



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

Processo n° 16561.720100/2012-82
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.129 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2014
Matéria IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS
Recorrente JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA SAUDE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO.
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS SEM A TRAVA DE 30%.

A pessoa jurídica incorporada pode compensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da "trava" de 30%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado dar provimento ao recurso, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente e Redator Designado

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Cristiane Silva Costa e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 7094/7132 contra decisão da 3ª Turma da DRJ/São Paulo I (fls. 7072/7082), que apresentou a seguinte ementa:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. INCORPORAÇÃO. LIMITE LEGAL.

A compensação de prejuízos fiscais, mesmo no caso de incorporação de empresa é limitada a 30% do lucro líquido ajustado. Não existe norma que permita, excepcionalmente, a compensação integral.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

I. Dos fatos da Autuação Fiscal.

A ação fiscal resultou na lavratura dos autos de infração de IRPJ e CSLL de fls. 6847/6856 e 6857/6865. Os fundamentos da autuação encontram-se descritos com precisão no relatório elaborado pela DRJ/São Paulo I, transcritos a seguir.

3. A infração apurada pela fiscalização refere-se à compensação dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL com o lucro tributável da empresa JJ Comércio, quando da sua extinção por incorporação pelo contribuinte, sem obedecer ao limite de 30% sobre o resultado.

4. A fiscalização apresenta, por meio do “Termo de Verificação Fiscal” (TVF), resumidamente, o seguinte.

4.1. A Johnson & Johnson Comércio “JJ Comércio” apurou seu lucro real compreendendo o período entre 01/01/2007 e 31/10/2007 data em que foi incorporada pelo contribuinte Johnson & Johnson Produtos “JJ Produtos”.

4.2. A incorporação da JJ Comércio pela JJ Produtos está no bojo de um conjunto de operações societárias entre empresas do Grupo Johnson & Johnson, todas realizadas em 2006 e 2007, que resultou não só na extinção da JJ Comércio, mas também da JJ Administração.

4.3. A completa descrição de todo o conjunto de operações é desnecessária para a caracterização do objeto da presente autuação. No caso em discussão importa o último evento sucessório, isto é, a incorporação da JJ Comércio pela JJ Produtos, bem como a identificação do controle comum entre as duas empresas no momento das compensações indevidas de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas.

4.4. Da análise dos dispositivos que tratam da matéria (IRPJ artigo 42 da Lei nº 8.981/1995, artigo 15 da Lei nº 9.065/1995 e artigo 510 do RIR/99 e da CSLL artigo 58 da Lei nº 8.981/1995 e artigo 16 da Lei nº 9.065/1995) conclui-se que a JJ Comércio descumpriu o limite máximo autorizado pela legislação tributária para a compensação de seu lucro ajustado, na data da incorporação, tanto com os saldos de prejuízos fiscais quanto das bases de cálculo negativas da CSLL.

4.5. Os textos normativos acima mencionados, os quais estabelecem o limite máximo de trinta por cento do lucro ajustado do período a ser compensado com prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, apurados em períodos anteriores, não prescrevem quaisquer exceções a tal imposição geral, seja nos casos de extinção da pessoa jurídica, seja nos de sucessão por incorporação, fusão ou cisão. As excepcionalidades não podem ser presumidas, sob pena de ofensa ao princípio da reserva legal em matéria tributária.

(...)

4.7. Posteriormente à incorporação acima mencionada, dois novos eventos societários ocorreram: (i) relativo à cisão parcial da JJ Produtos seguida de incorporação do patrimônio cindido na Versoix e (ii) à incorporação da Versoix na Hypermarcas S.A., CNPJ nº 02.932.074/000191, ampliando o rol de responsabilidade também a esta empresa, com base no previsto no artigo 132 do CTN.

4.8. O artigo 132 do CTN prevê que a pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato da transformação. Já no âmbito federal o artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77 estabelece, no item III, que a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida responde pelos tributos desta.

4.9. Conclui-se, dessa forma, que, por força dos mencionados dispositivos legais, a Versoix e a JJ Produtos respondem solidariamente pelos tributos devidos pela cindida JJ Produtos, no que concerne a obrigações tributárias relativas a fatos ocorridos até a data da cisão.

4.10. Essa responsabilidade se estende também às multas fiscais, porquanto ambas as sociedades (cindida e cindenda) estavam sob controle comum antes do evento. A consequência imediata desta conclusão é que a Versoix tornou-se também responsável solidária pelos créditos tributários (os quais alcançam não só os tributos, mas também as correspondentes multas) da JJ Comércio.

