



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

Processo nº 10680.726496/2011-58
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.064 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente SAMARCO MINERAÇÃO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - LIMITE DE 30%

O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - LIMITE DE 30%

A base de cálculo negativa apurada poderá ser compensada com o lucro líquido ajustado na determinação do resultado tributável, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro. Não há previsão legal que permita a compensação 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, negar provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

Processo nº 10680.726496/2011-58
Acórdão n.º **1402-002.064**

S1-C4T2
Fl. 577

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO, FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, LEONARDO LUIS PAGANO GONÇALVES e DEMETRIUS NICHELE MACEI.

Relatório

SAMARCO MINERAÇÃO S.A. recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 3ª Turma da DRJ Belo Horizonte/MG, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Os autos de infração a folhas 2 a 5 exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 13.295.569,97, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA PROPORCIONAL	TOTAL
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	4.531.206,38	1.813.841,91	3.398.404,79	9.743.453,08
Contribuição Social s/ o Lucro Líquido (CSLL)	1.651.916,89	661.262,33	1.238.937,67	3.552.116,89

Descrição das infrações imputadas

Auto de infração de IRPJ

Fazendo referência ao termo de verificação juntado a folhas 17 a 36, o autuante atribui à autuada o cometimento da infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

1. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO OPERACIONAL SEM OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% – Na incorporação e conseqüente extinção de pessoa jurídica da Uhgas em 19/12, o sujeito passivo compensou prejuízos fiscais sem observar o limite de compensação de 30% do lucro líquido ajustado. Data do fato gerador: 19.12.2007. Enquadramento legal: artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 247, artigo 250, inciso III, e artigos 251, 509 e 510, todos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda - RIR 1999.

Auto de infração de CSLL

O autuante atribui à autuada o cometimento da mesma constante do auto de infração precedente, referente ao IRPJ. Data do fato gerador: 19.12.2007. Enquadramento legal: artigo 2º da Lei nº 7.689, de 15.12.1988, com a redação dada pelo art.2º da Lei nº 8.034, de 1990; artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995. com as alterações do artigo 1º da Lei nº 9.065, de 1995; artigo 16 da Lei nº 9.065, de 1995; artigo 1º da Lei nº 9.316, de 22.12.1996; artigo 37 da Lei nº 10.637, de 30.12.2002.

Termo de verificação fiscal

No termo de verificação fiscal, a folhas 17 a 36, o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

A cisão e a incorporação da Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim S/A (Uhgas)

- Segundo o estatuto social consolidado em 21/03/1995, a Uhgasa tinha como objeto social a construção e gestão da exploração da Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim. Seu capital dividia-se entre 65% para a Companhia Siderúrgica Belgo-Mineira e 35% para o Cimento Cauê S/A.
- No ano-calendário de 2007, até sua cisão total e extinção em 19.12.2007, já sob o controle dos sucessores Arcellormittal e Samarco Mineração S.A., que detinham, respectivamente, 51% e 49% do capital social, sua DIPJ informa que a foi adotado o lucro real anual como forma de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.
- Segundo o Protocolo e Justificação da Cisão Total da Uhgasa, de 30.11.2007, o consórcio foi constituído em 13.12.1933 pela Belgo-Mineira e pela Cauê. Posteriormente, motivadas por seus próprios interesses negociais e comerciais, as consorciadas originais foram sucedidas, com a Cauê sendo substituída pela Samarco em 23.04.1996, e a Belgo-Mineira pela Belgo Siderurgia S.A., sua subsidiária integral e de quem a razão social viria a ser alterada para Arcelormittal Brasil S.A.
- Em 19.05.1998, a União Federal e as Consorciadas (Belgo-Mineira e Samarco) celebram um contrato de concessão para exploração da hidrelétrica e do sistema de transmissão associado.
- Sempre em virtude de seus próprios interesses (nesse caso, transferência de controle acionário e alterações societárias), o consórcio controlador requereu à Aneel anuência para transferir parcialmente a concessão e as ações da Uhgasa detidas pela Arcelor Brasil S.A. para a Belgo Siderurgia S/A. A Aneel deferiu o requerimento, dando prazo até 31.12.2008 para que a Uhgasa transferisse seus ativos de geração e arrendamento para os consorciados Belgo Siderurgia S.A e Samarco Mineração.
- Segundo o item 1.5 do Protocolo e Justificação da Cisão Total da Uhgasa, o cumprimento dessa determinação implica a extinção da Uhgasa, que depois da transferência de seus ativos deixa de ter condições para cumprir seu objeto social. Todavia, além de o prazo estender-se até 31.12.2008 (o que possibilitaria que eventuais compensações tributárias fossem efetuadas ao longo de dois anos, e não apenas em 2007), tudo isso ocorreu em virtude de solicitações para atendimento a interesses negociais e comerciais das próprias consorciadas.
- Conforme relatório do voto do pedido feito à Aneel, toda a estruturação do empreendimento foi concebida com objetivos bem determinados. A concessão pela Aneel do prazo para a transferência dos ativos foi simplesmente consequência de uma série de medidas tomadas ao longo do tempo pelas empresas consorciadas — formação do consórcio para possibilitar o financiamento, sucessivas reorganizações societárias e estatutárias, aquisições, vendas, utilização da energia gerada — sempre, obviamente, visando atender seus próprios interesses privados e de seus acionistas e controladores, culminando na concessão por parte da Aneel para que se fizesse o que as próprias consorciadas solicitaram.

