



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

**Processo n°** 11080.007540/2008-53  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1202-001.110 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de março de 2014  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** HOTELARIA INVESTIMENTOS PARTICIPAÇÕES SOCIEDADE ANÔNIMA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITAÇÃO. INCORPORAÇÃO.

A norma legal que fixou o limite de trinta por cento do lucro real para compensação de prejuízos fiscais não contém exceção para as empresas objeto de incorporação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator e do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto(relator) e Orlando José Gonçalves Bueno. Designado o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima para redigir o voto vencedor.

*(documento assinado digitalmente)*

Plínio Rodrigues Lima - Presidente em Exercício

*(documento assinado digitalmente)*

Geraldo Valentim Neto - Relator

*(documento assinado digitalmente)*

Plínio Rodrigues Lima - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Plínio Rodrigues Lima, João Bellini Junior (suplente), Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno e Carlos Alberto Donassolo (Presidente à época do julgamento).

## Relatório

Trata-se o presente processo de Autos de Infração (fls. 02/08 e 128//135) formalizando lançamento de ofício do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2004, totalizando R\$ 1.323.769,60, sendo R\$ 959.325,72 de IRPJ e R\$ 364.443,88 de CSLL, acrescido de multa de 75% e juros à taxa SELIC.

Segundo consta nos Autos de Infração, TOGA EMPREENDIMENTOS HOTELEIROS S/A, incorporada pela autuada em 22/12/2004, não teria observado o limite máximo de trinta por cento fixado pela legislação vigente, efetuando a compensação integral de seus saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da contribuição social.

Intimada a justificar tal procedimento, a empresa autuada esclareceu que seguiu a jurisprudência administrativa a respeito da matéria, segundo a qual é inaplicável a limitação de trinta por cento na última DIPJ da empresa incorporada, conforme Acórdão CSRF nº 01.04.258, cujo entendimento tem sido adotado em decisões atuais do 1º Conselho de Contribuintes, como a do Acórdão nº 107-09.243 (DOU de 27/02/2008), com o que não concordou a fiscalização, citando os artigos 42 e 58 da Lei nº 8981, de 1995; os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995; o artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987; e o artigo 22 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Cientificada das exigências por via postal em 11/07/2008 (Fls. 77 e 78), a contribuinte apresentou as Impugnações de IRPJ e CSLL em 05/08/2008 (fls. 78/87 e 208/217) com as mesmas alegações, reportando em síntese, que:

(i) Não há como admitir a dupla vedação tributária, presente nos artigos 42 e 15 das Leis nº 8.981/95 e nº 9.065/95, no tocante à compensação de prejuízos fiscais e saldo negativo acumulados pela pessoa jurídica incorporada por outra, por estar em desacordo com o artigo 43, incisos I e II do CTN;

(ii) Conforme a doutrina especializada, para ocorrer a hipótese de incidência do imposto de renda, seria necessário a existência de um acréscimo ao patrimônio do contribuinte, sendo que sem o acréscimo não há renda nem proventos tributáveis;

(iii) A legislação anterior à Lei nº 9.065/95 permitia a compensação integral de prejuízos fiscais dentro do prazo decadencial de 4 (quatro) anos;

(iv) Mesmo que reconhecida a constitucionalidade do limite à compensação pelo STF, existem decisões posteriores concedendo efeito suspensivo a recursos extraordinários que versam sobre a constitucionalidade do artigo 15 da Lei nº 9.065/95;

(v) Não há a necessidade de previsão legal para a compensação dos prejuízos fiscais e saldos negativos, inclusive na parte em que excedam a trava legal de 30%, com o lucro que esta vier a apurar no encerramento de suas atividades pelos atos de incorporação;

(vi) Tal previsão deveria ser extraída de uma análise teleológica das normas que limitam a compensação para as pessoas jurídicas que estão em atividade.

Em 07/06/2010, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF) rejeitou as Impugnações (fl. 245/254), conforme a ementa abaixo:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. Ano-calendário: 2004. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - LIMITAÇÃO - INCORPORAÇÃO. A norma legal que fixou o limite de trinta por cento do lucro real para compensação de prejuízos fiscais não contém exceção para as empresas que sejam objeto de incorporação."*

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -CSLL. Ano-calendário: 2004. COMPENSAÇÃO DE SALDO NEGATIVO -LIMITAÇÃO - INCORPORAÇÃO. A norma legal que fixou o limite de trinta por cento do lucro líquido ajustado para compensação de saldo negativo da contribuição social não contém exceção para as empresas que sejam objeto de incorporação. Impugnação Improcedente."*

A Recorrente foi cientificada, via postal (fl. 259), no dia 14/07/2010.

Inconformada com a decisão supra, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário (fls. 260/269), utilizando, em síntese, os mesmos argumentos da Impugnação. Porém, alega nesse momento processual a preliminar de nulidade do acórdão recorrido em razão da transferência da competência de julgamento da Impugnação para Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF, alterada pela Portaria Sutri nº 449/2010. Alega que os atos administrativos precisam ser motivados, infringindo o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal e o artigo 13, inciso II da Lei nº 9.784/99.

Oportunamente os autos foram encaminhados a este Colegiado. Tendo sido designado relator do caso, requisitei a inclusão em pauta para julgamento do recurso.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

Como o recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento. Passo à análise da preliminar de nulidade arguida pela Recorrente.

### I - PRELIMINAR DE NULIDADE

Preliminarmente a Recorrente alega a nulidade do acórdão recorrido em razão da transferência da competência de julgamento da Impugnação. Expõe que o ato administrativo em debate

é nulo, pela falta de motivação, ocasionando, assim, cerceamento de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto 70.235/1972:

*"Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº8.748, de 1993).*

Todavia, o remanejamento da competência para julgamento, ocorrido por força da Portaria Sutri nº 449/2010, não é hipótese de nulidade do Acórdão recorrido, além de não constar no artigo 59 do Decreto 70.235/1972.

Ademais, cumpre lembrar o que determina o artigo 60 do referido Decreto:

*"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."*

Conforme o artigo acima transcrito, o fato descrito pela Recorrente não influi na solução do litígio. Esse também é o entendimento deste E. Conselho. Vejamos:

*"ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES. ANO-CALENDÁRIO: 2002DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. COMPETÊNCIA DAS DRJ. A COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO EM 1ª INSTÂNCIA DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS É DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, POR SUAS DELEGACIAS DE JULGAMENTO (DRJ). NÃO HÁ NULIDADE NO PROCEDIMENTO DE REMANEJAR OS PROCEDIMENTOS ENTRE AS DELEGACIAS DE JULGAMENTO, PELO SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL. ACÓRDÃO DE PRIMEIRA*

*INSTÂNCIA. NULIDADE. APRECIÇÃO DE PROVAS. NÃO É NULO O ACÓRDÃO DE 1ª INSTÂNCIA QUE APRECIA AS PROVAS TRAZIDAS AOS AUTOS E FUNDAMENTA A DECISÃO, AINDA QUE SUCINTAMENTE. COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. INCUMBE AO SUJEITO PASSIVO A DEMONSTRAÇÃO, ACOMPANHADA DAS PROVAS HÁBEIS, DA COMPOSIÇÃO E DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO QUE ALEGA POSSUIR. PRELIMINARES REJEITADAS. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS PRESENTES AUTOS. ACORDAM OS MEMBROS DO COLEGIADO, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, REJEITAR AS PRELIMINARES E, NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO PARA DETERMINAR QUE NOVO DESPACHO DECISÓRIO SEJA PROFERIDO PELA DRF DE ORIGEM CONSIDERANDO O DIREITO CREDITÓRIO PLEITEADO NA DIPJ/2003 (ANO-CALENDÁRIO 2002) DE*

*RECIBO Nº 1054862015. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator: Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira. Acórdão nº 140200702 do Processo 10850900603200650)" (grifou-se).*

Portanto, entendo que não houve nulidade e passo agora à análise do mérito.

## II - MÉRITO

No mérito, a Recorrente alega que o ato da incorporação de uma pessoa jurídica por outra extingue a incorporada, de modo que os prejuízos fiscais não teriam mais como ser compensados, sendo que ditos prejuízos não podem ser transferidos para a pessoa jurídica incorporadora.

Ademais, afirma que não há necessidade de previsão legal para a compensação integral, pois ao se admitir o contrário aceitaria a incidência do imposto de renda sobre a parcela do patrimônio da pessoa incorporada.

Nesse ponto, concordo com a Recorrente.

Cumpra inicialmente mencionar os artigos 15 e 16 da referida Lei 9.065/95:

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

*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 subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995."*

A Lei 9.065/95, ao estabelecer tal limite, não pretendeu eliminar ou restringir o direito das empresas de compensar os prejuízos fiscais ou as bases negativas; pelo contrário, a norma assegurou esse direito, independentemente do prazo necessário para a compensação de todo montante. A limitação imposta não ocorreu para retirar do contribuinte o direito de compensar.

Importante destacar, como se observa nos artigos acima, que a Lei 9.065/95 não mencionou a possibilidade de posterior compensação dos prejuízos não utilizados em razão do limite então fixado. Este registro constava do dispositivo anterior da Lei 8.981/95:

*"Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. (Vide Lei nº 9.065, de 1995).*

*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."*

A atual jurisprudência desse Conselho é quase que unânime do sentido de que o limite de 30% na compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas está de acordo com o ordenamento jurídico (CARF - 1ª Seção de Julgamento. 1ª Turma Especial Acórdão nº 180100700 do Processo 10980005152200589). Assim entende o Supremo Tribunal Federal quando considerou constitucional tal limitação:

*"1. Tal como foi estabelecida nos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e ao depois reiterada nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, a limitação percentual de 30% imposta à compensação de prejuízos fiscais bases negativas - respectivamente em relação ao imposto sobre a renda e à contribuição social sobre o lucro - não restringe o direito dos contribuintes de compensar integralmente uns e outras com os lucros que venham a ser apurados, mas apenas escalona temporalmente o exercício desse direito.*

*2. A legislação do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro aboliu o esquema de limitação temporal que tradicionalmente impunha à compensação de lucros, no balanço fiscal, com prejuízos (IRPJ) e bases negativas (CSL) verificados em período-base anteriores. Os incisos I e II do art. 117 da MP nº 812/94 - convertida na Lei nº 8.981/95 - revogaram expressamente o art. 12 da Lei nº 8.541/92 e o art. 44, parágrafo único, da Lei nº 8.383/91, respectivamente - daí resultando que todo o estoque de prejuízos que se tenha formado a partir do balanço fiscal (de IRPJ e CSL) levantado em 31 de dezembro de 1994 é, por força de direito adquirido, permanentemente dotado de compensabilidade, insuscetível, pois, de extinção por decadência.*

(...)

*6. Pelo exposto, dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil e art. 21, § 2º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal), para reconhecer a constitucionalidade da limitação de 30% à compensação dos prejuízos fiscais do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a partir de 1º de janeiro de 1995. Considerando-se a Súmula 512 do Supremo Tribunal Federal, deixo de condenar ao pagamento de honorários advocatícios de sucumbência." (RE 592412 SP - Relatora Min. Cármen Lúcia - DJe 01.12.2009)*

Cumprе ressaltar que a legislação supracitada em nada menciona a respeito de qualquer exceção à regra de que os prejuízos fiscais somente podem ser compensados, caso observado o limite de 30% de seu valor.

Conforme o entendimento do CARF, não há dúvidas de que a limitação imposta pelo legislador deve ser observada. Porém, essa limitação somente deve ser aplicada nos casos em que o contribuinte permanecer com suas atividades regulares.

Uma vez ocorrendo o encerramento das atividades da empresa, em razão da incorporação, não há como os prejuízos e as bases negativas serem utilizadas nos anos subsequentes, como determina a legislação. O encerramento das atividades da empresa incorporada torna legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação imposta em lei.

Conforme o próprio voto da Min. Cármen Lúcia, exposto acima, "(...) limitação percentual de 30% imposta à compensação de prejuízos fiscais bases negativas - respectivamente em relação ao imposto sobre a renda e à contribuição social sobre o lucro - não restringe o direito dos contribuintes de compensar integralmente uns e outras com os lucros que venham a ser apurados, mas apenas escalona temporalmente o exercício desse direito." (grifou-se).

Como é certo, o ato de incorporação de uma pessoa jurídica por outra extingue a incorporada, de modo que os prejuízos fiscais desta não teriam mais como ser compensados, tendo em vista que para fins de tal compensação fiscal, esses prejuízos não podem ser transferidos para a pessoa incorporada (art. 514 do RIR/99).

Caso seja aplicado o limite de 30%, o contribuinte estaria restrito ao direito de compensar integralmente em decorrência do tempo, contrariando assim o voto da Ministra Cármen Lúcia, vez que os prejuízos não podem ser transferidos.

Outrossim, o fato de a legislação excepcionar a aplicação do limite de 30% previsto no art. 15 da Lei nº 9.065/95 em certas hipóteses, dentre elas não incluir expressamente a hipótese de extinção da pessoa jurídica, não impõe necessariamente a conclusão de que o referido limite não pode deixar de ser aplicado nessa última hipótese.

O CTN não determina a adoção de interpretação literal à legislação que verse a respeito de qualquer benefício fiscal, apenas determina àquelas referentes a isenção tributária, suspensão ou exclusão do crédito tributário e dispensa cumprimento de obrigações acessórias.

Na medida em que tal limitação tem como pressuposto a aplicação a possibilidade de o contribuinte efetuar a compensação dos prejuízos fiscais em períodos-base subsequentes, a legislação não precisaria expressamente prever a sua não aplicação nas situações em que essa possibilidade não existe por força da extinção da pessoa jurídica diante da incorporação.

Esse também foi o entendimento do Conselho de Contribuintes (Acórdãos 108-06682 e 108-06683, de 29.09.2002; 108-07456, de 02.07.2003; 101.94515, de 17.03.2004; 107-07856, de 11.11.2004, 101-95725, de 20.09.2006; 101-95872 de 09.11.2006; 107-09243, de 05.12.2007, 107-09447, de 13.08.2008) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (0104258, de 02.12.2002 e 01-05.100, de 19.07.2004).

Portanto, tendo em vista todo o acima exposto e posicionamento deste E. CARF, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Geraldo Valentim Neto

## Voto Vencedor

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima.

Trata-se de divergência quanto à compensação de prejuízos fiscais na redução do lucro real para o IRPJ e da base de cálculo da CSLL.

Em que pesem as considerações do I. Conselheiro Relator, entendo que a legislação não prevê casos da não observação do limite de 30% para a compensação do lucro líquido ajustado, salvo no caso de prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividade rural e de sociedade de empresa industrial titular de Programas Especiais de Exportação aprovados até 03/06/1993 pela Befiex.

Destarte, quando a lei autorizou a compensação integral, esta ocorreu de forma expressa, em obediência à legalidade estrita, a qual se aplica de igual modo à cobrança de tributos e à compensação de prejuízos.

A atual jurisprudência do STF trata a compensação como um benefício fiscal, o qual pode sofrer limitação pela União.

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

*(RE 344994, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, DJe-162 DIVULG 27-08-2009 PUBLIC 28-08-2009 EMENT VOL-02371-04 PP-00683 RDDT n. 170, 2009, p. 186194)*

Por conseguinte, a legislação que cuida de qualquer benefício fiscal possui interpretação restritiva, nos termos do art. 111 do CTN, aplicável ao caso.

A 1ª Turma da CSRF decidiu por meio do Acórdão nº 9101-00.401 pela observância do limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais, mesmo no caso de encerramento da empresa, com síntese na seguinte ementa:

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

Processo nº 11080.007540/2008-53  
Acórdão n.º **1202-001.110**

**S1-C2T2**  
Fl. 315

---

*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.*

Em face das razões expostas, ousou divergir do I. Conselheiro Relator e nego provimento ao presente recurso.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Plínio Rodrigues Lima.