



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

**Processo n°** 10882.002471/2009-74  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.529 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de maio de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** B2W COMPANHIA GLOBAL DO VAREJO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

FUSÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL EXCEPCIONANDO A REGRA GERAL.

A compensação de prejuízos fiscais não é elemento inerente ao cálculo da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei.

À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada ou objeto de fusão.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2006

FUSÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL EXCEPCIONANDO A REGRA GERAL.

A compensação de prejuízos fiscais não é elemento inerente ao cálculo da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei.

À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada ou objeto de fusão.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS SEM EFICÁCIA NORMATIVA. NÃO EXIGÊNCIA DE MULTA E JUROS, IMPOSSIBILIDADE.

A existência de decisões administrativas sem eficácia normativa e vinculante não autorizam a dispensa da exigência de multa e juros exigidos por meio de lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de sobrestamento do julgamento até pronunciamento do STF sobre o tema. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que a acolham. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que votaram por dar-lhe provimento. O Conselheiro Demetrius Nichele Macei fará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

B2W COMPANHIA GLOBAL DO VAREJO recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 05-28.088 da 4ª Turma da Delegacia de Julgamento em Campinas que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Trata-se dos autos de infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, além de Multa Isolada, nos valores respectivos de R\$ 28.039.613,85, R\$ 12.496.651,80 e R\$ 581.593,21, cientificados à contribuinte em 26 de outubro de 2009, conforme AR de fl. 171, devido às irregularidades assim descritas, fls. 150/ (IRPJ) e 154/167 (CSLL):

### 2. IRPJ:

*“001. Glosa de Prejuízos Compensados Indevidamente. Inobservância do Limite de 30%”*

*Compensação indevida de prejuízos fiscais apurados, tendo em vista a inobservância do limite de compensação de 30% do lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, conforme Termo de Verificação, às fls. 142-145.*

[Demonstrativo com fato gerador em 31/12/2006; valor tributável ou imposto (R\$ 54.869.358,39) e percentual da multa (75%)]

*Enquadramento legal: Arts. 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, e 510, do RIR/99.”*

### 3. CSLL:

*“001. Base de Cálculo Negativa de Períodos Anteriores. Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa de Períodos anteriores”*

*Compensação a maior da base de cálculo negativa da CSLL, tendo em vista a inobservância do limite de compensação de 30% da base de cálculo da CSLL, apurado pelo cotejo entre os dados declarados na DIPJ e o saldo de base de cálculo negativa da CSLL acumulada, controlada por esta Secretaria da Receita Federal do Brasil- RFB, conforme Termo de Verificação às fls. 154-159.*

[Demonstrativo com fato gerador (31/12/2006); valor tributável ou contribuição (R\$ 55.004.229,50) e percentual da multa (75%)]

*Enquadramento legal: Art. 2º e §§, da Lei n.º 7.689/88; Art. 58, da Lei n.º 8.981/95, art. 16 da Lei n.º 9.065/95; Art. 16, da Lei n.º 9.065/95; Art. 37, da Lei n.º 10.637/02.”*

*002. Insuficiência de Recolhimento/Declaração da Contribuição Social. Insuficiência de Recolhimento ou Declaração*

*Insuficiência de recolhimento ou de declaração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida, apurada pelo cotejo entre os dados declarados em DIPJ, os declarados em DCTF e os recolhimentos efetuados, conforme Termo de Verificação à fls. 154-159.*

[Demonstrativo com fato gerador em 31/12/2006; valor tributável ou contribuição (R\$ 1.163.142,08) e percentual da multa (75%)]

*Enquadramento legal: Art. 841, inciso I, III e IV, do RIR/99.*

*003. Multas Isoladas. Falta de Recolhimento da Contribuição Social sobre a Base Estimada*

*Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme Termo de Verificação às fls. 154-159.*

[Demonstrativo com fato gerador em 31/12/2006 e valor da multa isolada (R\$ 581.593,21)]

*Enquadramento Legal: Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96, alterado pelo Art. 14, da Lei n.º 11.488/07 c/c art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei n.º 5.172/66.”*

4. A autoridade fiscal elaborou os Termos de Verificação Fiscal de fls. 142/145 e 154/159, que se transcreve.

## **5. IRPJ:**

### **“1. Descrição dos Fatos**

O presente Procedimento Fiscal é decorrente do Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 0811300-2009-00298-7, em relação ao ano-calendário de 2006, na operação 20691 – LR – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS, de sua incorporada Submarino S/A, CNPJ 02.930.076/0001-41.

(...)

### **2. Da Análise**

Detectou-se divergência de cálculo na compensação dos prejuízos fiscais, para o ano-calendário de 2006, nos sistemas da Receita Federal do Brasil, conforme tabela abaixo:

(...)

Em sua resposta, às fls. 11-13, a B2W informou que “A sociedade Submarino, CNPJ (...), realizou a compensação integral de prejuízo fiscal acumulado, sem a observância da limitação de 30% prevista na legislação de regência, em razão de sua liquidação e extinção na operação de fusão que resultou na criação da B2W”.

“A fusão implica a extinção da sociedade fusionada. Portanto, no caso em análise, sobrevivendo a extinção da Submarino e, conseqüentemente, o encerramento de suas respectivas atividades e a impossibilidade de utilizar os prejuízos fiscais acumulados, a Submarino compensou integralmente os prejuízos fiscais acumulados com o lucro apurado no encerramento de suas atividades, sem a aplicação da “trava” dos 30%”.

### **Quanto à compensação a maior dos prejuízos fiscais**

Em relação à questão da compensação integral dos prejuízos fiscais, da empresa incorporada Submarino (...), torna-se necessário transcrever o disposto no art. 510, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado (...):

(...)

Como se vê, pela legislação retrocitada, os prejuízos fiscais das empresas incorporadas, fusionadas ou cindidas, somente podem ser compensados até o limite de 30% do lucro líquido ajustado até a data do evento. O valor remanescente deve ser baixado e essa vedação é a qualquer tempo e sob qualquer condição. Qualquer excepcionalidade no tratamento carece de previsão em norma específica.

Portanto, não prospera, por absoluta falta de previsão legal, os argumentos da B2W. No caso de incorporação, a pessoa jurídica incorporada poderá compensar os seus próprios prejuízos com o lucro real do próprio período de apuração e de períodos de apuração antecedentes, observado o limite máximo de 30% do lucro líquido depois de ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda.

Dessa forma, apurou-se um Lucro Real correto de R\$ 88.434.143,41, ao invés de R\$ 33.564.785,02. A diferença do Lucro Real de R\$ 54.869.358,39 deverá ser objeto de apuração do IRPJ, bem como do respectivo adicional, para lançamento, conforme abaixo:

(...)

Em conclusão, foi apurado o valor de R\$ 8.230.403,75, a título de IRPJ e de R\$ R\$ 5.486.935,84, a título de Adicional, perfazendo o montante de R\$ 13.717.339,59, que deverá ser objeto de lançamento.”

## **6. CSLL:**

### **“2. DA ANÁLISE**

#### **1) CNPJ Nº 02.930.076/0001-41 – SUBMARINO S/A**

Divergência encontrada na compensação da base de cálculo negativa da CSLL, para o ano-calendário de 2006, no sistemas da Receita Federal do Brasil, conforme tabela a seguir descrita:

(...)

Em sua resposta, às fls. 11-13, a B2W informou que: “A sociedade Submarino, CNPJ (...), realizou a compensação integral da Base de Cálculo Negativa da Contribuição social sobre o Lucro Líquido (CSLL) acumulada, sem a observância da limitação de 30% prevista na legislação de regência, em razão da sua liquidação e extinção na operação de fusão que resultou na criação da B2W.”

“A fusão implica a extinção da sociedade fusionada. Portanto, no caso em análise, sobrevivendo a extinção da submarino e, conseqüentemente, o encerramento de suas respectivas atividades e a impossibilidade de utilizar a base de cálculo negativa da CSLL acumulada, a submarino compensou integralmente a base de cálculo negativa da CSLL com o lucro apurado no encerramento de suas atividades, sem a aplicação da “trava” de 30%.”

### **Quanto à compensação a maior da base de cálculo negativa da CSLL**

Em relação à questão da compensação integral da base de cálculo negativa da CSLL de períodos-base anteriores, da empresa incorporada Submarino S/A., CNPJ (...), verifica-se que ela efetivamente procedeu à compensação integral do lucro líquido ajustado para a CSLL, no ano-calendário 2006, com a base de cálculo negativa de períodos anteriores, e assim o fez sem obedecer a limitação imposta pela legislação em vigor, qual seja, trinta por cento do referido lucro líquido ajustado para a CSLL.

Portanto, a incorporada Submarino não contesta que compensou base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores em valor superior ao limite de trinta por cento da base de cálculo do exercício.

A referida limitação encontrava-se prevista no artigo 58, da Lei n.º 8.981/1995, que veio a ser retificada pelo artigo 16, da Lei n.º 0.065/1995. prescrevem tais dispositivos, respectivamente, que:

(...)

Como se vê, pela legislação retrocitada, a base de cálculo negativa da CSLL das empresas incorporadas, fusionadas ou cindidas, somente podem ser compensadas até o limite de 30% do lucro líquido ajustado. O valor remanescente deve ser baixado. E essa vedação é a qualquer tempo e sob qualquer condição. Qualquer excepcionalidade no tratamento carece de previsão em norma específica.

(...)

Dessa forma, apurou-se uma Base de Cálculo da CSLL correta de R\$ 88.306.158,52, ao invés de R\$ 33.301.929,02. A diferença da Base de Cálculo da CSLL, de R\$ 55.004.229,50 deverá ser objeto de apuração da CSLL a Pagar, para lançamento.

Em conclusão, foi apurado o valor de R\$ 4.950.380,65, a título de CSLL a Pagar, que deverá ser objeto de lançamento, conforme quadro demonstrativo abaixo:

(...)

## **2) CNPJ N° 08.538.351/0001-62 – B2W – CIA. GLOBAL DO VAREJO**

2.1) O valor informado em DIPJ, na Ficha 16 – CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO MENSAL POR ESTIMATIVA – IMUNE OU ISENTA DO IRPJ, está superior ao informado em

DCTF ou superior aos valores recolhidos aos cofres públicos, conforme tabela a seguir transcrita:

TRIBUTO	PERÍODO	DIPJ	DCTF	PAGTOS. VALOR-R\$	DIPJ (-) DCTF	DIPJ (-) PAGTOS.
CSLL	dez/06	1.871.345,74	708.159,33	708.159,33	1.163.186,41	1.163.186,41
<b>TOTAIS</b>		1.871.345,74	708.159,33	708.159,33	1.163.186,41	1.163.186,41

2.2) O valor informado em DIPJ, na Ficha 17 – CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, está superior ao informado em DCTF ou superior aos valores recolhidos aos cofres públicos, conforme tabela abaixo:

TRIBUTO	PERÍODO	DIPJ	DCTF	PAGTOS. VALOR-R\$	DIPJ (-) DCTF	DIPJ (-) PAGTOS.
CSLL	dez/06	692.332,38	-	-	692.332,38	692.332,38
<b>TOTAIS</b>		692.332,38	-	-	692.332,38	692.332,38

A B2W deixou de se pronunciar quanto à diferença detectada no mês dezembro de 2006, em relação à CSLL Estimativa, no montante de R\$ 1.163.186,41 e também a Quota de ajuste, no valor de R\$ 692.332,28.

Foi localizado apenas o recolhimento feito em 31/01/2007 (fl. 91), no valor de R\$ 708.159,33, código 2484, do período de apuração dezembro de 2006, para a incorporada CNPJ nº 08.538.351/0001-62, a título de CSLL Estimativa a Pagar.

Em 08/10/2009, no curso da ação fiscal, apresentou as seguintes PERDCOMP's: (...) (fls. 99-108), as quais foram desconsideradas, para os fins desse fiscalização.

### CSLL ESTIMATIVA A PAGAR

Como a DIPJ/2007, ano-calendário de 2006, apresenta um valor de CSLL Estimativa a Pagar de R\$ 1.871.345,74, na Ficha 16 – Cálculo da CSLL Mensal por Estimativa, não questionada pelo contribuinte e só foi compensada em DCTF e recolhida a importância de R\$ 708.159,33, cabe o lançamento de multa isolada de 50% sobre a diferença de R\$ 1.163.186,41, que importa em R\$ 581.593,21.

A título de esclarecimento, informo que as PERDCOMP's transmitidas em 08/10/2009, no curso da ação fiscal, não têm como serem utilizadas, antes de terem sido emitidos os respectivos lançamentos.

### CSLL QUOTA DE AJUSTE A PAGAR

Reproduz-se a seguir a Ficha 17 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, para melhor análise:

<b>FICHA 17 - CÁLCULO DA CSLL</b>	<b>VALORES - R\$</b>
17/01. Lucro Líquido antes da CSLL	17.852.856,64
17/20. Soma das Adições	3.004.368,20
17/32. Soma das Exclusões	(64.987,00)
17/33. Base de Cálculo antes da Comp BC NEG PA ANT	20.792.237,84
17/39. Base de Cálculo da CSLL	20.792.237,84
17/42. Total da CSLL	1.871.301,41
<b>DEDUÇÕES</b>	
17/52. (-) CSLL Mensal Paga por Estimativa	(1.178.969,03)
<b>17/54. CSLL A PAGAR</b>	<b>692.332,38</b>

### **Linha 17/52 – CSLL Mensal Paga por Estimativa**

Nesta linha deve ser informado o montante efetivamente pago, a título de CSLL estimativa, que importou em R\$ 708.159,33, conforme descrito anteriormente. Como foi lançada a importância de R\$ 1.178.969,03, deve ser glosado o montante de R\$ 470.809,70.

Refazendo-se então a Ficha 17 (...), com as glosas/alterações efetuadas, o valor correto da CSLL Quota de Ajuste a Pagar é de R\$ 1.163.142,08. Como não foi recolhido, nem confessado em DCTF, cabe o lançamento do valor de R\$ 1.163.142,08 a título de CSLL Quota de ajuste a Pagar, pela falta/insuficiência de recolhimento e/ou declaração em DCTF. Quanto às PERDCOMP's transmitidas em 08/10/2009, no curso da ação fiscal, não têm como serem utilizadas, antes de terem sido emitidos os respectivos lançamentos:

<b>FICHA 17 - CÁLCULO DA CSLL</b>	<b>VALORES - R\$</b>
17/01. Lucro Líquido antes da CSLL	17.852.856,64
17/20. Soma das Adições	3.004.368,20
17/32. Soma das Exclusões	(64.987,00)
17/33. Base de Cálculo antes da Comp BC NEG PA ANT	20.792.237,84
17/39. Base de Cálculo da CSLL	20.792.237,84
17/42. Total da CSLL	1.871.301,41
<b>DEDUÇÕES</b>	
17/52. (-) CSLL Mensal Paga por Estimativa	(708.159,33)
<b>17/54. CSLL A PAGAR</b>	<b>1.163.142,08</b>

7. Inconformada com a exigência fiscal, a contribuinte, por meio de seus representantes legais, apresentou a impugnação de fls. 235/267, em 25 de novembro de 2009, com as seguintes razões de defesa.

7.1. Afirma que em 13 de dezembro de 2006 ocorreu a fusão entre as empresas Submarino S.A. (CNPJ 02.930.076/0001-41) e Americanas.com S.A. Comércio Eletrônico (CNPJ 02.866.535/0001-75), conforme Protocolo de Justificação da Fusão, datado de 27 de novembro de 2006, deliberado e aprovado pelos órgãos societários pertinentes.

7.2. Em decorrência, sobreveio a extinção das empresas Submarino e Americanas.com, com a formação de nova companhia aberta, com ações listadas na bolsa de

valores, denominada B2W Companhia Global do Varejo (B2W), inscrita no CNPJ sob nº 08.538.351/0001-62.

7.3. A Submarino, no momento de sua extinção, decorrente da fusão, compensou integralmente seus prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, acumuladas até então.

7.4. Posteriormente, em 31 de março de 2007, a B2W (CNPJ 08.538.351/0001-62) foi incorporada pela autuada, sendo que esta denominava-se “TV SKY Shop S.A.”, a qual, após a incorporação, adotou a denominação da incorporada, sucedendo-a em todos os direitos e obrigações.

7.5. No que se refere às infrações que lhe são imputadas, diz que não há qualquer irregularidade quanto à compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas (CSLL).

7.6. Quanto à “Falta de Pagamento e Estimativa de CSLL referente a 12/2006” (sic!!!) (R\$ 1.163.142,08) e a “Multa Exigida Isoladamente” (R\$ 581.593,21), renuncia expressamente ao direito de impugná-las, nos termos do artigo 13, § 4º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009, uma vez que os respectivos débitos serão parcelados/pagos, a teor da Lei n.º 11.941, de 2009.

7.7. Argumenta que não há, na legislação tributária, qualquer vedação à utilização de prejuízos fiscais acumulados quando da extinção de pessoa jurídica, nos casos de fusão, cisão ou incorporação. E que a pretensão nesse sentido afrontaria o princípio da legalidade, insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

7.8. Aduz que a ausência de previsão não limita a utilização dos prejuízos fiscais por sociedade extinta, mas, ao contrário, autoriza sua utilização, tanto que a legislação expressamente impôs limites específicos quando assim pretendeu. Em suas palavras:

*“24. A limitação específica, por exemplo, inserida pelo artigo 33, do Decreto-lei n.º 2.341/87 e artigo 22, da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, veda o aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL apenas pelas sociedades sucessoras, não interferindo na possibilidade de aproveitamento por parte das sociedades sucedidas.*

*25. Ora, esta limitação é aplicação prática do princípio da legalidade. O legislador inseriu na norma legal o impedimento expresso à sociedade sucessora para aproveitar os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL da sucedida. Caso não existisse esse limite legal, a sucessora estaria livre para aproveitar o saldo desses valores. Interpretar o princípio da legalidade de forma diversa é distorcê-lo equivocadamente sem fundamento na Constituição Federal, na doutrina e/ou na jurisprudência.*

*26. A limitação quantitativa genérica (artigos 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95) não se aplica nestes casos de fusão, cisão ou incorporação, pelos simples fato de que tais operações são reguladas por norma específica.”*

7.9. Afirma que, no caso dos prejuízos fiscais apurados por empresa titular de Programas Especiais de Exportação, aprovados pela Befiex até 03 de junho de 1993, a compensação não está sujeita à limitação dos 30% diante da redação dada ao artigo 95, da Lei nº. 8.981, de 1995, pelo artigo 1º, da Lei nº. 9.065, de 1995. No entanto, afirma que:

*“As empresas titulares dos referidos Programas Especiais de Exportação estariam em atividades, não seriam tratadas em norma anterior e, portanto, estariam abrangidas pelos artigos 15 e 16 da Lei nº. 9.065/95, daí a necessidade de afastamento expresso do limite de 30% por meio de lei. Ora, já havia norma específica tratando do assunto antes do advento da Lei nº. 9.065/95. Ao criar a limitação de 30%, a própria Lei nº. 9.065/95 entendeu por afastar tal limitação. É diferente, e o princípio da legalidade não pode ser invocado neste caso (seria totalmente equivocada esta pretensão).”*

7.10. Argumenta que a presente situação também se diferencia dos prejuízos apurados em atividades rurais, previstos no artigo 14, da lei 8.023, de 1990, o qual trata das pessoas jurídicas em atividade e é específica para empresas com atividade rural, continuando vigente e eficaz após a edição da Lei nº. 9.065, de 1995. Por essa razão não foi necessário o afastamento do limite de 30%. E continua:

*“Ainda que o artigo 512, do RIR/99, reconheça a não-aplicação do limite de 30% no caso de empresas com atividade rural, como também o faz o artigo 17, da Instrução Normativa SRF nº. 257/02, estes dispositivos infralegais simplesmente reconhecem o caráter especial da Lei 8.023/90 para empresas em atividade, com atividade rural, e o caráter geral da Lei nº. 9.065/95 para empresas em atividade. Entendeu-se pela aplicação da norma específica pré-existente em detrimento da norma geral posteriormente criada, com consonância com os ditames legais.”*

*32. Vejamos. Os casos de fusão, cisão e incorporação, são diferentes dos casos que não estão sequer abrangidos pelos artigos 15 e 16 da Lei nº. 9.065/95, uma vez que estes tratam de sociedades em atividade e não de sociedades em extinção. Para o caso de extinção de sociedade em operações de fusão, cisão ou incorporação, não haveria necessidade de lei reconhecendo a não-aplicação do limite de 30%. Da mesma forma, seria irrelevante se houvesse norma infralegal reconhecendo essa não-aplicação, como ocorre com prejuízos decorrentes de atividades rurais.”*

7.11. Diz que o regime de compensação em prejuízos instituído pela Lei nº. 8.981, de 1995, terminou com a limitação temporal de quatro anos existente anteriormente, e, ao mesmo tempo, resguardou o Erário, de modo a impedir que os contribuintes ficassem muito tempo sem pagar qualquer valor do IRPJ e da CSLL. Buscou-se, assim, impedir que um contribuinte tivesse que “jogar no lixo” seus prejuízos, mazela que a autoridade lançadora parece querer reinstaurar quando afirma que “o valor remanescente deve ser baixado”.

7.12. Afirma que, quando da extinção da pessoa jurídica, não há fluxo de receitas tributárias futuras, não há continuidade do empreendimento, e, em conseqüência, falta propósito para a norma limitadora do aproveitamento dos prejuízos fiscais e das bases de

cálculo negativas da CSLL, pois os dispositivos legais envolvidos não pretenderam fulminar o aproveitamento daquelas importâncias, mas sim deferir este aproveitamento ao longo do tempo.

7.13. Discorre sobre a evolução da legislação aplicável, afirmando que o artigo 33, do Decreto-lei n.º 2.341, de 1987, vedou expressamente às sociedades sucessoras a utilização de prejuízos fiscais das pessoas jurídicas incorporadas, fusionadas ou cindidas. No entanto, tal vedação é restrita às sociedades sucessoras e não às sucedidas. Portanto, a B2W, oriunda da fusão, não poderia aproveitar prejuízos fiscais e bases de cálculos negativas da CSLL da empresas Submarino e Americanas.com.

7.14. Com o advento dos artigos 15 e 16 da Lei n.º 9.065, de 1995, pressupõe-se a continuidade das atividades da pessoa jurídica e o diferimento do aproveitamento só tem razão de existir se, em períodos posteriores, o saldo remanescente puder ser utilizado, perdendo sentido quando há a extinção da pessoa jurídica, que cessa suas atividades.

7.15. Sob sua perspectiva, há a necessidade de se fazer uma interpretação sistemática da legislação, visando assegurar ao contribuinte o direito à compensação integral de seus prejuízos fiscais, sem qualquer limitação, quando se tratar de declaração final por ocorrência de incorporação, fusão ou extinção da pessoa jurídica.

7.16. Transcreve ampla doutrina e jurisprudência a embasar seus argumentos, fls. 256/264, a qual reconheceria amplamente seu direito de utilizar integralmente prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL no caso de extinção, inclusive em decorrência de fusão.

8. Em 27 de janeiro de 2010, a contribuinte protocolou a petição de fls. 302/305, que se transcreve, em parte:

“B2W – Companhia Global do Varejo, (...), vem requerer expressamente a desistência PARCIAL do direito de apresentar defesa administrativa do referido processo, conforme formulário anexo, renunciando a quaisquer alegações de direito que nela se fundaria, exclusivamente para fins de adesão ao parcelamento dos débitos objeto de tal processo, nos termos da Lei n.º 11.941/2009, regulamentada pela Portaria conjunta PGFN/RFB n.º 6/2009.

(...)

B2W – Companhia Global do Varejo, (...), requer, para efeito do que dispõe a Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, a desistência PARCIAL da impugnação interposta, constante do processo administrativo decorrente do MPF n.º 0811300/00298/09. Declara, ainda, que renuncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamentam a referida impugnação.

A desistência parcial acima mencionada refere-se aos seguintes débitos:

Código	Período de Apuração	Valor do Débito
	31/12/2006	R\$ 1.163.142,08
	31/12/2006	R\$ 581.593,21

Processo nº 10882.002471/2009-74  
Acórdão n.º **1402-002.529**

**S1-C4T2**  
Fl. 494

---

Analisando a impugnação, dessa não se conheceu na parte em que houve pedido de desistência da Interessada, e, na parte conhecida, o colegiado *a quo* julgou-a improcedente, mantendo integralmente a exigência.

A Recorrente foi intimada da decisão em 08 de março de 2010 (fl. 389) apresentando em 07 de abril de 2010 recurso voluntário de fls. 391-420. Em resumo reafirma os termos de sua impugnação.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de fls. 430-444 pugnando pelo desprovimento do recurso voluntário, mantendo-se incólume a exigência.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

### 1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

### 2 PEDIDO DE SOBRESTAMENTO

Em sua sustentação oral, requereu a patrona da Recorrente o sobrestamento do julgamento dos processos administrativos fiscais objetos de matéria em que houve reconhecimento de repercussão por parte do STF.

Entendo não lhe assistir razão.

É importante ressaltar que a aplicação do CPC ao processo administrativo fiscal, ainda que de forma subsidiária, não é novidade. Marcos Vinícius Neder já tratava sobre o tema muito antes do advento do CPC/2015, ressaltando, contudo, que a Lei nº 9.784/99 sobrepuja-se ao CPC no que concerne à sua subsidiariedade na aplicação ao processo administrativo fiscal federal. Veja-se:

*Com a edição da Lei nº 9.784/99, retomou-se o caminho da sistematização do processo administrativo. Por via deste diploma federal, introduziram-se normas gerais para o processo administrativo, estabelecendo critérios processuais e direitos e deveres dos administrados. [...]*

*Ocorre, porém, que as alterações introduzidas pela Lei nº 9.784/99 demoraram a ser aplicadas no contencioso administrativo fiscal, em face, sobretudo, da interpretação restritiva à remissão do artigo 69 desta mesma lei que prevê sua aplicação subsidiária aos processos regulados por lei específica.<sup>1</sup>*

[...]

*Se a Lei nº 9.784/99, de iniciativa do próprio Poder Executivo, formula disciplina de princípios e garantias aplicáveis ao processo administrativo federal, por lógico não se espera que a regra do artigo 69 inviabilize sua aplicação. A inteligência desse dispositivo, ao mencionar expressamente a utilização subsidiária, é no sentido de limitar a abrangência da norma, mas tão somente para ressaltar a eficácia de leis especiais. [...]*

*O intérprete deve, portanto, recorrer, inicialmente, à norma específica e, se não for possível, à norma geral. Se a norma geral confere ao intérprete princípios, como o da*

---

<sup>1</sup> NEDER, Marcos Vinícius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei n. 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 26-27.

---

*moralidade, proporcionalidade e razoabilidade, ele terá que os empregar para alcançar o sentido da norma especial. Se esta é omissa, ao aplicado cabe a tarefa de investigar se há disposição expressa e precisa na norma geral. Na esteira das considerações alinhadas, mister demarcar dois momentos: o primeiro, antes do advento da Lei nº 9.784/99, em que a fonte processual subsidiária principal do procedimento administrativo fiscal era o Código de Processo Civil, e, depois, quando esta função passa a ser exercida por esta lei geral no processo administrativo.<sup>2</sup>*

Portanto, depreende-se que o CPC sempre foi aplicado de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal, mas, com o advento da Lei nº 9.784/99, norma geral de processo administrativo, primeiro aplica-se o Decreto nº 70.235/72, pautando-se inclusive nos princípios estampados na Lei nº 9.784/99, a seguir, aplica-se essa mesma norma geral de forma subsidiária, e somente se recorre ao CPC em último caso.

Com efeito, como a previsão de sobrestamento do trâmite de processos judiciais quando da determinação do STF contido CPC/2015 já existia à época do CPC/1973, aos que entendem que tal determinação se estende também aos processos administrativos fiscais, já deveriam ter adotado tal exegese antes mesmo do início da produção de efeitos do novo estatuto processual.

Retornando à análise do processo administrativo fiscal, entre seus princípios norteadores está o princípio da oficialidade. Segundo esse princípio, compete à própria administração impulsionar o processo até a sua conclusão, diligenciando no sentido de reunir o conhecimento dos atos necessários ao seu deslinde. Tal princípio, inclusive, foi positivado, constando expressamente como aplicável ao processo administrativo (art. 2º, parágrafo único, inciso XII, da Lei nº 9.784/99).

Além disso, dispõe o inciso LXXVIII da Constituição Federal que é uma garantia individual o direito à duração razoável do processo, inclusive o administrativo.

Desse modo, em atendimento a tais princípios, o sobrestamento do julgamento dos processos administrativos fiscais em razão de normas aplicáveis ao processo civil somente ocorrerá se houver menção expressa na norma específica, qual seja, o Decreto nº 70.235/72 ou no Regimento Interno do CARF, que, por força do art. 37 do Decreto nº 70.235/72, pode dispor como se dará o julgamento no âmbito desta Corte Administrativa.

E veja-se que por meio da Portaria MF nº 586/2010, inseriu-se no então vigente Regimento Interno do CARF norma que previa o sobrestamento dos julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestasse o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que fosse proferida decisão no recurso representativo de controvérsia.

Em razão do verdadeiro caos administrativo advindo do sobrestamento de inúmeros processos no CARF, a Portaria MF nº 545/2013 revogou o dispositivo regimental que previa o sobrestamento dos julgamentos em razão do reconhecimento da repercussão geral no STF.

Há de se salientar que a essa época, conforme já dito, já vigiam os artigos 543-A e 543-B do Código Civil de 1973 que determinavam o sobrestamento do trâmite dos

---

<sup>2</sup> NEDER, Marcos Vinícius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei n. 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, final da nota de rodapé n. 13 - p. 27-28.

processos judiciais que versassem sobre o tema objeto de análise, com repercussão geral reconhecida, por parte do STF. Ou seja, mesmo com tal previsão legal específica para os processos judiciais, a autoridade competente para dispor sobre o Regimento Interno do CARF (Ministro da Fazenda), entendeu por bem retirar do processo administrativo fiscal a hipótese de sobrestamento do julgamento de processos que versassem sobre matérias objeto de reconhecimento de repercussão geral perante a Suprema Corte. E isso porque constatou-se que tal sobrestamento, antes adotado no âmbito do CARF, feria de morte princípios caros ao processo administrativo fiscal: o da oficialidade e o da duração razoável do processo, ainda mais porque questões atinentes à constitucionalidade de normas são temas que extravasam o campo de atuação do CARF, adotando-se a premissa de presunção de constitucionalidade das leis.

Nesse contexto, ao se interpretar os ditames do CPC sobre o sobrestamento dos julgamentos no âmbito administrativo, deve-se atribuir a tais normas o sentido que lhes permite a realização de suas finalidades e a preservação da harmonia do sistema jurídico do contencioso administrativo, pois, como já dizia o clássico doutrinador Carlos Maximiliano “prefira-se a inteligência dos textos que tornem viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade”<sup>3</sup>.

Como consequência, entendo que há de se limitar aos processos judiciais a aplicação do CPC quanto ao sobrestamento de julgamentos de processos que envolvam matérias objeto de repercussão geral reconhecida pelo STF, isso porque somente o Poder Judiciário é que pode analisar a constitucionalidade das normas, e eventual conflito interpretativo somente faz sentido entre órgãos que detêm competência para tanto, o que, evidentemente, não inclui os órgãos do contencioso administrativo.

Logo, a aplicação de tais institutos, por mera replicação, ao processo administrativo fiscal em razão de seu caráter subsidiário e supletivo não pode ferir o âmago das leis especial e geral que tratam do processo administrativo (fiscal) federal. Conforme já transcrito alhures, Marcos Vinícius Neder enfatiza que “se a norma geral confere ao intérprete princípios, [...] ele terá que os empregar para alcançar o sentido da norma especial”.

Tal exegese faz todo o sentido se analisarmos as limitações do julgamento do processo administrativo fiscal por força da própria legislação tributária vigente: o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Deve-se observar que as supostas ofensas aos princípios constitucionais levam a discussão para além das possibilidades de juízo desta Corte Administrativa. No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 62, dispõe que “*Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*” A seguir, o Regimento lista as hipóteses em que se permite a não aplicação de tratado, acordo internacional lei ou ato normativo:

---

<sup>3</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 216.

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Vale ressaltar que tal entendimento tem também embasamento legal, à luz do disposto no artigo 26-A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

....

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Reforçando o que foi explanado até o momento, é questão indiscutível que sancionada determinada lei ela entra no sistema jurídico e presume-se constitucional até que seja declarada sua inconstitucionalidade, retirando-a do sistema ou impedindo sua aplicação. Por outro lado, o Poder Judiciário pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional, contudo, o mesmo não se aplica em relação à Administração. A razão desta lógica é que o Estado-Administração não pode avocar para si a prerrogativa de julgar a constitucionalidade ou não de lei. Tal prerrogativa, por força das previsões contidas nos artigos 97, 102, I, compete ao Poder Judiciário.

À luz do artigo 103, I, da Constituição Federal, o chefe do Poder Executivo, no caso o Presidente da República, tem legitimidade para propor ação direta de

inconstitucionalidade sustentando que determinada lei viola da Constituição. Contudo, nem o Presidência da República e tampouco os demais órgãos da Administração podem deixar de cumprir lei sob o pretexto de que esta viola norma Constitucional.

Por essas razões, não faz qualquer sentido o sobrestamento dos julgamentos no CARF em razão de o STF reconhecer a repercussão geral sobre determinada matéria. O CARF não tem competência para analisar constitucionalidade de normas! As exceções trazidas na lei não autorizam o CARF a declarar a constitucionalidade de qualquer norma, mas sim para deixar de aplicá-la em razão de pronunciamento anterior do STF sobre sua inconstitucionalidade! Se o STF ainda não se pronunciou, deve-se adotar o princípio da presunção de constitucionalidade das leis, bem como os princípios da oficialidade e da duração razoável do processo administrativo previstos, respectivamente, na Lei nº 9.784/99 e no inciso LXXVIII da Constituição Federal.

Faz-se necessário lembrar que a miríade de temas em matéria tributária que pode ter reconhecimento de repercussão geral levaria, em caso de sobrestamento do julgamento no CARF, a uma quase paralisação do órgão: imagine-se, por exemplo, o reconhecimento de repercussão geral em relação à aplicação das multas de ofício previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou da aplicação da taxa Selic!!! Haveria verdadeira paralisação nos trabalhos do CARF!

Soma-se ainda o fato de que a hipótese de “suspensão do processamento” dos feitos não se limita aos casos de índole constitucional: o art. 1.036, e, em especial, o art. 1.037 do CPC/2015, em seu inciso II, determina tal suspensão também em caso de **recurso especial** a ser julgado sob o rito dos recursos repetitivos<sup>4</sup>, ou seja, quando o STJ selecionar um processo como representativo de controvérsia infraconstitucional, prevalecendo o entendimento do i. Conselheiro Relator, a gama de processos a serem sobrestados no CARF inviabilizaria o seu funcionamento com o mínimo de eficiência que se espera.

Nas discussões travadas em sessão, chegou-se a argumentar que a suspensão do julgamento não seria realizada de forma cogente, devendo-se analisar o caso concreto para verificar a abrangência da exigência. Novamente peço vênias para discordar de tal entendimento: não é possível analisar se o mérito todo o mérito da exigência depende do voto do tribunal superior, pois tal análise caso a caso não seria subjetiva, mas sim, com o perdão da aspereza de minhas palavras, arbitrária, pois o CPC prevê o sobrestamento do julgamento do processo com matéria envolvendo tema com repercussão geral reconhecida ou sujeita a

---

<sup>4</sup> Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

§ 1º O presidente ou o vice-presidente de tribunal de justiça ou de tribunal regional federal selecionará 2 (dois) ou mais recursos representativos da controvérsia, que serão encaminhados ao Supremo Tribunal Federal ou ao Superior Tribunal de Justiça para fins de afetação, determinando a suspensão do trâmite de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que tramitem no Estado ou na região, conforme o caso.

[...]

Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual:

[...]

II - determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional;

[...]

juízo de recurso especial repetitivo, não comportando exceções. Portanto, aos que defendem o sobrestamento do julgamento dos recursos por aplicação subsidiária e supletiva do CPC, devem aplicar tal exegese nos exatos termos do código processual civil, e não parcialmente, mediante análise casuística.

Por essas razões, entendo que deva prevalecer a aplicação dos princípios da presunção da constitucionalidade das normas, da oficialidade e da duração razoável do processo administrativo fiscal, não havendo que se falar em sobrestamento dos julgamentos nos casos de repercussão geral reconhecida ou por afetação de matéria para análise de recurso especial repetitivo.

Ante o exposto, voto por superar a questão prejudicial suscitado pela I. Patrona, rejeitando o pedido de sobrestamento do julgamento do feito.

### 3 RECURSO VOLUNTÁRIO

A lide diz respeito à aplicação da limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL a 30% do lucro real/base de cálculo da CSLL do período quando da extinção da pessoa jurídica, no caso, em razão de operação de fusão.

Por concordar integralmente com sua fundamentação, ainda que tratando de extinção de pessoa jurídica em razão de incorporação, peço vênias aos meus pares para adotar como razões de decidir, *mutatis mutandis*, o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior nos autos do PAF 11065.001759/2007-56 (acórdão 9101-001.337), em julgamento ocorrido na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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

*Sustenta-se que o direito à compensação existe sempre, até porque, se negado, estar-se-á a tributar um não acréscimo patrimonial, uma não renda, mas sim o patrimônio do contribuinte que já suportou tal tributação.*

*Ora, se isso fosse realmente verdade, a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 154/47 teria ofendido o conceito de renda e chegaríamos à absurda conclusão de que, até essa data, tributou-se, no Brasil, outra base que não a renda. Da mesma forma, mesmo após a autorização da compensação de prejuízos fiscais (Lei 154/47), também não se estaria tributando a renda, pois sempre foi imposto um limite temporal para que se compensasse o prejuízo fiscal, de tal sorte que, em não havendo lucros suficientes em tal período, caducava o direito a compensar o saldo de prejuízo fiscal remanescente. Pelo entendimento esposado pelo recorrente, a perda definitiva do saldo de prejuízos fiscais, nesses casos, também contaminaria os lucros reais posteriores, já que não mais estariam a refletir "renda". Não é razoável imaginar que toda a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 9.065/95 (ou do art. 42 da Lei 8.981/95) tenha ofendido o conceito de renda, nem também é possível sustentar que a Lei 9065/95 tenha instituído um novo conceito de renda.*

*Note-se que o art. 43 do CTN trata do aspecto material do imposto de renda, seja de pessoa jurídica ou física, e não há que se dizer que a legislação do IRPF ofende o conceito de renda ali previsto, pelo fato, por exemplo, de **não permitir** que a pessoa física que tenha mais despesas médicas do que rendimento em um ano leve o seu decréscimo patrimonial para ser compensado no ano seguinte.*

*Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-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 maxima venia, confunde-se aqueles que citam o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que "o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores". Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período - lucro líquido do exercício.*

*Sustenta-se também que a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal. Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é em sentido contrário, ou seja, que "somente por benesse da política fiscal que se estabelecem mecanismos como o ora analisado, por meio dos quais se autoriza o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados", conforme dicção da Min. Ellen Gracie ao julgar o RE 344994.*

*Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.*

*Duas verdades óbvias se deduz de tal entendimento: primeiro, renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei; segundo, a*

*compensação de prejuízo poderia ser totalmente desautorizada pelo legislador ordinário, pois não haveria ofensa ao conceito de renda (art. 43 do CTN).*

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

*Todavia, a questão principal não gira em torno do art. 33 do DL 2.341/87, mas da total falta de previsão legal para que se afaste a regra geral da trava de 30% no último período de apuração da empresa a ser incorporada. Isso mesmo, não há previsão legal, mas um mero esforço exegético do recorrente, o qual desborda os parâmetros hermenêuticos das normas de regência da matéria.*

*Ademais, permissa venia, a interpretação, digamos, sistemática feita pelo recorrente - já que não se baseia em nenhum dispositivo legal específico, mas no sistema jurídico como um todo - é contraditória e ofende a isonomia, pois, "já que sustenta que o prejuízo fiscal deve ser integralmente compensável no tempo, para que a tributação não ofenda o conceito de renda, como fazer então se houver saldo remanescente de prejuízo no último período de existência da pessoa jurídica ainda que lhe fosse afastada a trava dos 30%? Ora, em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos da América<sup>5</sup>, é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será então que, para respeitar o conceito de renda, o intérprete deveria também entender autorizada a compensação retroativa na situação em tela sem lei que a preveja? A resposta é, por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando um situação não isonômica entre a incorporada que tem lucro no seu último exercício suficiente para ser compensado 100% do saldo de prejuízos acumulados e aquela outra que não o tenha, a qual ficará com saldo de prejuízo fiscal que jamais será compensado.*

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

Portanto, conforme se observa, a limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores é prevista em lei, não havendo qualquer exceção legal no sentido de sua não limitação em caso de extinção da pessoa jurídica.

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

---

<sup>5</sup> Refiro-me ao carryback, previsto: na section 172 (b) do Internal Revenue Code.

Ainda no que atine à legalidade e à constitucionalidade de tal vedação, em qualquer hipótese, ressalta-se os seguintes julgados do STJ e STF:

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

- 1. A empresa incorporadora não pode compensar prejuízos apurados em determinado exercício com lucros obtidos por empresa incorporada, para fins de imposto de renda, por ausência de previsão legal.*
- 2. O silêncio da lei sobre determinada situação não gera direitos para as partes que compõem a relação jurídico-tributária.*
- 3. A homenagem ao princípio da legalidade tributária exige expressa disposição na lei da conduta a ser praticada pelo ente tributante e pelo contribuinte.*
- 4. Compensação não permitida. Precedente: REsp 54348/RJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, 1ª Turma.*
- 5. Recurso improvido. (Recurso Especial nº 307389 RS)*

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

- 1. Inexiste violação ao art. 535, II do CPC se o acórdão embargado expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial.*
- 2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.*
- 3. A limitação a compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente.*
- 4. Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.*
- 5. O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária.*
- 6. Recurso especial não provido. (Recurso Especial nº 1.107.518 - SC)*

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N.8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 50, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.*

---

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

Assim sendo, entendo que a exigência deve ser mantida integralmente.

No que concerne ao pedido de exclusão de multa e juros de que trata o parágrafo único do art. 100 do CTN, somente são normas complementares as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa (inciso II), sendo que os acórdãos citados pela Recorrente não possuem tal atributo.

De igual forma, entendo não aplicável o inciso III do art. 100 do CTN (as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas), quer em razão de dispositivo específico a tratar das decisões administrativas, quer pelo fato de as autoridades administrativas, no caso os responsáveis por constituir o crédito tributário mediante lançamento, jamais terem se rendido a tese da possibilidade de compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, em caso de extinção da pessoa jurídica, sem a limitação de 30% do lucro real do período, tanto que, mesmo quando havia decisões do Conselho dos Contribuintes, ou até mesmo do CARF, no sentido de possibilitar tal compensação sem limites, os lançamentos continuaram a ser realizados pelas autoridades fiscais.

Assim sendo, a decisão recorrida deve ser mantida.

### 3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar a preliminar de sobrestamento do julgamento até pronunciamento do STF sobre o tema, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

## Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei.

Trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa B2W por ter realizado a compensação integral de prejuízo fiscal acumulado, sem a observância da limitação de 30% prevista na legislação de regência, em razão de liquidação e extinção da empresa Submarino S/A em operação de fusão que resultou na criação da B2W.

Segundo a recorrente, a fusão implica a extinção da sociedade fusionada e, sobrevindo a fusão com a empresa Submarino, conseqüentemente ocorreu o encerramento de suas respectivas atividades e a impossibilidade de utilizar os prejuízos fiscais acumulados, o que a levou tomar a decisão de compensar integralmente os prejuízos fiscais acumulados com o lucro apurado no encerramento de suas atividades, sem a aplicação da chamada “trava” dos 30%.

Esta turma julgadora já tem posicionamento consolidado a respeito do tema, rejeitando a possibilidade da compensação integral em casos como este.

A recorrente, contudo, por meio de sustentação oral, acrescenta o argumento de que este colegiado, mantendo tal decisão para o caso concreto, estaria infringindo o artigo 100, inciso III do CTN, que prevê:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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

Destaca a recorrente que, à época dos fatos geradores, este Conselho tinha o posicionamento majoritário, confirmado inclusive pelo seu órgão especial (Câmara Superior) no sentido de admitir a compensação integral dos prejuízos fiscais de IRPJ e da base negativa de CSLL em casos de fusão.

Na primeira vez que o artigo 100 foi invocado, em situações semelhantes, inclinei-me a admitir a aplicação do inciso III do dispositivo, por uma questão de prevalência da Segurança Jurídica.

Além disso, sempre entendi que este órgão julgador, além de sua função judicante, tem também o dever de zelar pela legalidade do lançamento, agindo propriamente como autoridade administrativa, com fundamento no artigo 145 do CTN.

Todavia, refletindo detidamente sobre o tema, entendo não assistir razão ao contribuinte.

Lembro da vigência e validade do inciso II do mesmo artigo 100 que, por sua vez, é voltado especificamente a este Conselho, por se tratar de "órgão coletivo de jurisdição administrativa". Me parece lógico que tal previsão legal específica exclui a aplicação dos demais incisos genéricos do mesmo artigo.

Continuo entendendo que este Conselho exerce o controle de ofício do lançamento mas, por outro lado, em relação ao tema levantado pela defesa, para que seja aplicável o artigo 100 do CTN, a presente decisão colegiada deveria ter efeitos normativos, ou seja, deveria existir outra norma de estrutura que lhe desse a prerrogativa da aplicação automática a outros casos futuramente decididos neste tribunal administrativo, tal qual, por exemplo, ocorre com as Súmulas.

Decidir de forma diversa seria o mesmo que dizer, por exemplo, que sempre que esta Turma modificasse seu entendimento sobre a aplicação da legislação sobre determinado caso concreto, o contribuinte devesse observar tal decisão na sua vida diária, de forma obrigatória e vinculante, mesmo sem saber se algum dia seria autuada ou até mesmo, caso autuada, teria seu caso distribuído para esta mesma Turma (?!).

Apenas para ilustrar: em 2009 decidiu-se aqui - contrariamente aos interesses dos contribuintes - que, nos casos de "ágio interno", havendo imposição de multa qualificada, a mesma deveria ser mantida (caso BUNGE). Com base nisso, passou-se então a considerar - majoritariamente - que, para os novos recursos voluntários semelhantes julgados por esta Turma (ágio interno com a imposição de multa qualificada), cujos fatos geradores fossem posteriores a esta decisão (prolatada em 2009), a multa qualificada deveria ser igualmente mantida.

Pessoalmente não concordo com o entendimento mencionado acima, justamente por entender que as decisões SEM efeitos normativos, tomadas em tribunal administrativo não vinculam outros contribuintes. Uma coisa é, analisando o caso concreto, entender que a multa deve permanecer ou não tendo em vista seus os precedentes, outra coisa é supor que o contribuinte devesse considerar no momento de sua decisão por aproveitar o "ágio interno" levar em consideração o precedente de determinada Turma deste Conselho.

Ademais, seria incoerente e ilógico de minha parte admitir a aplicação do mesmo artigo 100 no presente caso, apenas porque na época dos fatos geradores, os precedentes do Conselho eram favoráveis aos contribuintes. Não posso modificar o raciocínio jurídico porque agora a decisão seria favorável aos contribuintes.

Processo nº 10882.002471/2009-74  
Acórdão n.º **1402-002.529**

**S1-C4T2**  
Fl. 507

---

Isto posto, deixo claro o meu entendimento, exposto oralmente por ocasião dos debates deste julgamento, ao acompanhar o relator e julgar improcedente o Recurso Voluntário, de que o inciso III do artigo 100 do CTN é inaplicável ao caso concreto, em virtude da vigência do inciso II do mesmo artigo.

(assinado digitalmente)  
Demetrius Nichele Macei