- As sucessoras da Uhgas, após sua cisão, incorporação e extinção, continuaram a exercer exatamente a mesma atividade antes exercida por ela, ou seja, aproveitamento conjunto de energia hidráulica em trecho do Rio Piracicaba para geração de energia elétrica por meio da Usina Hidrelétrica Guilman-Amorin. Fica claro, portanto, que, embora não constasse no Protocolo e Justificação, o suposto direito adquirido de compensar integralmente prejuízos acumulados de IRPJ e CSLL foi um importante motivador da operação.

Aspectos legais, análises e conclusões

- Os artigos 227 e 229 da Lei 6.404 de 15/12/1976 estabelecem que a sucessora de sociedades por incorporação total ou cisão seguida de incorporação lhes sucede também em todos os seus direitos e obrigações.
- A Lei 5.172, de 25/10/1966 (CTN - Código Tributário Nacional) 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.
- A Lei 8.981 de 20/10/1995, art. 42, dispõe que o lucro líquido após adições e exclusões determinadas pela legislação do IRPJ 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%. E o seu art. 58 estabeleceu a mesma regra para a determinação da base de cálculo da CSLL.
- 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. O art. 16 da mesma lei estabeleceu literalmente a possibilidade de compensação da base de cálculo negativa acumulada em períodos anteriores com a base de cálculo da CSLL apurada no exercício dentro do limite de 30%.
- A Uhgas foi integralmente cindida e incorporada pela Samarco (49%) e Arcelormittal Brasil S/A (51%), após a qual foi extinta e sucedida por elas.
- Na extinção da primeira (Uhgas), esta 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 constantes neste termo, 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).

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), no julgamento do Recurso Extraordinário RE 344.994 realizado em 25/03/2009 e publicado no DJE (Diário de Justiça Eletrônico) de 28/08/2009, 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 trata de instrumento de política tributária que pode ser revisto pelo estado, não havendo, portanto, direito adquirido, apresentam-se neste termo diversas ementas de decisões recentemente prolatadas pelo STF (Supremo Tribunal Federal), todas elas no mesmo sentido, evidenciando inequívoca jurisprudência.
- O CTN estabelece em seu art. 111 que a legislação tributária será interpretada literalmente sempre que dispor sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção,
- 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 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, aqueles artigos deverão ser interpretados de forma literal.
- Os referidos artigos, ao estabelecerem limitação de 30%, não prevêm expressamente, em nenhum caso, a compensação integral, seja no caso de extinção da pessoa jurídica ou de outro qualquer, e obstam definitivamente que se considere tal possibilidade.
- Considerando-se que não há direito adquirido e tampouco previsão expressa para a compensação integral sem a trava de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica, efetuou-se a glosa dos prejuízos fiscais acumulados e compensados na apuração do lucro real e da base de cálculo negativa com a base de cálculo da CSLL, referentes ao ano calendário de 2007, dos valores que excederam a trava legal de 30%.
- Os autos de infração foram lavrados contra Samarco Mineração S/A, sucessora da Uhgas, com base no disposto nos artigos 227 e 229 da Lei 6.404, de 1976, no art. 132 do CTN.

Impugnação do lançamento

Conforme assinatura aposta nos autos de infração, a ciência dos lançamentos foi dada pessoalmente ao sujeito passivo em 18.11.2011, uma sexta-feira. Em 19.12.2011 foi apresentada uma só impugnação, juntada a folhas 288 a 307. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

- O lançamento fiscal é improcedente e deverá ser integralmente cancelado.

