



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

**Processo n°** 19515.005507/2009-24  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.505 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de janeiro de 2016  
**Matéria** IRPJ. Glosa de compensação de prejuízo fiscal por não observância do limite de 30% na extinção por incorporação.  
**Recorrente** QUATTOR PETROQUÍMICA S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. AFASTAMENTO DA “TRAVA” NA EXTINÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação na pessoa jurídica extinta dos prejuízos e bases negativas da CSLL acumulados também é limitada pela “trava” dos trinta por cento do lucro líquido ajustado.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que aquela detinha o controle desta na data do evento.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marcos de Aguiar Villas Boas e Aurora Tomazini de Carvalho que davam provimento parcial ao recurso para conceder a compensação de prejuízos sem a trava dos 30% (trinta por cento).

*Documento assinado digitalmente.*

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por QUATTOR PETROQUÍMICA S.A., contra acórdão proferido pela 7ª Turma da DRJ/São Paulo I que concluiu pela procedência dos lançamentos efetivados.

Os créditos tributários lançados, referentes às estimativas de IRPJ e CSLL, correspondentes ao ano-calendário de 2007, totalizaram, respectivamente, os valores de R\$ 31.236.492,31 e R\$ 6.396.051,92.

A autuação é fundamentada no fato de que a empresa SPQ INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, ao ser incorporada pela QUATTOR PETROQUÍMICA S.A. em 30/11/2007, teria aproveitado todo o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL acumulados em períodos anteriores, na apuração do quarto trimestre do ano-calendário de 2007, sem observar o limite dos 30% do lucro líquido ajustado previsto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

Quanto ao IRPJ, a citada empresa havia apurado lucro real de R\$ 166.869.728,92 e compensou R\$ 114.255.690,189 de prejuízos fiscais de períodos anteriores, acima, portanto, do limite de R\$ 50.060.918,68, caracterizando um excesso de R\$ 64.194.771,50.

Quanto à CSLL, a base de cálculo apurada no período foi também de R\$ 166.869.728,92, mas a citada empresa compensou R\$ 86.569.314,68 de bases negativas de períodos anteriores, novamente acima do limite de R\$ 50.060.918,68, caracterizando um excesso de R\$ 36.508.396,00.

A fiscalização registrou que a empresa autuada possuía saldos acumulados de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL suficientes para efetuar as compensações no limite de 30%, mas, especificamente em relação à CSLL, a compensação efetuada no valor de R\$ 86.569.314,68 superava o saldo de R\$ 68.078.010,27.

Segundo relato da recorrente, na impugnação, alegou-se:

a) que o termo Lucro, empregado para definir as bases de cálculo dos dois tributos em questão, significa renda que se incorpora ao patrimônio num espaço arbitrado de tempo, sendo, portanto, acréscimo patrimonial suscetível de ser mensurado pela técnica contábil, que somente considera como tal, como se infere das normas técnicas da Lei da S/A (Lei nº 6.404/76), dentre as quais o seu artigo 189, os resultados positivos de um período após a absorção total dos resultados negativos acumulados de períodos anteriores;

b) daí deduzir-se, que, tratando-se de pessoa jurídica extinta por incorporação, o alcance dado pela Fiscalização ao artigo 15 da Lei nº 9.065/95 implica transformá-lo em dispositivo legal desviado de finalidade, pois, não se subsumindo o lucro real apurado com observância de seus preceitos à definição do artigo 43 do CTN, criou a autoridade lançadora imposto novo, em desobediência, também, ao artigo 6º do mesmo diploma legal (CTN).

c) ademais, se no caso de extinção da pessoa jurídica, a restrição à compensação dos prejuízos fiscais com limitação a 30% do lucro real, pretendida no auto de infração impugnado, faz tábula rasa dos preceitos consagrados pelos artigos 6º e 43 do CTN, pois, criaram artificialmente um lucro nas pessoas jurídicas deficitárias, para tributar-lhes o patrimônio sob a pseudo denominação de imposto sobre a renda;

d) no que diz respeito à CSLL (artigo 16 da Lei nº 9.065/95) esta violência se reproduz por inteiro, chegando a ser tonitruante, porque, (i) se o conceito de lucro empregado no artigo 195, inciso I, alínea "c", da Constituição Federal, provém do direito privado, que o define na Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A) como resultado do exercício diminuído das participações, e (ii) se, de o acordo com o artigo 189 do mesmo diploma legal, do resultado do exercício devem ser deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados, (iii) não pode o legislador comum alterar este conceito, sob pena de, além de ensejar tributação do patrimônio, e não do lucro, pelas mesmas razões jurídicas aqui aduzidas com relação ao IRPJ, chocar-se com as normas intransponíveis do novamente lembrado artigo 6º do CTN, bem como com as do artigo 110 daquela Lei Complementar;

e) a impossibilidade de se computar penalidades de ofício aos créditos tributários constituídos, pois o disposto no artigo 132 do CTN veda a transmissão da responsabilidade por penalidades ao sucessor.

Diante dessas alegações, a já mencionada 7ª Turma da DRJ/São Paulo I proferiu o Acórdão nº 16-25.049, de 22 de abril de 2010, por meio do qual decidiu pela procedência dos lançamentos efetivados.