4.11. Em 01/02/2011, a Versoix foi extinta por incorporação pela Hypermarcas. Dessa feita, em razão dos referidos dispositivos legais, a Hypermarcas, por força da incorporação, passa a responder solidariamente por todos os tributos federais em que a Versoix figurava como sujeito passivo tributário, não só na condição de contribuinte, mas também na de responsável tributário.

Assim, como se pode observar, no contexto do conjunto de operações societárias entre empresas do Grupo Johnson & Johnson, a contribuinte, "JJ Comércio", no decorrer do ano-calendário de 2007, apurou o lucro real compreendendo o período entre 01/01/2007 a 31/10/2007, e em seguida foi incorporada pela "JJ Produtos", que, por sua vez, efetuou a compensação do seu lucro ajustado com saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL sem levar em consideração a trava dos 30% previstos na legislação (artigo 42 da Lei nº 8.981/1995, artigo 15 da Lei nº 9.065/1995 e artigo 510 do RIR/99, para o IRPJ, artigo 58 da Lei nº 8.981/1995 e artigo 16 da Lei nº 9.065/1995, para a CSLL)).

Ainda, considerando que, posteriormente, ocorreu a cisão parcial de JJ Produtos seguida da incorporação do patrimônio cindido na Versoix e, sem seguida, a Versoix foi incorporada pela Hypermarcas S.A., CNPJ nº 02.932.074/000191, foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 6913/6914, no qual foi relacionada como sujeito passivo indireto a Hypermarcas.

II. Da Fase Contenciosa.

A contribuinte, JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA SAUDE LTDA, apresentou impugnação de fls. 6924/6962 em 29/10/2012, no qual discorreu sobre os seguintes pontos:

- Independentemente de ser ou não "benefício fiscal", o fato objetivo é que a compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL integra a técnica de apuração do IRPJ e da CSLL, e está autorizada e prevista em Lei, representando o aproveitamento integral do estoque de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL um direito do contribuinte, em apurando lucro, de modo que a sua fruição não pode ser inibida (ainda mais pela via da interpretação restritiva), a não ser nos exatos termos da Lei;

- A despeito da existência de limitação temporal, na vigência do artigo 10 da Lei nº 154/1947, do artigo 64 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, do artigo 38 da Lei nº 8.383/1991 e do artigo 12 da Lei nº 8.541/1992, sempre foi garantido o direito do contribuinte ao aproveitamento integral do prejuízo fiscal, em apurando lucro, ainda que no encerramento das suas atividades;

- Por sua vez, com a edição das Leis nºs 8.981/1995 (artigos 42 e 58) e 9.065/1995 (artigos 15 e 16), foi alterada a sistemática de compensação de prejuízo fiscal e

base negativa de CSLL, sem, contudo, afastar o direito do contribuinte ao aproveitamento integral do estoque de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL (que, aliás, permanece garantido expressamente no texto da Lei), em apurando lucro, ainda que no encerramento das suas atividades (extinção da pessoa jurídica);

- Aliás, a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998, convertida na Lei nº 9.065/1995, deixou claro que o objetivo da alteração legislativa foi, justamente, garantir que as pessoas jurídicas, a despeito da limitação de 30% do lucro ajustado, pudessem compensar integralmente seu estoque de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL no tempo, in verbis:

(...) A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo (...) (Exposição de Motivos da MP nº 998/05, reeditando as MPs nºs 947/95 e 972/95, convertida na Lei nº 9.065/95, publicada no Diário Oficial de 14/06/1995);

- Assim, a observância da limitação de 30% do lucro ajustado na compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL pressupõe, necessariamente, a continuidade da pessoa jurídica (no tempo), sob pena de não aproveitamento integral do estoque de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL e, com isso, a tributação do patrimônio, violando o disposto nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional, e, também, a exegese das próprias Leis nºs 8.981/1995 e 9.065/1995;

- Por outro lado, e adotando-se, também, a interpretação literal e restritiva, as Leis nºs 8.981/1995 e 9.065/1995 não proibiram expressamente o aproveitamento integral do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL na extinção da pessoa jurídica, em apurando lucro no balanço de encerramento, evidenciando que o propósito do legislador ordinário foi justamente de não exigir a observância do limite de 30% do lucro ajustado nessa situação excepcional (qual seja, a não continuidade da pessoa jurídica, inviabilizando o exercício do direito ao aproveitamento integral do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL garantido no próprio texto das Leis nºs 8.981/1995 e 9.065/1995);