*HISTÓRICO DA CONSTITUIÇÃO E EXTINÇÃO DA USINA
HIDRELÉTRICA GUILMAN-AMORIM*

- Em 13 de dezembro de 1993, as empresas Companhia Belgo Mineira e Cimento Cauê S/A constituíram o consórcio denominado Guilman-Amorim, com a finalidade de possibilitar o aproveitamento da energia hidráulica de um trecho do Rio Piracicaba, para a autogeração de energia elétrica. A concessão foi outorgada em janeiro de 1995 para a geração de energia elétrica exclusivamente para uso das consorciadas. Posteriormente, em 1996, a Cauê foi sucedida pela Samarco Mineração S/A e a Belgo Mineira pela Belgo Siderurgia S/A, cuja atual denominação é Arcelormittal Brasil S/A.
- Para viabilizar a construção da Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim e a obtenção de financiamentos de instituições financeiras, foi necessária a constituição de uma sociedade de propósito específico - SPE, sob a forma de sociedade anônima, que ficou responsável pela construção da usina, com todas as suas instalações, e posterior arrendamento às consorciadas.
- A constituição da SPE foi comunicada à Aneel, órgão regulador da atividade. Já o capital social da Usina Guilman-Amorim foi subscrito pelas consorciadas nas proporções então previstas no contrato de Consórcio, a saber, 51% para a Arcelormittal e 49% para a Samarco.
- Em 19 de maio de 1998, a União Federal, por intermédio da Agência Nacional de Energia Elétrica - Aneel, a Belgo-Mineira (Arcelormittal Brasil) e a Samarco celebraram "Contrato de Concessão de Uso de Bem Público para Exploração de Aproveitamento Hidrelétrico e Sistema de Transmissão Associado", que passou a regular a exploração da concessão que lhes foi outorgada.
- Contudo, em 2006, a Aneel entendeu que os ativos da Usina Hidrelétrica, os quais pertenciam à Usina Guilman-Amorim e eram arrendados às consorciadas, no exercício da sua finalidade social (art. 3º da Ata de Constituição da Usina Guilman-Amorim - doc. anexo), deveriam pertencer às próprias consorciadas, determinando, por meio da Resolução Autorizativa nº 694/06, a transferência a elas dos ativos de geração anteriormente arrendados pela Usina Guilman-Amorim.
- Tendo em vista que a atividade de geração de energia elétrica, ainda que para autoprodução, está sujeita à regulação do poder concedente, e, por isso motivo, tem limites e deveres próprios de um segmento regulado, não restou alternativa às consorciadas senão o cumprimento da determinação da Aneel.
- Ocorre que, conforme se verifica do protocolo de justificação da extinção da Usina Hidrelétrica Guilman-Amorim (doc. anexo), o cumprimento da determinação da Aneel resultou na extinção da Usina Guilman-Amorim, já que após a transferência dos ativos para as consorciadas, a empresa deixou de ter condições de cumprir o seu objeto social. Diante disso, as consorciadas deliberaram e aprovaram a cisão total da Usina Guilman-Amorim, com a versão da totalidade dos seus bens e direitos na proporção da participação das consorciadas.

MOTIVOS DA CISÃO TOTAL DA UHGASA

- Ao contrário do que afirma a fiscalização, a deliberação acerca da cisão e conseqüente extinção da Uhgasa ocorreu exclusivamente em razão da determinação da Aneel para que a sociedade transferisse a integralidade dos seus ativos para as suas consorciadas, o que inviabilizou o cumprimento do seu objeto social.
- Na Resolução nº 694, a Aneel determinou que a transferência total dos ativos para as consorciadas ocorresse até 31/12/2008. As empresas conseguiram cumprir totalmente a determinação em dezembro de 2007.
- Mostra-se totalmente absurda a alegação da Fiscalização de que as empresas poderiam continuar com a SPE e utilizar os prejuízos até 2008. Tratou-se de determinação do órgão regulador que continha prazo máximo para cumprimento. Não havia nenhum fundamento para manutenção de uma situação fática cuja alteração foi determinada pelo órgão regulador.
- Além disso, os prejuízos fiscais acumulados nos exercícios anteriores não poderiam ser aproveitados no exercício de 2008, como alega a fiscalização, uma vez que toda a escrituração da empresa foi finalizada em dezembro de 2007, razão pela qual os prejuízos acumulados foram utilizados na declaração do final daquele ano.
- Mostra-se também absurda a alegação da Fiscalização de que as sucessoras da Usina Guilman-Amorim continuaram a exercer as mesmas atividades e, por isso, "o suposto direito adquirido de compensar integralmente os prejuízos acumulados de IRPJ e CSLL foi um importante motivador da operação". Não é possível concluir qual seria o planejamento tributário imaginado pela Fiscalização, uma vez que a lei veda que o prejuízo acumulado seja transferido às empresas consorciadas, como se a Usina não estivesse sido extinta. Trata-se de pessoas jurídicas distintas. Os prejuízos apurados pela SPE não se confundem com os das consorciadas, e, justamente por isso, a legislação não veda a compensação integral do saldo de prejuízos acumulados na extinção da pessoa jurídica.

INAPLICABILIDADE DA TRAVA DE 30% NA CISÃO TOTAL DA SOCIEDADE

- A Lei 8.981/95, fruto da conversão da Medida Provisória nº 812/94, instituiu, em seu artigo 42, a restrição quantitativa de 30% para fins de compensação do lucro real com o saldo de prejuízos fiscais acumulados e, em seu artigo 58 a mesma limitação para compensação da base negativa da CSLL. Antes desta norma, a legislação previa o direito à compensação integral dos prejuízos fiscais, sem nenhuma limitação quantitativa.
- Posteriormente, a Lei 9.065/95 estabeleceu, em seu artigo 12, que os arts. 42 e 58 somente vigorariam até 31/12/1995, inserindo em seus artigos 15 e 16, nova redação para a regra da limitação de 30% na compensação de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL.

- Contudo, a limitação de 30% não se aplica aos casos de incorporação e cisão total, nas quais há a extinção da sociedade, porque essas normas não representam a regra geral de compensação de prejuízos, mas, sim, regras específicas que só podem ser adotadas nos seus estritos limites. A regra geral da compensação de prejuízos fiscais está no artigo 64 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977. As alterações introduzidas pelas Leis 8.981/95 e 9.065/95 não revogaram o art. 64 do Decreto-lei nº 1.598/77, já que apenas fixaram o teto de 30% para a compensação dos prejuízos, sem regular inteiramente a matéria.
- As referidas leis não criaram o direito à compensação dos prejuízos fiscais, mas apenas inseriram norma que posterga a utilização desse direito. Consistem em norma especial, enquanto o art. 64 do Decreto-lei nº 1.598/77 continua ser a norma geral dessa matéria.
- Em se tratando de norma especial, os referidos dispositivos devem ser analisados de acordo com o seu contexto. A justificativa 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"*. O legislador não objetivou impedir a compensação de prejuízos, mas sim garantir ao Estado determinado fluxo de arrecadação em um período certo de tempo. Esse fato reforça o entendimento de que, nos casos em que a sociedade deixa de existir, a trava de 30% seria inaplicável.
- Portanto, as normas que estabeleceram a limitação de 30% adotaram a continuidade da atividade econômica como parâmetro de validade de sua aplicação, pressuposto que se coaduna com os princípios norteadores da legislação que rege o funcionamento das sociedades. Essa conclusão é corroborada pelo artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, cujo teor é repetido pelo artigo 514 do RIR 1999. Observe-se que a lei distingue entre cisão total e cisão parcial.
- No caso dos autos, houve a cisão total da Uhgas. Dessa forma, é razoável não vedar a compensação de prejuízos sem limitação pela empresa que sofre cisão total. Enquanto na cisão parcial a empresa cindida dá continuidade às suas atividades, podendo compensar seus próprios prejuízos nos exercícios subsequentes, na cisão total esta possibilidade deixa de existir.
- Logo, é possível afirmar que a norma do regulamento que prevê a limitação apenas para os casos de cisão parcial está em plena consonância com as exposições de motivos das MP 812/94 e 998/95, uma vez que estas consideraram como pressuposto a continuidade das atividades econômicas da pessoa jurídica nos exercícios subsequentes e, conseqüentemente, a possibilidade de aproveitamento dos prejuízos fiscais acumulados nos exercícios anteriores.
- Não tendo o legislador previsto a limitação à compensação de prejuízos fiscais na hipótese de cisão total, não cabe ao intérprete fazê-lo.

- A inaplicabilidade do limite de 30% nos casos de cisão total da sociedade observa, também, o Postulado da Entidade, que estabelece que a empresa deve ser vista como apta a operar por período indeterminado e contínuo de tempo. Aí sim, a previsão de limitação à compensação de prejuízos fiscais (e da base negativa da CSLL) somente se mostraria viável dentro dos padrões normais da atividade da empresa. A extinção da empresa e o fim de suas atividades operacionais é situação atípica e, portanto, não deve ser incluída na regra geral. A sociedade cindida não poderá aproveitar seus próprios prejuízos, uma vez que ela já não existirá no exercício seguinte.
- Trata-se, portanto, de não enquadramento de caso específico (extinção da pessoa jurídica) à regra geral de limitação da compensação dos prejuízos, a qual pressupõe a continuidade da pessoa jurídica. Ou seja, não há necessidade de previsão legal expressa nesse sentido, porque a norma geral de limitação de 30% não se aplica ao caso específico.
- O Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando se manifestou pela constitucionalidade da "trava" de 30% em relação às situações comuns (ou seja, nos casos em que a pessoa jurídica continuará existindo, com atividades regulares), adotou como fundamento justamente a possibilidade de aproveitamento dos prejuízos em períodos subseqüentes. Asseverou o STJ que a possibilidade de utilização do saldo negativo em período posterior teria o condão de preservar o conceito de renda, permitindo que os contribuintes ajustem seus resultados de acordo com o real acréscimo patrimonial. Em abono do argumento, transcreve-se a ementa de diversas decisões atribuídas a esse órgão.
- Fazendo-se uma interpretação *a contrario sensu* conclui-se que, na ausência de período posterior em função da extinção da sociedade, a aplicação da limitação de 30% provocaria imediata violação do conceito de renda, maculando as normas restritivas de vício de constitucionalidade.
- A escorreita aplicação do conceito de renda exige a observância das despesas ou prejuízos tidos pelo contribuinte em suas atividades usuais. Uma vez desconsiderados os prejuízos auferidos pelo contribuinte, estar-se-á a criar acréscimo patrimonial irreal, tributando o patrimônio e não a renda. Portanto, a única conclusão possível é que a limitação dos 30% só pode ser aplicada às empresas em funcionamento normal, sob pena de haver perda do prejuízo fiscal.
- A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF já se firmou no sentido de que é inaplicável a trava de 30% à empresa extinta, a exemplo das ementas dos acórdãos transcritos na impugnação.

INAPLICABILIDADE DOS PRECEDENTES DO STF AO CASO DOS AUTOS

- A fiscalização alega que a questão relativa à limitação da compensação de prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL já teria sido apreciada pelo STF, que entendeu pela sua constitucionalidade. Contudo os precedentes não se aplicam ao caso específico dos autos.

uma vez que naqueles casos o STF julgou apenas a hipótese relativa aos casos gerais (aplicação da regra de geral que determina a trava de 30%), sem analisar a situação específica da inaplicabilidade do limite aos casos extinção da pessoa jurídica por cisão total.

PEDIDO

- Diante de todo o exposto, requer-se que seja dado provimento à impugnação, com o cancelamento integral do lançamento.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 02-37.501 (fls. 503-518) de 15/02/2012, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“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.”*

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 16/03/2012 (termo de fl. 525) a interessada interpôs recurso voluntário em 28/03/2012 (fls. 526-540) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Por entender que a decisão recorrida bem enfrentou a matéria, sirvo-me, com a devida vênia, de seus fundamentos como razão de decidir no presente voto, na forma a seguir apresentada.

"O cerne da controvérsia reside na interpretação das normas que estabelecem o limite de 30%, mediante compensação de resultados negativos passados, para a redução do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL. A impugnante, alinhavando uma série de argumentos, advoga que a limitação não se aplica à pessoa jurídica que apura o resultado tributável pela última vez em virtude de extinção. A tese porém não se sustenta.

No caso dos autos, a extinção ocorreu como consequência da cisão total da pessoa jurídica e com a absorção de seu patrimônio por duas outras. Ainda que admitamos, conforme sustenta a impugnante em contraposição ao termo de verificação fiscal, que a cisão e consequente extinção ocorreram não por interesse e decisão própria das pessoas jurídicas envolvidas, mas por determinação das autoridades reguladoras de suas atividades, nem assim se lhe poderia dar razão, uma vez que não existe fundamento legal para desrespeitar o limite de 30% a pretexto de que se trata de pessoa jurídica em extinção. Assim, para a solução do litígio são indiferentes as circunstâncias particulares do caso.

O limite de 30% foi estabelecido primeiramente pelos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.985, de 1995, nestes termos:

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 subsequentes.

(...)

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 artigo 12 da Lei nº 9.065, de 1995, estabeleceu que os artigos supra da Lei nº 8.981, de 1995, vigorariam até 31.12.1995. E a mesma Lei nº 9.065, de 1995, contém as normas que passaram a regular o assunto desde 1º de janeiro de 1996, a

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.

Os dois artigos supra da Lei 9.065, de 1995, constituem o fundamento legal dos lançamentos de IRPJ e de CSLL. A impugnante, contudo, argumenta, que esses artigos são normas especiais e específicas, de alcance restrito e que não revogaram inteiramente a disciplina anterior da matéria, que era dada pelo artigo 64 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o qual dispunha, textualmente:

Art. 64. A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subseqüentes.

§1º - O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no livro de que trata o item I do artigo 8º, corrigido monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a compensação.

§ 2º - Dentro do prazo previsto neste artigo a compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos-base, à vontade do contribuinte.

§ 3º - A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo.

§ 4º - O prejuízo compensável transferido de exercício anterior será absorvido pelo valor da reserva de reavaliação utilizada para compensar, na escrituração comercial, prejuízos de exercícios anteriores.

O confronto das duas normas evidencia de imediato quão equivocado é o argumento da impugnante. A regulação anterior não estabelecia limite quantitativo à compensação, mas temporal. Os prejuízos que não fossem compensados nos quatro anos subseqüentes ao ano de sua geração decaíam e deviam ser estornados

CÓPIA

definitivamente. Já no novo regime não existe limite temporal, mas quantitativo e esse se define não em função do montante do prejuízo, mas do resultado tributável antes da compensação: ele não pode ser reduzido em mais de 30%. Ora, se a norma nova fosse especial ou específica, ela incidiria apenas sobre alguns casos, enquanto a antiga se aplicaria aos demais. Para esses demais casos, não haveria limite quantitativo, mas temporal: o lucro de determinado período poderia ser inteiramente anulado pela compensação, mas os prejuízos remanescentes originados há mais de quatro anos teriam de ser eliminados da escrituração fiscal. Não é essa, por óbvio, a determinação atual do legislador: o resultado tributável somente se reduzirá em 30%. As únicas exceções a essa regra são aquelas que são admitidas expressamente na legislação: o prejuízo fiscal de empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação - Befiex, aprovados até 3 de junho de 1993, conforme o artigo 470, inciso I, e artigo 510, § 3º do RIR 1999; o prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural, conforme artigo 512 do mesmo RIR 1999. Além disso, o saldo de prejuízo ou de base de cálculo negativa poderá ser mantido na escrituração indefinidamente e pode vir a ser aproveitado em qualquer tempo no futuro quando a oportunidade se apresentar. As duas normas regulam inteiramente o mesmo assunto e são incompatíveis entre si. Portanto, nos termos do artigo 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657, de 1942), acham-se derogadas as disposições do artigo 64 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que são incompatíveis com os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995.

No entender da impugnante, a exposição de motivos da Medida Provisória nº 812, de 1994, que se converteria na Lei nº 8.981, de 1995, fornece amparo à sua tese, visto que nela se observa que a alteração introduzida permitiria ao Estado um fluxo estável no ingresso de receitas provenientes do imposto de renda. Daí a impugnante infere que o legislador não quis impedir a compensação do prejuízo, mas apenas assegurar a estabilidade da arrecadação dos tributos sobre a renda.

A inferência, porém, é incompatível com a própria natureza da proposta e da lei dela resultante. Em verdade, ela não assegura que não haverá impedimento para a compensação total de perdas passadas com o resultado presente, nem foi esse o propósito que levou o governo a propor a alteração. Impedimentos ou restrições já havia antes, visto que no regime antigo o prejuízo não aproveitado em até quatro anos era irremediavelmente perdido. Ou seja, a pessoa jurídica que nos quatro anos subsequentes ao registro do prejuízo não gerasse lucros tributáveis suficientes para o absorver perderia o direito à sua compensação. Da mesma forma, se antes de quatro anos a empresa se extinguisse, o saldo de seus prejuízos não lhe representavam nenhum direito e nada poderia reivindicar em nome deles. No novo regime, a preocupação com o lapso de tempo deixa de existir, mas o resultado tributável não pode ser reduzido em mais de 30%. Isso garante um fluxo mais estável de receita ao Erário, porque se a empresa volta a ser rentável, ela deverá efetuar um recolhimento de IRPJ e de CSLL sobre pelo menos 70% do resultado positivo, enquanto antes só voltaria a contribuir para os cofres públicos quando se esgotasse totalmente o saldo de seus prejuízos não decaídos. Logo, a motivação da mudança na legislação não guarda nenhuma relação com discussão a respeito do tratamento que se deve dar aos prejuízos acumulados pelas pessoas jurídicas que se acham em vias de extinção e devem por isso apresentar sua última declaração de rendimentos.

Tampouco se segue da exposição de motivos invocada que a regra da limitação de 30% teria adotado como parâmetro de validade o pressuposto da continuidade da atividade da econômica ou a persistência da pessoa jurídica. Nenhum legislador poderia ter em mente tal pressuposto, uma vez que, seja no universo abstrato das normas jurídicas, seja no mundo concreto dos fatos, não se pressupõe que as pessoas jurídicas terão existência eterna ou que pelo menos

continuarão por período indefinidamente longo. A Lei 6.404, de 1976, que regula as sociedades por ações, prevê e regula em seu artigo 206 a dissolução das companhias. O Código Civil faz o mesmo em relação às pessoas jurídicas em geral no seu artigo 51, e nos artigos 1.033 a 1.038 em relação às sociedades por ele reguladas. Além disso, a legislação societária permite a criação de empresas por prazo determinado. E na realidade abundam exemplos de empresas que desaparecem, seja porque cumpriram seus objetivos, seja porque foram mal sucedidas. E podem-se citar ainda os casos de empresas moribundas, que ainda que não se dissolvam, permanecem por longos anos gerando prejuízos e, por essa razão, sem pagar tributos. Se o objetivo do legislador era assegurar o fluxo regular de recursos para o Tesouro jamais poderia condicionar a aplicação da norma ao pressuposto de que as empresas teriam existência contínua.

Segundo o artigo 5º da Resolução nº 750, de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, o princípio da continuidade faz parte da estrutura normativa da contabilidade comercial. Contudo, esse princípio tem apenas conteúdo formal e se destina apenas a fornecer um critério uniformizador da escrituração, sem negar a realidade de que as pessoas jurídicas, especialmente as de direito privado, podem ir e vir, e principalmente, serem rentáveis ou deficitárias.

É igualmente infundado o entendimento derivado pela impugnante do disposto no artigo 33 do Decreto nº 2.341, de 1.987, ao qual corresponde o artigo 514 do RIR 1999 e que dispõe, textualmente:

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.

A norma supra deixa claro que o patrimônio sucedido não transfere ao sucessor nenhum direito à compensação de eventuais prejuízos fiscais acumulados pela pessoa jurídica extinta. A distinção que se faz entre a cisão total e a parcial decorre de que no caso desta a sucessão não é completa, de modo que não se deve considerar prejudicado o direito à compensação da pessoa jurídica que retiver certa parcela do patrimônio, mas esse direito, conforme categoricamente estabelece a norma, é proporcional ao patrimônio retido. Ou seja, a ressalva do parágrafo apenas corrobora o que se acha no *caput*: havendo sucessão, a sucessora não herda os prejuízos fiscais da sucedida, e havendo patrimônio remanescente na pessoa jurídica cindida, o direito à compensação fica reduzido na mesma proporção em que foi reduzido o patrimônio em virtude da cisão. Logo, da distinção entre cisão total e parcial não se deriva nenhuma conclusão abonadora da tese defendida pela impugnante, pois aqui o legislador trata de matéria diversa. Sua preocupação é impedir que as empresas pertencentes ao mesmo grupo, ou que já se encontram inativas e cujo único bem valioso é o saldo de prejuízos fiscais acumulados, realizem operações de fusão, incorporação ou cisão para reduzir indevidamente obrigações tributárias umas das outras. Ao tratar desse assunto, não teve o legislador o propósito de regular em si o destino do prejuízo fiscal acumulado pelas pessoas jurídicas extintas, particularmente em virtude de cisão total, mas apenas impedir que esse prejuízo fosse transferido de empresas deficitárias para empresas lucrativas e dessa forma lhes reduzir a tributação. A questão do que fazer com os prejuízos não aproveitados de pessoas jurídicas extintas não é tratada por essa norma, até porque o tema se apresenta não só em virtude de operação de fusão, incorporação e cisão, mas em toda ocasião, muito mais freqüente, em que uma empresa é simplesmente

dissolvida, depois liquidada, e seu patrimônio não é objeto de sucessão por nenhuma outra.

Com respeito a esse último assunto, o legislador não se manifestou, o que significa que não considerou relevante estabelecer um tratamento distinto para as pessoas jurídicas que se encontram em semelhante situação. Recorde-se que quando quis abrir exceção, o legislador o fez expressamente, como no caso do prejuízo resultante da atividade rural e das empresas titulares de benefícios concedidos pelo programa Befiex. Logo, daí se segue que às pessoas jurídicas extintas, seja por sucessão, seja por dissolução e liquidação simples, se aplica a regra geral do artigo 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995.

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

Visto que as pessoas físicas e jurídicas estão constantemente recebendo e transferindo recursos entre si em virtude de suas atividades ou do uso, cessão e alienação de seus bens e direitos, o legislador, para efeito de fixar a incidência do imposto e da contribuição sobre a renda, precisa encontrar meios de identificar e mensurar os eventos que efetivamente caracterizam fatos geradores desse tipo de tributo.

No caso das pessoas jurídicas, a solução encontrada foi apurar a base de incidência desses tributos periodicamente, em intervalos de tempo fixados precisamente pela legislação. Havendo lucro, renda ou acréscimo patrimonial num determinado período, será sempre legítima a incidência deles, à luz do CTN e da CF 1988. Essa apuração do rendimento tributável faz-se independentemente em cada período, e nem o CTN nem a CF 1988 determinam que o resultado de um período necessariamente seja levado em conta ou tenha influência em outro.

No período em que houver resultado negativo, não há incidência do tributo, porque não houve lucro, renda nem acréscimo patrimonial. Em períodos em que há lucro, o tributo incide, ainda que tenha sido precedido de períodos com resultado negativo. A compensação de prejuízos passados não é inerente nem faz parte da demonstração do resultado do período. Somente por liberalidade do legislador é que se permite que o resultado positivo seja diminuído pela dedução de prejuízos passados antes da determinação da base de incidência do tributo. Essa permissão se faz não em nome da natureza do rendimento, mas por preocupações de ordem social, política e macroeconômica. O governo procura, dessa forma, dar uma oportunidade para que as empresas se recuperem de uma fase desfavorável em seus negócios e não percam os investimentos realizados nem provoquem o aumento do número de desempregados. É também uma maneira de estimular empreendimentos de

maturação mais longa, nos quais os resultados positivos só costumam vir depois de um postergado período inicial de construção do parque industrial ou das instalações produtivas ou ainda de consolidação do negócio.

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

Lança ainda mais luz sobre o assunto exame da legislação tributária aplicável às pessoas físicas ou naturais. Ainda que o mesmo artigo 43 do CTN forneça também a definição do fato gerador do imposto incidente sobre a renda das pessoas físicas, a legislação desse tributo não permite que na apuração da sua base de cálculo se faça dedução de perdas registradas em períodos anteriores. Embora não se espera que pessoas físicas mantenham escrituração regular, é fácil conceber em sua situação econômica ou financeira circunstâncias análogas à de uma empresa que apure prejuízo. Imagine-se o exemplo de uma pessoa que esteja desempregada em todo o ano e não teve nenhuma fonte de rendimento, mas que continue tendo despesas médicas, de educação, ou com dependentes, pagas com recursos poupados ou obtidos com a venda de seu patrimônio. O exemplo continuaria válido se a mesma pessoa estivesse empregada, obteve rendimentos, mas esses foram inferiores às despesas médicas, de educação ou com dependentes. Não há dúvida de que essa pessoa apurou, em sentido figurado, prejuízo naquele ano. E todavia, caso volte a ter rendimentos no ano subsequente, nada poderá ser deduzido de sua renda tributável a título de compensação pelo déficit observado no ano precedente.

Recorde-se ainda que certos ganhos das pessoas físicas constituem fatos geradores isolados do imposto sobre a renda, tais como os rendimentos de aplicações financeiras e os ganhos de capital. Esses são tributados ainda que seja negativa a renda líquida apurada na declaração de ajuste anual do mesmo período em que foram gerados.

Não obstante, não se argúi que é inconstitucional ou que viola o CTN a legislação do imposto de renda da pessoa física.

A impugnante invoca o exemplo de decisões administrativas de segunda instância em seu favor. Contudo, na jurisprudência raramente se produzem opiniões e decisões uniformes e homogêneas acerca dum mesmo assunto, de modo que a cada parte em disputa sempre é possível selecionar aquelas que lhes mais convier. Realmente, o mesmo órgão, tanto quando ainda se denominava Conselho de

Contribuintes do Ministério da Fazenda, como já quando passou a se chamar Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, já proferiu decisões que expressam entendimento contrário ao defendido pela impugnante, a exemplo da ementa de acórdãos transcritos adiante, o último dos quais, saliente-se, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, o seu colegiado de mais alto grau.

INCORPORAÇÃO. DECLARAÇÃO FINAL.

Inexiste amparo para, a 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 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. Recurso negado (Acórdão nº 105-15908 da 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 16/08/2006).

BASE NEGATIVA. COMPENSAÇÃO. LIMITE 30%. INCORPORAÇÃO.

A partir do ano-calendário de 1995, a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL fica limitada a 30% do lucro líquido ajustado no período. Cabível a exigência de ofício de contribuição incidente sobre diferença compensada a maior na declaração de incorporação, uma vez inexistente qualquer exceção ao limite imposto pela legislação ainda que na hipótese de encerramento da empresa. (Acórdão nº 105-15999 da 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 21/09/2006)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. (Acórdão nº 9101-00401 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 02/10/2009)

...

De resto, conforme salientado no termo de verificação fiscal, o próprio STF, em mais de uma ocasião, corrobora o entendimento de que 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. As decisões do STF invocadas pelo fiscal autuante, ainda que não tratem especificamente do caso em discussão, são relevantes para a presente controvérsia, ao contrário do que argumenta a impugnante, justamente por esclarecer a natureza do direito à compensação de prejuízo fiscal.

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 artigo 111 do CTN. Visto que entre as exceções previstas na legislação à restrição ao limite de 30% não se encontra a hipótese de determinação do resultado tributável de pessoas jurídicas extintas por qualquer motivo, conclui-se que não tem fundamento legal a pretensão da impugnante.

Por conseguinte, o lançamento deve ser mantido integralmente.

Conclusão

À vista do exposto, voto por 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."

Isso posto, há que se considerar que, para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa, ainda que na hipótese de encerramento da empresa ou incorporação, uma vez inexistente exceção ao limite imposto pela legislação.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário apresentado.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator