



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720291/2015-57
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.800 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 03 de março de 2020
Recorrente BRF S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012

INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO INTEGRAL DAS BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

É indevida a compensação das bases de cálculo negativas da CSLL sem a observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, conforme estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 9.065/95. Tal vedação alcança, ainda, as hipóteses de extinção da pessoa jurídica por incorporação, posto que tal situação decorre da exclusiva vontade das partes e não foi excepcionada pelo ordenamento. Precedentes desta 1ª Turma da CSRF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Caio Cesar Nader Quintella, que lhederam provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício)

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte BRF S/A (fls. 1.210 e seguintes) interposto em face da decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara no Acórdão nº 1302-002.615 (fls. 1.116 e seguintes), na sessão de 12 de março de 2018, por meio do qual o colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

O processo cuida de autos de infração de CSLL, relativos ao ano-calendário de 2012, decorrentes de excesso de compensação das bases negativas do tributo, para além do limite de 30%.

De fato, a BRF incorporou a Sadia S/A e, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 877), não respeitou o limite legal de 30% para a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores, na apuração do lucro real (Ficha 9A, DIPJ, ano-calendário 2012).

No entender da fiscalização, não foi respeitado o limite de compensação de 30%, estabelecido nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, enquanto que o contribuinte, em síntese, defende que tal limite não seria aplicável aos casos de incorporação, pelo simples fato de que a empresa incorporada deixaria de existir e não mais teria possibilidade de utilizar eventuais prejuízos fiscais (ou base negativa, na hipótese dos autos).

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 890), que foi julgada improcedente pela DRJ/SP, conforme decisão de fls. 1.008, que considerou indevida a compensação acima do limite de 30%, bem assim manteve a responsabilidade tributária da incorporadora e a multa de ofício sobre os valores autuados.

O contribuinte, com a ciência da decisão, apresentou recurso voluntário (fls. 1.038 e seguintes), no qual repisou os argumentos da impugnação, que podem ser sintetizados em cinco teses:

- a) Nulidade do Auto de Infração, por erro na identificação do sujeito passivo;
- b) Inovação do critério jurídico por parte da DRJ;
- c) Não aplicação da “trava” de 30% nos casos de incorporação;
- d) Impossibilidade de lançamento da multa de ofício nos casos de responsabilidade tributária por sucessão;
- e) Ilegalidade da exigência de juros sobre a multa.

Em 12 de março de 2018, a 2ª Turma da 3ª Câmara desta Seção, por meio do Acórdão n. 1302-002.615, apreciou o recurso voluntário e proferiu a seguinte decisão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, vencido o Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira que dava provimento com relação a alegação de não incidência de juros sobre a multa. Declarou-se impedido o conselheiro Jose Roberto Adelino da Silva.

O acórdão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. INCORPORAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

A responsabilidade dos sucessores de sociedade extinta em decorrência de deliberação que aprovar operação de incorporação, aplica-se às obrigações tributárias vinculadas à empresa incorporada, cuja abrangência da sujeição passiva alcança os respectivos tributos devidos, acrescido das multas de natureza fiscal e juros moratórios a eles associados, em relação às infrações cometidas quanto aos fatos geradores ocorridos até a data do evento societário.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

O contribuinte, com a ciência da decisão, apresentou embargos de declaração (fls. 1.161), que foram admitidos parcialmente pelo despacho de fls. 1.173.

Os embargos foram julgados pelo acórdão n. 1302-003.279, de 11 de dezembro de 2018, que os acolheu, sem efeitos infringentes.

A Fazenda Nacional teve ciência da decisão e não se manifestou (fls. 1.195).

O contribuinte ingressou com recurso especial de divergência (fls. 1.210 e seguintes), no qual suscitou duas matérias, a saber:

- a) Nulidade do Auto de Infração por erro na identificação do sujeito passivo;
- b) Não aplicação da trava de 30% nos casos de incorporação.

O recurso especial foi objeto de análise no despacho de admissibilidade de fls. 1.303, que lhe deu parcial seguimento, apenas em relação à questão do limite de 30%.

O contribuinte, irressignado com a decisão, apresentou agravo (fls. 1.323), pugnando pelo seguimento integral do recurso especial, entendimento que não foi acolhido pelo despacho da Presidência desta CSRF, de fls. 1.353.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 1.374), requerendo a confirmação da decisão recorrida, firme na premissa de que o limite de 30% é aplicável, inclusive, aos casos de incorporação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O conhecimento do recurso especial do contribuinte, ao qual foi dado seguimento parcial pelo despacho de fls. 1.303 e seguintes, não foi questionado pela Fazenda Nacional, que se limitou a combater a questão de mérito veiculada pelo contribuinte, relativa ao limite de 30% nos casos de incorporação de empresas.

Como se sabe, o conhecimento da matéria depende do preenchimento dos requisitos exigidos pelo artigo 67, do Anexo II, do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

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

II - 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; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016);

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Como visto, no caso dos autos, o despacho de admissibilidade deu seguimento à matéria “não aplicação da trava de 30% nos casos de incorporação de empresas”.

O despacho de admissibilidade analisou os dois paradigmas indicados pelo Recorrente (acórdãos nº 101-5.872 e nº 01-04.258) e concluiu que a interpretação neles conferida à questão da trava dos 30%, nos casos de incorporação, efetivamente divergiu da decisão prolatada no presente caso.

Por ter analisado de modo adequado os requisitos de admissibilidade, ratifico o teor do despacho de fls. 1.303 e **conheço parcialmente** do recurso especial aviado, nos termos em que admitido.

2. Mérito

Quanto ao mérito, cabe-nos, neste voto, apreciar se o limite de 30% para a compensação das bases negativas de CSLL também é aplicável nas hipóteses de incorporação de empresas, como ocorreu no presente caso, por força da incorporação da Sadia pela BRF.

O Recorrente alega, em síntese, que não observou o limite de 30% previsto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, pois este seria aplicável apenas aos casos de pessoas jurídicas que possam vir a compensar o prejuízo fiscal/base de cálculo negativa acumulados em períodos posteriores.

Defende que o limite legal é dirigido apenas às empresas ativas e que, de forma atípica, na hipótese de determinada empresa se tornar inativa seria legítima a compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases negativas existentes.

Com a devida vênia, a interpretação conferida pela interessada aos comandos normativos citados não pode prosperar.

Vejamos a redação dos artigos 15 e 16 da Lei n. 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.

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

Verifica-se, a partir da leitura dos dispositivos acima transcritos, que inexistente qualquer permissão para a compensação integral do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da CSLL, ainda que em decorrência da extinção da pessoa jurídica incorporada.

Não há como acolher o argumento de que a regra geral acima reproduzida seria excepcionada por qualquer evento de reorganização societária que implicasse a extinção de pessoa jurídica, pois o legislador **simplesmente não contemplou** tal possibilidade.

Tampouco se pode argumentar que a possibilidade de compensação integral adviria de autorização por ausência de regra específica, pois é cediço que o legislador, quando entendeu necessário estabelecer exceções à regra de 30% o fez de forma expressa, como nos casos de empresas industriais titulares do BEFLEX ou em determinadas situações relativas à atividade rural.

E nem poderia ser diferente, pois a regra geral, que estabelece o limite de 30%, não pode ser alterada por qualquer racional derivado de uma suposta interpretação extensiva, sem a expressa autorização legal.

Também não prospera o argumento de que o limite dependeria da continuidade da atividade, que seria impossível nas hipóteses de incorporação, o que inviabilizaria, na visão da interessada, a utilização dos saldos em períodos subsequentes.

Não se pode olvidar que a decisão de incorporar uma empresa é um ato tipicamente privado, decorrente da exclusiva vontade das partes contratantes. E é óbvio que ao decidirem pela reorganização societária todos os envolvidos, sobretudo no caso de empresas de grande porte, como na hipótese dos autos, farão uma profunda análise (*valuation*) do impacto econômico e tributário de sua decisão.

E isso não é oponível ao fisco, pois a extinção da empresa incorporada se deu por **exclusiva vontade** das partes, que certamente sopesaram os efeitos de tal medida, de sorte que cai por terra a tese de que "não haveria a possibilidade de aproveitamento dos saldos em períodos posteriores", pois tal situação foi criada pelos próprios interessados.