- Nessas condições, não existindo mais o "tempo" para o contribuinte, como ocorre na extinção da pessoa jurídica, apurando lucro no balanço de encerramento, e não havendo proibição legal, é legítimo, jurídico e legal o direito de compensar integralmente o estoque de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL no último exercício, sob pena, inclusive, de afrontar o conceito de acréscimo patrimonial previsto nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional;

- Assim, a pessoa jurídica incorporada pela Impugnante agiu corretamente, exercendo o seu direito de aproveitar integralmente o estoque de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, garantido pelas Leis nºs 8.981/1995 e 9.065/1995 em apurando lucro, pois realmente não deveria observar o limite de 30% na DIPJ de "evento especial de incorporação" (último exercício da incorporada);

- Ressalte-se que, quando se está a cuidar da interpretação da legislação tributária, caracterizada pela existência de grande emaranhado normativo, a análise de suas disposições de modo estanque conduz a perplexidades e absurdos, tal como ocorre no caso

concreto, em que está sendo violado um direito garantido pelas Leis n.ºs 8.981/1995 e 9.065/1995, qual seja, a compensação integral do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL;

- Neste contexto, a interpretação das normas fiscais não pode descurar dos critérios sistemático e teleológico, sob pena de extrair da norma resultados expressamente não desejados pelo legislador em função da aplicação acrítica de disposições a casos por elas não regidos, como registra a percuciente crítica de ALIOMAR BALEEIRO;

- Diante do exposto, o entendimento manifestado pela fiscalização, no sentido de que a legislação não teria afastado expressamente a "trava de 30%" na extinção da pessoa jurídica, não procede, pois estendeu (indevidamente) uma restrição de direito aplicável apenas às empresas em funcionamento para pessoas jurídicas extintas, violando a legislação garantidora da compensação integral do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL, bem como os artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional.

- o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL reconheceu a constitucionalidade da observância do limite de 30% do lucro ajustado na compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL pressupondo a continuidade da pessoa jurídica (no tempo), hipótese em que, evidentemente, está assegurado o direito ao aproveitamento integral do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL, conforme estabelecido nas Leis n.ºs 8.981/1995 e 9.065/1995;

- Por sua vez, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL denominou a compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL de "benefício fiscal", de modo que, em tese, a interpretação das Leis n.ºs 8.981/1995 e 9.065/1995 deveria observar o disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, como, aliás, sustentado pela fiscalização;

- Entretanto, analisando o excerto reproduzido do voto da Ministra ELLEN GRACIE, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 344.994, constata-se que a expressão "benefício fiscal" foi empregada, na verdade, com o seguinte sentido: faculdade conferida ao legislador ordinário para conceder ou não a compensação integral do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL no mesmo exercício.

- De toda forma, independentemente de ser ou não "benefício fiscal", o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL entendeu que o legislador ordinário poderia disciplinar a compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, com o que a extinção do direito ao aproveitamento integral ou, então, a observância do limite expressamente do texto da Lei;

- Assim, as decisões do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL corroboram o entendimento da Impugnante de que a observância do limite de 30% na situação excepcional de extinção da pessoa jurídica também deveria estar prevista no texto da Lei, o que, decididamente, não ocorreu, não cabendo ao intérprete, portanto, restringir o exercício do direito ao aproveitamento integral do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL, garantido pelas Leis n.ºs 8.981/1995 e 9.065/1995, em apurando lucro, ainda que no último exercício da pessoa jurídica.

- Na remota hipótese de prevalecer o entendimento restritivo (e indevido), o que se admite apenas para argumentar, pelo menos, deverá ser cancelada a exigência da multa e dos juros, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

- Considerando-se que a pessoa jurídica incorporada pela Impugnante pautou a sua tomada de decisão nos diversos Acórdãos do Conselho de Contribuintes (atual CARF)

que, especialmente em 31/10/2007, eram favoráveis ao afastamento do limite de 30% do lucro ajustado na compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL na extinção da pessoa jurídica, não pode ser admitida, pelo menos, em hipótese alguma, a cobrança de multa e juros, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional;

- Por fim, na remota hipótese de ser mantida a exigência fiscal, desde já a Impugnante se insurge contra eventual exigência de juros de mora sobre a multa de ofício de 75%, por inexistir amparo legal.

- Com efeito, em matéria tributária, a autorização legal para a cobrança de juros moratórios está prevista no art. 161 do CTN, o qual, em cotejo com os arts. 113 e 119 do CTN, somente autoriza a cobrança dos juros de mora sobre os valores decorrentes de obrigação tributária principal não pagos no vencimento.

Por sua vez, a responsável tributária Hypermarchas, apesar de cientificada, não apresentou impugnação.

A defesa o sujeito passivo direto, na primeira instância administrativa foi apreciada pela 3ª Turma da DRJ/São Paulo, em sessão realizada no dia 24/05/2013, que julgou a impugnação improcedente, no **Acórdão nº 16-46.918**, de fls. 7072/7082.

Tomaram ciência da decisão *a quo* a contribuinte (“AR” de fl. 7091) e a responsável tributária (“AR” de fl. 7092) em **15/08/2013**. A contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 12/09/2013 de fls. 7094/7132, no qual repisou os pontos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Tratam os autos da glosa da compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL acima do limite dos 30% do lucro líquido prevista no art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995.

Do exame da DIPJ e do LALUR, por ocasião da situação especial (evento de incorporação), foi apurado pela contribuinte, para o período compreendido entre 01/01/2007 e 31/10/2007, lucro de R\$45.211.630,77, que, compensado com prejuízos fiscais no valor de R\$31.033.261,83, resultou em lucro real de R\$14.178.368,94. Para a CSLL, foi apurada base de cálculo de R\$43.932.656,84 que, compensada com base negativa de períodos anteriores do mesmo valor, resultou em CSLL a pagar de “zero”. Por outro lado, de acordo com a Fiscalização, a compensação deveria ter obedecido à trava dos 30% disposta no art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995, razão pela qual os valores excedentes foram glosados pela autoridade

tributária, o que culminou em nova apuração do IRPJ e CSLL, lançados de ofício por meio da lavratura dos autos de infração.

Discorre a recorrente que, com base em jurisprudência de tribunais superiores, do CARF, em doutrina e interpretação sistemática do sistema tributário, o limite de utilização de 30% sobre o lucro líquido não se aplica nos casos de extinção da pessoa jurídica.

Sobre o assunto, há que se observar como o assunto vem sendo tratado nas Leis nº 8.981, de 1995, e na Lei nº 9065, de 1995:

Lei nº 8.981, de 1995:

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

(...)

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

.....
Lei nº 9.065, de 1995:

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. Produção de efeito

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 que nos comandos legais não há nenhuma disposição no sentido de que a regra que estabelece o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado apurado pela empresa, albergue a exceção alegada pela recorrente, qual seja, de que em razão da extinção da pessoa jurídica por conta da incorporação, ou qualquer outro evento de reorganização societária, o prejuízo fiscal poderia ser aproveitado integralmente.

A legalidade da trava de 30% já foi amplamente debatida pelos Tribunais Superiores. Em 25/03/2009, o STF, no RE 344.994-0/PR (ocasião em que foi vencido relator Ministro Marco Aurélio) prevaleceu entendimento do Ministro Eros Grau, que redigiu o voto vencedor no referido recurso extraordinário, conforme ementa a seguir.

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. (grifei)

Na mesma direção foi proferido o acórdão no RE 545.308/SP (em que foi vencido o relator Marco Aurélio), no qual o voto vencedor da Ministra Carmen Lúcia foi assim ementado:

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.

E, mediante entendimento consolidado no STF de que a compensação de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL constitui-se em espécie de incentivo fiscal, previsto em lei, cabe observar o disposto no art. 111 do CTN, que dispõe sobre a interpretação restritiva da norma tributária. Tanto que, quando o legislador pretendeu estabelecer exceções à aplicação da trava dos 30%, tal medida foi realizada de **maneira expressa**, conforme aduziu com precisão o voto proferido no Acórdão nº 9101-00.401, da sessão de 02 de outubro de 2009, da Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Primeiro, no que diz respeito às empresas inscritas no regime BEFIEEX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981, de 1995, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 95. As empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEEX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subseqüentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas.

Inclusive, o art. 510 do RIR/99 contempla expressamente a hipótese:

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.

.....

*Art. 470. **Às empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - Comissão BEFIEEX, poderão ser concedidos os seguintes benefícios, nas condições fixadas em regulamento (Decreto-Lei nº 2.433, de 1988, art. 8º, incisos III e V, e Lei nº 8.661, de 1993, art. 8º):***

I - compensação de prejuízo fiscal verificado em um período de apuração com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes independentemente da distribuição dos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, não estando submetida ao limite estabelecido no art. 510 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 95, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º); (...) (grifei)

Segundo, quando o legislador tratou do aproveitamento de prejuízos fiscais referentes à atividade rural, na Lei nº 8.023, de 1990. De acordo com o diploma legal e as instruções normativas da Receita Federal sobre o tema (IN SRF nº 39, de 28/06/1996 e nº 257, de 11/12/2002), mediante o atendimento de determinadas condições, não se aplica o limite de 30% à compensação de prejuízos de atividade rural com (1) lucro apurado pela mesma atividade, em qualquer ano-calendário, e (2) lucro apurado pelas atividades em geral, desde que no mesmo período de apuração. Também se pode utilizar o saldo de prejuízos de atividade rural, acumulados de períodos anteriores, para compensar lucro apurado de atividades em geral, e vice-versa, casos em que se aplica a trava dos 30%.

No que concerne à jurisprudência administrativa, em 19/10/2004, foi proferido acórdão pela CSRF, nº 01-05.100, no sentido de que o limite de utilização de 30% não seria aplicado nos casos de extinção de pessoa jurídica:

IRPJ. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO. LIMITE DE 30%. EMPRESA INCORPORADA. À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. (grifei)

Contudo, **tal posicionamento foi modificado**, convergindo com o entendimento externado nos debates e decisões do STF. Dessa maneira, foi proferido o já mencionado Acórdão nº 9101-00.401, de 02/10/2009, pela mesma 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja publicação ocorreu em 02/01/2011:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. (grifei)

E, em oportunidade posterior, o entendimento foi ratificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9101001.33:

INCORPORAÇÃO LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS APLICÁVEL. Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes 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. (Acórdão nº 9101001.337, 1ª Turma/CSRF, sessão de 26 de abril de 2012, redator do voto vencedor Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior)

Registre-se que as decisões proferidas pela CSRF foram tomadas pelo voto de qualidade, o que demonstra que a matéria ainda se encontra em discussão no Tribunal.

De qualquer forma, percebe-se que, em pesquisa na jurisprudência disponível no sítio do CARF, prevalece entendimento de que evento de incorporação não tem a condão de descaracterizar a trava dos 30% de aproveitamento dos prejuízos fiscais, como se pode observar nas ementas a seguir.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITAÇÃO DE 30%. EXERCÍCIO DE ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado 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. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima desse limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. (1ª Câmara/2ª Turma Ordinária/Primeira Seção, 09/04/2014, Ac. 1102-001.081, Relator José Evande Carvalho Araújo)

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA. A lei não traz qualquer exceção a regra que limita a compensação dos prejuízos fiscais 6. 30% do lucro líquido ajustado. Entretanto, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados em anos subseqüentes, como determina a legislação. Neste caso, tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%. (1ª Turma Ordinária/1ª Câmara/Primeira Seção, 16/03/2012, Ac. 1101-00.691, Redatora Designada Edeli Pereira Bessa)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO. ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. Os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores poderão ser compensados com o lucro real do período, 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 de períodos anteriores acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa, por incorporação ou por outro motivo. A compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores é expressiva de benefício fiscal, a ser interpretado restritivamente, e não constitui direito adquirido do contribuinte, conforme jurisprudência do STF. (1ª Turma Ordinária/3ª Câmara/Primeira Seção, 14/03/2012, Ac. 1301-00.822, Relator Edwa Casoni de Paula Fernandes Jr.)

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITAÇÃO de 30% - APLICAÇÃO DO DISPOSTO NAS LEIS N.ºs 8.981 e 9.065 de 1995. (SUMULA Nº3 DO 1º CC). A partir do ano calendário de 1995, o lucro líquido ajustado e a base de cálculo positiva da CSLL poderão ser reduzidos por compensação do prejuízo e base negativa, apurados em períodos anteriores em no máximo, trinta por cento. A

compensação da parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, excedente a 30% poderá ser efetuada, nos anos-calendário subsequentes (arts. 42 e parágrafo único e 58, da Lei 8981/95, arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95).

A partir de 01 de Janeiro de 1.997, por força do artigo 60 da Lei nº 9.430/96, as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para realização de seu ativo e pagamento do passivo. (2ª Turma Ordinária/4ª Câmara/Primeira Seção, 10/03/2010, Ac. 1402-00.118, Relator Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira)

Portanto, entendo que **não** há como acolher as razões expostas pela recorrente.

Protesta ainda a defesa sobre a imputação da multa de 75% e sobre os juros de mora aplicados sobre essa mesma multa de ofício.

No que concerne à multa proporcional de 75%, encontra-se prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Cumpre esclarecer que escapa à competência do CARF apreciar legalidade ou constitucionalidade de dispositivo legal, sendo inclusive o tema assunto objeto da Súmula nº 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No que concerne ao protesto referente à aplicação de juros sobre a multa proporcional, não assiste razão á recorrente.

No artigo 113, do CTN, constata-se que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º (...)

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Nesse contexto, verifica-se que a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, integra o crédito tributário. Doutrina de Ives Gandra Martins mostra-se esclarecedora:

A obrigação tributária abrange tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária. O pagamento, seja do tributo, seja da penalidade pecuniária - que são duas espécies do gênero obrigação tributária -, extingue o crédito tributário.

A obrigação principal é efetivamente uma obrigação tributária. A obrigação acessória é uma obrigação administrativa, porque, quando ela passa a ser tributária, deixa de ser acessória e passa a ser principal. Há que se observar que não é toda penalidade tributária que se constitui em sanção com conformação de obrigação tributária. A penalidade que implica a perda de liberdade, que é ínsita ao campo do Direito Tributário, essa, evidentemente, não é uma obrigação tributária. A obrigação tributária é, como vimos, gênero do qual são espécies o tributo e a penalidade. Entretanto, esta só compreende a penalidade pecuniária. Se a penalidade for de outra natureza, tributária não é. As obrigações acessórias, aquelas que os contribuintes são obrigados a fazer em nome do fisco e para o fisco, como a escrituração dos seus livros, a manutenção dos seus documentos, a emissão de notas fiscais, essas obrigações acessórias, na verdade, não são obrigações tributárias, são obrigações administrativas. O contribuinte se transforma numa longa manus da Administração, e é evidente que essas obrigações acessórias, quando descumpridas, merecem uma penalidade, e sempre que merecerem uma penalidade pecuniária passam a ser obrigações principais e entram naquela conformação do art. 113' (Curso de direito tributário, Col. Audio-Juris, cit., fita n. 6, lado A)." (grifei)"

Nesse diapasão, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir juros no crédito tributário não integralmente adimplido no vencimento, *verbis*:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º (...)

Não por acaso, a Lei nº 9.430, de 1996, no seu artigo 43, ao dispor sobre o auto de infração sem tributo, estabelece que incidirão juros de mora sobre as multas isoladas:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Portanto, cabe a incidência de juros sobre a multa proporcional, com base na taxa SELIC, com utilização já ratificada pela Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Enfim, registre-se que o decidido em relação ao IRPJ estende-se ao lançamento de CSLL, vez que formalizado com base nos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

Assinatura Digital

André Mendes de Moura

Voto Vencedor

Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva

Deparo-me com a ingrata tarefa de divergir do bem fundamentado voto do Conselheiro André Moura, como é habitual nos entendimentos adotados pelo ilustre colega.

Conforme relatado, discute-se a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais sem o limite de 30% estabelecido no *caput* do art. 15 da Lei 9.065/1995 no balanço de encerramento de atividades de pessoa jurídica incorporada.

O dispositivo legal referido tem a seguinte redação:

"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."

Com efeito, o exame isolado do referido dispositivo sugere a interpretação adotada pela turma recorrida e pelo Relator, mantendo a trava de 30%.

Fez-se referência à existência de decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) admitindo o afastamento do limite nos casos de extinção de empresa, a exemplo do Acórdão nº 01-05.100/2004, e, por outro lado, mantendo a sua aplicação, como ocorreu no Acórdão nº 9101-00.401/2009.

Também foi mencionada a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da constitucionalidade da trava, no RE 344.994-0/PR¹, em 25/03/2009, assim resumida:

"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."

Do julgado acima transcrito, concluiu-se ser a compensação de prejuízos um "benefício fiscal" a pressupor interpretação literal da sua norma reguladora.

Entretanto, o tema ora examinado não coincide com aquele especificamente submetido à avaliação da Suprema Corte.

O acórdão da CSRF que manteve a trava (nº 9101-00.401/2009) foi adotado pelo voto de qualidade do presidente, contrapondo, de um lado, todos os conselheiros fazendários, favoráveis ao limite de 30%, e de outro, os não fazendários, que votaram pelo seu afastamento no caso concreto. A decisão recebeu a seguinte ementa:

"IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa."

O voto condutor do acórdão, de autoria da Conselheira Ivete Malaquias Monteiro, relatora, baseou-se na interpretação literal aplicável a benefícios fiscais e na ausência de norma expressa para o caso sob exame, como se vê nas passagens adiante transcritas:

"Em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu significado eis que a norma que cuida de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional

(...)

De fato, quando a lei quis que fosse liberado o limite à compensação de 30% dos prejuízos fiscais, o fez de forma expressa, como foi o caso dos lucros auferidos pelas empresas inseridas no regime Befiex, como se vê no artigo 95 da Lei 8.981/1995, com arelação inserida através do artigo 1º. da Lei 9065/1995, ..."
(Destques acrescidos)

Em que pese o respeitável entendimento da e. Relatora no julgamento da CSRF, o "benefício fiscal" referido na decisão do STF acima transcrita não deve ser confundido com qualquer das hipóteses tratadas no art. 111 do CTN – Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), a pressupor interpretação literal.

O art. 111 do CTN – Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966) prescreve a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre (i) suspensão ou exclusão do crédito tributário, (ii) outorga de isenção e (iii) dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Logo se percebe que o "benefício fiscal" ora tratado não se enquadra em qualquer das hipóteses do mencionado art. 111. A limitação à compensação de prejuízos é apenas um dos itens considerados na determinação da base de cálculo do imposto, assim como são as despesas, os custos, as receitas, etc. Tal item certamente foi referido como "benefício" por favorecer o contribuinte reduzindo a base de cálculo e, por consequência, a imposição tributária.

Mas mesmo que a trava pudesse ser caracterizada como caso de suspensão ou exclusão do crédito tributário ou outorga de isenção, o que se considera apenas para fins de argumentação, a interpretação preconizada no art. 111 do Código não excluiria a sua liberação no caso concreto.

Ao dispor sobre a interpretação literal, o CTN não quis afastar dos temas abordados no art. 111 o processo normal de identificação do sentido e do alcance da norma, buscou, isso sim, evitar a sua aplicação a casos assemelhados, impondo interpretação restritiva em vez de extensiva.

Observe-se a orientação de Luciano Amaro²:

"Nessas matérias, quer o Código que o intérprete se guie preponderantemente pela letra da lei, sem ampliar seus comandos nem aplicar a integração analógica ou a interpretação extensiva.

(...)

Não obstante se preceitue a interpretação literal nas matérias assinaladas, não pode o intérprete abandonar a preocupação com a exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática dos preceitos legais que versem as matérias em causa."

Com o devido respeito, há outro equívoco de fundamentação localizado no argumento de ausência de disposição legal autorizadora, afirmando-se que "quando a lei quis que fosse liberado o limite à compensação de 30% dos prejuízos fiscais, o fez de forma expressa, como foi o caso dos lucros auferidos pelas empresas inseridas no regime Befiex".

São situações distintas, tendo em vista a necessidade da norma excepcional na hipótese aventada, de Befiex, considerando-se a manutenção das operações da pessoa jurídica, o que pressupõe a disposição legal a excluir expressamente a incidência da regra geral de imposição da trava. Sem a disposição específica excludente, seria aplicável a regra geral do limite também às empresas no regime do Befiex. De modo diverso, no caso sob exame nestes autos ocorreu a descontinuidade das atividades, conclui-se pelo afastamento do limite pela via da interpretação do ordenamento.

A bem da verdade, a exclusão da trava na extinção de pessoa jurídica por incorporação não é tema expressamente tratado em lei, cabendo ao julgador pesquisar todo ordenamento – como sistema lógico, harmonioso e integrado – para encontrar a interpretação adequada ao caso concreto.

A particularidade do caso estudado pressupõe a busca pela identificação da *mens legis* consentânea ao ordenamento legal como um todo, incluindo-se os princípios contábeis norteadores da lógica sistêmica na qual se fundamentam as normas específicas de apuração do IRPJ.

Observe-se que a lei não impediu a compensação do total de prejuízos fiscais, cuidou especificamente de estabelecer regra geral impositiva de limites de valor por período de apuração, permitindo o aproveitamento de saldos remanescentes em etapas futuras. Na prática, optou o legislador por distribuir no tempo o aproveitamento do prejuízo para fins de compensação, procurando assegurar a continuidade da arrecadação tributária.

Tal distribuição no tempo se sustenta no postulado contábil da continuidade das entidades, cuja definição mereceu o seguinte comentário de Eliseu Martins, Sérgio de Iudícibus e Ernesto Gelbcke no "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações"³, como se vê abaixo:

"A Contabilidade, entre a vida e a morte, escolhe sempre a primeira. De fato, esta é uma constatação do histórico dos negócios; não existe, *a priori*, nenhum motivo para julgar que um organismo vivo venha a ter morte súbita ou dentro de curto prazo. Ainda mais, as entidades são organismos que renovam suas células vitais através do processo de reinvestimento.

O Postulado da Continuidade tem outro sentido mais profundo que é o de encarar a entidade como algo capaz de produzir riqueza e gerar valor continuamente, sem interrupções. Na verdade, o exercício financeiro anual ou semestral é uma ficção determinada pela necessidade de se tomar o pulso do empreendimento de tempos em tempos. Mas as operações produtivas da entidade têm uma continuidade fluidificante: do processo de financiamento ao de estocagem de fatores de produção, passando pelo uso desse no processo produtivo, até a venda que irá financiar novo ciclo e assim por diante."

A aplicação da trava de 30% é justificável enquanto existente a presunção de continuidade da pessoa jurídica. A extinção via incorporação afasta a exigência de observância do limite à compensação. Entendimento contrário significaria negação da faculdade conferida à contribuinte e resultaria no abandono forçado de um ativo seu, de origem tributária, assegurado em lei.

³ "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações", São Paulo, 1995, Atlas, pág. 70.

Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 18/03/201

5 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por ANDRE MENDES DE MOURA

Impresso em 23/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Lembram os autores mencionados, na mesma obra⁴, que na cessação de atividades, "determinados ativos, como, por exemplo, os valores diferidos, deixarão de ostentar tal condição, passando à condição de despesas, em face da impossibilidade de sua recuperação mediante as atividades operacionais usualmente dirigidas à geração de receitas."

Há de se considerar também a norma especial de vedação à compensação de prejuízos fiscais contida no art. 514 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/1999 (RIR/1999), conjuntamente com a qual deve ser interpretado o art. 15 da Lei 9.065/1995.

Determina o artigo regulamentar:

“Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).”

Vê-se, então, que os prejuízos da incorporada não se transferem para a incorporadora, sua sucessora, por expressa disposição legal, o que significaria o obrigatório descarte de qualquer saldo existente na escrituração fiscal da incorporada por ocasião do evento societário a prevalecer a interpretação adotada pela fiscalização e prestigiada no acórdão recorrido.

Sobre o tema, leciona Ricardo Mariz de Oliveira⁵:

"Realmente, se a lei não impede a compensação integral, pois apenas a posterga, mas se ela não permite que a compensação venha a ser feita futuramente pela sucessora, o impasse se resolve através da permissão de compensação integral pela sucedida, em situação que não está abrangida pela hipótese de incidência da norma de limitação."

Encontra-se no ordenamento do IRPJ a resposta interpretativa mesmo na ausência de disposição legal expressa, conforme detalhado acima. Vê-se, portanto, que não ocorreu lacuna normativa a pressupor a utilização de analogia, mas sim norma implícita identificável mediante apropriado exercício interpretativo. Trata-se de caso em que a lei é convincente pelo que não disse, por desnecessário.

Esta turma já enfrentou essa matéria, afastando a trava em semelhante caso, no âmbito do processo nº 19515.002561/2006-75, quando ratificou o voto deste mesmo relator no Acórdão nº 1103-00.617, de 31/01/2012, assim resumido:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ACIMA DO LIMITE DE 30%. A pessoa jurídica incorporada pode compensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da 'trava' de

⁴ Páginas 104 e 105.

⁵ "Fundamentos do Imposto de Renda", São Paulo, 2008, Quartier Latin, pág. 865.

Processo nº 16561.720100/2012-82
Acórdão n.º **1103-001.129**

S1-C1T3
Fl. 7.165

30%, em razão da vedação legal à transferência de prejuízos para a sucessora."

Dessa forma, deve ser afastado o limite à compensação de prejuízos fiscais no caso concreto.

O processo também trata de lançamento do tipo conexo, decorrente ou reflexo, aplicando-se a decisão relativa à exigência do IRPJ igualmente à CSLL, tendo em vista que ambas se encontram apoiadas nos mesmos elementos de convicção.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento ao recurso.

Aloysio José Percínio da Silva
(assinatura digital)