Na parte que interessa, assim figurou a ementa do referido julgado:

**INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.**

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em

decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

(...)

#### MULTA DE OFÍCIO. EMPRESA INCORPORADA.

O sucessor por incorporação responde pela multa de ofício decorrente de infração cometida pela sucedida quando se tratar de empresas do mesmo grupo econômico, ainda que lançada posteriormente ao evento societário, já que tinha conhecimento prévio da situação que levou à autuação fiscal.

Resumidamente, foram os seguintes os fundamentos que motivaram essa decisão:

- a) O conceito de lucro não vem do artigo 189 da Lei das S/A, o qual determina que se deduzam do resultado do exercício os prejuízos acumulados antes de qualquer participação, como quer fazer crer a impugnante.
- b) O ente tributante, diante da constatação de que há prejuízos fiscais acumulados, pode permitir ajustes adicionais ao lucro do período, por meio de sua compensação, mas não está obrigado a tanto, e pode fazê-lo impondo limitações. É o que faz, com frequência, o legislador, como na situação da legislação anterior à Lei nº 8.981/95, quando impunha limite temporal ao aproveitamento dos prejuízos, ou como na legislação atual, quando impõe o limite da “trava”. Outrossim, em determinadas circunstâncias, quando impede o aproveitamento dos prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação do controle societário e do ramo de atividade da pessoa jurídica, ou se o aproveitamento for de prejuízos da sucedida pela sucessora, nos casos de cisão, fusão ou incorporação.
- c) Na esteira do entendimento do STJ, a compensação de prejuízos de exercícios anteriores nada mais é do que um benefício fiscal.
- d) A compensação total dos prejuízos, dada a impossibilidade de compensação pela sucessora, pode implicar justamente no aproveitamento indireto, pela incorporadora, dos prejuízos da incorporada.
- e) O artigo 132 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o artigo 129 do mesmo diploma legal para se concluir que é possível responsabilizar o sucessor também pela multa de ofício. Nessa linha, considera exigível a multa de ofício, mesmo lançada posteriormente ao evento da incorporação, porque a empresa incorporadora faz parte do mesmo grupo econômico da incorporada e tinha conhecimento pleno da situação que levou ao lançamento, inclusive, tal situação ocorreu justamente devido ao citado evento.

Inconformada, a empresa autuada apresentou recurso voluntário no qual, em essência, ofereceu os mesmos argumentos da impugnação, a seguir resumidos:

- CÓPIA
- a. A limitação a 30% da compensação de prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL não se aplica nas hipóteses de descontinuidade da pessoa jurídica. Nesse contexto, urge repudiar a interpretação literal amparada na premissa de que a compensação nada mais é que um benefício fiscal.
  - b. O artigo 189 da Lei das S/A, o qual permite a dedução dos prejuízos acumulados, visa impedir que os acionistas se apropriem dissimuladamente do capital da empresa. Por isso, o mesmo diploma legal imputa responsabilidade aos administradores que não o observam.
  - c. Em harmonia com a lei comercial, as normas tributárias permitiram compensações de prejuízos e bases negativas acumulados de anos anteriores. Aliás, esse permissão remonta os primórdios da instituição do imposto de renda. Nesse sentido, transcreve todo o histórico desse contexto legislativo para concluir que o legislador sempre esteve atento ao princípio da continuidade da entidade contábil. Cita doutrina de Noé Winkler, amparado por Rubens Gomes de Sousa, e jurisprudência do STJ e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.
  - d. A interpretação literal dos dispositivos legais que criaram a “trava” ofende os conceitos de renda e de lucro insculpidos na Constituição Federal, o que só pode ser envidado interpretando-se teleologicamente os aludidos comandos para autorizar que, na última DIPJ a ser apresentada, os prejuízos fiscais e as bases de cálculo da CSLL acumulados sejam compensados sem restrição.
  - e. A interpretação do Fisco sobre o alcance do artigo 15 da Lei nº 9.065/95 adultera o conceito legal de renda, extravasando a competência tributária da União e acarretando tributação do patrimônio. Nesse sentido, cita doutrina de Bulhões Pedreira para distinguir os conceitos de renda e patrimônio e concluir que sendo o lucro tributável espécie do gênero renda e, como tal, representado por quantia que se agrega ao patrimônio num dado espaço de tempo, a incidência tributária sobre parcela excedente do seu valor, denominada por alguns de “lucro fictício”, ou ainda, expressando-se francamente e sem eufemismo, lucro inexistente, é estranha ao campo de incidência do imposto de renda.
  - f. A interpretação do Fisco sobre o alcance do artigo 58 da Lei nº 8.981/95 e 16 da Lei nº 9.065/95, ambas referentes à CSLL, encerra adulteração do conceito constitucional de lucro, transgredindo o artigo 110 do CTN e acarretando idêntica tributação do patrimônio do contribuinte. Ao atribuir competência à União para instituir a aludida contribuição, a Constituição fixou o elemento material de sua hipótese no artigo 195, I,

“c”, qual seja, o lucro no sentido extraído do direito privado. Esta conclusão é tão notória que o legislador ordinário denominou-a contribuição social sobre o “lucro líquido”. Então, da mesma forma que para o imposto de renda, há que se inferir que o conceito de lucro é aquele definido pelo artigo 189 da Lei das S/A.

- g. Os abusos consubstanciados na interpretação dada no auto de infração e na decisão recorrida aos dispositivos legais em exame não encontram precedente no mundo civilizado. Afirma que as legislações: do Reino Unido e da Irlanda permitem a compensação integral de prejuízos sem qualquer limitação de tempo; da Holanda permite a compensação dos prejuízos dos três exercícios anteriores e até os oito seguintes; a da Alemanha permite a compensação dos prejuízos dos dois anos anteriores e o “carry forward” para os cinco anos seguintes; da França permite a retroação de três exercícios que se projeta nos cinco anos próximos; e da Bélgica, Dinamarca, Espanha, Itália, Luxemburgo e Portugal permitem a compensação integral futura dos prejuízos em cinco anos.
- h. A multa não se comunica à incorporadora. O artigo 132 do CTN veda a transmissão da responsabilidade por penalidades ao sucessor. É incorreta a interpretação extensiva daquele dispositivo sob pena de violação da legalidade. Ao contrário do que tenta fazer crer a decisão recorrida, o fato de o artigo 129 do CTN referir-se a “créditos tributários” apenas reforça sua tese, uma vez que, especialmente em relação à fusão, transformação ou incorporação, a intenção do legislador no artigo 132 ao utilizar a expressão “tributos” foi justamente excluir a penalidade. Nesse sentido, transcreve algumas decisões do STF, da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes.

Ao final, postula que as razões de fato e de direito expendidas na impugnação sejam também consideradas integrantes das aduzidas no recurso voluntário, bem como requer que a este seja dado provimento.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, aduzindo, em síntese, o seguinte:

- (i) A controvérsia sobre a constitucionalidade da limitação de 30% para a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL foi dirimida pelo STF no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 344.994 e 545.308, nos quais firmou-se o entendimento de que a aludida compensação constitui autêntico benefício fiscal.
- (ii) Não há direito adquirido à compensação.
- (iii) Sendo a compensação autêntico instrumento de política fiscal, ou seja, benefício fiscal, submete-se ao princípio da legalidade estrita, não comportando interpretação extensiva ou por analogia.
- (iv) Não há silêncio do legislador quanto à situação da extinção da pessoa jurídica, pois a limitação que consta das Leis nº 8.981/95 e 9.065/95 deve ser aplicada em qualquer hipótese, sem exceção.

- (v) O STJ, nos Recursos Especiais nº 307.389 e 1.107.518, posicionou-se pela impossibilidade da compensação, pela incorporadora, dos prejuízos fiscais de anos anteriores da empresa incorporada.
- (vi) A pretensão da recorrente constitui verdadeira burla à vedação contida no artigo 58 da Lei nº 8.981/95, segundo a qual a sucessora não pode compensar prejuízos fiscais da sucedida.
- (vii) A 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caso idêntico, negaram provimento ao recurso voluntário, sendo que no voto condutor da decisão deste último colegiado a relatora demonstrou que a preocupação do legislador sempre foi em não permitir que, direta ou indiretamente, eventos como a incorporação transformem-se unicamente em instrumentos de aproveitamento disfarçado de prejuízos fiscais entre empresas.
- (viii) O STJ entende que os artigos 132 e 129 do CTN devem ser interpretados conjuntamente e, portanto, a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida;
- (ix) A doutrina majoritária também subscreve o entendimento de que o sucessor é o responsável pelas multas do sucedido, sendo que Zelmo Denari afirma que a transmissibilidade independe da data em que a penalidade tenha sido aplicada;
- (x) Diferentemente da lei penal, o princípio da personalização da pena não se aplica sobre as penas que incidem sobre o patrimônio, neste sentido, o entendimento doutrinário e jurisprudencial que cita.

Em 29/10/2013, quando o presente processo já havia sido incluído em pauta para julgamento pela extinta 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção, a recorrente interpôs requerimento em que solicitou o sobrestamento do referido julgamento, com fulcro nos §§ 1º e 2º do artigo 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), por entender que matéria do mesmo teor será discutida pelo STF nos autos do RE nº 591.340/PR. Pela Resolução nº 1102-000.213, por maioria de votos, aquela Turma acatou o pedido e sobrestou o julgamento.

Com a superveniência da Portaria MF nº 545/2013, a qual revogou os referidos dispositivos do RICARF, o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/02/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 11/02/

2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 16/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, Relator

Cumprе esclarecer que, apesar de figurar ilegível no processo digitalizado (fl. 303) a data do recebimento da intimação do acórdão recorrido, é possível constatar que tal fato foi atestado em 21/09/2010 no Aviso de Recebimento anexado ao processo em papel (fl. 267, v). Como o recurso voluntário foi interposto em 19/10/2010 (fl. 307 do processo digitalizado), há que se reconhecer que o mesmo é tempestivo. Ademais, preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Para uma análise mais cuidadosa do presente caso, considero importante uma pequena digressão sobre o contexto histórico-legislativo da compensação dos prejuízos e bases negativas da CSLL acumulados.

Na vigência do Decreto-Lei nº 1.598/77, o prejuízo verificado num período-base podia ser compensado total ou parcialmente com os lucros contábeis apurados dentro dos quatro períodos-base subsequentes. Portanto, apesar de ser permitida sua compensação integral, o direito ao aproveitamento do prejuízo apurado num determinado período-base sujeitava-se a um prazo decadencial.

Não obstante ter sido prevista em sua redação original a possibilidade de que a sociedade resultante de fusão e a que incorporasse outra sucedessem as sociedades extintas no seu direito de compensar os prejuízos de períodos anteriores, o Decreto-Lei nº 1.730/79 a condicionou à autorização, em situações especiais, pelo Conselho Monetário Nacional e, logo depois, o Decreto-Lei nº 1.870/81 revogou aquela possibilidade em sua plenitude. Essa vedação foi, mais tarde, expressamente confirmada pelo Decreto-Lei nº 2.341/87, o qual criou também uma vedação proporcional para o caso de cisão parcial, com a possibilidade de a pessoa jurídica cindida compensar os seus próprios prejuízos somente na proporção da parcela remanescente do patrimônio líquido.

Além disso, o mesmo Decreto-Lei nº 2.341/87 impediu que uma pessoa jurídica compense seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Com a edição do artigo 42 da Lei nº 8.981/95, foi criada a chamada “trava” que limitou a compensação dos prejuízos acumulados em períodos anteriores a trinta por cento do lucro apurado num determinado período. Seu § único, por sua vez, possibilitou, sem limite temporal, a compensação da parcela não compensada em razão da “trava” nos anos-calendário subsequentes. Por força do disposto no artigo 58 da mesma Lei, tais regras também foram estendidas à CSLL. Confira-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.*

Em virtude de dúvidas que cercaram o alcance do texto legal transcrito quanto ao direito de compensação dos prejuízos que viessem a ser apurados a partir do ano-calendário de 1995, foram em seguida inseridos no sistema os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, os quais versaram com as seguintes disposições:

*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.*

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95, a qual resultou convertida na Lei nº 9.065/95, continha a seguinte justificativa para inclusão dos referidos dispositivos:

*Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator; para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812/94 (Lei nº 8.981/95). Ocorre, hoje **vacatio legis**, em relação à matéria. A limitação a 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito a compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo. (Diário Oficial do Congresso Nacional – Edição de 14/06/95 – Página 3273)*

Assim, o que existia ao tempo dos fatos do presente processo e que está até hoje expressamente veiculado nos textos legais é o direito de o contribuinte compensar seus prejuízos e bases negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores até o limite de trinta por cento do lucro apurado num determinado período.

Depois de um longo período de discussão, o STF, no RE nº 344.994, pronunciou-se pela constitucionalidade da “trava” dos trinta por cento em julgado que restou com a seguinte ementa:

**EMENTA:**

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS “A” E “B”, E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.*

*1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido.*

*2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum.*

*Recurso extraordinário a que se nega provimento.*

No âmbito do CARF, a matéria já está pacificada desde a edição da Súmula nº 3, *verbis*:

*Súmula CARF nº 3: Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.*

Com relação à possibilidade de aproveitamento dos prejuízos fiscais da incorporada pela empresa incorporadora, permanece em vigor a vedação confirmada pelo Decreto-Lei nº 2.341/87:

*Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.*

Fica, então, a dúvida sobre a situação aventada no presente processo, qual seja, a possibilidade de uma empresa superar o limite estabelecido pela “trava”, compensando a totalidade ou parte dos seus prejuízos acumulados, na última apuração realizada pelo fato de vir a ser incorporada por outra pessoa jurídica.

A recorrente afirma que a “trava” ofende os conceitos de renda e lucro da Constituição Federal, acarretando a tributação do patrimônio do contribuinte. Numa interpretação teleológica, haveria a autorização para que os prejuízos fiscais e as bases de cálculo da CSLL acumulados sejam compensados sem restrição na última DIPJ apresentada.

Sua alegação está em consonância com os ensinamentos de Misabel Derzi<sup>1</sup>, segundo o qual o prejuízo representa uma perda do patrimônio da empresa. Por isso, enquanto a parcela perdida do patrimônio não for totalmente recuperada, ao se tributar qualquer lucro auferido, estar-se-á, na verdade, tributando o patrimônio e não a renda. Nesse sentido, todos os prejuízos acumulados deveriam ser compensados antes de qualquer retorno à tributação dos lucros, mas a “trava” impede a atuação desse mecanismo.

Para amenizar o efeito da tributação no patrimônio, a recorrente sugere que, no caso da extinção da empresa que detém prejuízos e base negativas da CSLL acumulados, haveria a referida autorização.

Apesar de todo o respeito que merecem os ensinamentos da ilustre Professora, entendo que esse raciocínio parte da premissa de que os conceitos de lucro, noutras palavras, renda para as empresas, e patrimônio são bem definidos pela ciência contábil e, como tais, devem ser rigorosamente obedecidos pela legislação tributária.

Sem embargo, o conceito de renda tem raízes profundamente marcadas na teoria econômica. Mas, desde o século XIX, quando a renda passou a se firmar como forma preferida de cobrança de impostos por sua aptidão para a exteriorização da capacidade

<sup>1</sup> Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, “Princípio de Cautela ou Não Paridade de Tratamento entre o Lucro e o Prejuízo”, in Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 255 a 265.

contributiva e para a eficiência da arrecadação, os estudiosos da ciência das finanças perceberam a insuficiência ou limitação dos conceitos econômicos para os fins práticos da imposição tributária e desenvolveram novas formulações para o conceito de renda.

Foi nesse contexto que surgiram as teorias da fonte e do acréscimo patrimonial. Pela teoria da fonte, a renda seria o “produto periódico de uma fonte permanente”. Por sua vez, a teoria do acréscimo patrimonial, procurando dar ao conceito uma maior amplitude em sua base, para incluir nele hipóteses que, de outra maneira, escapariam ao estreito critério da fonte, definia a renda como “o incremento líquido do patrimônio em período determinado de tempo”.

Inspiradas nessas ideias, as comissões encarregadas de redigir o projeto do CTN erigiram o seu artigo 43 com o seguinte conteúdo:

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

Assim, o inciso I foi inspirado na teoria da fonte enquanto que o inciso II, na teoria do acréscimo patrimonial.

Contudo, os debates travados nos trabalhos daquelas comissões, conforme narrado por seu relator, Rubens Gomes de Sousa<sup>2</sup>, permitem concluir que a teoria do acréscimo patrimonial seria suficiente para fundamentar ambos os incisos. Com efeito, relativamente a este aspecto específico, o saudoso tributarista assim se manifestou: “vale sublinhar que essa redação do inciso II implica que também a renda, de que trata o inciso I, é um acréscimo patrimonial, como já está dito pela palavra produto constante desse inciso”<sup>3</sup>.

A conceituação da renda nos termos da teoria do acréscimo patrimonial foi historicamente elaborada a partir da colaboração dos estudos dos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons, por isso ela é conhecida na literatura como modelo Schanz-Haig-Simons – SHS – de renda. A partir desses estudos, é possível conceituar a renda num determinado período como a soma, em valor monetário, entre o consumo de bens e serviços e o acréscimo de patrimônio verificados nesse mesmo período. Para consecução dessa renda contribuem todos os fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. Desse modo, concorrem para a realização da renda as remunerações recebidas em

<sup>2</sup> Cf. Rubens Gomes de Sousa, "O Fato Gerador do Imposto de Renda". In: Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1950, pp. 175 e 176; e "Imposto de Renda: Despesas não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como lucros distribuídos no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas". In: Pareceres-1: Imposto de Renda. Ed. Póstuma. São Paulo: IBET e Resenha Tributária, 1975, pp. 59 a 95.

<sup>3</sup> Cf. Rubens Gomes de Sousa, "Imposto de Renda: Despesas ....", p. 70.

troca dos fatores de produção, as doações e ganhos eventuais, os acréscimos nos valores dos ativos e a renda imputada<sup>4</sup>.

A renda conceituada segundo o modelo SHS pode, portanto, ser considerada o parâmetro ideal de renda a quem nosso CTN escolheu aderir. Em virtude da remissão à lei complementar estabelecida no artigo 143, III, “a”, da Constituição, podemos considerá-la nosso conceito constitucional de renda. Entretanto, a amplitude desse conceito revela que a tributação sobre a renda expressa no modelo SHS é praticamente inviável e politicamente não desejada. Opera-se, então, um sopesamento de princípios na elaboração da lei tributária. Em virtude desse sopesamento, a renda a ser tributada sofre uma significativa redução em relação à renda idealmente conceituada.

Assim, os ajustes efetuados pela lei tributária, para do lucro contábil se chegar ao lucro tributável, são manifestações do mencionado sopesamento de princípios que normalmente afastam o lucro tributável do conceito ideal de renda. A bem da verdade, a própria definição contábil de lucro já assume algumas premissas que afastam o lucro contábil do conceito de renda segundo o modelo SHS<sup>5</sup>. Por isso, há também ajustes que atuam no sentido contrário, ou seja, para aproximar o lucro tributável do conceito ideal de renda.

Nessa esteira, fica claro que a lei tributária pode e deve promover os ajustes necessários para conformar o lucro tributável em consonância com o arcabouço valorativo inserido nos diferentes princípios e regras constitucionais. Ao aplicador das normas veiculadas por lei, pelo menos em sede de controle da legalidade dos atos administrativos, resta verificar a correta subsunção dos fatos nos antecedentes dessas normas.

Além disso, por se tratar de um conceito constitucional, qualquer manifestação desse colegiado acerca da conformidade das disposições da lei tributária com o conceito de renda iria de encontro ao que determina a Súmula nº 2 do CARF:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Por essas razões, afasto a alegação de que a “trava” ofenderia os conceitos constitucionais de renda e lucro, acarretando uma tributação do patrimônio do contribuinte, bem como de que tal ofensa autorizaria uma interpretação teleológica que permitisse a compensação dos prejuízos e bases negativas da CSLL acumulados.

Quanto à alegação de que o artigo 189 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A) permite a dedução dos prejuízos acumulados, há que se recordar que essa mesma lei admite a existência de métodos e critérios contábeis diferentes dos que são determinados pela lei comercial. Tanto é que seu artigo 177, § 2º, com a redação determinada pela Lei nº 11.941/09, determina que tais métodos e critérios sejam observados exclusivamente em livros e registros auxiliares, confira-se:

<sup>4</sup> Cf. Kelvin Holmes, *The concept of income. A multi-disciplinary analysis*. The Netherlands: IBFD, 2000, p. 57.

<sup>5</sup> *Ibidem*, pp. 146 e 147; MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

*§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.*

Nesse contexto, observa-se que as disposições da lei tributária, dada sua notória convivência com a regulamentação contábil, são expressamente ressalvadas.

É por isso que as regras de compensação dos prejuízos e das bases negativas da CSLL acumulados da legislação tributária têm caráter autônomo e aplicação exclusiva na apuração do lucro tributável. Não se comunicam com a regra do artigo 189 da Lei nº 6.404/76, instituída com o objetivo de apurar a existência de resultado positivo passível de compor a base de cálculo das participações estatutárias (artigo 190) e eventual lucro líquido remanescente (artigo 191) apto a ser destinado por deliberação da assembleia de acionistas (artigo 192).  
Veja-se:

### *SEÇÃO I*

#### *Lucro*

##### *Dedução de Prejuízos e Imposto sobre a Renda*

*Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.*

*Parágrafo único. o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.*

##### *Participações*

*Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.*

*Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.*

##### *Lucro Líquido*

*Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.*

*Proposta de Destinação do Lucro*

*Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia-geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.*

No que diz respeito à argumentação segundo a qual a restrição brasileira não encontraria precedente no mundo civilizado, a própria descrição das regras estatuídas nos países listados pela recorrente permite verificar que alguns países também impõem algum tipo de limitação à compensação dos prejuízos acumulados.

Com efeito, pelo relato da recorrente, vários países, apesar de permitirem o aproveitamento do prejuízo retroativo a alguns anos anteriores (técnica do “carry back”), impõem um limite temporal para o aproveitamento do saldo no futuro. Outros, sem concessão para o “carry back”, assim como a regra anteriormente vigente no Brasil, só impõem o limite temporal para o futuro (técnica do “carry forward”). Em todos os casos, haverá a possibilidade de alguma parcela dos prejuízos acumulados não ser aproveitada, seja pelo transcurso do prazo decadencial, seja pela extinção da empresa antes que ela possa fruir desse direito.

O fato é que a lei brasileira mudou seu limite. De um limite temporal para o futuro, mudou para um limite percentual no presente. Fez isso porque no sopesamento de princípios que motivaram a elaboração legislativa entendeu-se que assim deveria proceder.

Destarte, a lista de países, no qual a maioria possui alguma forma de limite para a compensação de prejuízos, só serve para reforçar o argumento de que o nosso País também pode ter o seu.

Portanto, é irrepreensível a decisão recorrida ao propugnar que, por se tratar de benefício fiscal, o ente tributante pode, porém não está obrigado a tanto, permitir a compensação de prejuízos anteriores.

O enquadramento da compensação de prejuízos no conceito de benefício fiscal, além de estar em consonância com a jurisprudência do STF acima citada, pode ser justificado pelo fato de que, diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil, como já explicado, segue a teoria do acréscimo patrimonial - segundo o modelo SHS - definido numa amplitude global<sup>6</sup>. Consequentemente, no caso do imposto de renda, a lei tributária incide de forma global sobre todo acréscimo patrimonial. Depois, sobre algumas situações específicas, afasta o campo de incidência.

Diria até mesmo que sua natureza é de uma isenção. Como explica Paulo de Barros Carvalho, a isenção atua no próprio campo normativo. A regra de isenção subtrai parte do campo de abrangência do antecedente ou do consequente da regra-matriz de incidência, mutilando, parcialmente, um ou mais dos seus critérios<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Cf. Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori e Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford, 2011, pp. 17 a 23.

<sup>7</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 17a. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 490.

Nessa trilha, quando a lei cria um mecanismo como a compensação de prejuízos e bases negativas da CSLL acumulados, nada mais faz do que mutilar, parcialmente, o critério da base de cálculo das regras-matriz de incidência do IRPJ e da CSLL. Mas, o faz de forma limitada, qual seja, restringe essa compensação a trinta por cento do lucro apurado no próprio período de apuração. Se não houvesse essa concessão normativa, as alíquotas daqueles tributos seriam aplicadas às respectivas bases de cálculo, sem qualquer mutilação.

Por tratar-se de isenção, há que se lembrar o que determina o artigo 111 do CTN, *verbis*:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

(...)

*II - outorga de isenção;*

Assim, não há espaço para um alargamento da isenção além das situações expressamente previstas em lei. Não é possível, portanto, interpretar os comandos legais de modo que quando ocorre a extinção da pessoa jurídica a compensação dos prejuízos e bases negativas da CSLL sejam alargados para além do limite previsto pela “trava”. Não há nenhuma concessão expressa na lei para essa situação. E não é de se estranhar que seja assim. Afinal, a regra geral é a incidência sobre a renda global. A mutilação é uma exceção. Por isso, não se pode dar uma amplitude extensiva à regra de isenção.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também já se pronunciou no sentido de que a manutenção da “trava” é devida mesmo quando ocorre a extinção da pessoa jurídica por incorporação (Acórdão nº 9101-00.401). Por trazer outros argumentos relevantes a essa conclusão, transcrevo a seguir a ementa e um trecho do voto condutor proferido pela Ilustre Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro:

#### 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.

(...)

Os Tribunais Superiores já definiram que na compensação de prejuízos não se trata de direito adquirido, mas sim de uma expectativa de direito, como demonstram decisões do Superior Tribunal de Justiça, como exemplo o Recurso Especial nº 307389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

*O princípio da legalidade, do mesmo modo que impõe a exigência de cobrança a tributo só por lei expressa, também, exige que a*

*compensação de prejuízos com lucros para fins tributários somente ocorra com autorização legislativa.*

*Insubsistente a tese da recorrente de que não há proibição da compensação pretendida. No regime de direito público, especialmente no campo do direito tributário, a relação jurídica decorre de norma positiva, O silêncio da lei não cria direitos para nenhuma das partes: sujeito ativo e sujeito passivo.*

*Outrossim, no trato de qualquer benefício fiscal, mesmo concedido por lei, a interpretação é restritiva*

Também o STF se pronunciou acerca do tema, em 25/03/2009, no RE 344.994-0 do Paraná, cujo Relator inicial, o Ministro Marco Aurélio restou vencido. Redige o voto vencedor o Ministro Eros Grau, acórdão assim ementado:

EMENTA:

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

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

Neste recurso pretendia o autor que a trava não incidisse sobre os saldos de prejuízos ocorridos até dezembro de 1994, sob argumento de que se estava diante de um direito adquirido à compensação de todo prejuízo e a nova lei não poderia restringir tal direito.

Aliás, quanto a interpretação teleológica pretendida no paradigma trazido à colação, no que toca aos prejuízos fiscais, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sua composição Plenária, que a compensação de prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal e pode, como instrumento de política tributária, ser revisto pelo legislador sem implicar, sequer, no direito adquirido. Destaque é de ser dado ao voto da Ministra Ellen Gracie, que bem traduz a lógica do que aqui defendemos e neutraliza os argumentos da Recorrente nos seguintes termos:

(...)

*4. Já quanto à limitação da compensação das prejuízos fiscais apurados até 31.12.1994, destaco, por oportuno, as palavras sucintas e rigorosamente claras com que rejeitou o pedido de liminar, ocasião em que o eminente Juiz Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira assentou quanto importa para o deslinde da questão*

"A lei questionada limitou as deduções de prejuízos da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social referentes a exercício futuro. Vedado estaria fazê-lo em relação a fatos geradores já ocorridos quando de sua publicação, ou para exigência no mesmo exercício." (fl. 44)

5. (...)

*Entendo, com vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8,981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.*

*6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas.*

*Ora, o Regulamento do Imposto de Renda - RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8.981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.*

*7. A rigor, as empresas deficitárias não têm "crédito" oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à "socialização" dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes. É apenas por benesse da política fiscal - atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos - que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. E a lei vigente para o exercício fiscal que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30%, ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. Mas, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do Imposto de Renda, o contribuinte tem mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.*

*Não se cuida, como parece claro, de qualquer alteração de base de cálculo do tributo, para que se invoque a exigibilidade de lei complementar. Menos ainda, de empréstimo compulsório.*

*Não há, por isso, quebra dos princípios da irretroatividade (CF, art. 150, III, a e b) ou do direito adquirido (CF, art 5º, XXXVI)*

(...)

*8. Por tais razões, peço licença para seguir a linha da divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau*

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.

Neste sentido é a jurisprudência consoante arestos a seguir elencados:

Ementa: ..... I. A legislação pertinente ao Simples ao prever exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente, consoante dispõe o art. 111, I do CTN (STJ. REsp 825012/MG Rel.: Min. Castro Meira, Turma. Decisão: 16/05/06. DJ de 26/05/06, p. 250.)

Ementa: ... I. Da leitura do art. 151 do CTN deduz-se que as possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário nele estão exauridas, não comportando interpretação extensiva do seu conteúdo, ante o teor do art 111, inciso I, do CTN. ..." (STJ. Resp 7827291/PR, Rel.: Min Castro Meira. 2ª Turma, Decisão: 06/12/05. DJ de 01/02/06, p. 506.)

"Ementa: .... I. O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas....." REsp 192531/RS, Rel.: Mm.. João Octavio de Noronha, 2ª Turma. Decisão: 17/02/05. DJ de 16/05/05, p. 275.)

"Ementa: .... II. Nos termos do art. 111 do CTN, a interpretação das normas de índole tributária não comportam ampliações ou restrições, e, sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, deve prevalecer aquela que mais se aproxima do elemento literal. ..." (TRF 2ª Região. AMS 94.02.14085-9/RJ. Rel.: Des. Federal Poul Erik Dyrlun, 6ª Turma. Decisão: 15/12/04 DJ de 10/01/05, p. 52.)

De fato, quando a lei quis que fosse liberado o limite a 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 8981/1995, com a redação inserida através do artigo 1º. da Lei 9065/1995, a saber:

*"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 - BEFIEX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas."*

Nesta esteira a Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, vem determinando, quanto a Compensação de Prejuízos Fiscais, o seguinte:

*Art. 35. Para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais em até, no máximo, trinta por cento.*

*§ 4º O limite de redução de que trata este artigo não se aplica aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais, bem como aos apurados pelas 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 - BEFLEX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981 com a redação dada pela Lei nº 9.065, ambas de 1995.*

Nesta normativa, também, a confirmação do que dispunha o artigo 14 da Lei 8023/1990, no que tange ao tratamento diferenciado concedido às empresas que exercem atividades rurais que podiam compensar todos os prejuízos incorridos, sem limites. Lei 8023/1990:

*Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nas anos-base posteriores.*

O permissivo é posteriormente ampliado para a CSLL através do art. 41 da MP 2.113-32 de 21/06/2001, como segue:

MP 2.113-32 de 21/06/2001

*Art.41.O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no art. 16 da Lei nº 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.*

A interpretação fundada em argumentos finalísticos serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários.

Dessa forma, em homenagem ao comando legal do art. 111 do CTN, que impõe restrição de interpretação das normas que concedem benefícios fiscais, como é o caso, descabe o elastério interpretativo pretendido pela Recorrente.

Mas, por amor ao debate, mesmo que de benefício fiscal não se tratasse, no mínimo teríamos que admitir que as normas jurídicas exceptivas à trava dos 30% acima referidas também devem ser interpretadas de maneira restrita. É de se ver.

As normas jurídicas exceptivas, como é o caso, só abrange os antecedentes que específica, devendo se utilizar, sim, do argumento a "contrario sensu". Esse, inclusive, é o ensinamento do nosso mestre Jusfilósofo Pernambucano Lourival Vilanova em sua obra-prima "As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo", do qual extraímos o seguinte excerto:

*"A norma jurídica exceptiva só abrange os antecedentes que específica, não outros, delineando conjunto-unimembre ou conjunto-multimembre de sujeitos ou ações que caem fora da órbita de abrangência (da extensão em sentido lógico) ou âmbito-de-validade da norma geral.*

(...)

*Não consta, é certo, na enumeração das normas para preenchimento das lacunas, ao lado da inferência analógica, a inferência a contrario, mas ela está implícita em cânones, como*

*meras diretivas (normas, ainda que sem a estrutura de verdadeiras normas de Direito Positivo), como a de que 'inclusão de um, importa na exclusão de outro', ou no preceito já mencionado do art. 6º da antiga Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei que abre exceções a regras gerais só abrange os casos que especifica. Com isso, o legislador quis incorporar o adágio exceptiones strictissimae interpretationis sunt, ou indicar normativamente ao intérprete que, no Direito especial, como no Direito excepcional, não se deve pregar a extensão analógica, mas a excludência do que não está implícita ou explicitamente regulado, mediante a via do argumento a contrario sensu. Dizendo com F. Ferrar: 'pois se o legislador, por considerações especiais de utilidade dispôs limitadamente a certos fatos ou pessoas, nos outros casos entendeu que o mesmo tratamento não tivesse lugar' (As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo, 1ª Edição, Ed Max Lemond, páginas 263, 265 e 266). (Destaquei)*

Vê-se que a boa hermenêutica baseada nos ensinamentos de Lourival Vilanova ampara a utilização do argumento a *contrario sensu*, perfeitamente válido em se tratando de norma exceptiva. É quando um argumento que é considerado "quase-lógico" (na visão de Perelman e Tyteca, no Tratado da Argumentação), passa a ser totalmente lógico no mundo do Direito (Lourival Vilanova).

No que diz respeito à alegação de que a multa aplicada não deveria se comunicar à empresa incorporadora, trata-se de matéria já pacificada no CARF. Com efeito, ficou sumulado que a responsabilidade tributária alcança a sucessora, no caso das penalidades impostas por infrações cometidas pela sucedida, quando for verificado que as sociedades, à época dos fatos, encontravam-se sobre controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. Confira-se:

*Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.*

Como é cediço, a matéria sumulada é de observância obrigatória por disposição expressa do que consta no artigo 72 do Anexo II do RICARF:

*Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.*

No presente caso, basta uma ligeira verificação do documento (fls. 172 e 173 do processo digitalizado) no qual a empresa incorporadora (sob a denominação anterior de

Processo nº 19515.005507/2009-24  
Acórdão n.º **1401-001.505**

**S1-C4T1**  
Fl. 412

---

“Suzano Petroquímica S.A.”) aprova o Protocolo e Justificação da incorporação, para se constatar que a mesma era a detentora da totalidade das quotas sociais da empresa incorporada.

Portanto, não há como dar abrigo à pretensão da recorrente.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator