



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

**Processo n°** 19515.007795/2008-71  
**Recurso n°** 523.621 Voluntário  
**Acórdão n°** **1302-001.355 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 08 de abril de 2014  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** PEM ENGENHARIA S/A (CNPJ 62.458.088/0001-47), sucessora por incorporação de PEM PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/C LTDA. (CNPJ 65.086.415/0001-75)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Exercício: 2005

COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO. ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES.

As bases de cálculo negativas da CSLL, apuradas em períodos anteriores, poderão ser compensadas com o lucro líquido do período ajustado, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. Não há previsão legal que permita a compensação de bases de cálculo negativas de períodos anteriores acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa, por incorporação ou por outro motivo. A compensação de bases de cálculo negativas de períodos anteriores é expressiva de benefício fiscal, a ser interpretado restritivamente, e não constitui direito adquirido do contribuinte, conforme jurisprudência do STF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator. Vencidos os Conselheiros Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Hélio Eduardo de Paiva Araújo.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior.

## Relatório

PEM ENGENHARIA S/A (CNPJ 62.458.088/0001-47), sucessora por incorporação de PEM PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/C LTDA. (CNPJ 65.086.415/0001-75), já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 16-22.016, de 02/07/2009, da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - I / SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgamento.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Em procedimento de Ação Direta de Fiscalização efetuou-se a Revisão da Declaração de Ajuste Anual, ano-calendário de 2004, exercício 2005, da empresa acima qualificada, sendo autuada e notificada em 12/12/2008, a recolher ou impugnar o crédito tributário de R\$ 3.801.041,67, a título de CSLL, incluídos nesse total a multa e os juros de mora calculados até 28/11/2008.

O enquadramento legal para a CSLL está discriminado na fl.71.

Conforme descrição no Termo de Constatação de fls.64/65, a fiscalização constatou em procedimento de revisão da declaração de rendimentos, relativamente ao período encerrado em 31/12/2004, a compensação de base negativa da CSLL superior a 30% do Lucro Líquido antes das compensações.

Cientificada do feito em 23/12/2008 (fl.79), apresenta em 19/01/2009, impugnação, de fls. 82/90, para todos os feitos, arguindo, em síntese, o seguinte:

- Deveria a autoridade fiscal ter enviado intimação à sociedade incorporadora restando, claro, o cerceamento do direito de defesa;
- A PEM Participações realizou a compensação integral de bases negativas da CSLL verificado em 31/12/2004, em virtude de ter sido incorporada na mesma data pela PEM Engenharia;
- A restrição à compensação integral de prejuízos da incorporada caracteriza confisco além de ofender o princípio constitucional da capacidade contributiva;
- É a incorporadora que não poderá utilizar-se de prejuízos da incorporada (art.33 do Decreto –Lei n 2.341/87);
- Em razão da incorporação há de realizar todo o lucro inflacionário da pessoa jurídica incorporada e, dessa forma, deve também permitir a integral compensação dos prejuízos apurados;
- Cita jurisprudência administrativa a qual trata da matéria;

➤ Pede a anulação do presente Auto de Infração.

A 7ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-22.016, de 02/07/2009 (fls. 186/193), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL*

*Ano-calendário: 2004*

*COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.  
LIMITE.*

*A partir do ano-calendário 1995, 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.*

Ciente da decisão de primeira instância em 16/11/2009, conforme Aviso de Recebimento à fl. 199, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 16/12/2009 conforme carimbo de recepção à folha 202.

No recurso interposto (fls. 203/212), a interessada repete, mais ou menos com as mesmas palavras, os argumentos trazidos em sede de impugnação (à exceção da alegação de cerceamento ao direito de defesa), pelo que pede a reforma do acórdão combatido e o cancelamento integral do lançamento.

Alternativamente, caso seu pedido anterior não seja atendido, pede que seja obstada a cobrança dos valores relativos a multa, juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, em atenção ao que dispõe o inciso II do art. 100 do CTN e, ainda, o art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502/1964.

Em 03/07/2012 o processo foi levado a julgamento perante esta Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF. Naquela ocasião, mediante a Resolução nº 1302-00.182, o Colegiado resolveu sobrestar o julgamento, nos termos do art. 62-A, § 1º, do Anexo II do RICARF, c/c art. 2º, § 2º, inciso I, da Portaria CARF nº 001/2012.

O mencionado § 1º do art. 62-A do Anexo II do RICARF veio a ser revogado pela Portaria MF nº 545, de 18/11/2013 (DOU de 20/11/2013). Com isso, o processo retorna para prosseguimento do julgamento.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Durante a sustentação oral, feita pelo patrono da recorrente após a leitura do relatório, foi suscitada da tribuna preliminar de erro na identificação do sujeito passivo. Alega a recorrente que o auto de infração teria sido lavrado em nome de empresa extinta, PEM Participações e Empreendimentos S/C Ltda. (CNPJ 65.086.415/0001-75). A extinção teria ocorrido em momento anterior ao lançamento, tendo sido a PEM Participações e Empreendimentos S/C Ltda. incorporada por PEM Engenharia S/A (CNPJ 62.458.088/0001-47). Desta forma, requer a nulidade do lançamento.

Sobre essa alegação, o exame dos autos demonstra o que segue:

- O Auto de Infração foi lavrado em nome da empresa sucedida (incorporada) PEM Participações e Empreendimentos S/C Ltda. CNPJ 65.086.415/0001-75. O lançamento tem data de 12/12/2008 (fl. 69).
- O Auto de Infração foi enviado por via postal para o endereço Av. das Nações Unidas, 18.605, 2º andar, Santo Amaro, São Paulo, SP. A correspondência foi devolvida ao remetente com a indicação “*mudou-se*” (fls. 74/75). De se observar que as intimações anteriores, enviadas para o mesmo endereço, foram entregues.
- O Auto de Infração foi então enviado para o endereço Alameda Juaperi, 1.614, Moema, São Paulo, SP, à atenção do Sr. João Carlos Alliegro de Lima (sócio) (fls. 76/77). E, para o mesmo endereço, em nome de PEM Engenharia Ltda. (CNPJ 62.458.088/0001-47) (fls. 78/79) (sócio).
- À fl. 195 há um memorando, datado de 04/11/2009, informando que o CNPJ da incorporada se encontrava na situação *Ativo*. Ou seja, a incorporação não foi informada (ao menos para fins cadastrais) à Receita Federal. Essa informação é confirmada pelo extrato do sistema CNPJ (fl. 214), onde se verifica que a situação cadastral passou a *Baixada* somente em 01/2010, embora de forma retroativa a 31/12/2004 (data da incorporação).
- A PEM Engenharia Ltda. compareceu aos autos, identificando-se como sucessora por incorporação de PEM Participações Ltda. (fls. 82 e segs). Na impugnação, não foi alegado erro na identificação do sujeito passivo, mas somente cerceamento ao direito de defesa, porque as intimações e demais documentos foram enviados para endereço que não era o da sucessora. No mérito, a sucessora apresentou seus argumentos contrários ao lançamento. A impugnação apresentada pela sucessora foi conhecida e julgada improcedente em primeira instância.
- No recurso voluntário, igualmente apresentado pela sucessora, só o mérito do lançamento é questionado. Mais uma vez, nenhuma nulidade foi suscitada.

Entendeu o Colegiado que não pode haver nulidade sem prejuízo. O vínculo de sucessão por incorporação entre a PEM Engenharia S/A e a PEM Participações e Empreendimentos Ltda. é claríssimo e não discutido. A PEM Engenharia S/A compareceu aos autos tempestivamente, em primeira e segunda instâncias, identificando-se como sucessora de PEM Participações e Empreendimentos Ltda. e aduzindo razões de mérito contrárias ao lançamento com desenvoltura, demonstrando perfeito conhecimento da infração imputada à sucedida.

A alegada nulidade por erro na identificação do sujeito passivo, suscitada somente da tribuna durante o julgamento do recurso voluntário, não foi ventilada em qualquer momento do processo até aqui, limitando-se a discussão ao mérito do lançamento. Além disto, pesa contra a interessada a circunstância de que, à evidência dos autos, a incorporadora deixou de promover a necessária alteração da situação cadastral da incorporada junto à Receita Federal. No momento do lançamento, o CNPJ da incorporada se encontrava na situação “Ativo”.

Após discussões, o Colegiado decidiu não acolher essa preliminar.

Passo, então, à análise de mérito, que consiste em decidir sobre a possibilidade, ou não, de utilização de bases de cálculo negativas da CSLL acumuladas em períodos anteriores, sem a limitação de que tratam os arts. 58 da Lei nº 8.981/1995 e art. 16 da Lei nº 9.065/1995 (“trava” de 30%), no momento em que a empresa se extingue, incorporada por outra sociedade. Eis os dispositivos em comento:

Lei nº 8.981/1995:

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

Lei nº 9.065/1995:

*Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.*

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

Desde a fase impugnatória, a interessada insiste em que o pressuposto lógico para a limitação na compensação de bases negativas anteriores seria a continuidade das atividades da empresa. Dada sua extinção por incorporação, a incorporadora não pode se

aproveitar das bases negativas acumuladas pela incorporada e, desta forma, não se aplicaria a limitação no momento da extinção da incorporada.

A matéria tem sido objeto de acirrados debates neste CARF, abrangendo, com pequenas variações, tanto as bases de cálculo negativas de CSLL quanto os prejuízos fiscais de IRPJ. Peço vênica para destacar excerto do voto condutor do acórdão nº 105-15.908<sup>1</sup>, da lavra do ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, que bem espelha meu pensamento sobre a matéria:

Portanto, como se vê, o que importa analisar no presente processo é se, na situação específica de apuração do imposto em virtude de incorporação, é admissível a compensação dos prejuízos fiscais acumulados sem observância do limite de 30% previsto na legislação.

Em apertada síntese, alega a recorrente que, em decorrência do evento de incorporação, a empresa incorporada encerra suas atividades, caracterizando a descontinuidade da pessoa jurídica. Nessa linha, afirma que, se a incorporadora não pode compensar os prejuízos fiscais da incorporada, e esta, por sua vez, não pode compensar integralmente seus prejuízos por ocasião do seu encerramento, estar-se-ia, simplesmente, fulminando o direito à compensação. Concluiu argumentando que há de se fazer uma interpretação sistemática da legislação visando assegurar ao contribuinte o direito à compensação integral dos seus prejuízos fiscais, sem qualquer limitação, quando de se tratar de declaração final por ocorrência de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

Em primeiro plano se deve esclarecer que o entendimento esposado pela recorrente não encontra amparo na legislação que rege matéria. Com efeito, como bem afirmou a decisão recorrida, tratando-se de declaração final decorrente de incorporação, em virtude da absoluta ausência de previsão legal, não é permitida a compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30% estabelecido pelo art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995, *verbis*:

[...]

No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu 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.

[...]

Não se identifica, portanto, disposição de lei capaz de recepcionar a pretensão da recorrente.

O mesmo processo supramencionado foi levado à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais. A eminente Relatora, Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, proferiu voto<sup>2</sup> que põe por terra os argumentos dos que pretendem possível a não aplicação da trava na compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, na situação de extinção por incorporação. Mais uma vez, peço vênica para transcrever:

<sup>1</sup> Acórdão nº 105-15.908, de 16/08/2006, processo nº 13807.003133/2004-36, Rel. Cons. Wilson Fernandes Guimarães.

<sup>2</sup> Acórdão nº 9101-00.401, de 02/10/2009, processo nº 13807.003133/2004-36, Rel. Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

[...]

Daí resulta que o foco da presente lide consiste em analisar se há amparo legal que permita a compensação integral dos prejuízos fiscais, sem observância do limite de 30% a que se refere o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995, quando do desaparecimento da empresa, por incorporação, em decorrência de reorganização societária ou por qualquer outro motivo.

Este o cerne da questão a ser enfrentada neste processo.

[...]

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 Nº 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 revista 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 dos 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 vigorante 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 encenado 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:

[...]

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 Beflex, como se vê no artigo 95 da Lei 8981/1995, com a redação inserida através do artigo 1º. da Lei 9065/1995, a saber:

[...]

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

[...]

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 9065, 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.

[...]

Não bastasse a obrigatoriedade da interpretação literal da norma que cuida de incentivo fiscal; dos argumentos expendidos pela Ministra Ellen Gracie; do tratamento interpretativo das normas exceptivas, por si, suficiente para ilidir os respeitáveis argumentos expendidos pela Recorrente que clama, em seu favor, por interpretação histórica e finalística, lembro, ainda, mais alguns pontos da evolução legislativa tratando de compensação em incorporações, cujas conclusões apontam para a total preocupação do legislador em não permitir, direta ou indiretamente, que esses eventos se transformem unicamente em instrumentos de aproveitamento disfarçados de prejuízos fiscais entre empresas:

*a) no ano de 1976 foi elaborada a Lei nº 6.404/76, das Sociedades por Ações, que trazia no artigo 227 previsão de incorporação de uma sociedade por outra, sucedendo a incorporadora nos direitos e obrigações da incorporada;*

*b) na esteira, o Decreto-lei nº 1.598/77, editado com finalidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da Lei de Sociedade por Ações (Lei 6.404 de 15/12/76), instituiu a permissão, no § 5º do artigo 64, de compensação dos prejuízos da sociedade extinta pela incorporadora;*

*c) momento no qual obedecia-se então ao princípio da legalidade estrita e era certo o direito à compensação*

*d) O Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979, deu nova redação a este dispositivo (parágrafo 5º do artigo 64), retirando a antiga redação do mundo jurídico.*

A redação do Decreto-lei 1.730 de 17 de dezembro de 1979 é a seguinte:

*Art. 1 - São procedidas as seguintes alterações no Decreto-lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977:*

*(omissis)*

*§ 3º (omissis)*

*IV - São revogados os parágrafos 6º e 8º do artigo 64, remunerado como parágrafo 6º o atual parágrafo 7º, e, passando o parágrafo 5º a vigorar com a seguinte redação:*

*"§ 5º O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa nacional".*

Com a edição do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, enterra-se a possibilidade de realizar esta compensação, ao dispor o artigo 33:

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

Deste modo, antes, em 1977 era possível compensar todo prejuízo. Em 1979, só com autorização do Conselho Monetário Nacional e, finalmente a partir de 1987, definitivamente, passou a ser proibido o aproveitamento em caso de incorporação.

A mesma conclusão nos traz Hiromi Higushi in "Imposto de Renda Interpretação e Prática" 2002:

*"O art. 22 da MP nº 2.158-35/01 dispõe que aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87. Estes dois arts. estão assim redigidos:*

[...]

Diferentemente da pretensão exarada na tese vigente neste Conselho há vedação legal ao aproveitamento dos prejuízos nos casos de incorporação, como se vê na leitura do Decreto-lei 2.341/1987:

*Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar 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.*

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

*Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.*

O artigo 32 explicita que a pessoa jurídica não pode compensar seus próprios prejuízos, quando "entre a data da apuração e da compensação ocorra modificação de seu controle societário ou ramo de atividade".

Para não deixar dúvidas quanto a impossibilidade de aproveitamento, no caso de extinção, o parágrafo único textifica que, nos casos de cisão parcial só é possível compensar a parcela que remanesce na cindida, na proporção dos próprios prejuízos.

Exsurge do referido dispositivo que a lei determina, nos casos de extinção da empresa, que os prejuízos perecem junto com a incorporada em seu último ano de vida, que é a exata situação dos autos.

Independentemente da proibição do artigo 15 da Lei 8.981/1995, o Decreto-lei já proibia qualquer aproveitamento de prejuízos nos casos de encerramento de atividades, o que prova que o suposto direito adquirido pretendido, já não existia desde então.

Permanecer aceitando a tese implicaria negar vigência ao dispositivo de lei validamente editado

Ao final, o aresto restou assim ementado:

*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. (Ac. 9101-00.401, de 02/10/2009, Rel. Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro)*

As conclusões acima se aplicam igualmente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, cabendo destacar os seguintes pontos, em síntese:

- Há norma cogente que determina a limitação à compensação de bases de cálculo negativas da CSLL, acumuladas em períodos anteriores, a trinta por cento do lucro líquido ajustado do período.
- Quando desejou estabelecer exceções a essa limitação, o legislador o fez expressamente, com as empresas inseridas no Biefex e com a exploração de atividades rurais. Em sentido contrário, não há qualquer exceção expressa quanto à extinção da empresa que apurou os prejuízos fiscais (ou as bases de cálculo negativas de CSLL) por incorporação ou outro motivo.
- A compensação de prejuízos fiscais (e de bases de cálculo negativas da CSLL) é expressiva de benefício fiscal em favor do contribuinte, a ser interpretado restritivamente, é instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado, e não constitui direito adquirido<sup>3</sup>.
- O aspecto temporal do conceito de renda traz consigo que o fato gerador tributário deve ser apurado em um dado período de tempo, também chamado *período de apuração*. Qualquer interferência de fatos anteriores somente pode ser tratada como exceção, a ser expressamente prevista em lei. Nessa linha, o STF já decidiu que prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam o fato gerador tributário<sup>4</sup>.
- Entendimento diferente implicaria burla, ainda que indireta, à vedação do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987 c/c art. 22 da MP nº 2.158-35/2001.

Com esses fundamentos, nego provimento ao recurso, quanto a esta matéria.

Cumpre, finalmente, examinar o pedido alternativo da recorrente, no sentido de que seja obstada a cobrança dos valores relativos a multa, juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, em atenção ao que dispõe o inciso II do art. 100 do CTN e, ainda, o art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502/1964.

Eis os dispositivos legais invocados:

*Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional – CTN:*

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

<sup>3</sup> Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 344.944-0.

<sup>4</sup> Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 344.944-0.

[...]

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

[...]

*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.*

*Lei nº 4.502/1964:*

*Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:*

[...]

*II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o impôsto:*

*a) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;*

[...]

Quanto ao art. 76 da Lei nº 4.502/1964, tenho que se encontra derogado em face da superveniência da Lei nº 5.172/1966, a qual instituiu normas gerais de direito tributário e, em particular, dispôs de modo diferente e de forma exaustiva acerca das situações nas quais é excluída a aplicação de penalidades. Lembro que a referida Lei nº 5.172/1966 foi recepcionada pela Constituição Federal em vigor com status de lei complementar.

Melhor sorte não assiste à recorrente quanto ao pedido de aplicação do inciso II do art. 100 do Código Tributário Nacional. É que as decisões administrativas colacionadas pela interessada, por ela caracterizadas como “*entendimento pacífico da jurisprudência administrativa fiscal do período*”, não receberam da lei, em momento algum, o atributo de eficácia normativa. Desta forma, não são capazes de afastar a incidência dos consectários legais que acompanham o tributo.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Processo nº 19515.007795/2008-71  
Acórdão n.º **1302-001.355**

**S1-C3T2**  
Fl. 292

---

CÓPIA