaixo transcrito art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 conduziria à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo seria a inaplicabilidade do limite de 30% quando da extinção da pessoa jurídica ou de sua cisão parcial.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Também aqui não me parece estar correta a interpretação proposta pela defesa. Vejamos.

O art. 15 da Lei nº 9.065/95 veda a compensação de prejuízos em montante que reduza em mais do que 30% o lucro líquido ajustado do período. Não há menção, nesta norma, aos eventos de extinção da pessoa jurídica ou sua cisão parcial.

Por sua vez, o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 veda que a sucessora compense prejuízos da sucedida, e, em caso de cisão parcial, limita a compensação, pela própria pessoa jurídica, ao valor de seu prejuízo proporcional à parcela do patrimônio não objeto da cisão.

A incidência isolada de cada uma dessas duas normas à hipótese de extinção de pessoa jurídica que possua prejuízos fiscais acumulados em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado conduzirá às seguintes conclusões:

a) art. 15 da Lei nº 9.065/95 - impossibilidade de compensação, pela pessoa jurídica extinta, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado por força do limite de 30%;

b) art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 - impossibilidade de compensação, pela sucessora, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado pela sucedida.

Já a interpretação conjunta dessas duas normas sobre a mesma situação hipotética acima descrita conduziria, de acordo com a recorrente, à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo afastaria a aplicação do limite de 30% à pessoa jurídica extinta.

Ocorre que o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado na hipótese aventada. Dito de outro modo, se as premissas (o art. 15 da Lei nº 9.065/95 e o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) do silogismo lógico-dedutivo proposto pela recorrente não conduzem necessariamente à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado no caso de extinção da pessoa jurídica, então a recorrente deve reconhecer que não logrou êxito em demonstrar a existência da aludida norma implícita.

(...)

Prossegue a recorrente em sua defesa afirmando, com fundamento nas lições de Karl Larenz, que a já citada norma implícita também pode ser deduzida a partir do silêncio eloquente da lei.

No Capítulo V.2 de sua famosa obra (Metodologia da Ciência do Direito, 3a ed., pg. 524 e ss.), o prestigiado filósofo do direito citado pela recorrente discorre sobre o conceito e espécies de lacunas. Nesse sentido, explica que nem todo silêncio da lei deve ser tido como uma lacuna, conforme trecho a seguir transcrito:

"Poderia pensar-se que existe uma lacuna só quando e sempre que a lei (...) não contenha regra alguma para uma determinada configuração no caso, quando, portanto, "se mantém em silêncio". Mas existe também um "silêncio eloquente" da lei."

Assim é que, pelas lições de Larenz, nem todo silêncio da lei deve ser compreendido como uma lacuna a ser preenchida pelo aplicador do direito. Casos há em que, embora o legislador haja silenciado sobre determinado assunto, não significa que haja ali uma lacuna, daí porque não pode o aplicador pretender regulá-la por meio de analogia, princípios gerais do

direito ou qualquer outro método de integração do direito. É o que o autor chama de silêncio eloquente.

Pois bem, a idéia de lacuna corresponde à antítese da idéia de existência de norma, seja explícita seja implícita. Em outras palavras, se há norma regulando o caso, ainda que implícita, então não haverá ali uma lacuna. Inversamente, se há lacuna, não há norma regulando o caso, ainda que implícita.

A questão do silêncio eloquente da lei, segundo leciona Larenz, está afeto ao campo das lacunas, e não ao campo da existência de normas, sejam estas explícitas ou implícitas. Portanto, ao procurar conectar o problema das normas implícitas à questão do silêncio eloquente da lei a recorrente mistura alhos e bugalhos.

Na sequência, a interessada faz uso do princípio da eventualidade alegando que, se for entendido haver lacuna, e não norma implícita, deve ela ser preenchida segundo o espírito da lei. Argumenta que, como o espírito do art. 15 da Lei nº 9.065/95 não foi vedar a compensação integral, qualquer integração só poderá ser produzida no sentido de assegurar a compensação sem a observância do limite de 30%, nas situações em que em virtude de outra norma (art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) a limitação nessas situações frustraria qualquer possibilidade de compensação futura do excedente.

Novamente a recorrente traz à baila a questão da compensação integral do prejuízo. Sua argumentação, agora, é que há uma lacuna na Lei nº 9.065/95, a qual deixou de excepcionar o limite de 30% previsto no art. 15 às hipóteses de extinção ou cisão parcial da pessoa jurídica.

No entanto, conforme Larenz, nem todo silêncio da lei pode ser tido como uma lacuna. Nesse sentido, o simples fato de a Lei nº 9.065/95 não excepcionar a incidência de seu art. 15 a casos como o dos presentes autos, não nos autoriza concluir que exista uma lacuna naquela lei.

Mas, então, quando é que poder-se-á dizer que existe uma lacuna na lei? A resposta pode ser encontrada também em Larenz (sobre o assunto vide, também, Aleksander Peczenik, *in* On Law and Reason, pg. 24 e ss.). Haverá uma lacuna na lei quando, com base nos valores albergados pelo sistema jurídico, for possível afirmar que a norma deveria existir. E se o legislador não produziu uma norma que, em razão dos valores presentes no ordenamento jurídico, deveria existir, então o próprio direito autoriza ao aplicador promover a integração da lacuna, por meio de analogia, princípios gerais do direito, equidade, etc.

Já vimos anteriormente que não existe norma jurídica, sequer implícita, estabelecendo o direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. Investiguemos agora se essa propalada compensação integral, apesar de não ser um direito formalmente estabelecido, constitui-se em um valor resguardado pelo ordenamento jurídico. Se a resposta for positiva, então, conforme afirmado pela recorrente, há que se reconhecer a existência de uma lacuna na Lei nº 9.065/95 ao não excepcionar a incidência de seu art. 15 aos casos de extinção ou cisão parcial.

A defesa não aponta qual a norma ou conjunto de normas do ordenamento que albergaria esse suposto valor. Certamente não está ele contido no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, pois, como dito outrora, o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado nas hipóteses de extinção ou cisão parcial.

Talvez a única norma do ordenamento jurídico em que seria possível vislumbrar a existência do afirmado valor (compensação integral de prejuízos) é a contida no art. 153, III, da Constituição da República, o qual estabelece competir à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Ocorre que o próprio STF, ao examinar por diversas vezes a questão, já afirmou e reafirmou que a limitação de 30% à compensação de prejuízos não ofende o conceito constitucional de renda, daí porque é de se concluir não ser possível dele se inferir a existência do alegado valor concernente à compensação integral de prejuízos."

Entendo completamente aplicáveis à discussão desenvolvida nos presentes autos as considerações expostas no voto reproduzido.

A tese no sentido de que existiria, no ordenamento atinente ao IRPJ, norma implícita que determina a possibilidade de afastamento da trava de 30% no ano de encerramento das atividades da pessoa jurídica, é devidamente refutada. Demonstra-se que a interpretação conjunta dos arts. 15 da Lei nº 9.065/1995 e do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987 (reproduzido no art. 514 do RIR/1999) não conduz necessariamente à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado. Assim, improcede a defesa da existência de uma aventada norma implícita.

O voto ainda aborda a questão do pretense direito adquirido das pessoas jurídicas à compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas de CSLL acumulados ao longo dos exercícios anteriores. A este respeito, conclui-se que inexistente tal direito adquirido no sistema atualmente adotado para as compensações (limitação quantitativa em cada exercício, sem limite temporal), assim como não existia na regra anterior (limitação temporal de quatro anos para a compensação, sem limite quantitativo para cada exercício).

O Acórdão **CSRF nº 9101-00.401, de 02/10/2009** também discute se existe ou não direito adquirido dos contribuintes à compensação de resultados negativos anteriores.

Tal decisão representou uma mudança de posicionamento da CSRF a respeito do tema, motivada, entre outras razões, por decisões do próprio Poder Judiciário:

"Voto

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

(...)

Os Tribunais Superiores já definiram que na compensação de prejuízos não se trata de direito adquirido, mas sim de uma expectativa de direito, como demonstram decisões do Superior Tribunal de Justiça, como exemplo o

Recurso Especial nº. 307.389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

(...)

Também o STF se pronunciou acerca do tema, em 25/03/2009, no RE 344.994-0 do Paraná, cujo Relator inicial, o Ministro Marco Aurélio restou vencido. Redige o voto vencedor o Ministro Eros Grau, acórdão assim ementado:

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 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.

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 revisto 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.

Neste recurso pretendia o autor que a trava não incidisse sobre os saldos de prejuízos ocorridos até dezembro de 1994, sob argumento de que se estava diante de um direito adquirido à compensação de todo prejuízo e a nova lei não poderia restringir tal direito.

Aliás, quanto à interpretação teleológica pretendida no paradigma trazido à colação, no que toca aos prejuízos fiscais, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sua composição Plenária, que a compensação de prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal e pode, como instrumento de política tributária, ser revisto pelo legislador sem implicar, sequer, no direito adquirido. Destaque é de ser dado ao voto da Ministra Ellen Gracie, que bem traduz a lógica do que aqui defendemos e neutraliza os argumentos da Recorrente nos seguintes termos:

(...)

5. (...)

Entendo, com vênias ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas.

Ora, o Regulamento do Imposto de Renda - RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8981/95, que limitou tais

compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não têm "crédito" oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à "socialização" dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes. E apenas por benesse da política fiscal - atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos - que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigente para o exercício fiscal que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30%, ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. Mas, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do Imposto de Renda, o contribuinte tem mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

Não se cuida, como parece claro, de qualquer alteração de base de cálculo do tributo, para que se invoque a exigibilidade de lei complementar. Menos ainda, de empréstimo compulsório.

Não há, por isso, quebra dos princípios da irretroatividade (CR, art. 150, III, a e b) ou do direito adquirido (CF, art 5º, XXXVI).

(...)

8. Por tais razões, peço licença para seguir a linha da divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau.

Em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie de 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 as normas que cuidam de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

(...)

Dessa forma, em homenagem ao comando legal do art. 111 do CTN, que impõe restrição de interpretação das normas que concedem benefícios fiscais, como é o caso, descabe o elastério interpretativo pretendido pela Recorrente."

Em que pese o RE nº 344.994-0 efetivamente não tratar de hipótese idêntica à discutida nos presentes autos (ou no processo em que foi prolatado o Acórdão CSRF nº 9101-00.401), a mencionada decisão judicial joga luz sobre aspectos extremamente úteis à discussão acerca da aplicabilidade da trava de 30% na compensação realizada por empresas prestes a serem incorporadas.

De início, estabelece-se que a possibilidade de compensação de resultados negativos passados é um benefício fiscal, concedido pelo Estado, mediante lei perfeitamente constitucional, como instrumento de política tributária e econômica. Assim sendo, leis que

limitem a possibilidade de compensação (até totalmente) são igualmente constitucionais. Por fim, entendeu a Suprema Corte que a compensação de eventuais prejuízos fiscais já acumulados reveste-se da condição de mera expectativa de direito, inexistindo direito adquirido à sua utilização tributária posterior.

Trazendo-se tais conclusões para a discussão travada nos presentes autos, pode-se construir o entendimento de que não é correta a premissa de que existe um direito sagrado à compensação integral dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL já registrados.

Somente tomando-se por intocável tal premissa é que se pode defender que a única solução possível para a situação em que uma pessoa jurídica terá suas atividades encerradas, por conta de sua incorporação, é pela dispensa da limitação da compensação a 30% do resultado positivo apurado.

Após a prolação do Acórdão nº 9101-00.401, a CSRF proferiu uma série de outras decisões em que prevaleceu a tese de que a trava de 30% na compensação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, prevista nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995 e arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995, é obrigatória mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica.

Uma destas decisões é o **Acórdão CSRF nº 9101-001.337, de 26/04/2012**, que faz uma pertinente observação acerca da evolução da legislação que trata da compensação de prejuízos fiscais, ao mesmo tempo em que aborda os aspectos materiais e temporais para a incidência do IRPJ. Com isso, visou-se a afastar o argumento de que a negativa da compensação integral de prejuízos fiscais representaria tributação de outra grandeza que não a renda:

"Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

Com a devida vênia do ilustre Relator, ousou discordar do seu tão elaborado voto, por enxergar, nele, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.

Sustenta o ilustre relator 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 ilustre Relator, 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 188.855-GO, *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 máxima venia, confunde-se o Relator quando cita 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. 6 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. 6 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 também o Relator que “a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal” e traz jurisprudência do STJ nesse sentido. 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).

(...)

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."

O voto vencedor redigido pelo Conselheiro Alberto Pinto S. Jr. faz um interessante apanhado das normas concernentes ao imposto de renda, tanto de pessoas jurídicas quanto de físicas, que não permitem(iam) o aproveitamento tributário de resultados negativos anteriores e nem por isso desnaturaram o conceito constitucional de renda. Para corroborar sua tese, traz trecho de julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que declara expressamente que tais resultados negativos anteriores não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda. Seu aproveitamento tributário seria, isso sim, benesse tributária instituída pelo Estado para "minorar a má atuação da empresa em anos anteriores".

Após diferenciar o tratamento dado ao tema pelas Ciências Contábeis daquele que interessa à seara tributária ("renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei"), o Redator faz observação relevante para o deslinde da controvérsia aqui examinada: existem exceções, legalmente previstas, à submissão da compensação ao limite de 30% do resultado positivo do período de apuração. E, entre elas, não está a pretendida pelo contribuinte. Em outras palavras: quando o legislador quis estabelecer exceções à regra geral, o fez expressamente.

A controvérsia também é abordada no voto vencedor do **Acórdão CSRF nº 9101-001.760, de 16/10/2013**, que trata com profundidade de vários aspectos relevantes para a discussão proposta:

"Voto Vencedor - Mérito

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado

(...)

Sopesando os argumentos da Fazenda e do Contribuinte, a I. Relatora inicialmente traça um histórico da legislação que rege a matéria da compensação de prejuízos. Peço vênia para reproduzir entre aspas trechos do voto da I. Relatora, porque desta forma se torna mais clara a contraposição de argumentos. A I. Relatora parte da constatação de que "nunca subsistiram limitações temporais e quantitativas concomitantemente" e conclui que isto se deve à razão de ser a compensação de prejuízos um direito do contribuinte, "inerente aos princípios que regem a apuração do IRPJ/CSLL e à lógica contábil que determina os efeitos intertemporais dos

atos das pessoas jurídicas, a qual atribui os critérios de apuração do lucro líquido, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL". Primeiramente, embora nunca tenham subsistido limitações temporais e quantitativas concomitantemente, até 1945, no Direito brasileiro, não existia possibilidade de compensação de prejuízos, ou seja, a limitação era total, assim os prejuízos de um período de apuração não eram transportados para o período seguinte, que eram considerados estanques. Ora, isto era muito pior para o contribuinte, pois não havia limites porque simplesmente não era possível compensar o prejuízo, e a norma não foi considerada inconstitucional. No que diz respeito ao segundo argumento, embora a lógica contábil seja usada para o cálculo da base tributável do IRPJ e da CSLL, a base de cálculo do imposto está sob o império da lei que pode, inclusive, ser diferente, ou mesmo contrária à lógica contábil, que é lastreada em princípios geralmente aceitos, resoluções e pronunciamentos de instituições de Direito Privado, etc... Ocorre que em matéria de direito público, sempre prevalece a lei. Assim, em que pesem argumentos que possam ser procedentes dentro da lógica contábil na qual todo prejuízo deve ser confrontado com os resultados dos períodos seguintes (e imediatamente), esta não é a lógica legal.

Na verdade, a lógica da lei tem a ver com dois aspectos essenciais ao caso, a periodização e o fato gerador do imposto de renda.

A periodização é importante pois há que se confrontar situações em tempos diferentes para que se identifique se a empresa tem ou não prejuízo, se a empresa tem ou não lucro. Esta lógica contábil existe para se informar ao dono do "equity" acionista ou sócio, como está evoluindo seu patrimônio, o que só tem lógica se forem confrontados períodos distintos. E daí se faz a escolha temporal, que pode ser cinquenta anos, dez anos, um ano, seis meses, três meses, um mês, etc, aquilo que a lógica contábil entender conveniente em termos de mercado, pois como foi dito informar ao dono do capital a situação do seu patrimônio é a função da contabilidade. No caso brasileiro, este prazo está na própria lei comercial (art. 175 da Lei. 6.404/1977, prevê o exercício social de um ano, e em seu Par. Único permite períodos distintos). Daí que em função da continuidade, ou princípio da continuidade, os prejuízos têm que ser levados em conta, pois o acionista ou sócio não olha o seu investimento por períodos equivalentes ao exercício social, mas por todo o período do investimento que planejou, embora tenha que "tomar o pulso" de tempos em tempos (e.g., balanços mensais, semestrais ou anuais, com os prejuízos passando para o período seguinte). Assim, um acionista que tem em perspectiva ações de uma empresa por um determinado período, olha o quanto o investimento vale no início e no final do período; assim, vinculado a uma lógica contábil, todos os ganhos e todas as perdas do período devem ser computados continuamente, é o princípio da continuidade operando, o que lhe dá o resultado final ao longo do período. Veja-se que a função da contabilidade, ou pelo menos uma das funções principais, é informar ao dono do capital a situação do seu investimento.

Na verdade, está se assumindo o princípio da continuidade e seus efeitos nos lucros, mais no seu sentido econômico, porque no seu sentido contábil mais exato o princípio da continuidade não trata disto, mas sim na forma com que os ativos são avaliados, a depender da continuidade da empresa. Diz a resolução CFC 750/1993 (com redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10), quando trata dos princípios da contabilidade: "Art. 5º O Princípio

da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.” Ou seja, este princípio diz respeito à precificação dos componentes do patrimônio, nada indicando que decorre dele a imposição principiológica do aproveitamento de prejuízos de um período em relação a outro. Mas, *ad argumentandum tantum* e seguindo a lógica econômica da compensação de prejuízos como decorrência da continuação da empresa, que se presume indefinidamente, os prejuízos e lucros se compensariam contínua e indefinidamente.

Mas esta não é a lógica da legislação tributária. Para efeitos tributários, a periodização tem como função firmar o aspecto temporal para efeito de se verificar se entre o momento inicial e momento final houve variação patrimonial positiva (atualmente a lei prevê este lapso em três meses, e opcionalmente de um ano, para o lucro real). Veja-se que o fato de a legislação tributária permitir que se transponha o prejuízo de um período para o período seguinte é uma decisão de política tributária. Diga-se de passagem, uma política correta, mas que obedece aos princípios legais e não aos princípios contábeis. Assim, o aproveitamento de prejuízos é uma decisão de política tributária (em linha com a política econômica), mas não entendo que seja um benefício fiscal, pois não se enquadra neste conceito, mesmo porque é geral. Neste aspecto específico concordo com a posição da I. Relatora. Benefício fiscal ocorre quando a lei tributária concede o aproveitamento integral (sem a trava dos 30%) para algumas atividades, isto porque difere da regra geral da sujeição à limitação dos 30 %. Ou seja, o aproveitamento de prejuízos não pode ser considerado um benefício fiscal, mas tão somente nas situações que se dirijam a atividades específicas em que se permite um tratamento mais benéfico, com o aproveitamento integral (enquanto os outros contribuintes têm a “trava”).

Posto de outra forma, decorre de decisão em sede política tributária e econômica que a legislação tributária permita a dedução de prejuízos, mas isto por uma lógica econômica de formação de capital, e não simplesmente por uma lógica contábil. A lógica econômica é que a dedução de prejuízo na verdade implica em um alongamento do período de apuração, permitindo que a empresa se recupere de períodos sem lucro (como é típico do início das atividades, em face de perspectivas futuras).

Em suma, a dedutibilidade do prejuízo, embora impacte a base de cálculo do imposto de renda, é matéria legal, não se contrapondo a princípios constitucionais que informam a matéria tributária, como entende a I. Relatora. A lei pode tanto impedir totalmente o aproveitamento do prejuízo, como, de fato, fazia por volta de 68 anos atrás para pessoas jurídicas em geral e assim o faz até hoje, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou pelo Simples. Por outro lado, a lei pode permitir o aproveitamento integral, como faz para algumas atividades, como pode impor limites temporais (como fazia até pouco tempo) ou quantitativos (como o faz atualmente), sem que possa ser considerada violadora de qualquer princípio ou regra constitucional. (...)

(...)

Outro argumento expedido pela I. Relatora, muito semelhante ao primeiro, diz respeito à obediência da norma tributária aos princípios e normas contábeis, no que se refere à apuração da base do IRPJ e da CSLL. Ocorre

que, neste caso, o tratamento dado pela legislação tributária diverge da norma comercial, mas é consentâneo com a própria Lei n. 6.404/1977, a lei comercial e contábil, que prevê em seu art. 177, §7º (redação atual dada pela Lei nº 11.941/ 2009) que tratamento tributário diferente pode ser dado pela legislação tributária, conforme seu art.177, *in verbis*:

(...)

Ou seja, a própria lei que dispõe sobre o tratamento tributário da apuração contábil ressalva que a aplicação das normas tributárias com critérios diferentes deve ser observada. Assim, não há contradição entre norma tributária e norma contábil, mesmo porque o tratamento dado à apuração do lucro real direciona justamente à apuração do lucro com base na legislação comercial sucedido pelos ajustes previstos da norma tributária (adições e exclusões), conforme preconiza o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, e também o art. 17 da Lei nº 11.941/2009 (Lei que tratou das novas normas contábeis) e tributação, introduzindo o denominado regime tributário de transição RTT). Ou seja, a vedação de aproveitamento de prejuízos persiste mesmo no caso de encerramento da empresa, à míngua de previsão legal tributária. Não se pode impor normas e princípios contábeis para alterar a legislação tributária, criando uma situação excepcional onde a norma tributária não prevê exceção.

(...)

Outra linha argumentativa da I. Relatora se fia na história legislativa do dispositivo que implementou a trava dos 30% (MP n. 998/1995). Todos os argumentos normogenéticos são pertinentes e admissíveis, e é justamente o que se debate aqui, mas a lei não criou exceções. O que a exposição de motivos (EM) noticia é justamente que o aproveitamento não é limitado no tempo, mas não cogita e nem especifica o que ocorreria caso a empresa encerrasse as atividades, assim como não o faz a lei. Trata-se de interpretação da exposição de motivos, pois ela, a EM, literalmente não diz que não há trava no encerramento das atividades. Por outro lado, a história legislativa de determinado dispositivo não permite um embargo interpretativo com efeitos legislativos infringentes, mas tão somente teleológicos.

(...)

Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também foi suscitada a tese de que o prejuízo teria a mesma natureza de patrimônio, isto seria um "ativo". Disto decorreria que haveria tributação sobre o patrimônio (prejuízo), se não fosse permitida sua dedutibilidade. Ocorre que prejuízo (perda), no meu entender não é ativo. A legislação tributária, norma de sobreposição, consentânea com a economia e as bases econômicas da atividade empresarial, concede o aproveitamento dos prejuízos dentro da lógica da continuidade empresarial, mas daí a entender que prejuízo acumulado pode representar patrimônio, é o mesmo que dizer que tanto faz lucro ou prejuízo, o que contrasta com a própria lógica econômica. A empresa distribui lucro ou ativa lucro, não distribui prejuízo, nem ativa prejuízo. Ninguém persegue o prejuízo, a atividade empresarial persegue o lucro. Norma que permite transmutar perda em lucro com base na *rationale* de que a perda tem valor patrimonial é uma contradição em si mesma. Contudo, é verdade que dada a perspectiva (expectativa) de que o prejuízo fiscal em um dado exercício diminua o tributo devido em um exercício

posterior, no futuro, há a possibilidade se ativar esta expectativa de direito, a título de ativo fiscal diferido (conforme, e.g., Resolução CFC n. 1189/09). Trata-se de perspectiva de impacto patrimonial positivo, como é qualquer redução de custo, ainda que tributário. Assim, o prejuízo fiscal, que difere do prejuízo contábil (podendo haver caso de lucro contábil com prejuízo fiscal, o que não é infrequente) pode ser considerado uma espécie de expectativa de direito com perspectivas de consequências patrimoniais positivas. Contudo, é um argumento puramente contábil e se aplica, na perspectiva puramente contábil. Ou seja, isto tudo é uma questão contábil e que, neste aspecto, nada tem a ver com a limitação legal de aproveitamento de prejuízo fiscal, que só comporta exceções legais. O fato dos prejuízos fiscais acumulados constarem da parte B do Lalur e de reduzirem tributo a pagar no futuro, não lhes dá o condão de patrimônio.

(...)

Quanto ao argumento relacionado à jurisprudência judicial, o único ponto relevante é que entendo que a decisão do STF de que a trava é constitucional impacta o presente processo ainda que indiretamente. Uma coisa o STF reconhece de pronto, qual seja: o tema é matéria de lei e esta lei não é inconstitucional. Embora o STF não tenha discutido a questão da trava na extinção da empresa especificamente, a decisão é um indicativo claro de que a vedação total no encerramento da empresa é também matéria de lei infensa à questionamento constitucional. De outro lado, se não for assim entendido estaríamos a discutir a inconstitucionalidade de lei, o que regimentalmente não podemos fazer, ou então, haveria uma omissão legal, o que não há. O que corrobora a conclusão de que para se aceitar o afastamento da trava na hipótese em debate teria que haver previsão expressa da lei tributária, o que também não há.

(...)

Assim, o entendimento que adoto é também consentâneo com a direção que está seguindo a jurisprudência contemporânea do CARF, embora reconheça que haja divergências, as quais respeito, embora divirja.

Desta forma, entendo não deve ser admitida exceção não prevista em lei tributária, quando a lei tributária fixa limites para o aproveitamento de prejuízos, devendo ser negada o aproveitamento integral dos prejuízos no encerramento das atividades da empresa, que está limitado a 30%, na forma da legislação tributária."

O I. Redator expõe brilhantemente, com notável grau de detalhamento, as razões que prevaleceram naquele julgamento a respeito de vários aspectos relevantes para o debate acerca do afastamento da trava de 30% no caso de empresa extinta: inexistência de direito adquirido à compensação de prejuízos fiscais já registrados; independência da lei tributária em relação às normas contábeis; constitucionalidade das restrições legais à possibilidade de compensação pelos contribuintes.

Além disso, aborda também outro tipo de argumentação a meu ver inadequada, que procura defender o entendimento de que a aplicação da trava de 30% à compensação promovida por pessoa jurídica prestes a ser incorporada resultaria no abandono forçado de um ativo seu, de origem tributária, assegurado em lei.

Com muita propriedade, o voto transcrito há pouco admite que tal tese pode ser dotada de algum sentido se analisada sob o ponto de vista puramente contábil. Mas não se pode admitir a tentativa de se atribuir ao prejuízo fiscal acumulado a natureza de patrimônio. Tal configuração afrontaria a própria lógica econômica das empresas, uma vez que, de certa forma, estar-se-ia pretendendo transmutar a perda em lucro.

Considero que os argumentos que fundamentaram a decisão recorrida foram corroborados pelas decisões administrativas acima referidas, cujas razões de decidir transcritas adoto como minhas.

Acrescento ainda, a título de ilustração, que esta CSRF, em seus julgamentos mais recentes, tem se mantido fiel ao entendimento aqui adotado, pela impossibilidade de dispensa do limite legal, para a compensação, de 30% do lucro real (ou da base de cálculo positiva de CSLL), mesmo no encerramento das atividades da pessoa jurídica. Neste sentido os Acórdãos nº 9101-002.153, nº 9101-002.191, nº 9101-002.192, nº 9101-002.207, nº 9101-002.208, nº 9101-002.209, nº 9101-002.210, nº 9101-002.211 e nº 9101-002.225.

A meu ver, o principal aspecto da polêmica em pauta reside no equivocado entendimento de que necessariamente deve haver uma completa comunicação entre os períodos de apuração do IRPJ e da CSLL.

É precisamente esse entendimento que dá azo à idéia de que todo o prejuízo ao longo da história da empresa deve ser confrontado com todo o lucro auferido ao longo do tempo.

Entretanto, a tributação do IRPJ e da CSLL não se dá dessa forma.

Com efeito, o que se tributa é a renda/lucro (acréscimo patrimonial) auferida em um determinado período de apuração, e não a renda/lucro resultante de toda a existência da empresa.

No julgamento do já referido RE nº 344994, o STF, apesar de não ter examinado a questão do limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal em caso de extinção de empresa, deixou bem claro que a lei aplicável em relação à compensação de prejuízo fiscal é a lei vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Tal pronunciamento veio no sentido preciso de afirmar a independência entre os exercícios, o que também ficou bem evidenciado pelas situações apontadas nas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais transcritas neste voto (em especial, a evolução histórica do instituto e o paralelo com a tributação da renda das pessoas físicas).

Nesse mesmo passo, vale ainda observar que não há doutrinadores defendendo a possibilidade de compensação de prejuízos futuros com lucros anteriores, dando margem a repetição de indébitos. Caso isso fosse possível, pagamentos realizados no passado poderiam vir a ser considerados indevidos em razão de prejuízos futuros. Contudo, tal hipótese é prontamente repelida pelo senso comum da prática tributária, e a ilustração permite visualizar claramente que os exercícios devem mesmo ser independentes.

De todo o exposto, pode-se concluir que a continuidade da empresa não implica em um direito adquirido à compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, independentemente do aspecto temporal para a incidência do imposto/contribuição; que o

referido limite de 30% não desnatura a materialidade do imposto/contribuição (renda/lucro em determinado período de apuração); e que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por cisão/incorporação, ou por qualquer outro evento.

Tem-se que no ano-calendário de 2007, houve cisão e incorporação de 51% da Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim S/A, CNPJ 00.560.366/0001-15, e incorporação da Arcelor Brasil S/A, CNPJ 24.315.012/0001-73, pessoas jurídicas estas que, após cindidas e incorporadas, foram extintas e sucedidas pela Arcelormittal Brasil S/A. Em razão da extinção das referidas pessoas jurídicas, houve compensação do lucro ajustado apurado ao longo de 2007 com os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores, sem a limitação de 30% prevista na legislação tributária. Verifica-se que a circunstância de as pessoas jurídicas Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim S/A. e Arcelor Brasil S/A terem sido incorporadas, com a extinção de suas personalidades jurídicas, não permite a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL dos anos anteriores sem observância da limitação legal.

Restou bastante evidenciado que deve prevalecer a regra geral impositiva para todos os efeitos legais, qual seja, que a limitação a 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL impõe-se inclusive no caso de extinção da pessoa jurídica.

Nesse passo, devem ser mantidas as autuações fiscais a título de IRPJ e CSLL.

Conclusão

Desse modo, voto no sentido de:

- CONHECER o recurso especial interposto pelo Sujeito Passivo;
- NEGAR provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo no que se refere à compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado no caso de extinção da pessoa jurídica por incorporação, mantendo-se os lançamentos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo

Processo nº 10680.726495/2011-11
Acórdão n.º **9101-002.858**

CSRF-T1
Fl. 45
