



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 16682.720173/2010-36  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-003.972 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 13 de junho de 2019  
**Recorrente** FRATELLI VITA BEBIDAS S/A (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO SUDESTE S/A)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2005

DECRETO-LEI 4.657/1942, LINDB, ART. 24. INAPLICABILIDADE AO CASO.

O artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, ao caso dos autos.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em : (i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas; (ii) no mérito: a) em primeira votação, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário no que diz respeito a inaplicabilidade da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais/bases negativas de CSLL de períodos anteriores, vencidas as Conselheiras Amélia Wakako Morishita Yamamoto (Relatora) e Bianca Felícia Rothschild e o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto; b) em segunda votação: b1) por unanimidade de votos, negar provimento em relação aos pedidos de inaplicabilidade de multa de ofício em razão da sucessão e de não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício; e b2) por maioria de votos, negar provimento em relação ao pedido de aplicação do art. 100 do CTN para exoneração de multa e juros, vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto que votou por acolher o pedido do contribuinte. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## Relatório

**FRATELLI VITA BEBIDAS S/A (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO SUDESTE S/A)**, já qualificado nos autos, recorre da decisão proferida pela 3 Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro I (RJ) DRJ/RJ1 (fls. 878/889), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação do contribuinte, mantendo-se o crédito tributário de IRPJ e CSLL decorrente a partir da constatação de compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, sem a observância do limite de 30%, no ano-calendário de 2005, com data final em 30/11/2015, data da incorporação da empresa Bebidas Antártica do Sudeste S.A. pela contribuinte, com a incidência de multa de ofício de 75% e juros de mora.

IRPJ - R\$53.331.586,68

CSLL - R\$20.997.607,21

Total - R\$74.329.193,89

### Do Lançamento

Segundo o Termo de Verificação (fls. 80/83) e Relatório do acórdão recorrido, as razões do lançamento foram:

6.1 A Fratelli Vita Bebidas S.A., com sede na cidade do Rio de Janeiro, é uma sociedade anônima que tem por objeto social (art. 2º do Estatuto Social), entre outros a estes relacionados: a produção, comércio, importação e exportação de bebidas alcoólicas e não alcoólicas, carbonatadas e não carbonatadas em geral, de matérias-primas e seus subprodutos, materiais diversos, inclusive para acondicionamento e embalagem, aparelhos, máquinas, equipamentos e tudo mais que seja necessário ou útil consoante a produção e comercialização da sua produção.

6.2 A Fratelli Vita, à época da incorporação da Bebidas Antártica do Sudeste S.A. (30/11/2005), era uma sociedade limitada (Fratelli Vita Bebidas Ltda.) e localizava-se na cidade de Jaguariúna SP, e seu objeto social relacionava-se apenas a bebidas não alcoólicas e não carbonatadas.

6.3 Com a incorporação, transformou-se em sociedade anônima e acrescentou ao seu objeto social as bebidas alcoólicas e carbonatadas, que eram objeto da incorporada Bebidas Antártica do Sudeste S.A. Em fevereiro de 2009 alterou seu endereço para a Estrada do Engenho D'água, RJ, antigo endereço da Bebidas Antártica do Sudeste S.A.

6.4 A Fratelli Vita é controlada pela Companhia de Bebidas das Américas AmBev, como também o era a Bebidas Antártica do Sudeste S.A.. Conforme

Protocolo e Justificação de Incorporação, anexo a este processo, a incorporação estava inserida num processo de simplificação da estrutura societária da qual fazem parte a AmBev e suas controladas.

6.5 A fiscalização constatou que a Bebidas Antártica do Sudeste S.A., em sua Declaração de Informações Económico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) referente ao seu encerramento por incorporação pela Fratelli Vita (30/11/2005), compensou prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, na apuração do lucro real e da base da CSLL, sem observar a trava legal de trinta por cento determinada nos artigos 15 e 16 da Lei n.º 9.065/1995.

6.6 A fiscalização adotou o entendimento de que, mesmo com a extinção da empresa, a trava de trinta por cento devia ser observada.

6.7 A autuação também adotou o entendimento de que a incorporadora, na qualidade de sucessora, responsabiliza-se pelos débitos da sucedida (incorporada), mesmo aqueles de natureza punitiva. Ressalta que a empresa sucessora conhecia perfeitamente a infração cometida pela sucedida, haja vista que a não obediência à trava dos trinta por cento na compensação de prejuízos não estava oculta, nem precisava de perícia para ser observada. A empresa, em sua DIPJ de encerramento, declarou abertamente, em linha específica da ficha correspondente à Demonstração do Lucro Real (Ficha 09A, linha 44), que compensava prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores em valor bem superior a trinta por cento do lucro líquido.

6.8 Segundo a fiscalização, a sucessora (incorporadora) conscientemente assumiu o risco na infração cometida, pois, se discordasse, teria apresentado DIPJ Retificadora e pago a diferença dos tributos, o que poderia ter feito desde a incorporação até 16/07/2010, antes do início da ação fiscal. Ao contrário, tentou compensar o crédito tributário de IRPJ e CSLL da sucedida, decorrentes de IR Retido na Fonte e estimativas pagas pela sucedida no ano de 2005.

6.9 Na documentação apresentada pela fiscalizada, a fiscalização verificou que o Lalur e o Demonstrativo de Apuração da CSLL corroboram as informações prestadas na DIPJ referente a 2005.

6.10 A apuração do IRPJ e da CSLL lançados de ofício ficou assim:

	<b>IRPJ</b>	
	<b>Apurado pela Empresa</b>	<b>Conforme Legislação</b>
Lucro Real antes das compensações	365.438.065,58	365.438.065,58
Compensação de Prejuízos Fiscais das Demais	322.957.766,45	109.631.419,67
Lucro Real	42.480.299,13	255.806.645,91

a) Segue a fiscalização esclarecendo que, conforme quadro acima, a empresa Bebidas Antártica do Sudeste S.A. deixou de apurar o IRPJ sobre a base tributável de R\$ 213.326.346,78 (R\$ 255.806.645,91 - R\$ 42.480.299,13), no

encerramento de suas atividades em 30/11/2005. Esse foi o valor que serviu de base de cálculo para o imposto lançado de ofício.

### CSLL

Lucro antes das compensações	365.438.065,58	365.438.065,58
Compensação de Bases Negativas das Demais	342.938.166,47	109.631.419,67
Base de Cálculo da CSLL	22.499.899,11	255.806.645,91

b) Do mesmo modo quanto à CSLL, em que a fiscalizada deixou de apurar a contribuição sobre base tributável de R\$ 233.306.746,80 (R\$ 255.806.645,91 R\$22.499.899,11), no encerramento de suas atividades em 30/11/2005.

6.11 Na apuração do IRPJ pela Bebidas Antártica do Sudeste S.A., em 30/11/2005, a fiscalização, a partir das informações da Ficha 12A da DIPJ (Cálculo do IR sobre o Lucro Real), verificou que a empresa apurou um imposto devido de R\$ 10.598.074,78, sendo R\$ 6.372.044,87 à alíquota de 15% e R\$ 4.226.029,91 de adicional. Deste imposto devido foram deduzidos valores referentes ao Programa de Alimentação do Trabalhador (R\$ 31.501,72); à isenção e redução de imposto (R\$ 3.809.983,58); a IR retido na fonte (R\$ 21.403.022,32), e a imposto de renda mensal pago por estimativa (R\$ 59.501.634,24). Deste modo, a empresa incorporada apurou um crédito de imposto de renda de R\$ 74.148.067,08.

6.12 Na apuração da CSLL, verificou-se na Ficha 17 da DIPJ (Cálculo da CSLL) que da CSLL calculada (R\$ 2.024.990,92) foram deduzidos R\$ 22.997.954,01 pagos nas estimativas mensais. Assim, a empresa incorporada apurou um crédito de CSLL de R\$ 20.972.963,09.

6.13 Salienta a fiscalização que ambos os créditos, de IRPJ e da CSLL, foram utilizados pela empresa incorporadora, Fratelli Vita Bebidas S.A., para compensação com outros débitos. Tais compensações estão sob análise nos processos administrativos 10830.720411/2008-61 (IRPJ) e 10830.904285/2008-04 (CSLL). Assim, informa a fiscalização que não houve a utilização de tais créditos para redução dos valores de IRPJ e CSLL lançados de ofício.

### Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato da Impugnação, de fls. 364/412, que aduziu os seguintes argumentos:

#### Da extinção dos débitos pelas estimativas antecipadas

7.1 que a fiscalização não cumpriu o dever legal de abater dos valores lançados as antecipações pagas durante 2005, as quais, mesmo se respeitando a trava de 30% para compensação de prejuízos, são suficientes para absorver completamente o IRPJ lançado e a quase totalidade da CSLL lançada, conforme demonstra às fls. 367/368;

7.2 que, mesmo com existência de processo, essa dedução é obrigatória por lei, haja vista que para efetivamente se apurarem esses tributos ao final do ano, todas essas deduções devem ser levadas em conta;

7.3 que esse é o entendimento exarado pela própria Receita Federal na forma da Solução de Consulta Interna n.º 23, de 2006, que cita;

7.4 que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes segue o mesmo entendimento;

7.5 que assim não fazendo, os autos de infração devem ser considerados nulos;

Da inaplicabilidade da trava de 30% no caso de empresa extinta

7.6 que não há que se falar em trava de 30% na compensação de prejuízo, no

caso de extinção da sociedade, uma vez que o evento (extinção) não implica perda de direito de compensar;

7.7 que a limitação é meramente percentual e não temporal, aplicável somente se a pessoa jurídica permanece existindo;

7.8 que a fiscalização interpretou incorretamente decisões do STF e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

7.9 que a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF nos autos do processo 13807.003133/2004-36, em sessão de 02/10/2009, limitando o aproveitamento do prejuízo fiscal à trava de 30% do lucro, mesmo se tratando de empresa extinta, é incorreta, pois se baseia em posicionamento do STF, que a seu ver não guarda relação com a matéria em litígio;

7.10 que não há que se falar em interpretação literal da norma (art. 111, do CTN), pois não se trata de incentivo fiscal;

7.11 que, conforme citações, há doutrina e decisões do CARF em sentido contrário;

Da inaplicabilidade da multa de ofício

7.12 que é inaplicável a multa de ofício, haja vista que a impugnante seguiu entendimento que era majoritário na jurisprudência administrativa;

Da impossibilidade de responsabilização da sucessora por infrações da sucedida

7.13 que é inaplicável a multa de ofício em sucessora, conforme decisões e doutrina que cita;

Da inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício

7.14 que (não) são inaplicáveis os juros de mora sobre a multa de ofício, pois tal acréscimo só incide sobre o valor de principal dos tributos, consoante doutrina e jurisprudência que cita. **e empresa extinta**

Em julgamento realizado em 31 de agosto de 2011, a 3ª Turma da DRJ/RJ1 considerou improcedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 12-40-177 assim ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

**NULIDADE.**

É válido o auto de infração lavrado por autoridade competente e em consonância com a legislação de regência.

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

Ano-calendário: 2005

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO. TRAVA DE 30%. EMPRESA EXTINTA. IRPJ. CSLL.**

A compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa está limitada a 30%, mesmo em caso de extinção da pessoa jurídica.

**SALDO NEGATIVO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. ANÁLISE PENDENTE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

Mantém-se o lançamento se não elididos os fatos que lhe deram causa.

**MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.**

A incorporadora responde pelo pagamento da multa de ofício decorrente de operações da sucedida.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%.**

A falta de pagamento de imposto ou contribuição dá causa à multa de ofício.

**JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.**

Incidem juros de mora sobre multa de ofício não recolhida no vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do Recurso Voluntário**

A AMBEV BRASIL BEBIDAS (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE FRATELLI VITA BEBIDAS S/A) apresentou recurso voluntário às fls. 910/962, onde reforça os argumentos já apresentados em sede de impugnação, atendo-se aos seguintes pontos:

- que a decisão recorrida seria nula, eis que, ao se embasar em acórdão não identificado, restou configurado o cerceamento do direito de defesa;

- que a decisão recorrida, ao ignorar os seus argumentos, representou ato desprovido de motivação;

- que a compensação de prejuízos fiscais representa mecanismo de tributação justa, por meio do qual são absorvidos os prejuízos anteriores para se tributar apenas o efetivo acréscimo patrimonial, mas tal assertiva somente é válida quando respeitada a continuidade da pessoa jurídica;

- que, uma vez extinta a sociedade por incorporação, há de se resguardar e garantir o aproveitamento integral do seu prejuízo fiscal e de sua base negativa no balanço levantado por ocasião da incorporação, sob pena de se transplantar para a incorporadora resultado diverso daquele que, de fato, foi apurado pela incorporada, tributando-se, assim, um acréscimo patrimonial ficto;

- que o STF, ao analisar o RE 344.994/PR, tratou de questão completamente diferente da presente nestes autos;

- que a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui argumento suficiente para a lavratura dos Autos de Infração, nem tampouco para a manutenção dos lançamentos;

- que é dever da Fiscalização apurar corretamente os tributos devidos, obrigação essa que, em matéria de IRPJ e CSLL, demanda seja recomposta a apuração e, assim, sejam consideradas as deduções dos pagamentos antecipados por estimativa mensal e das retenções de tributos sofridas na fonte;

- que ainda que as compensações dos saldos negativos tivessem sido deferidas pela Autoridade Administrativa, a Fiscalização não poderia simplesmente ignorar as antecipações na revisão dos lançamentos de IRPJ e CSLL;

- que as multas de ofício, aplicadas após a incorporação, são insubsistentes face a impossibilidade de sucessão da responsabilidade por infrações tributárias cometidas pela incorporada;

- que, em razão da existência de firme entendimento da Administração Pública a respeito da possibilidade da compensação integral de prejuízos fiscais e bases negativas na extinção da pessoa jurídica, não é possível qualquer cobrança de acréscimos quando da lavratura do Auto de Infração;

- que as decisões reiteradas do CARF possuem nítido caráter de norma complementar; que não pode incidir juros de mora sobre a multa de ofício.

### **Resoluções 1301-000.132, 1301-1301-000.231, 1301-000.597**

Em julgamento realizado em 13 de junho de 2013, esta 1ª Turma Ordinária resolveu converter o julgamento em diligência para que, em razão de conexão, fossem reunidos ao presente os processos administrativos nº s 10830.720411/2008-61 e 10830.904285/2008-04,

para fins de julgamento conjunto, bem como para aguardar a decisão proferida pelo STF acerca da validade da aplicação do limite de 30% na compensação de prejuízos fiscais de IRPJ e de bases negativas de CSLL, nos autos com repercussão geral reconhecida (RE 344.994/PR).

Posteriormente, em 21 de outubro de 2014, por meio da Resolução 1301-000.231, este Colegiado decidiu pelo sobrestamento do feito até a diligência requerida nos autos do Processo 10830.904285/2008-04 fosse realizada e todos eles pudessem ser julgados em conjunto.

Em seguida, em 12 de junho de 2018, decidiu o Colegiado, através da Resolução 1301-000.597, em converter o julgamento em diligência à PGFN, para que esta, querendo, manifeste-se, a título de contrarrazões, sobre a alegação do patrono do contribuinte, em tribuna, de discussão que não estava nos autos quanto à aplicação do art. 24 de LINDB, com redação dada pela Lei n.º 13655/2018.

Assim, a PGFN tomou ciência e se manifestou às fls. 1424 e ss, entendendo não ser aplicável o art. 24 da LINDB para regular a atividade do lançamento, bem como do Processo Administrativo Fiscal dele decorrente.

Assim, retornam os autos a esta Relatora.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora

A contribuinte foi autuada em 11/10/2010 para o recolhimento de IRPJ e CSLL, relativos ao período de apuração de 01/01 a 30/11 de 2005, totalizando o crédito tributário de IRPJ de R\$121.873.341,88, e de CSLL de R\$47.983.731,98, incluindo multa de ofício de 75% e juros de mora.

Ela foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/RJ1 e intimada ao recolhimento dos débitos em 08/11/2011 (AR de fl. 906), e apresentou em 08/12/2011, recurso voluntário e demais documentos, juntados às fls. 911 e ss.

Já que atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72, e tempestivo, dele conheço.

A ação fiscal identificou a compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, na apuração de lucro real e da base da CSLL, sem a observação da trava legal de 30% determinada nos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95.

### **Preliminares**

Alega a recorrente em sede de preliminares, primeiramente, que houve a nulidade da decisão recorrida, já que não permitiu à recorrente identificar qual seria o acórdão que conteria o voto no qual se baseou seu entendimento, proferindo, assim, decisão sem motivação, havendo a ocorrência do cerceamento de defesa.

Vejamos o acórdão da DRJ:

Da trava de 30% no caso de empresa extinta

17. Embora o interessado tenha buscado desautorizar o entendimento que não aceita que se aplique a trava de 30% do lucro ou da base de cálculo da CSLL para compensação de prejuízos fiscais acumulados, mesmo quando se trata de empresa extinta por incorporação, tal posição é a que tem sido admitida no âmbito da Receita Federal. Sob o tema, trago o seguinte excerto de voto do ilustre colega julgador Bruno Vaigel (Acórdão .....):

7. Na sessão realizada no dia 2 de novembro de 2009, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou entendimento de que o limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores também é aplicável no encerramento das atividades da empresa (Ac. 9101-00401). Na oportunidade foi negado provimento ao recurso do contribuinte, mantendo o acórdão 105-15908 do Conselho de Contribuintes, que possui a seguinte ementa:

“INCORPORAÇÃO – DECLARAÇÃO FINAL - inexistente amparo para, a luz da legislação que rege a matéria, se proceder, em virtude de desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% a que se reporta o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria. Recurso negado.”

8- No acórdão proferido no Recurso Extraordinário 344994, no voto do ministro Nelson Jobim que serviu para fundamentar a decisão da maioria, a compensação de prejuízos fiscais foi entendida como um benefício fiscal, conforme a seguir:

“... foi sustentado da tribuna, sobre o tema, que o Imposto de Renda incide sobre o lucro anual. Se durante um período de tempo não houve lucro ou prejuízo, não incide imposto no ano-base correspondente. O que a lei assegurava é um benefício fiscal, porque assegura que o prejuízo do ano anterior seja compensado no prejuízo do ano subsequente, ou seja, não há uma cobrança sobre lucro inexistente, a cobrança é sobre o lucro do ano do período de apuração. Se ele teve prejuízos neste ano, não teve de compensar, e, também não incide imposto. Agora, o que a lei disse é que os prejuízos ocorrentes antes e que não deram origem a tributo, porque como houve prejuízo não houve imposto sobre a renda, já que não houve lucro apurável, assegurou o texto que os prejuízos anteriores apurados em anos anteriores pudessem vir a ser compensados. Era uma forma de benefício fiscal, porque, como dito da tribuna, o período de cobrança do tributo sobre os resultados da empresa é entre 1º de janeiro e

31 de dezembro. O exercício fiscal se encerrou no ano anterior. Então, temos, pura e simplesmente, atribuindo-se a possibilidade de compensar prejuízo de exercícios anteriores, um benefício fiscal para as empresas e, portanto, poderá manipular, trabalhar; pode, inclusive, negar a existência do benefício ou estabelecer como foi feito.”

9- Por se tratar de benefício fiscal a compensação de prejuízo, conforme entendimento do STF, o art. 150, §6º, da Constituição dispõe da necessidade de lei específica, in verbis:

“§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

10- Portanto, diante das atuais jurisprudências, ainda que a empresa tenha sido incorporada, não se admite a utilização de prejuízos fiscais, que superem 30% do lucro real, por falta de previsão legal.

18. Portanto, tomando como razão de decidir os argumentos acima, não dou provimento a impugnação do interessado nesse ponto.

Ora, não vejo nenhum tipo de nulidade. Em que pese não constar o número do Acórdão no qual o relator se baseou, ele colacionou partes em que entendeu fundamentar-se sua decisão, e da sua leitura, é facilmente compreensível suas razões e dela defender-se, como muito bem o fez no mérito à frente.

Ademais, dessa leitura, verifica-se a menção ao Acórdão, da CSRF, Ac. 9101-00401, e em pesquisa ao *site* do CARF, localiza-se tal acórdão, que trata justamente desta matéria aqui tratada.

Também, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, não vejo situação que demande a anulação da decisão *a quo*:

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 nº 8.748, de 1993)

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.

Assim, deixo de conhecer desta preliminar argüida, não havendo que se falar em cerceamento de defesa.

### **Preliminar - aplicação do art. 24 da LINDB**

Como tem sido o entendimento dominante acerca desta matéria neste Colegiado, bem como na Câmara Superior, não sendo aplicável tal artigo nos casos de Procedimento Administrativo Fiscal, tal qual como este caso.

Adoto as razões de decidir do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto no acórdão 1301-003.284.

### **Do mérito**

#### **Da Compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL sem a limitação dos 30% quando da incorporação**

A questão aqui discutida trata da possibilidade de compensação de prejuízos fiscais de IRPJ e de base negativa de CSLL sem a limitação dos 30% nos casos de incorporação.

A recorrente em sua defesa tece considerações acerca da compensação de prejuízos fiscais, através do histórico legal, principalmente a limitação quantitativa de 30% do lucro do ano.

No que tange à situação específica, de incorporação, argumenta que existe vedação de compensação apenas pela pessoa jurídica sucessora por incorporação, através da MP 2.158-35/01. Entretanto, com a incorporação da Indústria de Bebidas Antarctica Sudeste S.A. em 30/11/2005 pela recorrente, deixando de atuar no comércio e de auferir lucros, a única alternativa possível seria a compensação integral dos prejuízos apurados até então, sendo esse seu direito legítimo, já que a limitação prevista em lei seria apenas e tão-somente para garantir ao Estado uma renda mínima no período.

De fato, da análise dos autos, claro é que não se trata do mesmo assunto tratado nos autos do RE 344.994/PR, já que aqui tratamos da utilização de 100% dos prejuízos fiscais no momento da incorporação, dada a extinção da empresa.

De certo que esta questão é controvertida, esta Conselheira já votou em duas ocasiões, seguindo o ilustre voto dos relatores respectivos, no sentido da impossibilidade da utilização integral dos prejuízos fiscais e bases negativas no momento da incorporação, seguindo o entendimento da falta de previsão legal para tal compensação. Porém, melhor refletindo, revi meu posicionamento, baseando se nos seguintes pontos.

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 n.º 3.000/1999), verbis:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 controversia 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, inexistente 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.**

Já que o entendimento majoritário do Colegiado é pela inaplicabilidade da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais/base negativas de CSLL de períodos anteriores, continuo a análise acerca dos demais itens:

- Com relação à utilização dos saldos negativos de IRPJ e CSLL:

Diz o recorrente que o fiscal ao recalcular as bases de cálculo de IRPJ e CSLL, ainda que considerada a trava de 30%, haveria o contribuinte apurado saldo negativo de ambos os tributos e que assim não teria valor a pagar.

Porém, é de se deixar claro que o contribuinte optou por se utilizar esses valores em Pedidos de Compensação posteriores, inclusive os autos encontram-se apensados, PA 10830.904285/2008-04 e PA 10830.720411/2008-61.

Dessa forma, como lá utilizado, como bem optou o contribuinte, ao Fisco coube respeitar tal opção, assim, não cabendo sua utilização aqui.

- Da impossibilidade de transferência das penalidades na responsabilidade por sucessão

Aqui, temos a Súmula CARF 113:

Súmula CARF nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

- Da inexigibilidade da Multa e dos Juros - art. 100, III e par único, do CTN.

Alega o recorrente, subsidiariamente, já que na época dos fatos a prática era no sentido de que não se aplicava a trava de 30% à compensação de prejuízos e bases de cálculo negativas em casos de extinção da pessoa jurídica, pugna pela aplicação do parágrafo único do art. 100, inc. III do CTN:

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

**I** - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

**III** - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

Após discussões em sessão, a maioria do Colegiado entendeu que o artigo em questão não seria aplicável no caso em questão, mormente por não se enquadrar no caso de prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas.

- Da ilegalidade da incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Súmula CARF 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

**CONCLUSÃO**

Diante de todo o acima exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastar as preliminares arguidas e no mérito DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

**Voto Vencedor**

Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado.

Com a devida vênia, ousou discordar do voto da ilustre Conselheira Relatora no que diz respeito à impossibilidade, em caso de extinção da pessoa jurídica, de aplicação da “trava de 30%” na compensação do lucro real e da base de cálculo de CSLL com prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores.

A limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores é prevista em lei, não havendo qualquer previsão no sentido de sua limitação em caso de extinção da pessoa jurídica.

Por oportuno, passo a discorrer sobre os dispositivos legais que regem a matéria.

A compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, inicialmente, era 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.*

Contudo, o art. 64 do mesmo diploma limitava o direito a essa compensação aos quatro exercícios posteriores ao que o prejuízo fiscal havia sido apurado:

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

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

Por meio da Lei nº 8.981/95, estabeleceu-se a limitação máxima de dedução de 30% do lucro real e da base de cálculo da CSLL mediante a compensação de saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL apuradas em períodos anteriores, retirando-se, contudo, qualquer limitação quanto ao prazo para tal compensação. Veja-se:

*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 subseqüentes.*

[...]

*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.*

No mesmo sentido, a Lei nº 9.065/95 praticamente reproduziu o texto da norma estampada na Lei nº 8.981/95:

*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 subseqüentes, 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.*

Conforme se observa, na realidade, não se trata, com a devida vênia, de inexistência de lei que preveja a aplicação das citadas normas em caso de extinção da pessoa

*jurídica*, uma vez que tais dispositivos traduzem a regra geral de aplicabilidade de limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores limitado a 30% do lucro líquido ajustado antes dessa compensação.

É importante salientar que o legislador, quando quis excepcionar a aplicação da trava de 30% para alguma situação específica, o fez de maneira clara. O art. 470 do RIR/1999, por exemplo, afasta a limitação de 30% para compensação o prejuízo fiscal com relação às empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação (aprovados pela Comissão BEFIEEX), *verbis*:

*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 n.º 2.433, de 1988, art. 8º, incisos III e V, e Lei n.º 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 subseqüentes independentemente da distribuição dos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, não estando submetida ao limite estabelecido no art. 510<sup>1</sup> (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 95, e Lei n.º 9.065, de 1995, art. 1º); [grifo nosso]*

[...]

No mesmo sentido, o art. 512 do RIR/99 excetua o limite de compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores às pessoas jurídicas que exploram atividade rural. Veja-se:

*Art. 512. O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite previsto no caput do art. 510 (Lei n.º 8.023, de 1990, art. 14).*

A mesma inaplicabilidade da “trava de 30%” na atividade rural é tratada no art. 42 da Medida Provisória n.º 1911-15, de 2000 (e reedições), conforme se transcreve a seguir:

*Art. 42. O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no art. 16 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLL.*

Tal entendimento vem sendo adotado na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como, por exemplo, no Acórdão n.º 9101-001.337, de lavra do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, em relação ao qual, peço vênha para reproduzir seus fundamentos:

---

<sup>1</sup> 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 n.º 9.065, de 1995, art. 15).

[...]

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

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

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

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

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

*Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial n.º 188.855-GO, in verbis:*

*"Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/1995 e o art. 15 da Lei 9.065/1995 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "crédito" contra a Fazenda Nacional. **Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores.**"*

*Data maxima venia, confunde-se aqueles que citam o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que "o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores". Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período - lucro líquido do exercício.*

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

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

*Duas verdades óbvias se deduz de tal entendimento: primeiro, renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei; segundo, a compensação de prejuízo poderia ser totalmente desautorizada pelo legislador ordinário, pois não haveria ofensa ao conceito de renda (art. 43 do CTN).*

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

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

*Ademais, permissa venia, a interpretação, digamos, sistemática feita pelo recorrente - já que não se baseia em nenhum dispositivo legal específico, mas no sistema jurídico como um todo - é contraditória e ofende a isonomia, pois, "já que sustenta que o prejuízo fiscal deve ser integralmente compensável no tempo, para que a tributação não ofenda o conceito de renda, como fazer então se houver saldo remanescente de prejuízo no último período de existência da pessoa jurídica ainda que lhe fosse afastada a trava dos 30%? Ora, em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos da América Unidos*

*da América<sup>2</sup>, é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será então que, para respeitar o conceito de renda, o intérprete deveria também entender autorizada a compensação retroativa na situação em tela sem lei que a preveja? A resposta é, por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando um situação não isonômica entre a incorporada que tem lucro no seu último exercício suficiente para ser compensado 100% do saldo de prejuízos acumulados e aquela outra que não o tenha, a qual ficará com saldo de prejuízo fiscal que jamais será compensado.*

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

Além disso, se o raciocínio de que na extinção da pessoa jurídica haveria um direito líquido e certo à utilização dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores - sem utilização da trava de 30% em razão de tal saldo não poder ser utilizado posteriormente -, o que ocorreria se nesse último período de apuração (o extinção da pessoa jurídica) o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal/base negativa de CSLL? Haveria um direito à restituição de IRPJ e de CSLL em razão desses saldos de períodos anteriores não poderem ser utilizados no futuro? Com a devida vênia, seria esse o resultado caso fosse adotada a tese da ilustre relatora! Obviamente, tal exegese não se mostra possível, pois, conforme já decidido pelo STF a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores é tão somente um benefício fiscal, pois o resultado a se tributar *seria sempre o apurado no período de apuração correspondente, tratando-se de mero favor fiscal a possibilidade de compensar parte do lucro real/base de cálculo da CSLL do período com prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores*, o que implica a necessidade de aplicação da regra geral de limitação de 30% do resultado do próprio período de apuração a ser compensado, exceto nos casos em que o legislador excetuou essa aplicação, o que, a toda evidência, não ocorreu no caso da extinção da pessoa jurídica.

Isso posto, sendo esse o único ponto que dirirjo da relatora, encaminho meu voto por rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

---

<sup>2</sup> Refiro-me ao *carryback*, previsto: na section 172 (b) do Internal Revenue Code.