Pelos mesmos fundamentos, não há como acolher o argumento de que o não aproveitamento dos 70% dos prejuízos e das bases negativas porventura remanescentes levaria à tributação do próprio patrimônio, pois é evidente que o legislador estabeleceu um critério cronológico para o aproveitamento desses valores acumulados, e assim o fez ante a premissa de impedir que grandes empresas, muitas vezes detentoras de enormes prejuízos fiscais, simplesmente deixassem de recolher o IRPJ e a CSLL durante vários exercícios.

E o critério cronológico é essencial para o deslinde da questão: toda empresa sujeita à apuração pelo lucro real pode compensar, **se assim o desejar**, até 30% dos seus prejuízos ou bases negativas acumulados em determinado exercício, assim como poderá fazê-lo, **se assim também o desejar**, em relação aos 70% restantes nos exercícios subsequentes. Ora, na exata medida em que houve a reorganização societária, com a extinção da pessoa jurídica incorporada, é evidente que as

partes **decidiram interromper, por vontade própria**, a continuidade de sua atividade, escolha que simplesmente impede a apuração de resultados nos exercícios posteriores.

Caso efetivamente desejasse aproveitar o prejuízo ou base negativa acumulados, por considerá-los relevantes ou por qualquer outro motivo de natureza econômica, bastaria postergar a decisão. Como a análise de todas essas variáveis coube exclusivamente aos interessados, não há como querer opor ao interesse público **uma suposta exceção** que não encontra amparo legal nem foi reconhecida pelo ordenamento.

Com efeito, o aproveitamento de eventuais saldos no futuro constitui mera expectativa de direito, cuja materialização decorre do preenchimento dos requisitos legais, entre eles, a existência e a regularidade da pessoa jurídica no período a ser aproveitado. Contudo, se as partes resolveram extinguir a pessoa jurídica parece-me evidente que renunciaram, expressamente, a tal possibilidade.

Ademais, a posição desta CSRF acerca da matéria encontra-se firmada, a exemplo da decisão proferida no acórdão n. 9109-004.230, de junho de 2019, em que se analisou **situação idêntica** à dos autos, relativa ao mesmo contribuinte, oportunidade em que foram citados diversos precedentes deste colegiado, todos alinhados ao entendimento aqui esposado.

E mais: o citado acórdão colaciona manifestações do STF, congruentes com a posição adotada neste voto, firmes na tese de que o aproveitamento do prejuízo fiscal ou da base negativa representa mera expectativa de direito e benefício fiscal em favor do contribuinte (RE 545.308/SP).

Assim, a compensação integral dos saldos porventura remanescentes não constitui direito adquirido, mas mera expectativa, frustrada, na hipótese, pela extinção promovida pela própria interessada.

Em síntese, diante da ausência de autorização legal para a compensação integral das bases negativas, por força do evento de incorporação, somada à posição consolidada pela jurisprudência administrativa deste Conselho e pelas manifestações do STF, é forçoso concluir que não assiste razão à Recorrente.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Seguem minhas razões de divergência com relação ao voto vencedor, no que tange à possibilidade de utilização da totalidade dos saldos de prejuízo fiscal de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL, quando do término das atividades da empresa.

Primeiramente, de se destacar que o caso dos autos não é o mesmo daquele discutido nos autos do RE 344.994/PR, pois aqui, como mencionado acima, trata-se da utilização de 100% dos prejuízos fiscais no momento da incorporação, dada a extinção da empresa.

Com razão, o art. 15 da Lei 9.065/95 trouxe a limitação quantitativa para a compensação dos prejuízos, porém sem a distinção às situações de extinção, fusão e incorporação da pessoa jurídica. Ao se ler a exposição de motivos de tal alteração na norma, verifica-se o intuito arrecadador do Estado, para que cada empresa arrecadasse um valor mínimo de tributo, retirando o que antes era limitado no tempo, tais prejuízos, em que pesem sofrerem limitações em percentual, não "prescreviam" e não prescrevem no tempo. Assim, o direito à compensação é sempre existente, deixando assim, de se tributar algo que não é renda.

E dessa forma, os prejuízos não se tratam de benefício fiscal, e sim não se tributar o patrimônio do contribuinte.

Assim, como societariamente falando, o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores. E, considerando que o lucro real parte do lucro contábil, o mesmo é nitidamente afetado pela compensação dos prejuízos.

Ou seja, se nos casos em que as empresas continuam em sua atividade, o direito à compensação não lhe é negado ao longo do tempo, já que imprescritível, por quais razões, no caso de incorporação lhe seria negado tal direito, tributando aquilo que renda não é?

Desta feita, transcrevo, também o voto da ilustre Conselheira Cristiane Silva Costa, no acórdão 9101-003.256, de 05 de dezembro de 2017, em sede de Recurso Especial do Contribuinte, em que pese ter sido vencida por voto de qualidade.

A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais é regulada pelo artigo 6º, §3º, alínea c, do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Art 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 3º Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;
- c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

A Lei nº 8.981/1995 estabeleceu a limitação máxima de 30%, tratando também da possibilidade de utilização dos prejuízos acumulados nos anos-calendário subsequentes:

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.

A Lei nº 9.065/1995 também delimitou a compensação do prejuízo fiscal, tratando do limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado:

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.

A limitação de 30% na compensação de prejuízos é reproduzida no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), verbis:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º): (...)

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Art. 510. 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 neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º 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 compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º O limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

Em que pese a vedação à autorização de compensação usual acima dos 30%, a autorização para compensação integral dos prejuízos, na hipótese de incorporação, tem relação com a sucessão de direitos e obrigações da incorporada pela incorporadora, como tratam os artigos 227, da Lei nº 6.404/1964 e 1.116, do Código Civil. Afinal, a restrição ao direito da incorporadora de aproveitamento de todo o prejuízo detido pela incorporada implica na limitação indevida da plena sucessão de direitos e obrigações como assegurada legalmente.

É oportuno ressaltar que os artigos 15 e 16, da Lei nº 9.065/1995 estabelecem limitação de 30% para o aproveitamento ao ano, sem, no entanto, impedir a compensação da totalidade dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL ao longo do tempo. A interpretação do acórdão recorrido, estendendo a limitação de 30% ao caso de empresas extintas por incorporação, implica na negativa do direito ao restante do crédito, em violação aos próprios artigos 15 e 16 da citada Lei.

Ademais, lembre-se que antes da Lei nº 9.065/1995 existia limitação temporal para a compensação de prejuízos fiscais, constante do artigo 12, da Lei nº 8.541/1992, para aproveitamento apenas nos 4 (quatro) anos-calendários

subsequentes ao da apuração deste prejuízo. (Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos calendários, subsequentes ao ano da apuração).

Esta limitação temporal (quatro anos-calendários subsequentes) foi extinta com a edição da Lei nº 9.065/1995, que prestigiou a possibilidade de aproveitamento integral do prejuízo em qualquer exercício posterior, mas limitou este aproveitamento ao percentual de 30% ao ano. A lógica da norma, portanto, é assegurar o aproveitamento da integralidade do prejuízo, razão pela qual há que ser garantido o aproveitamento integral na hipótese de incorporação da pessoa jurídica.

A garantia da integral compensação de prejuízos à incorporadora respeita, ainda, o conceito de lucro firmado no artigo 43, do Código Tributário Nacional, impossibilitando que patrimônio da incorporada seja objeto de tributação pelo Imposto sobre a Renda.

Diante de tais razões, a compensação de prejuízos fiscais, no caso de incorporação, não está limitada ao percentual de 30%.

É importante lembrar que o Supremo Tribunal Federal analisou a limitação de 30% na compensação de prejuízos fiscais, concluindo pela sua constitucionalidade, em acórdãos cujas ementas são a seguir reproduzidas:

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, Tribunal Pleno, DJe 27/08/2009)

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

1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores

é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido. (RE 545.308, Tribunal Pleno, DJe 25/03/2010)

Ademais, há decisão do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a repercussão geral da matéria:

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO PREJUÍZO COMPENSAÇÃO

LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controversa sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. (RE 591.340, DJe 06/11/2008)

Não obstante o reconhecimento de repercussão geral, inexistiu decisão definitiva que tenha reconhecido a constitucionalidade da limitação de 30%, para compensação de prejuízos fiscais, submetida ao rito do artigo 543B, do Código de Processo Civil.

Acrescente-se que as decisões anteriormente proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não são vinculantes para os julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, além disso, estas decisões não trataram da incorporação de pessoa jurídica, situação peculiar que há de ser enfrentada de forma distinta daquelas apreciadas pelo Supremo Tribunal Federal, conforme transcrição supra.

Por tais razões, **dou provimento ao recurso especial.**

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto