



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001394/2009-17
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.896 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 01 de dezembro de 2021
Recorrente COMPANHIA SECURITIZADORA DE CRÉDITOS FINANCEIROS RUBI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o § 3º do art. 67 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o atual Regimento Interno do CARF, c/c o art. 5º dessa mesma portaria, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Súmula CARF nº 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).

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

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO. TRAVA DE 30% DO LUCRO TRIBUTÁVEL. PREMISSA DE CONTINUIDADE DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. EXTINÇÃO. INCORPORAÇÃO. DESVIO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. ONERAÇÃO INDEVIDA DO PATRIMÔNIO. INAPLICABILIDADE.

A compensação de prejuízos fiscais é prerrogativa do contribuinte optante pelo regime do Lucro Real, garantindo a oneração apenas da *renda tributável* auferida dentro dessa modalidade de apuração, respeitando sua capacidade contributiva.

O limite *quantitativo* das compensações de apenas 30% da monta do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, inaugurado pelos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, posteriormente veiculado nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, encontra motivação na garantia de arrecadação mínima, pressupondo e tendo

como basilar premissa a continuidade das atividades das entidades, de modo a não tolher ou reduzir esse direito dos contribuintes.

Quando tal limitação é aplicada à tributação das pessoas jurídicas extintas por cisão, fusão ou incorporação, desrespeita-se tal axioma considerado pelo Legislador, dando margem a oneração fiscal de *patrimônio* ao invés de *renda*.

Sob pena de conflito e violação ao art. 43 do CTN, a *trava de 30%* do lucro tributável na compensação dos *resultados negativos* não pode ser imposta a empresa extinta, inclusive por evento de cisão, fusão ou incorporação, também se assegurando, assim, a observância sistemática e racional das demais normas legais que estabelecem os limites e informam a tributação sobre a renda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA ANALISADA.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, tendo sido, inclusive, tratadas e enfrentadas as prescrições legais específica do 58 da Lei n.º 8.981/95 e do 16 da Lei n.º 9.065/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “aplicação da trava de 30%”. No mérito, na parte conhecida, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio César Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu

Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 4 do Acórdão n.º 9101-005.896 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.001394/2009-17

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada contra o Acórdão n.º 1302-001.328, de 13/03/2014, complementado pelo Acórdão de Embargos n.º 1302-001.900, de 05/07/2016, recurso que está fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O Acórdão n.º 1302-001.328 contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL. BASE NEGATIVA DE CSLL. TRAVA LEGAL DE 30%. INCORPORAÇÃO. APLICABILIDADE.

Não há dispositivo legal que afaste a aplicação dos art. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95 aos casos de extinção da pessoa jurídica por incorporação.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

Estende-se à sucessora a responsabilidade pela multa de ofício devida na hipótese de controle comum entre sucedida e sucessora. Aplicação da Súmula Carf n.º 47.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei n.º 9.430/96.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter os créditos de IRPJ e CSLL lançados e os juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri, Marcio Frizzo e Helio Araujo, e, por unanimidade, manter a multa de ofício.

E o Acórdão de Embargos n.º 1302-001.900 se apresenta nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OMISSÃO SOBRE PONTO QUE DEVERIA TER SIDO APRECIADO.

Constatado nos autos a ocorrência de omissão sobre ponto o qual a turma julgadora deveria ter se pronunciado, impõem-se acolher os Embargos Declaratórios para pronunciar-se sobre esta matéria.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

EFICÁCIA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITO VINCULANTE.

Nos termos do inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional, somente constituem normas complementares à legislação tributária, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.

DERROGAÇÃO DE NORMAS.

A lei posterior revoga a lei anterior quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior, nos termos do art. 2º da Lei de Introdução às normas do direito brasileiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em CONHECER os embargos e ACOLHÊ-LOS, sem efeitos infringentes, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (relator) e Talita Pimenta Félix que acolhiam os embargos com efeitos infringentes. Designada a Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich para redigir o voto vencedor.

No recurso especial, a contribuinte alega que a decisão de segunda instância deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente às seguintes matérias:

- 1- Inaplicabilidade da “trava” de 30% (trinta por cento) ao caso dos autos (incorporação);
- 2- Inaplicabilidade da multa de ofício (sucessão); e
- 3- Não incidência de juros sobre a multa de ofício.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação às matérias constantes dos itens “1” e “3” acima indicados. Houve negativa de seguimento em relação à matéria tratada no item “2”, conforme o despacho exarado em 03/04/2017 pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Intimada do referido despacho, a contribuinte não apresentou agravo contra a negativa de seguimento para parte de seu recurso.

O reconhecimento das divergências jurisprudenciais mencionadas nos itens “1” e “3” está embasado em parecer que apresenta as seguintes considerações:

[...]

Com relação à **primeira matéria**, (1) “inaplicabilidade da “trava” de 30% (trinta por cento) ao caso dos autos (incorporação)”, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *não há dispositivo legal que afaste a aplicação dos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 aos casos de extinção da pessoa jurídica por incorporação*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs CSRF/01-05.100, de 2004, e 107-09.447, de 2008) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *à empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal* (primeiro acórdão paradigma) e que, *nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, com a consequente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador* (segundo acórdão paradigma - genérico).

[...]

Por fim, no tocante à **terceira matéria**, (3) “não incidência de juros sobre a multa de ofício”, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *é escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-000.722, de 2010, e 1202-001.118, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada* (primeiro acórdão paradigma) e que *não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício* (segundo acórdão paradigma).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto.

Quanto às matérias admitidas do recurso, a contribuinte desenvolve os argumentos apresentados a seguir:

Inaplicabilidade da "trava" de 30% (trinta por cento) ao caso dos autos.

- O ponto central de discussão neste processo gira em torno da possibilidade de de BOAVISTA, sociedade incorporada pela recorrente, quando da apuração do IRPJ e da CSL devidos por conta da incorporação, ter compensado prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas sem observar o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, previsto nos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95;

- Ou seja, a matéria "sub judice" é exclusivamente de direito, conforme bem reconhecido pelo acórdão recorrido, e consiste em definir se, nas situações em que a pessoa jurídica deixa de existir, em virtude de absorção de seu patrimônio por outra sociedade em decorrência de incorporação, é cabível a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSL sem observância da chamada "trava" de 30%;

- Sobre essa questão, conforme mencionado anteriormente, o acórdão recorrido entendeu que não haveria margem, segundo a redação dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95, para interpretação de que a limitação à compensação não se aplicaria às hipóteses de extinção da pessoa jurídica em virtude de incorporação, cisão ou fusão. Confira-se:

"Referidos dispositivos são específicos, estão vigentes e não abrem possibilidade para cogitar-se de exceções à regra por eles estabelecida".

- Ocorre que, o entendimento manifestado no acórdão recorrido diverge do entendimento exarado em diversas decisões do antigo 1º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entenderam não ser válida a aplicação do mencionado limite nos casos de extinção da pessoa jurídica, por incorporação, como é a hipótese dos autos;

- Em caráter exemplificativo ressalta-se o entendimento estampado no acórdão n. 1103-00619, de 31.1.2012, proferido pela 3ª Turma Ordinária, 1ª Câmara, 1ª Seção do E. CARF, que entendeu não ser válida a aplicação do mencionado limite nos casos de extinção da pessoa jurídica, por incorporação, como é a hipótese dos autos. Confira-se:

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

Ano calendário: 2003, 2004

"TRAVA" DE 30% PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS NA INCORPORAÇÃO A finalidade da "trava" de compensação não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais, mas manter ou aumentar o fluxo de caixa de arrecadação, tanto que se revogou o limite temporal de compensação. A regra de limitação quantitativa da compensação só tem sentido no tempo ("vida" da pessoa). Como o lucro é apurado segundo cortes temporais mais ou menos arbitrários, porém necessários, por imperativo de ordem prática a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais implica essa periodicidade (e a interperiodicidade). Diante da "morte" da pessoa jurídica, inclusive por incorporação, deixa de existir o conteúdo da regra limitadora da compensação quantitativa, pois deixa de existir a periodicidade e, assim, a interperiodicidade. Negar isso é contra o valor incorporado na regra de limitação quantitativa da compensação no tempo", (grifos da recorrente)

- O entendimento manifestado no acórdão supramencionado fundamenta-se na premissa de que os art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95 impõem restrição quantitativa (limitação interperiódica percentual) à compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSL, mas não impedem o seu aproveitamento em períodos posteriores;
- E, conforme bem assentado neste acórdão, no caso de extinção da pessoa jurídica, como ela não mais terá oportunidade de aproveitar os resultados negativos em períodos futuros, a "trava" não se aplica, sob pena de se perder o direito à compensação dos referidos saldos;
- Tal posicionamento não é recente neste Egrégio Conselho. Essa foi justamente a posição adotada pelos v. acórdãos n. CSRF/01-04258, de 2.12.2002, e CSRF/01-05100, de 19.10.2004 (paradigma supramencionado), ambos da Câmara Superior de Recursos Fiscais:
 - "COMPENSAÇÃO PREJUÍZO E BASE NEGATIVA - No caso de incorporação, uma vez que vedada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada."
 - "IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. Recurso provido."
- E não há qualquer motivo para que no presente caso seja adotado posicionamento diferente;
- Tanto a fiscalização, como o acórdão recorrido, partem do pressuposto de que, com base na literalidade dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95, o limite de 30% (trinta por cento) deve ser sempre observado, ainda que o contribuinte não possa aproveitar os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSL em períodos posteriores. Esses dispositivos legais possuem a seguinte redação: [...];
- Segundo as normas transcritas, a partir do ano-calendário de 1995, os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSL podem ser compensados com os resultados positivos de períodos posteriores, observando-se o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. Isto é o que está "escrito" na lei;
- No entanto, se for considerada apenas a literalidade dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065, o intérprete e o aplicador da lei não extrairão desse dispositivo a norma jurídica que dele emana, em toda a sua completude;
- Há muito tempo, a doutrina e a jurisprudência firmaram o entendimento de que a norma jurídica não está estampada no texto da lei, devendo ser obtida mediante um processo de interpretação muito mais amplo, valendo aqui destacar a observação feita por Alfredo Augusto Becker: "tanto o jurista que procura palavras e frases apropriadas para criar a regra jurídica, quanto o jurista que analisa a incidência daquela regra jurídica, devem sempre ter presente que a linguagem, embora indispensável, é um instrumento insuficiente para transmitir a idéia em toda a sua integridade";
- Com efeito, atualmente, é ponto pacífico que a interpretação literal não permite a compreensão exata da norma jurídica, na medida em que tal método interpretativo

se apoia em um único elemento, o texto do dispositivo legal, o qual pode ser inexato;

- Ora, outro não poderia ser o posicionamento adotado pela melhor doutrina, uma vez que a interpretação da norma não pode limitar-se meramente ao texto legal. Isso implicaria em interpretar palavras e o alcance meramente gramatical de um conjunto de expressões e termos, esvaziando o verdadeiro sentido da norma e a completude finalística de sua imposição;

- Limitar o exercício hermenêutico à mera literalidade é, em última análise, restringir o exercício de direito, afrontar o direito adquirido e ferir a segurança das relações jurídicas. Por tal razão que o operador do Direito deve sempre buscar o limite razoável entre a interpretação literal e a interpretação teleológica, histórica e sistêmica, de modo a atingir a plenitude do elemento normativo e respeitar os princípios constitucionais sustentáculos do Estado Democrático de Direito;

- Neste diapasão, importante rememorar a lição de Ruy Barbosa Nogueira, no sentido de que os princípios constitucionais, refletidos no âmbito do ordenamento tributário, devem pautar o exercício de todos os hermeneutas, para o fim de se atingir a verdadeira ratio da lei: [...];

- Acompanhando as manifestações desses juristas, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em diversas ocasiões, refutou argumentos baseados na interpretação meramente literal dos textos legais, sufragando as lições doutrinárias de que não se conhece a verdadeira norma jurídica pelas palavras empregadas pelo legislador (acórdãos n. CSRF/01-0667, de 20.6.1986, CSRF/01-0817, de 29.7.1988, CSRF/01-0867, de 14.8.1989);

- Outra não é a posição do Superior Tribunal de Justiça que, ao julgar o Recurso Especial n. 217.948/SP, em sessão realizada no dia 28.3.2000, decidiu que "há de haver cautela na interpretação da letra da lei, para que não ocorra um exacerbado rigorismo interpretativo que afaste o hermeneuta do melhor processo de compreensão da vontade real do legislador";

- Ainda sobre essa questão, é elucidativo o voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento do Recurso Extraordinário n. 183.403-0/SP, em 7.11.2000: "abandona-se a interpretação meramente verbal, gramatical: embora seduzindo, por ser a mais fácil, deve ser observada em conjunto com métodos mais seguros, como é o teleológico", valendo mencionar também o preciso alerta do Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 527.602/SP, em 5.8.2009: "norma jurídica não se confunde com texto legal";

- Vê-se, portanto, que a doutrina e a jurisprudência entendem que a simples leitura do texto legal é insuficiente para que dele se extraia a verdadeira regra jurídica, devendo o intérprete recorrer a outros métodos de interpretação;

- Por isso, para que possa ser considerada válida a interpretação literal dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95, deve ela ser confirmada por outros elementos de interpretação. Caso contrário, a conclusão a que se chega deve ser revista à luz desses outros elementos;

- Antes de qualquer outra consideração sobre o alcance desses dispositivos legais, é importante dizer que não cabe ao intérprete restringir ou ampliar o comando

legal de acordo com os seus interesses, devendo sempre buscar o verdadeiro preceito legal:

- confrontando o dispositivo legal interpretado com as demais normas do ordenamento jurídico em vigor (interpretação sistemática);
- relacionando aquele dispositivo com as normas legais a ela antecedentes (interpretação histórica);
- e levando em consideração o fator teleológico ou finalístico, isto é, o fim colimado pela norma legal interpretada (interpretação teleológica ou finalística).

- Nesse sentido, é precisa a lição de Alfredo Augusto Becker que, em capítulo dedicado à interpretação das leis tributárias, lecionou:

“a lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico (...). A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial”.

[...]

“estas ações e reações se processam tanto no plano vertical (interpretação histórica) quanto no plano horizontal (interpretação sistemática). Esta fenomenologia da regra jurídica é observada à luz do cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico e que consiste em síntese: extrair a regra jurídica contida na lei, relacionando esta com as demais leis do sistema jurídico vigente (plano horizontal) e sistemas jurídicos antecedentes (plano vertical)”.

- Como se vê, Alfredo Augusto Becker mostra com precisão que não se extrai a verdadeira norma jurídica tão somente das palavras empregadas pelo legislador, senão por meio de um amplo processo mental que considere o dispositivo legal interpretado como parte integrante do sistema jurídico, no plano vertical (interpretação histórica) e no plano horizontal (interpretação sistemática);

- Além disso, não se deve esquecer que o trabalho do intérprete também deve levar em conta o fim da lei (interpretação teleológica ou finalística), de modo que seja plenamente atendido o objetivo por ela visado. O elemento finalístico é tão importante no processo de compreensão da norma legal que Carlos Maximiliano afirmou: “considera-se o Direito como uma ciência primariamente normativa ou finalística; por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, teleológica”;

- Registre-se que há inúmeros precedentes dos Tribunais Superiores e dos órgãos administrativos de julgamento reconhecendo a procedência desses ensinamentos doutrinários, conforme se verifica pela análise das decisões transcritas a seguir: [...];

- Como se vê, a jurisprudência administrativa e judicial, na esteira das lições doutrinárias, entende que a correta exegese de um dispositivo legal deve ser obtida mediante um amplo processo mental, que combine os diferentes métodos de interpretação e não deve se pautar, exclusivamente, na literalidade do texto legal;

- No presente caso, a compreensão da sistemática de compensação de prejuízos e bases negativas da CSL, vigente anteriormente à edição da Lei n. 9065/95, é determinante para se verificar o verdadeiro sentido das regras atualmente em vigor;
- Na vigência do art. 38 da Lei n. 8383, de 30.12.1991, quando o imposto de renda era apurado mensalmente pelas pessoas jurídicas, o seu parágrafo 7º permitia a compensação integral de prejuízos, sem qualquer limite. Veja-se: [...];
- Posteriormente, com a edição da Lei n. 8541, de 23.12.1992, art. 12, os prejuízos fiscais passaram a poder ser compensados em até quatro períodos de apuração, após o que eles não mais poderiam ser aproveitados. Confira-se: [...];
- Repare-se que, antes da Lei n. 9065, inexistia qualquer limitação em relação ao valor dos prejuízos, sendo possível a sua compensação integral, porém com limitação temporal de quatro períodos-base;
- Com a edição daquela Lei, o limite temporal foi extinto, mas a compensação de prejuízos e bases de cálculo negativas da CSL passou a ser limitada a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do período, nos termos dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95;
- Assim, foi introduzido no ordenamento jurídico um limite de ordem quantitativa para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSL em determinado período de apuração. Tal limitação, em relação aos respectivos valores, surgiu em contraposição ao regime até então em vigor, que previa um limite temporal para a compensação dos resultados negativos;
- São claras as diferenças entre um e outro regime. Enquanto antes havia prazo e não havia limite quantitativo, com o novo regime passou a haver limite de valor, sem qualquer limitação de prazo, o que significa que, atualmente, a restrição quantitativa não implica a perda do direito à compensação de prejuízos e bases negativas da CSL, mas mera transferência, indefinida, para períodos posteriores;
- Veja-se que, pela sistemática atual, admite-se a comunicação de prejuízos fiscais e/ou bases negativas anteriores com os lucros presentes, o que significa dizer que, embora autônomos, os períodos-base são interdependentes;
- A confirmar essa conclusão, o Poder Judiciário, quando foi provocado a se manifestar a respeito da validade jurídica do limite de 30% (trinta por cento), manifestou-se no sentido de que a lei não teria vedado a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSL, mas apenas a transferido para períodos futuros;
- Nesse sentido, uma série de acórdãos foi proferida pelas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, tendo a Primeira Seção, nos Embargos de Divergência n. 429.730 (Rel. Ministro João Otávio de Noronha, DJ 11.4.2005, p. 174), por questões de ordem processual, deixado de conhecer tal recurso, mas adentrado ao mérito da questão, de modo a confirmar o entendimento exarado no acórdão então recorrido, assim ementado:

**"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL RECURSO ESPECIAL
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IMPOSTO SOBRE A RENDA E**

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LIMITAÇÃO IMPOSTA COM O ADVENTO DA LEI N. 8981/95. LEGALIDADE.

A limitação de compensação de prejuízos resultantes do balanço das empresas, em face da Lei n. 8981/95, não é ilegal, porquanto não houve vedação acerca da dedução, tão somente o escalonamento, em atenção ao interesse público, reduzindo o impacto fiscal.

Precedentes desta Corte.

Agravo regimental impróvido."

- Está claro, portanto, que a sistemática instituída pela Lei n. 9.065/95 em momento algum retirou do contribuinte o direito à compensação, mas apenas o diluiu no tempo, indefinidamente;

- A exposição de motivos da Medida Provisória n. 998, de 19.5.1995, que após reedições foi convertida na Lei n. 9065, confirma essa afirmação, conforme se verifica pela análise da seguinte passagem:

"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 n. 812/94 (Lei n. 8981/95). Ocorre hoje *vacatio legis* em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo." (grifos da recorrente)

- A recorrente não pretende atribuir efeitos normativos à exposição de motivos da lei, mas, tão-somente, demonstrar que ela é mais um elemento que evidencia que a sistemática em vigor, prevista na Lei n. 9065/95, apenas estabeleceu limitação quantitativa para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSL em determinado período, sem contudo retirar o direito do contribuinte de aproveitar tais resultados negativos em períodos posteriores;

- A corroborar esse entendimento, vale trazer à colação a seguinte passagem do voto condutor do acórdão n. 108-06683, de 20.9.2001, da então 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes: [...];

- Destarte, tendo em conta a evolução histórica da legislação, os precedentes do Superior Tribunal de Justiça acima citados e ainda o disposto na exposição de motivos da medida provisória que originou a Lei n. 9065, conclui-se que, atualmente, nos termos dos art. 15 e 16 da referida lei:

- a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSL está limitada a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do período; porém
- é assegurada a possibilidade de aproveitamento de seus saldos em períodos posteriores, inexistindo previsão legal para a perda desse direito, como ocorria na vigência da legislação anterior.

- Sendo certo que o contribuinte não perde o direito de compensar tais resultados negativos na vigência do atual regime legal, coloca-se então a principal questão discutida nestes autos: como proceder em relação às hipóteses de extinção da

pessoa jurídica, em virtude de cisão, incorporação e fusão, quando não mais haverá a possibilidade da compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSL em períodos futuros?

- Veja-se que, em todas essas hipóteses, a impossibilidade do excesso ao limite de 30% vir a ser aproveitado posteriormente decorre de disposição expressa contida no art. 33 do Decreto-lei n. 2341, de 23.6.1987, segundo o qual, "a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida";

- Essas normas são aplicáveis para fins de apuração da base de cálculo da CSL, nos termos do art. 22 da Medida Provisória n. 2158-35/01, segundo o qual "aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei no 2341, de 23 de junho de 1987";

- Ora, a única conclusão jurídica e possível, que atende ao preceito de que na vigência da Lei n. 9065/95 o contribuinte não perde o direito à compensação, é no sentido de que o limite não se aplica nos casos de extinção da pessoa jurídica;

- Concluir de forma diferente, tal como pretendido pelo acórdão recorrido, significa interpretar os art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95 contrariamente à finalidade desses dispositivos legais, o que, em última análise, segundo a doutrina de hermenêutica acima mencionada, representa interpretação contrária à própria norma em discussão ou, mais do que isso, tomando emprestado o alerta contido no acórdão n. 1103-00619, é desatender à própria lei;

- Ressalte-se que não se está diante de um caso de inexistência de norma legal ou de lacuna, mas sim de uma norma implícita, contida no espírito e no fim dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95 e na aplicação sistemática desse dispositivo legal com o art. 33 do Decreto-lei n. 2341/87 e com o art. 22 da Medida Provisória n. 2158-35/01, que não limitam a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSL a 30% (trinta por cento) do lucro de um período, nas hipóteses de extinção da pessoa jurídica;

- Com efeito, ao contrário do entendimento manifestado no acórdão recorrido, a inexistência de norma legal expressa não pode ser genericamente considerada como ausência de norma legal, visto que nem todo "silêncio" do legislador representa uma lacuna, existindo, em nosso ordenamento jurídico, normas implícitas, bem como aquilo que doutrina e jurisprudência convencionaram intitular "silêncio eloquente";

- É certo que o princípio da legalidade exige norma para a definição do fato gerador e da sua base de cálculo, sendo exatamente por isso que o art. 108 do Código Tributário Nacional, a despeito de admitir o emprego da analogia para integração (preenchimento de lacunas) da legislação tributária, não o admite quando daí resultar a exigência de tributo não previsto em lei (parágrafo 1º), cuja regra deve ser entendida corretamente no sentido de ser vedada a analogia para determinação de qualquer exigência tributária em desacordo com quaisquer aspectos da obrigação tributária, descritos na norma de regência dessa obrigação. Assim como, no contraponto da proibição do emprego da analogia para cobrar tributo sem lei, a equidade não pode justificar a dispensa de tributo previsto em lei, conforme dispõe o parágrafo 2º;

- Isto é, o art. 108 do Código Tributário Nacional trata de verdadeiras lacunas, as quais, como é cediço, não dispensam o juiz de julgar, tampouco a autoridade administrativa de exercer suas funções;
- Porém, a questão da analogia traz à baila a questão das normas implícitas e outro elemento exegético de grande valor, o qual corresponde àquilo que a doutrina e o Supremo Tribunal Federal chamam de "silêncio eloquente da lei", ou seja, o silêncio da lei, dentro de um contexto normativo de normas expressas, pode significar a existência de uma norma implícita cujo teor daquelas se subtrai;
- Sobre silêncio eloquente segundo a doutrina da Suprema Corte, Marco Aurélio Greco escreveu o seguinte:

"O mesmo fenômeno ocorre e a mesma dificuldade se apresenta ao intérprete do Direito. Diante de uma previsão legal cujas palavras, não alcancem determinadas hipóteses, cumpre verificar se estamos perante uma 'insuficiência' do texto, ou 'lacuna' que admitiria integração, de modo a assegurar seu real alcance; ou se a não previsão corresponde ao que o Supremo Tribunal Federal examina sob a denominação de 'silêncio eloquente', assim entendida a não-previsão voluntariamente feita e que corresponde a uma norma de não incidir. O silêncio eloquente vem referido expressamente no RE n. 135.637 e no RE n. 130.552, onde se afirma que '... só se aplica a analogia quando, na lei, haja lacuna, e não o que os alemães denominam 'silêncio eloquente' (beredtes Schweigen), que é o silêncio que traduz que a hipótese contemplada é a única a que se aplica o preceito legal, não se admitindo, portanto, aí o emprego da analogia'. Nesta última hipótese ('silêncio eloquente'), a não-previsão não é fortuita ou indesejada, e, por conseqüência, o Poder Judiciário, se quiser estender o significado do termo estará extrapolando a mera integração do dispositivo e se arvorando em 'legislador positivo', o que atenta contra a separação de poderes e a garantia da legalidade."

- Na jurisprudência administrativa, o tema foi objeto do acórdão n. 103-22441, o qual afastou a aplicação das regras de preços de transferência, relativas a juros ativos, para as bases de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, dizendo:

"Contudo, pela especialidade da lei em exame, a única que trata do tema, percebo que não se aplica a regra geral do artigo 3º, I, da Lei n. 9718, de 1998, ao deparar-me com o silêncio eloquente da Lei n. 9430, de 1996, no que toca ao PIS e à COFINS. Não tenho dúvidas de que o legislador só quis a incidência da CSSL e do IRPJ sobre a diferença entre os juros (...)."

- Portanto, silêncio eloquente não se confunde com lacuna na lei, pois lacuna é falta de norma, enquanto que no silêncio eloquente há norma não expressa, mas cuja existência implícita pode ser determinada através de adequada interpretação do ordenamento;
- Em suma, é relevante distinguir lacuna de silêncio eloquente, pois aquela pode ser preenchida por analogia e outros meios, guardados os limites do próprio art. 108 do Código Tributário Nacional, enquanto que o silêncio eloquente não comporta analogia, porque não significa ausência de norma, mas, pelo contrário, existência de norma inserida no silêncio da lei sobre determinado objeto que

poderia estar abarcado expressamente pela norma, mas o está apenas implicitamente;

- A todo rigor, em sua concepção original, o silêncio eloquente existe nas disposições que descrevem hipóteses taxativas, porque, nestas, as hipóteses não enumeradas não foram desejadas pelo legislador;

- Entretanto, apesar de as disposições *numerus clausus* serem as que mais bem configuram e explicam o silêncio eloquente, não são as únicas em que este pode existir. Realmente, em uma relação taxativa, o que nela não está expresso não pode ser incluído, sendo o silêncio quanto ao que nela não está uma disposição implícita negativa. Mas mesmo numa relação exemplificativa, há um tipo de disposição silenciosa afirmativa, no sentido de que pode ser incluído algo que não esteja mencionado expressamente, desde que se compatibilize com a norma;

- *In casu*, não se está diante de uma situação de lacuna, na medida em que existe norma jurídica, apesar de não escrita, no sentido de que os art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95 não se aplicam às situações de incorporação, por exemplo. Assim, quando muito, está-se diante de um caso de "silêncio eloquente", que indica que o legislador não quis aplicar àquelas situações as regras daqueles dispositivos legais, tendo-se em vista a sua *ratio legis* e a totalidade do ordenamento jurídico;

- Cabe ressaltar que a questão do silêncio eloquente vem juntamente com a chamada "redução teleológica", a qual também se amolda aos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95, embora o silêncio eloquente com ela não conviva;

- Não obstante, ambas as figuras prestam-se à interpretação do direito aplicável à presente lide, isto no sentido de que, por um caminho ou por outro, se chega à mesma conclusão;

- Ademais, a redução teleológica está subjacente à linha de fundamentação da jurisprudência administrativa predominante;

- Essa figura foi muito bem tratada especialmente por Karl Larenz, que, depois de discorrer longamente sobre lacunas, inclusive separando o que chama de "lacunas da regulamentação", ou "falsas lacunas", segundo Zitelmann (existentes não numa proposição individual, mas na incompletude da totalidade da regulamentação), discorre sobre várias noções e expõe que, para se saber se uma regulamentação é incompleta, é decisiva a intenção do legislador perante o fim imanente da lei (observe-se que, sob este ponto de vista, a intenção do legislador da Lei n. 9065 não foi impedir a compensação da totalidade dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSL);

- Larenz também alude à diferença entre lacuna de regulamentação e "defeito", novamente ensinando que a fronteira entre as duas figuras se estabelece pelos fins imanentes da lei, sendo específico em dizer que "existe uma lacuna da regulamentação quando falta uma regra de que pode esperar-se a existência segundo a idéia fundamental e a teleologia imanente da regulamentação legal";

- Ele ainda distingue, entre as lacunas, as "patentes" e as "ocultas", as primeiras quando falta uma ordenação positiva que o fim da regulamentação faz esperar, e as segundas quando falta na lei uma restrição de uma determinada regra, ou seja, uma ordenação negativa;

- É aí que ele afirma não existir lacuna, em qualquer sentido, nos casos em que o silêncio da lei é eloquente (como a recorrente sustentou antes, silêncio eloquente não convive com redução teleológica, que pressupõe lacuna);
- São também suas palavras: “Posto tudo isto, podemos dizer que uma lacuna da lei (*'de lege lata'*) existe sempre e só quando a lei, a avaliar por sua própria intenção e imanente teleologia, é incompleta e, portanto, carece de integração, e quando a sua integração não contradiz limitação (a determinados fatos previstos) porventura querida pela lei”;
- A este propósito, cabe observar que, no caso dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95, se o silêncio quanto às hipóteses de incorporação, fusão ou cisão representar lacuna, a sua integração, para abarcá-las, está conforme a intenção do legislador e a teleologia imanente da norma, e não contradita qualquer limitação existente no dispositivo. Nem apresenta contrariedade com o art. 108 do Código Tributário Nacional, por não incidir nos seus parágrafos e albergar-se no seu caput;
- Adiante, Karl Larenz trata da integração de lacunas ocultas por "redução teleológica", explicando o seguinte:

"Existe uma 'lacuna oculta' quando, segundo a teleologia imanente da lei, a regra legal carece de uma restrição que a lei não formula. A 'integração' da lacuna faz-se então pelo aditamento da restrição postulada, de harmonia com o sentido da lei. Como, por este processo, a regra demasiado ampla que a lei contém é reduzida ao âmbito de aplicação que lhe cabe segundo o fim ou o contexto significativo da lei, falamos a este propósito de uma 'redução teleológica'. Esta está para a 'interpretação restritiva' como a analogia singular para a 'interpretação extensiva'. Ambas são, simplesmente, a continuação da interpretação para além da fronteira desta - o significado literal possível; e em ambas essa fronteira é 'fluida'. A jurisprudência gosta de designar este procedimento por 'interpretação restritiva', mas trata-se, na verdade, de uma 'redução teleológica'.

Se a justificação da analogia reside no imperativo da justiça de tratar igualmente o que é igual, a da redução teleológica consiste no de tratar desigualmente o que é desigual, isto é, de fazer as distinções que sejam necessárias numa perspectiva de valor. A distinção pode resultar do sentido e fim da própria norma a limitar, ou de uma outra norma, ou ainda de um princípio imanente à ordem jurídica, ao qual se deva atribuir primazia, à luz da valoração global."

- O que temos, então, no caso destes autos?
- Temos a regra dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95, que apenas estabelecem limite percentual para compensação em cada período, sem pretender impedir a compensação integral, e sem prever expressamente qualquer exclusão da sua aplicação. E temos a regra do art. 33 do Decreto-lei n. 2341/87 conjugado com o art. 22 da Medida Provisória n. 2158-35/01, que vedam a transferência de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSL para a sucessora, igualmente sem exceção;
- Neste quadro legislativo, se for entendido haver lacuna, esta é de natureza oculta, ou seja, terá faltado a restrição de aplicação das normas dos art. 15 e 16 às

situações de cisão, fusão e incorporação, e a lacuna deverá ser integrada pelo aditamento dessa restrição;

- Mas, segundo Larenz, o aditamento da restrição tem que ser feito "de harmonia com o espírito da lei. Como o espírito dos art. 15 e 16 não foi vedar a compensação integral, qualquer integração somente poderá ser produzida no sentido de assegurar a compensação sem o limite de trinta por cento nas situações em que, em virtude de outra norma (no caso, os citados art. 33 e 22), a limitação nessas situações frustraria qualquer outra possibilidade de compensação do excedente;

- Mais ainda, "se a justificação da analogia reside no imperativo da justiça de tratar igualmente o que é igual, a da redução teleológica consiste no de tratar desigualmente o que é desigual, isto é, de fazer as distinções que sejam necessárias numa perspectiva de valor";

- Destarte, perante esse imperativo, não poderia haver ampliação teleológica no caso dos art. 15 e 16, para incluir neles as hipóteses de cisão, fusão e incorporação, porque estas são absolutamente desiguais àquelas de pessoas jurídicas em continuidade de operação, que poderão compensar futuramente o que não puderem compensar presentemente;

- Mas pode haver a redução teleológica, que necessariamente deve importar em reconhecer que as operações de cisão, incorporação e fusão devem ser excluídas da limitação dos art. 15 e 16, porque representam situações desiguais à das pessoas que continuam a operar;

- Larenz ainda adita quanto à distinção entre os fatos, necessária na redução teleológica: "A distinção pode resultar do sentido e fim da própria norma a limitar, ou de uma outra norma, ou ainda de um princípio imanente à ordem jurídica, ao qual se deva atribuir primazia, à luz da valoração global";

- Na situação destes autos, a distinção de sentido e fim não resulta apenas dos próprios art. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95, mas de outras disposições legais, que são o art. 33 do Decreto-lei n. 2341/87 e o art. 22 da Medida Provisória n. 2158-35/01;

- Em conclusão, havendo silêncio eloquente, determinado pela ausência de disposição escrita, a norma não escrita é detectada pelo contexto normativo existente e pela clara intenção do legislador;

- Neste caso, o silêncio dos art. 15 e 16 quanto à hipótese de cisão, fusão e incorporação não significa que esse dispositivo se aplique às referidas situações, mas, pelo contrário, que o legislador quis estabelecer o limite percentual para a compensação apenas no caso de pessoas jurídicas em continuidade;

- Por outro lado, se a omissão do legislador, em tratar expressamente das hipóteses de cisão, fusão e incorporação, for considerada uma lacuna, seu preenchimento pode ser feito por redução teleológica, porém com observância do imperativo de tratamento desigual para situações desiguais, o que impõe a impossibilidade de tratar por igual pessoas jurídicas em continuidade e pessoas jurídicas em extinção, quanto a estas sendo pertinente a vedação do art. 33 do

Decreto-lei n. 2341/87 conjugado com o art. 22 da Medida Provisória n. 2158-35/01;

- Sobre a questão, a linha seguida pela jurisprudência ao longo de mais de dez anos foi no sentido de que a limitação de 30% (trinta por cento) para a compensação de bases negativas e prejuízos fiscais não se aplica em casos de descontinuidade da pessoa jurídica, conforme se verifica pela análise dos seguintes acórdãos: [...];

- Em suma, o que se verifica é que a jurisprudência administrativa já acolheu inúmeras vezes a tese defendida pela recorrente, sendo que este também deve ser o entendimento no caso dos presentes autos;

- Vê-se, pois, que a jurisprudência administrativa durante muitos anos foi firme no sentido de que a trava de 30% não tem lugar quando não houver continuidade da pessoa jurídica;

- Na esfera judicial, também há pronunciamento em abono do que foi dito até aqui, consoante retrata a ementa do seguinte acórdão, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

"TRIBUTÁRIO E EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - FALHA FORMAL - CORREÇÃO - INCORPORAÇÃO DE EMPRESA - IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITAÇÃO IMPOSTA PELOS ARTIGOS 42 E 58 DA MEDIDA PROVISÓRIA 812/94 - CONVERSÃO NA LEI N. 8.981/95 - 1. Em decorrência da incorporação havida, é legítima a pretensão da impetrante em ver compensada, na determinação das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro da empresa incorporada, a totalidade dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas desta última, apurados até 31 de dezembro de 1994, já que não pode compensar os prejuízos fiscais da sucedida, consoante os termos do art. 33 do Decreto-lei n. 2.341 (...)

5. Embargos de declaração parcialmente providos".

- Diante de todas essas considerações, forçoso concluir que ao contrário do entendimento manifestado no acórdão recorrido não pode ser negado o direito da BOAVISTA (sociedade incorporada pela recorrente) à compensação integral dos prejuízos fiscais e bases negativas da CSL, em virtude de sua incorporação, pois, caso contrário, haveria perda desse direito, o que não se coaduna com a norma jurídica extraída da interpretação sistemática, histórica e teleológica dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95;

- *Ad argumentandum tantum*, na hipótese de se avançar que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSL decorre de liberalidade do legislador, o que equivaleria a um "instrumento de política tributária", como supostamente já afirmado em decisões do Supremo Tribunal Federal (como se observa no Recurso Extraordinário n. 344.994-0/PR mencionado no acórdão recorrido), não ensejaria a observância do limite de 30% no caso dos autos;

- Isso porque, as decisões do Supremo Tribunal Federal não suportam a tese defendida pela fiscalização e pelo acórdão recorrido, na medida em que trataram de situação distinta da discutida nos autos deste processo administrativo;

- Naquele julgamento discutiu-se a legalidade e a constitucionalidade da regra inserta nos art. 42 e 58 da Lei n. 8981, de 20.1.995, segundo a qual as bases de cálculo do IRPJ e da CSL somente podem ser reduzidas, em virtude da compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSL, em, no máximo, 30%;
- Aliás, é neste contexto que se deve compreender a afirmação constante da decisão do Supremo Tribunal Federal mencionada pelo acórdão recorrido (Recurso Extraordinário n. 344.994-0/PR), de que a autorização para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSL é forma de “benefício fiscal”;
- Nos julgados do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal essa expressão foi empregada em sentido livre, não técnico, visto que, para aqueles E. Tribunais, a União detém ampla competência para regular o aproveitamento de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSL, podendo, inclusive, vedar-lhes. Por isso, a compensação de tais resultados negativos, na visão do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, caracteriza um benefício, no sentido de ser um ato de favor daquele ente federativo, mas não no sentido de renúncia fiscal, tal como ocorre com as isenções;
- Desse modo, o posicionamento adotado por aquelas Cortes, por si só, não autoriza o entendimento da fiscalização e do acórdão recorrido, ainda mais se for levado em conta que há norma legal extraída da totalidade de nosso ordenamento jurídico, que autoriza a compensação integral de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSL, nos casos em que a pessoa jurídica é objeto de incorporação, cisão, ou fusão;
- Neste sentido, cabe ressaltar que, não sendo benefício fiscal, não é aplicável à espécie o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional, visto que tal dispositivo legal trata apenas de hipóteses de exclusão ou suspensão do crédito tributário, de isenção, e de dispensa do cumprimento de obrigações acessórias;
- Portanto, o art. 111 não trata de compensação de prejuízos, que não corresponde às matérias por ele elencadas, pois compensação é até mesmo anterior à existência do crédito tributário, por ser elemento da base de cálculo, ainda que concedida pela lei a título de incentivo (do que temos exemplos na legislação do IRPJ, tal como a extensão do antigo prazo de quatro anos para seis anos em programas de exportação aprovados pelo BEFIEEX);
- Cabe destacar que nem todo incentivo fiscal se manifesta por um dos instrumentos a que se refere o art. 111, assim como nem todos os casos abarcados pelo art. 111 correspondem a incentivos fiscais;
- Por exemplo, são conhecidos inúmeros incentivos que se traduzem por reduções de alíquotas ou de bases de cálculo, ou por deduções em dobro ou outras vias, inclusive, na legislação do IRPJ, como depreciações aceleradas fiscais, despesas em programas sociais ou de desenvolvimento, etc. Nada disso, apesar de representar incentivo, é matéria submetida ao art. 111;
- É o que também ocorre com o mencionado incentivo fiscal de compensação de prejuízos relacionados a programas BEFIEEX, assim como ocorre com relação à

compensação de prejuízos em caráter geral, que, a todo rigor, nem sequer é benefício fiscal;

- Independentemente disso, haja ou não haja benefício fiscal, mesmo que o art. 111 fosse aplicável à espécie sub judice, ele não estaria sendo contrariado por uma decisão que tivesse afastado a trava no caso de incorporação de pessoa jurídica;

- Isto porque, a interpretação a que se refere o art. 111 deve ser restritiva, não literal, e tal exigência de restrição não importa em abandono dos meios de inteligência disponíveis para se entender o que a norma determina. Neste sentido, a interpretação não pode ampliar o conteúdo da norma, mas, para se saber qual é esse conteúdo, é preciso entender a norma pelos processos exegéticos normais;

- Realmente, a melhor doutrina e a jurisprudência explicam o verdadeiro sentido dessa disposição do Código Tributário Nacional;

- Gilberto de Ulhôa Canto, um dos autores do anteprojeto do Código Tributário Nacional, em aula dada no Curso de Extensão Universitária promovido pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, proferida no dia 27.4.1985 na Faculdade de Direito do Largo São Francisco, em São Paulo, afirmou que a redação final do art. 111 traiu a intenção dos seus redatores, que não pretendiam manietar o processo mental de reconhecimento do sentido das leis, mas apenas dizer que, nas matérias submetidas àquele dispositivo, a interpretação deveria ser restritiva, e não extensiva, mas nunca exclusivamente literal;

- Idêntico é o pensamento de Souto Maior Borges, que se manifesta de forma contundente em sua obra "Isenções Tributárias", Editora Sugestões Literárias, 2ª edição, p. 125: "Determinar a interpretação literal é praticamente mutilar a interpretação, ou mesmo suprimi-la, porque essa restrição pode situar o exercício da função interpretativa aquém da extensão total do preceito de lei. Para obedecer-se ao comando de interpretação literal, há de desobedecer-se muitas vezes a 'mens legis'";

- Nesse diapasão também é como leciona Paulo de Barros Carvalho, "Prisioneiro do significado básico dos signos jurídicos, o interprete da formulação literal dificilmente alcançará a plenitude do comando legislativo, exatamente porque se vê tolhido de buscar a significação contextual e não há texto sem contexto";

- Portanto, a doutrina explica que a interpretação a que se refere o art. 111 deve ser restritiva, não literal, e que tal exigência de restrição não importa em abandono dos meios de inteligência disponíveis para se entender o que a norma determina. Neste sentido, a interpretação não pode ampliar o conteúdo da norma, mas, para se saber qual é esse conteúdo, é preciso entender a norma pelos processos exegéticos já mencionados nesta defesa;

- Vale mencionar também o Parecer PGFN-CAT n. 1495/01, o qual, confrontando norma instituidora de incentivo fiscal com o art. 111 do CTN, afirmou que o processo interpretativo deve ser "desprovido de preconceitos e sem apego exagerado à simples leitura da letra fria da lei", devendo se desenvolver através de todos os métodos cabíveis, e ressaltou que "o exame da norma, mesmo a concessiva de favor fiscal, deve valer-se de todos os elementos interpretativos, de forma a se aproximar o máximo possível do seu verdadeiro sentido e alcance". E mais: "22. Não se defenda a interpretação absurdamente restritiva, ou

excessivamente apegada à literalidade da lei, porque não nos parece ser esse o método hermenêutico mais inteligente e consentâneo com a Ciência do Direito. Com efeito, o exame da norma, mesmo a concessiva de favor fiscal, deve valer-se de todos os elementos interpretativos, de forma a se aproximar o máximo possível do seu verdadeiro sentido e alcance. Entendo, particularmente, não ser o mandamento do art. 111 do CTN impeditivo do exame percuciente da norma jurídica";

- O STJ, 2ª Turma, no recurso especial n. 163.529-MG, decidiu que "a 'interpretação literal' preconizada pela lei tributária objetiva evitar interpretações ampliativas ou analógicas; cabe, entretanto, ao intérprete mostrar o alcance e o sentido da norma geral e abstrata que instituiu o incentivo". Igual postura foi adotada pela 2ª Turma quando julgou o recurso especial n. 217948-SP, mencionado anteriormente;

- A jurisprudência administrativa também contém inúmeros precedentes relativos às leis de incentivos fiscais interpretadas finalisticamente, como o acórdão n. 108-06529, de 23.5.2001, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, e os acórdãos n. 201-74439, de 17.4.2001, e 203-07602, de 15.8.2001, do 2º Conselho de Contribuintes, respectivamente, 1ª e 3ª Câmaras;

- Em suma, o art. 111 do CTN é irrelevante para a solução deste litígio, porque trata de normas sobre outros objetos. E mesmo que fosse aplicável, a interpretação restritiva (não literal) que ele preconiza não elimina a utilização de todos os métodos de interpretação da norma jurídica acima expostos;

- Todavia, há mais. A interpretação restritiva, ou não ampliativa, consiste em não estender uma norma às hipóteses não contempladas no seu antecedente, sobre o que não resta qualquer dúvida ou controvérsia;

- Porém, a interpretação restritiva nada tem a ver com dizer que na hipótese de incidência da norma não está incluída uma determinada situação, que é o que está em cogitação no caso da trava. Aliás, mesmo uma percepção superficial já traz à luz que são coisas diametralmente diversas, pois uma trata de extensão e outra de redução da norma;

- Melhor explicando, o art. 111 trata de suspensão ou exclusão do crédito tributário, de outorga de isenção e de dispensa de obrigação acessória, e o impedimento de que qualquer norma sobre alguma destas matérias seja estendida a situações por ela não abarcadas é decorrência natural de que a concessão de um destes tratamentos é feita em caráter restrito às situações contempladas pela norma. Ou seja, não é possível ampliar o alcance da norma;

- Todavia, quanto aos art. 15 e 16 da Lei n. 9065, além de não tratarem de suspensão ou exclusão do crédito tributário, de isenção ou de dispensa de obrigação acessória, a discussão não é no sentido de estender suas disposições, mas, sim, de verificar que uma norma implícita no ordenamento determina exatamente o inverso da ampliação, pois determina a não aplicação dos mencionados dispositivos;

- Portanto, o art. 111 do CTN é absolutamente inaplicável na espécie analisada no presente processo;

- Cabe, aqui, a análise das conclusões alcançadas, em virtude da interpretação sistemática, à luz da existência de norma exceptiva, tal como é o caso das atividades rurais e dos programas BEFIEX. De fato, as normas excepcionais também devem ser interpretadas em seu espírito e finalidade, sem que isto signifique ampliá-las;

- Neste sentido, ressalta Carlos Maximiliano:

"também na órbita das normas excepcionais orienta-se o hermeneuta pela perspectiva do resultado provável deste ou daquele modo de agir, atende às conseqüências decorrentes da interpretação liberal, ou rigorosa, do texto. ... Decretos de anistia, os de indulto, o perdão do ofendido e outros atos benéficos, embora envolvam concessões ou favores e, portanto, se enquadrem na figura jurídica dos privilégios, não suportam exegese estrita".

- O autor trata de norma exceptiva para dizer que ela só abrange os antecedentes que especifica, e depois passa ao preenchimento das lacunas, aludindo à inferência analógica e à inferência a contrário, esta no sentido de que, conforme Ferrara, "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";

- Ora, *in casu*, não estamos frente a uma norma exceptiva, nem estamos perante um caso de lacuna a ser preenchido por inferência analógica ou por inferência a contrário senso. Com efeito, o art. 15 não é norma de exceção, a justificar a invocação daquela passagem doutrinária, mas é uma norma estatuidora de regra;

- Na verdade, o que temos é uma regra limitadora da compensação, com transferência do saldo não compensável num período para compensação integral em períodos posteriores, a qual, em sua compreensão teleológica finalística, e perante a regra que impede a transferência da compensação para outra pessoa jurídica incorporadora, significa não se aplicar a limitação no ato de incorporação da pessoa jurídica. Como da conjunção dessas duas regras, prescritas em diferentes dispositivos legais existe uma única e completa norma jurídica, segundo o "cânone da totalidade do ordenamento jurídico", essa norma afina-se com o espírito do art. 15 e do art. 16, de per si;

- Por outro lado, nos casos em que há norma jurídica expressa exceptiva, tal como é o caso das atividades rurais e dos programas BEFIEX, não há qualquer razão teleológica ou sistemática para que se chegue à construção de norma jurídica implícita, decorrente do próprio sistema normativo, que determine a não aplicação da trava em tais situações;

- Assim, para que a trava não fosse aplicada, o legislador não teve outra alternativa a não ser prever uma regra de forma expressa, tal como o fez. Por sua vez, no caso da descontinuidade da pessoa jurídica, não há a necessidade de edição de norma expressa visto que tal construção pode ser extraída do próprio sistema normativo, implicitamente, por meio dos demais métodos hermenêuticos. Isso explica, portanto, porque nos casos de programas BEFIEX e atividades rurais a exceção à aplicação da trava é expressa, ao passo que nos casos de descontinuidade da pessoa jurídica não;

- E esta norma é regra, não exceção. Em outras palavras, não se trata de exceção à regra geral, mas de determinar o verdadeiro alcance da mesma e própria norma geral, isto é, o seu antecedente ou hipótese de incidência, tal como bem entendido no aresto paradigma apresentado;
- Por isso, este aspecto em tomo das normas excepcionais pode ser bem aplicado aos casos em que a lei, expressamente e através de normas especiais, cria exceções à regra geral, como no caso das atividades rurais e programas BEFLEX, os quais representam exceções à regra geral, mas não para a própria norma do art. 15 e do art. 16;
- Assim, diferentemente das exceções, no caso de incorporação da pessoa jurídica, não se trata de criar uma nova exceção à regra geral, por via de interpretação ampliativa, mas, sim, ao contrário, de perceber que a incorporação não cabe no antecedente da norma geral, o que se conclui pela interpretação desta através dos meios recomendados pela boa hermenêutica jurídica, ou seja, pela via dos métodos teleológico, sistemático, lógico, histórico e outros cabíveis;
- Sendo assim, não poderia a fiscalização deixar de aplicar a norma jurídica vigente, que trata dessa matéria, a qual, conforme acima demonstrado, conduz à conclusão de que o limite a essa compensação, imposto pelos art. 15 e 16 da Lei n. 9065, não se aplica aos casos de cisão, fusão ou incorporação, merecendo ser reformado o acórdão recorrido;
- Portanto, com base em tudo o que foi exposto, conclui-se que o acórdão recorrido não pode prosperar, visto que não resiste aos fundamentos acima expostos, além de sua contrariedade à jurisprudência administrativa e judicial, devendo ser reformado, com o consequente cancelamento da exigência fiscal, mediante o provimento deste recurso;

Os juros sobre as multas de ofício

- Caso seja mantida a multa de ofício lavrada, o que se admite apenas a título de argumentação, deverá ser prontamente afastada a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, diante da ausência de previsão legal expressa e da evidente contrariedade do entendimento do v. acórdão aos precedentes ora colacionados;
- De fato, o art. 61, parágrafo 3º, da Lei n. 9.430/96, ao tratar da atualização dos débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB, estabelece que:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de 0,33%, por dia de atraso.

Parágrafo 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o parágrafo 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

- Certamente, a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições", prevista no art. 61, parágrafo 3º, da Lei n. 9.430/96, diz respeito apenas ao valor

do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento, pois, a toda evidência, a multa não decorre do tributo, mas sim do descumprimento do dever legal de pagá-lo;

- Ademais, o art. 3º do CTN é claro no sentido de que as multas não possuem natureza jurídica de tributos, pois, ao contrário da multa, que pressupõe o descumprimento do dever legal de pagá-lo, o tributo não constitui sanção decorrente de ato ilícito. Assim, considerando que a multa de ofício não possui natureza jurídica de tributo, é evidente que a legislação atualmente em vigor não admite a incidência de juros sobre tais penalidades;

- Em reforço a este argumento, note-se que a própria Lei n. 9430/96, nas situações em que pretendeu autorizar a exigência de juros de mora sobre multa isolada, o fez de forma expressa e específica, como se pode verificar de seu art. 43, parágrafo único, a seguir transcrito:

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

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o parágrafo 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês de pagamento".

- Na esfera administrativa, a 1ª Câmara do Conselho de Contribuintes, no acórdão n. 101-95.802, de 19.10.2006, afastou a aplicação da taxa SELIC sobre a multa de ofício, com base na inexistência de previsão legal para a sua cobrança. Veja-se:

"O artigo 61 da Lei 9.430/96 regula a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrem a partir de 01 de janeiro de 1997, não alcançando, pois, a multa por lançamento de ofício, uma vez que: (a) a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo; (b) entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora".

- Em idêntico sentido, confira-se o teor do acórdão n. 101-96008, de 1.3.2007, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

"JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada."

- A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais adotou esse mesmo entendimento no acórdão n. CSRF/02-03133, de 6.5.2008, tendo sido proferida a seguinte decisão: "por maioria de votos CONHECER do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa SELIC, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenburg Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos DAR provimento nessa parte, vencidos os conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência";

- No mesmo sentido, a 1ª Turma da Câmara Superior, ao julgar o recurso interposto contra o acórdão n. 103-23428, de 17.4.2008, proferido nos autos do processo n. 10680.002472/2007-23, reviu o seu entendimento anterior, mantendo aquela decisão, que havia afastado a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Confira-se:

"Por fim, é de se reconhecer a procedência da alegação da Recorrente sobre a ilegitimidade da incidência de juros moratórios equivalentes à taxa selic sobre a multa de ofício aplicada nos lançamentos.

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário interposto para rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e acolher em parte a preliminar de decadência e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para cancelar os lançamentos de IRPJ e CSLL e determinar a exclusão da incidência de juros moratórios equivalentes à taxa selic sobre a multa de ofício aplicada".

- Por fim, ressalte-se que, mesmo diante inexistência de previsão legal para incidência de juros sobre a multa de ofício, não se aplica subsidiariamente à hipótese o art. 161, parágrafo 1º, do CTN, que estabelece a incidência de juros de mora à razão um por cento ao mês, tendo em vista que a Lei n. 9430/96 é mais específica e afasta a aplicação da regra geral contida no CTN. Isso porque esse dispositivo contém a cláusula "salvo se a lei não dispuser de modo diverso", que é exatamente o que faz a Lei n. 9430, ao não prever a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, exceto aquela exigida de forma isolada;

- Assim, conclui-se que a cobrança de juros sobre a multa de ofício, feita a partir do mês seguinte ao prazo de 30 dias para pagamento do auto de infração ou apresentação de impugnação, é manifestamente indevida, pela ausência de previsão legal expressa autorizando a referida cobrança, motivo pelo qual deve ser prontamente cancelada a sua cobrança.

Em 19/04/2018, o processo foi encaminhado à **PGFN**, para ciência do despacho que deu seguimento parcial ao recurso especial da contribuinte. Nos termos do art. 23, §§ 8º e 9º, do Decreto nº 70.235/72, a PGFN seria considerada intimada ao término do prazo de trinta dias contados da data acima referida, mas bem antes disso, em 20/04/2018, o referido órgão apresentou tempestivamente as **contrarrazões** ao recurso, com os seguintes argumentos:

DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Inaplicabilidade da trava dos 30% para casos de incorporação

- Inicialmente, deve-se transcrever a legislação que versa sobre a temática em discussão nos autos;

- O art. 15 da Lei nº 9.065/95 que estabelece o mencionado limite assim dispõe: [...];

- Da análise da legislação aplicável, verifica-se que não há exceção quanto à limitação da compensação de prejuízos fiscais e, assim sendo, por absoluta falta de previsão legal, não é permitida a compensação de prejuízos fiscais acima do limite máximo de 30% do lucro real, mesmo no caso em que se apresenta uma Declaração de Rendimentos final, decorrente da extinção da pessoa jurídica;

- Observe-se que a limitação imposta não vai de encontro às normas exaradas pelos dispositivos do Código Tributário Nacional;

- O acréscimo patrimonial, um dos fatos jurídico-tributários que faz nascer a obrigação tributária de pagar o IRPJ/CSLL, para os contribuintes que fazem a opção pela tributação com base no lucro real, é obtido a partir do resultado contábil acrescido, obrigatoriamente, pelas adições e, diminuído, facultativamente, pelas exclusões previstas na lei tributária;

- Após tal procedimento, tem-se o chamado Lucro Real que poderá ser oferecido à tributação, caso seja apurado um valor positivo. Todavia, tal qual sucede com as exclusões, é facultado ao contribuinte compensar o Lucro Real com prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores;
- Observe-se, no entanto, que o imposto sobre a renda é apurado em determinado lapso temporal que, com o advento da Lei n.º 9.430/1996, para as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real, é trimestral, com a opção de ser anual, sob condição de recolhimento mensal do imposto com base em estimativas;
- Assim, percebe-se que, após o encerramento de cada período de apuração, o acréscimo patrimonial é consubstanciado através da existência do chamado Lucro Real, base de cálculo do imposto de renda;
- Pois bem, a aferição do acréscimo patrimonial, fato jurídico-tributário que enseja a incidência do imposto de renda, é feita ao término de cada período de apuração. Se porventura é apurado lucro real igual a zero, não há que se falar em tributação do imposto de renda, chegando-se a mesma conclusão se o contribuinte observa prejuízo fiscal ao final do período de apuração;
- Por sua vez, encerrado um ciclo de apuração e iniciado outro com a realização de receitas e reconhecimento de despesas correspondentes a um novo exercício fiscal, seria de se esperar que o prejuízo fiscal verificado anteriormente não influísse neste novo período de apuração;
- Todavia, o legislador permitiu tal influência, mas impôs um limite à compensação do prejuízo de períodos anteriores em até 30% do lucro líquido, conforme disposto no art. 15 da Lei n.º 9.065/1995;
- Conclui-se que a possibilidade de compensar prejuízos fiscais de períodos anteriores é uma liberalidade do legislador, pois, a rigor, o fato jurídico tributário, "acréscimo patrimonial", expressado pela existência do Lucro Real, é observado dentro de um período de apuração, não existindo razão, a priori, em sofrer influência de resultados negativos apurados em períodos-base anteriores. Assim, respeitado o princípio da anterioridade, poderia o legislador ordinário, simplesmente, suprimir a possibilidade de efetuar a mencionada compensação;
- Pedimos vênias para transcrever as razões expostas pelo Eminentíssimo Conselheiro André Mendes de Moura, no voto vencido proferido nos autos do processo n. 16561.720100/2012-82: [...];
- Não pode o intérprete conferir à lei uma interpretação diferente da realidade para criar hipótese de exceção à regra prevista, sob o pretexto de que tal regra, nos casos de incorporação, não poderia ser aplicada em razão da impossibilidade de aproveitamento posterior destes prejuízos pela empresa extinta;
- O argumento de que a aplicação da trava de 30% nestes casos ocasionaria o enriquecimento ilícito do Erário por estar impossibilitando a utilização de todo o prejuízo verificado pela empresa que não mais exercerá suas atividades não confere;
- Isto porque a compensação de prejuízos não pode ser considerada como direito subjetivo das empresas, mas sim como um benefício fiscal tendo em vista precipuamente o caráter extrafiscal da lei. A empresa está sujeita às regras de

mercado e, sendo assim, pode auferir tanto lucro como prejuízo, sendo este último um risco inerente daqueles que escolhem trilhar por este caminho;

- O que a legislação pretendeu com a permissão de compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas não foi criar um direito subjetivo para o contribuinte, mas sim permitir que, em casos de apuração de prejuízos, a empresa não fosse obrigada a arcar com todo o déficit sozinho, até mesmo para fomentar as relações comerciais e impedir eventuais prejuízos irrecuperáveis que levassem ao encerramento de suas atividades;

- Desta forma, a observância da limitação da trava dos 30% não limita um direito subjetivo da empresa, mas tão somente regula a forma como a compensação permitida pela legislação será exercida;

- Ora, se a lei não fez qualquer exceção a esta regra para o caso em exame não se pode permitir que no silêncio da lei se crie hipótese de exceção sem qualquer respaldo. A decisão de uma empresa incorporar outra ao seu patrimônio leva em conta questões internas e de planejamento, mas a obrigatoriedade de observar as regras que disciplinam tal transação e cumpri-las faz parte do negócio e devem ser avaliadas quando efetivação do negócio jurídico;

- Assim, estando plenamente em vigor a limitação dos 30% para a compensação bem como por não existir nenhuma regra que a excepcione para os casos de incorporação, não se pode permitir a manutenção do acórdão tal como prolatado uma vez que exclui a aplicação de determinado dispositivo legal plenamente em vigor e de observância cogente sem qualquer fundamento;

- Como já apontado, a lei não traz qualquer exceção à regra de compensação de 30%, sendo temerário fazê-lo o julgador, pois ao agir assim, está limitando a plenitude da norma e entendendo-a parcialmente inconstitucional, embora sem redução do texto;

- Diante destas considerações resta comprovada a necessidade de manutenção do acórdão prolatado para manutenção da trava dos 30% para compensação mesmo nos casos de incorporação, tanto de prejuízos fiscais no caso do IRPJ quanto de bases de cálculo negativas de CSLL;

- Confirma os seguintes precedentes da 1ª Turma desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujas ementas transcrevemos integralmente abaixo: [...];

- Ao contrário do entendimento do recorrente, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu não haver, no ordenamento jurídico, possibilidade de compensação de prejuízos fiscais em patamar superior aos 30% expressamente estipulados, até mesmo no caso do desaparecimento da empresa detentora do direito à compensação;

- Com efeito, os precedentes da CSRF, diversamente do entendimento demonstrado pelo recorrente, entenderam que mesmo nos casos de incorporação o limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais deve ser observado. Isso porque “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”;

- Aduziu-se, ainda, que “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”;
- Assim, deve ser mantida a trava dos 30% para compensação tanto de prejuízos fiscais no caso do IRPJ quanto de bases de cálculo negativas de CSLL mesmo nos casos de incorporação, afastando-se o pleito de reforma do julgado recorrido;

Da incidência de juros sobre a multa de ofício

- Alega a contribuinte a impossibilidade de incidir juros de mora sobre a multa de ofício lançada;
- O lançamento realizado com a cobrança de multa de ofício e juros de mora é plenamente cabível e condizente com a legislação tributária vigente. O art. 161 do CTN menciona a incidência dos juros sobre o “crédito não integralmente pago no vencimento”. Veja-se:
 - “Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.
 - § 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”
- Cabe perquirir o alcance da referida norma. Uma análise sistemática do Código Tributário Nacional revela que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa, conforme restará demonstrado;
- O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa, conforme leciona Luciano Amaro, que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro;
- Neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário;
- O conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN:
 - “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”
- Desta forma, por ser a multa indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão se não a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional;
- Hugo de Brito Machado, em sua clássica obra Curso de Direito Tributário, conceitua crédito tributário:

“O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou penalidade (objeto da relação obrigacional).”

- No Acórdão n.º 101-96.177, a Conselheira Relatora, Sandra Maria Faroni, conclui neste mesmo sentido:

“1. A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).

2. De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreende-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.

...

b. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.”

- Essas razões já seriam suficientes para se concluir pela incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário (principal mais multa de ofício);

- Em complemento, pode-se ressaltar que, a permanecer o entendimento segundo o qual na expressão “crédito não integralmente pago” não estaria incluída a multa de ofício, restaria comprometida a eficácia de qualquer penalidade pecuniária, seja pelo descumprimento da obrigação principal, seja pelo descumprimento da obrigação acessória;

- É que, como se sabe, a inobservância da obrigação acessória converte-a em obrigação principal “relativamente à penalidade pecuniária”, consoante o § 3º, do art. 113 do CTN. E, como visto, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, a qual, na hipótese, tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária;

- Assim, pela interpretação literal que se pretende aplicar, o crédito tributário decorrente de obrigação principal que tenha por objeto o pagamento de penalidade pecuniária não sofreria acréscimos de juros de mora, mesmo quando não integralmente pago no vencimento, pois poderia ser feita a mesma indagação sobre a que penalidades cabíveis estaria se referindo o caput do art. 161 do CTN;

- O crédito tributário consubstanciado na multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, exemplo de penalidade pecuniária aplicável pela inobservância da obrigação acessória, quando não pago no prazo previsto em lei, nunca sofreria a incidência de juros de mora, o que não se coaduna com a legislação pátria;

- Destarte, comprovada a possibilidade de incidência de juros de mora sobre multa de ofício, resta saber se tais juros podem ser aplicados pela taxa SELIC;

- A fim de contextualizar o problema e buscar a interpretação adequada, serão transcritos os dispositivos aplicáveis à solução do caso. Em primeiro lugar, os artigos 44, I, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, com a redação anterior à dada pela Lei nº 11.488/2007: [...];

- A divergência sobre a aplicabilidade da SELIC sobre a multa de ofício a título de juros de mora se dá, primordialmente, acerca do que se entende por “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”. O art. 61, caput, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 utilizam, respectivamente, as expressões “débitos para com a União” e “débitos a que se refere este artigo”. Assim, é importante definir a que “débitos” se referem o art. 61, caput, e seu § 3º do mencionado diploma legal;

- É sabido que, com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, surge o direito subjetivo público do sujeito ativo (União) a receber o crédito tributário e o respectivo dever do sujeito passivo (devedor) de pagá-lo no prazo previsto na legislação específica;
- Portanto, nota-se que, se não pago o tributo no prazo estipulado legalmente, o fisco efetuará o lançamento do crédito tributário, expressão que abrange o tributo e os acréscimos legais (multa e juros);
- Quer-se dizer com isso que os débitos a que se referem o art. 61, caput, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 são os créditos tributários devidos à União e não somente o valor do tributo (principal). Os juros incidirão sobre o principal e a multa de ofício aplicada. É o que manda o citado § 3º;
- Portanto, a Lei nº 9.430/96 dispôs de modo diverso do § 1º do art. 161 do CTN e expressamente mandou aplicar aos créditos tributários da União a “taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”, que é a taxa SELIC;
- Logo, resta correta a aplicação dos juros de mora, com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício;
- Cabe destacar que tese defendida pela Fazenda Nacional está em sintonia com a jurisprudência deste Conselho: [...];
- Ante todo o exposto, pugna a Fazenda Nacional para que seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma *a quo*, nos quesitos objeto da presente insurgência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Adréa Duek Simantob, Relatora.

O presente processo tem por objeto lançamento de IRPJ e CSLL relativamente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004.

A autuação fiscal foi motivada pela compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL além do limite legal previsto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995.

O lançamento foi mantido pelas decisões de primeira e segunda instâncias administrativas.

1. Conhecimento

Nessa fase de recurso especial, a contribuinte suscitou três divergências jurisprudenciais, mas somente duas delas foram admitidas.

1ª Divergência - INAPLICABILIDADE DA “TRAVA” DE 30% (TRINTA POR CENTO) AO CASO DOS AUTOS (INCORPORAÇÃO).

Conheço do recurso em relação a essa primeira divergência, porque estão atendidos todos os requisitos de admissibilidade.

Corretas as razões pelas quais o recurso especial foi admitido, relativamente à referida matéria e corroboro o despacho de admissibilidade, conhecendo do recurso, em face de restar caracterizada esta primeira divergência.

2ª Divergência - NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Quanto a essa divergência, é preciso retomar o exame de admissibilidade do recurso especial.

O fato é que em momento posterior ao exame de admissibilidade, foi exarada uma súmula do CARF que está diretamente relacionada à referida matéria.

Trata-se da Súmula CARF n.º 108:

Súmula CARF n.º 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 n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

De acordo com o § 3º do art. 67 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o atual Regimento Interno do CARF:

Art. 67 [...]

[...]

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

Em relação à questão dos juros sobre a multa de ofício, o acórdão recorrido consignou que “é escoreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei n.º 9.430/96”.

Vê-se que o acórdão recorrido adotou exatamente o entendimento que veio a ser posteriormente sumulado pelo CARF, e isso configura um óbice para o conhecimento do recurso especial interposto.

Desse modo, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da contribuinte, em relação à divergência relativa à incidência de juros sobre a multa de ofício.

Neste sentido, conheço parcialmente do recurso, apenas em relação à 1ª divergência.

2. Mérito

Quanto à alegação de inaplicabilidade da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais, em razão da extinção da pessoa jurídica, reproduzo a seguir uma decisão desta 1ª Turma da CSRF, fundamentada no voto do conselheiro Rafael Vidal de Araujo, que analisou de forma bastante detalhada as questões presentes nesse tópico:

Acórdão n.º 9101-003.256

Sessão de 05 de dezembro de 2017

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro real posteriormente apurado, 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

A base de cálculo negativa de CSLL poderá ser compensada com as bases de cálculo posteriormente apuradas, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado (base positiva). Não há previsão legal que permita a compensação de base negativa acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

[...]

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênica para dela divergir quanto à limitação para a compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL.

A principal questão colocada em debate gira em torno de aspectos que abordam a implicação legal de o direito à compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL estar assegurado para os anos seguintes, e que também abordam as nuances desse direito diante do quadro de continuidade ou não das atividades da pessoa jurídica.

A matéria em pauta ainda é objeto de controvérsias no CARF, mas eu me filio à interpretação que já há algum tempo vem prevalecendo na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no sentido de que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por incorporação, ou por qualquer outro evento.

Como razões de decidir, adoto inicialmente o brilhante voto do Conselheiro Marcelo Cuba Netto no **Acórdão n.º 1201-000.888, de 09/10/2013**, que fez um perspicaz estudo do tema:

Feitas essas considerações iniciais, passemos a examinar os fundamentos da tese proposta pela interessada.

Afirma a recorrente que o significado de uma norma jurídica não é aquele que advém diretamente da literalidade do texto normativo, devendo, ao contrário, ser extraído mediante o emprego dos métodos de interpretação aceitos tanto

pela doutrina quanto pela jurisprudência, em especial o histórico, o sistemático e o teleológico.

Nesse sentido, explica que a nova sistemática de compensação de prejuízos fiscais introduzida pela Lei nº 9.065/95 há que ser compreendida mediante comparação com o sistema vigente até então. Diz que, na sistemática anterior (Lei nº 8.541/92), era possível a compensação integral de prejuízos, porém com limitação temporal de quatro períodos-base. Alega que a nova sistemática extinguiu o limite temporal, mas manteve o direito à compensação integral, observado o limite de 30% em cada período-base futuro.

Conclui, assim, que no período em que ocorrer incorporação, fusão ou cisão, ainda que parcial, da pessoa jurídica, não sendo mais possível a compensação dos prejuízos em períodos-base futuros, a única solução jurídica possível, consentânea com o preceito contido na Lei nº 9.065/95 de que o sujeito passivo não perde o direito à compensação, é que o limite de 30% não se aplica.

Pois bem, relativamente a essa argumentação é preciso, inicialmente, concordar com a recorrente quando afirma que o significado da norma jurídica deve ser compreendido mediante o emprego dos métodos de hermenêutica jurídica.

No entanto, a interpretação histórica empreendida pela recorrente parte de uma premissa equivocada, qual seja, a de que tanto na sistemática de compensação vigente antes do advento da Lei nº 9.065/95, quanto na atual, o sujeito passivo tem direito à compensação integral de prejuízos fiscais. Vejamos.

Na sistemática anterior o sujeito passivo tinha o direito à compensação de prejuízos, desde que observado o limite temporal de quatro anos. Exemplifiquemos com duas situações distintas:

a) o sujeito passivo apura no ano “X” prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 200,00, R\$ 300,00, R\$ 400,00 e R\$ 400,00;

b) o sujeito passivo apura no ano “X” prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 100,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00 e R\$ 300,00;

Na hipótese descrita na situação “a” o sujeito passivo poderá compensar integralmente o prejuízo. Já na hipótese descrita na situação “b” o sujeito passivo não poderá, e, ainda que se diga que isso se deva à imposição do limite temporal, o fato iniludível é que restará uma parcela que não mais será passível de compensação. Em outras palavras, na situação “b” não haverá compensação integral do prejuízo apurado no ano “X”.

Portanto, resta claro que a previsão, por lei, de um limite temporal é incompatível com a premissa afirmada pela recorrente de existência de um direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. O que existia na sistemática anterior era algo distinto, qual seja, um direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais, a depender do caso concreto, como ilustrado nas situações “a” e “b” retro.

E dizer que a compensação poderá ser realizada até integralmente é algo distinto de dizer que poderá ser realizada integralmente. É que ao estabelecer que a compensação poderá ser realizada até integralmente a lei, desde logo, admite que poderá haver hipóteses em que a compensação não se dará integralmente, conforme visto na situação “b”.

Seguindo a trilha da interpretação histórica proposta pela interessada, é de se dizer que a nova sistemática introduzida pela Lei nº 9.065/95, na linha da sistemática anterior, manteve o direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Afastado o limite temporal de quatro anos, e introduzido o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%, o

direito à compensação (até integral) passou a poder ser exercido ao longo da existência da pessoa jurídica.

A própria exposição de motivos à Medida Provisória n.º 998/95, posteriormente convertida na Lei n.º 9.065/95, e apontada pela interessada para sustentar a sua tese, expressamente prevê que o sujeito passivo poderá compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Confira sua redação:

*"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 n. 812/94 (Lei n. 8981/95). Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, **até integralmente**, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo." (Grifamos)*

*Assim, a compensação poderá se dar **até integralmente**, seja em um mesmo ano, seja em diversos anos ao longo da existência da pessoa jurídica, desde que observado, em cada um desses anos, o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%.*

Se no ano da extinção da pessoa jurídica, ou da sua cisão parcial, o valor dos prejuízos acumulados for superior a 30% do lucro líquido ajustado, ainda assim o limite deverá ser observado. É que tal como na situação "b" referente à sistemática antiga, também na sistemática atual poderá haver casos, como o retratado nos presentes autos, em que o sujeito passivo não poderá compensar integralmente seus prejuízos acumulados, haja vista a imposição do limite de 30%. E não há nada de ilegal nisso, pois a lei não garante o direito à compensação integral.

Na sequência de sua peça recursal a interessada enfatiza o emprego da interpretação sistemática. Argumenta que, ao contrário do que disse a fiscalização, o caso dos autos não é de lacuna no ordenamento jurídico (inexistência de norma), e sim de uma norma jurídica existente, porém implícita.

Diz, primeiramente, que o exame conjunto do aludido art. 15 da Lei n.º 9.065/95 com o abaixo transcrito art. 33 do Decreto-lei n.º 2.341/87 conduziria à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo seria a inaplicabilidade do limite de 30% quando da extinção da pessoa jurídica ou de sua cisão parcial.

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.

Também aqui não me parece estar correta a interpretação proposta pela defesa. Vejamos.

O art. 15 da Lei n.º 9.065/95 veda a compensação de prejuízos em montante que reduza em mais do que 30% o lucro líquido ajustado do período. Não há menção, nesta norma, aos eventos de extinção da pessoa jurídica ou sua cisão parcial.

Por sua vez, o art. 33 do Decreto-lei n.º 2.341/87 veda que a sucessora compense prejuízos da sucedida, e, em caso de cisão parcial, limita a compensação, pela própria pessoa jurídica, ao valor de seu prejuízo proporcional à parcela do patrimônio não objeto da cisão.

A incidência *isolada* de cada uma dessas duas normas à hipótese de extinção de pessoa jurídica que possua prejuízos fiscais acumulados em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado conduzirá às seguintes conclusões:

a) art. 15 da Lei n.º 9.065/95 - impossibilidade de compensação, pela pessoa jurídica extinta, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado por força do limite de 30%;

b) art. 33 do Decreto-lei n.º 2.341/87 - impossibilidade de compensação, pela sucessora, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado pela sucedida.

Já a *interpretação conjunta* dessas duas normas sobre a mesma situação hipotética acima descrita conduziria, de acordo com a recorrente, à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo afastaria a aplicação do limite de 30% à pessoa jurídica extinta.

Ocorre que o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado na hipótese aventada. Dito de outro modo, se as premissas (o art. 15 da Lei n.º 9.065/95 e o art. 33 do Decreto-lei n.º 2.341/87) do silogismo lógico-dedutivo proposto pela recorrente não conduzem *necessariamente* à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado no caso de extinção da pessoa jurídica, então a recorrente deve reconhecer que não logrou êxito em demonstrar a existência da aludida norma implícita.

[...]

Prossegue a recorrente em sua defesa afirmando, com fundamento nas lições de Karl Larenz, que a já citada norma implícita também pode ser deduzida a partir do silêncio eloquente da lei.

No Capítulo V.2 de sua famosa obra (Metodologia da Ciência do Direito, 3a. ed., pg. 524 e ss.), o prestigiado filósofo do direito citado pela recorrente discorre sobre o conceito e espécies de lacunas. Nesse sentido, explica que nem todo silêncio da lei deve ser tido como uma lacuna, conforme trecho a seguir transcrito:

Poderia pensar-se que existe uma lacuna só quando e sempre que a lei (...) não contenha regra alguma para uma determinada configuração no caso, quando, portanto, “se mantém em silêncio”. Mas existe também um “silêncio eloquente” da lei.

Assim é que, pelas lições de Larenz, nem todo silêncio da lei deve ser compreendido como uma lacuna a ser preenchida pelo aplicador do direito. Casos há em que, embora o legislador haja silenciado sobre determinado assunto, não significa que haja ali uma lacuna, daí porque não pode o aplicador pretender regulá-la por meio de analogia, princípios gerais do direito ou qualquer outro método de integração do direito. É o que o autor chama de silêncio eloquente.

Pois bem, a idéia de lacuna corresponde à antítese da idéia de existência de norma, seja explícita seja implícita. Em outras palavras, se há norma regulando o caso, ainda que implícita, então não haverá ali uma lacuna. Inversamente, se há lacuna, não há norma regulando o caso, ainda que implícita.

A questão do silêncio eloquente da lei, segundo leciona Larenz, está afeto ao campo das lacunas, e não ao campo da existência de normas, sejam estas explícitas ou implícitas. Portanto, ao procurar conectar o problema das normas implícitas à questão do silêncio eloquente da lei a recorrente mistura alhos e bugalhos.

Na sequência, a interessada faz uso do princípio da eventualidade alegando que, se for entendido haver lacuna, e não norma implícita, deve ela ser preenchida segundo o espírito da lei. Argumenta que, como o espírito do art. 15 da Lei nº 9.065/95 não foi vedar a compensação integral, qualquer integração só poderá ser produzida no sentido de assegurar a compensação sem a observância do limite de 30%, nas situações em que em virtude de outra norma (art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) a limitação nessas situações frustraria qualquer possibilidade de compensação futura do excedente.

Novamente a recorrente traz à balha a questão da compensação integral do prejuízo. Sua argumentação, agora, é que há uma lacuna na Lei nº 9.065/95, a qual deixou de excepcionar o limite de 30% previsto no art. 15 às hipóteses de extinção ou cisão parcial da pessoa jurídica.

No entanto, conforme Larenz, nem todo silêncio da lei pode ser tido como uma lacuna. Nesse sentido, o simples fato de a Lei nº 9.065/95 não excepcionar a incidência de seu art. 15 a casos como o dos presentes autos, não nos autoriza concluir que exista uma lacuna naquela lei.

*Mas, então, quando é que poder-se-á dizer que existe uma lacuna na lei? A resposta pode ser encontrada também em Larenz (sobre o assunto vide, também, Aleksander Peczenik, in *On Law and Reason*, pg. 24 e ss.). Haverá uma lacuna na lei quando, com base nos valores albergados pelo sistema jurídico, for possível afirmar que a norma deveria existir. E se o legislador não produziu uma norma que, em razão dos valores presentes no ordenamento jurídico, deveria existir, então o próprio direito autoriza ao aplicador promover a integração da lacuna, por meio de analogia, princípios gerais do direito, equidade, etc.*

Já vimos anteriormente que não existe norma jurídica, sequer implícita, estabelecendo o direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. Investiguemos agora se essa propalada compensação integral, apesar de não ser um direito formalmente estabelecido, constitui-se em um valor resguardado pelo ordenamento jurídico. Se a resposta for positiva, então, conforme afirmado pela recorrente, há que se reconhecer a existência de uma lacuna na Lei nº 9.065/95 ao não excepcionar a incidência de seu art. 15 aos casos de extinção ou cisão parcial.

A defesa não aponta qual a norma ou conjunto de normas do ordenamento que albergaria esse suposto valor. Certamente não está ele contido no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, pois, como dito outrora, o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado nas hipóteses de extinção ou cisão parcial.

Talvez a única norma do ordenamento jurídico em que seria possível vislumbrar a existência do afirmado valor (compensação integral de prejuízos) é a contida no art. 153, III, da Constituição da República, o qual estabelece competir à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Ocorre que o próprio STF, ao examinar por diversas vezes a questão, já afirmou e reafirmou que a limitação de 30% à compensação de prejuízos não ofende o conceito constitucional de renda, daí porque é de se concluir não ser possível dele se inferir a existência do alegado valor concernente à compensação integral de prejuízos.

Também como fundamento deste voto, cito, na sequência, o Acórdão **CSRF nº 9101-00.401, de 02/10/2009**, decisão que retrata uma mudança de posicionamento no CARF, motivada, entre outras razões, por decisões do próprio Poder Judiciário:

Voto

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

[...]

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 n.º 307.389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

[...]

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.º 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5.º, 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 à 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 8981/95 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 8981/95, 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, coma a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes. E 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. É 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 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 (CR, 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 de 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 as normas que cuidam de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

[...]

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.

Vale trazer à baila o **Acórdão CSRF nº 9101-001.337, de 26/04/2012**, que faz uma pertinente observação acerca da evolução da legislação sobre a compensação de prejuízos fiscais, ao mesmo tempo em que aborda os aspectos materiais e temporais para a incidência do imposto, conforme consta do voto vencedor que orientou aquela decisão:

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

Com a devida vênia do ilustre Relator, ousa discordar do seu tão elaborado voto, por enxergar, nele, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.

Sustenta o ilustre relator 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 ilustre Relator, 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 IRPF 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 nº 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 máxima vênua, confunde-se o Relator quando cita 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. 6 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 também o Relator que “a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal” e traz jurisprudência do STJ nesse sentido. 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).

[...]

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.

[...]

Há ainda o **Acórdão CSRF nº 9101-001.760, de 16/10/2013**, que também trata com profundidade os vários aspectos que circundam a questão sob exame:

Voto Vencedor - Mérito

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado

[...]

Sopesando os argumentos da Fazenda e do Contribuinte, a I. Relatora inicialmente traça um histórico da legislação que rege a matéria da compensação de prejuízos. Peço vênia para reproduzir entre aspas trechos do voto da I. Relatora, porque desta forma se torna mais clara a contraposição de argumentos. A I. Relatora parte da constatação de que "nunca subsistiram limitações temporais e quantitativas concomitantemente" e conclui que isto se deve à razão de ser a compensação de prejuízos um direito do contribuinte, "inerente aos princípios que regem a apuração do IRPJ/CSLL e à lógica contábil que determina os efeitos intertemporais dos atos das pessoas jurídicas, a qual atribui os critérios de apuração do lucro líquido, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL". Primeiramente, embora nunca tenham subsistido limitações temporais e quantitativas concomitantemente, até 1945, no Direito brasileiro, não existia possibilidade de compensação de prejuízos, ou seja, a limitação era total, assim os prejuízos de um período de apuração não eram transportados para o período seguinte, que eram considerados estanques. Ora, isto era muito pior para o contribuinte, pois não havia limites porque simplesmente não era possível compensar o prejuízo, e a norma não foi considerada inconstitucional. No que diz respeito ao segundo argumento, embora a lógica contábil seja usada para o cálculo da base tributável do IRPJ e da CSLL, a base de cálculo do imposto está sob o império da lei que pode, inclusive, ser diferente, ou mesmo contrária à lógica contábil, que é lastreada em princípios geralmente aceitos, resoluções e pronunciamentos de instituições de Direito Privado, etc... Ocorre que em matéria de direito público, sempre prevalece a lei. Assim, em que pesem argumentos que possam ser procedentes dentro da lógica contábil na qual todo prejuízo deve ser confrontado com os resultados dos períodos seguintes (e imediatamente), esta não é a lógica legal.

Na verdade, a lógica da lei tem a ver com dois aspectos essenciais ao caso, a periodização e o fato gerador do imposto de renda.

A periodização é importante pois há que se confrontar situações em tempos diferentes para que se identifique se a empresa tem ou não prejuízo, se a empresa tem ou não lucro. Esta lógica contábil existe para se informar ao dono do "equity" acionista ou sócio, como está evoluindo seu patrimônio, o que só tem

lógica se forem confrontados períodos distintos. E daí se faz a escolha temporal, que pode ser cinquenta anos, dez anos, um ano, seis meses, três meses, um mês, etc, aquilo que a lógica contábil entender conveniente em termos de mercado, pois como foi dito informar ao dono do capital a situação do seu patrimônio é a função da contabilidade. No caso brasileiro, este prazo está na própria lei comercial (art. 175 da Lei. 6.404/1977, prevê o exercício social de um ano, e em seu Par. Único permite períodos distintos). Daí que em função da continuidade, ou princípio da continuidade, os prejuízos têm que ser levados em conta, pois o acionista ou sócio não olha o seu investimento por períodos equivalentes ao exercício social, mas por todo o período do investimento que planejou, embora tenha que “tomar o pulso” de tempos em tempos (e.g., balanços mensais, semestrais ou anuais, com os prejuízos passando para o período seguinte). Assim, um acionista que tem em perspectiva ações de uma empresa por um determinado período, olha o quanto o investimento vale no início e no final do período; assim, vinculado a uma lógica contábil, todos os ganhos e todas as perdas do período devem ser computados continuamente, é o princípio da continuidade operando, o que lhe dá o resultado final ao longo do período. Veja-se que a função da contabilidade, ou pelo menos uma das funções principais, é informar ao dono do capital a situação do seu investimento.

Na verdade, está se assumindo o princípio da continuidade e seus efeitos nos lucros, mais no seu sentido econômico, porque no seu sentido contábil mais exato o princípio da continuidade não trata disto, mas sim na forma com que os ativos são avaliados, a depender da continuidade da empresa. Diz a resolução CFC 750/1993 (com redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10), quando trata dos princípios da contabilidade: “Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.” Ou seja, este princípio diz respeito à precificação dos componentes do patrimônio, nada indicando que decorre dele a imposição principiológica do aproveitamento de prejuízos de um período em relação a outro. Mas, ad argumentandum tantum e seguindo a lógica econômica da compensação de prejuízos como decorrência da continuação da empresa, que se presume indefinidamente, os prejuízos e lucros se compensariam contínua e indefinidamente.

Mas esta não é a lógica da legislação tributária. Para efeitos tributários, a periodização tem como função firmar o aspecto temporal para efeito de se verificar se entre o momento inicial e momento final houve variação patrimonial positiva (atualmente a lei prevê este lapso em três meses, e opcionalmente de um ano, para o lucro real). Veja-se que o fato de a legislação tributária permitir que se transponha o prejuízo de um período para o período seguinte é uma decisão de política tributária. Diga-se de passagem, uma política correta, mas que obedece aos princípios legais e não aos princípios contábeis. Assim, o aproveitamento de prejuízos é uma decisão de política tributária (em linha com a política econômica), mas não entendo que seja um benefício fiscal, pois não se enquadra neste conceito, mesmo porque é geral. Neste aspecto específico concordo com a posição da I. Relatora. Benefício fiscal ocorre quando a lei tributária concede o aproveitamento integral (sem a trava dos 30%) para algumas atividades, isto porque difere da regra geral da sujeição à limitação dos 30 %. Ou seja, o aproveitamento de prejuízos não pode ser considerado um benefício fiscal, mas tão somente nas situações que se dirijam a atividades específicas em que se permite um tratamento mais benéfico, com o aproveitamento integral (enquanto os outros contribuintes têm a “trava”).

Posto de outra forma, decorre de decisão em sede política tributária e econômica que a legislação tributária permita a dedução de prejuízos, mas isto por uma lógica econômica de formação de capital, e não simplesmente por uma lógica contábil. A lógica econômica é que a dedução de prejuízo na verdade implica em um alongamento do período de apuração, permitindo que a empresa

se recupere de períodos sem lucro (como é típico do início das atividades, em face de perspectivas futuras).

Em suma, a dedutibilidade do prejuízo, embora impacte a base de cálculo do imposto de renda, é matéria legal, não se contrapondo a princípios constitucionais que informam a matéria tributária, como entende a I. Relatora. A lei pode tanto impedir totalmente o aproveitamento do prejuízo, como, de fato, fazia por volta de 68 anos atrás para pessoas jurídicas em geral e assim o faz até hoje, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou pelo Simples. Por outro lado, a lei pode permitir o aproveitamento integral, como faz para algumas atividades, como pode impor limites temporais (como fazia até pouco tempo) ou quantitativos (como o faz atualmente), sem que possa ser considerada violadora de qualquer princípio ou regra constitucional. ...

[...]

Outro argumento expedido pela I. Relatora, muito semelhante ao primeiro, diz respeito à obediência da norma tributária aos princípios e normas contábeis, no que se refere à apuração da base do IRPJ e da CSLL. Ocorre que, neste caso, o tratamento dado pela legislação tributária diverge da norma comercial, mas é consentâneo com a própria Lei n. 6.404/1977, a lei comercial e contábil, que prevê em seu art.177, §7º (redação atual dada pela Lei nº 11.941/ 2009) que tratamento tributário diferente pode ser dado pela legislação tributária, conforme seu art.177, in verbis:

[...]

Ou seja, a própria lei que dispõe sobre o tratamento tributário da apuração contábil ressalva que a aplicação das normas tributárias com critérios diferentes deve ser observada. Assim, não há contradição entre norma tributária e norma contábil, mesmo porque o tratamento dado à apuração do lucro real direciona justamente à apuração do lucro com base na legislação comercial sucedido pelos ajustes previstos da norma tributária (adições e exclusões), conforme preconiza o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, e também o art. 17 da Lei nº 11.941/2009 (Lei que tratou das novas normas contábeis) e tributação, introduzindo o denominado regime tributário de transição RTT). Ou seja, a vedação de aproveitamento de prejuízos persiste mesmo no caso de encerramento da empresa, à míngua de previsão legal tributária. Não se pode impor normas e princípios contábeis para alterar a legislação tributária, criando uma situação excepcional onde a norma tributária não prevê exceção.

[...]

Outra linha argumentativa da I. Relatora se fia na história legislativa do dispositivo que implementou a trava dos 30% (MP n. 998/1995). Todos os argumentos normogenéticos são pertinentes e admissíveis, e é justamente o que se debate aqui, mas a lei não criou exceções. O que a exposição de motivos (EM) noticia é justamente que o aproveitamento não é limitado no tempo, mas não cogita e nem especifica o que ocorreria caso a empresa encerrasse as atividades, assim como não o faz a lei. Trata-se de interpretação da exposição de motivos, pois ela, a EM, literalmente não diz que não há trava no encerramento das atividades. Por outro lado, a história legislativa de determinado dispositivo não permite um embargo interpretativo com efeitos legislativos infringentes, mas tão somente teleológicos.

[...]

O quarto argumento sobre o qual se firma a outra posição é de que sem se aproveitar o prejuízo do período anterior estar-se-ia tributando o patrimônio, o qual é corroborado pela citação de renomados autores, trazidos no voto, e em memoriais. Com a devida vênia, contudo, este argumento também não procede, e o contra argumento aqui é singelo. A distinção feita pela I. Relatora é

meramente econômica, e não jurídica. Do ponto de vista econômico, mesmo um tributo indireto (como IPI e ICMS) atinge o patrimônio, pois se não fosse cobrado resultaria em patrimônio maior após a operação (tanto do contribuinte de fato quanto do contribuinte de direito). A análise da repercussão da aplicação da norma tributária, indubitavelmente direito de sobreposição, indica que ela se destaca do substrato ao qual se dirige, pois a norma elege algumas expressões econômicas para tributar, e o fato de que estes fenômenos econômicos estão interligados não invalida a incidência. O fato gerador do imposto de renda é a variação patrimonial positiva calculada de acordo com a norma tributária, e o fato de se apoiar em substrato normativo-contábil, não transmuta a norma tributária em norma contábil. Tributos sobre o patrimônio têm incidência instantânea, com comandos normativos do tipo "o fato gerador é a propriedade de bens do tipo X na data Y", e "o contribuinte é o proprietário". É fato que o Imposto de Renda, o IPI, o ICMS, o PIS/COFINS afetem o patrimônio disponível do contribuinte, mas não transforma essas exações fiscais em tributos incidentes sobre o patrimônio, embora, repise-se, a sua cobrança altere o patrimônio dos contribuintes (de fato e de direito). Quando a legislação do Imposto de Renda limita deduções ela afeta a renda tributável e, por conseguinte, o patrimônio, mas não pode ser considerada inconstitucional por isto. Isto é da natureza da metodologia do tipo tributário do imposto de renda. Como foi dito, o que a Constituição veda é tributar a não renda. Dado isto, como calcular a renda tributável até o limite da variação patrimonial positiva é matéria de lei.

[...]

Quanto ao argumento relacionado à jurisprudência judicial, o único ponto relevante é que entendo que a decisão do STF de que a trava é constitucional impacta o presente processo ainda que indiretamente. Uma coisa o STF reconhece de pronto, qual seja: o tema é matéria de lei e esta lei não é inconstitucional. Embora o STF não tenha discutido a questão da trava na extinção da empresa especificamente, a decisão é um indicativo claro de que a vedação total no encerramento da empresa é também matéria de lei infensa à questionamento constitucional. De outro lado, se não for assim entendido estaríamos a discutir a inconstitucionalidade de lei, o que regimentalmente não podemos fazer, ou então, haveria uma omissão legal, o que não há. O que corrobora a conclusão de que para se aceitar o afastamento da trava na hipótese em debate teria que haver previsão expressa da lei tributária, o que também não há.

[...]

Assim, o entendimento que adoto é também consentâneo com a direção que está seguindo a jurisprudência contemporânea do CARF, embora reconheça que haja divergências, as quais respeito, embora divirja.

Desta forma, entendo não deve ser admitida exceção não prevista em lei tributária, quando a lei tributária fixa limites para o aproveitamento de prejuízos, devendo ser negada o aproveitamento integral dos prejuízos no encerramento das atividades da empresa, que está limitado a 30%, na forma da legislação tributária.

Os argumentos apresentados pela relatora são refutados pelas decisões acima referidas.

O principal aspecto da polêmica em pauta, a meu ver, reside no equivocado entendimento de que necessariamente deve haver uma completa comunicação entre os períodos de apuração do IRPJ e da CSLL.

É precisamente esse entendimento que dá azo à idéia de que todo o prejuízo ao longo da história da empresa deve ser confrontado com todo o lucro auferido ao longo do tempo.

Entretanto, a tributação do IRPJ e da CSLL não se dá dessa forma.

Com efeito, o que se tributa é a renda/lucro (acréscimo patrimonial) auferida em um determinado período de apuração, e não a renda/lucro resultante de toda a existência da empresa.

No julgamento do já referido RE 344994, o Supremo Tribunal Federal - STF, apesar de não ter examinado a questão do limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal em caso de extinção de empresa, deixou bem claro que a lei aplicável em relação à compensação de prejuízo fiscal é a lei vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Tal pronunciamento veio no sentido preciso de afirmar a independência entre os exercícios, o que também ficou bem evidenciado pelas situações apontadas nas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais acima transcritas (em especial, a evolução histórica do instituto e o paralelo com a tributação da renda das pessoas físicas).

Nesse mesmo passo, vale ainda observar que não há doutrinadores defendendo a possibilidade de compensação de prejuízos futuros com lucros anteriores, dando margem a repetição de indébitos. Caso isso fosse possível, pagamentos realizados no passado poderiam vir a ser considerados indevidos em razão de prejuízos futuros. Contudo, tal hipótese é prontamente repelida pelo senso comum da prática tributária, e a ilustração permite visualizar claramente que os exercícios devem mesmo ser independentes.

De todo o exposto, pode-se concluir que a continuidade da empresa não implica em um direito adquirido à compensação de prejuízo fiscal e de base negativa, independentemente do aspecto temporal para a incidência do imposto/contribuição; que o referido limite de 30% não desnatura a materialidade do imposto/contribuição (renda/lucro em determinado período de apuração); e que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por incorporação, ou por qualquer outro evento.

Nesse passo, deve ser NEGADO provimento ao recurso especial da contribuinte, e mantidas as autuações fiscais a título de IRPJ e CSLL.

(destaques do original)

Assim, adotando os mesmos fundamentos transcritos acima, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Adréa Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator designado.

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto da I. Relatora, Andréa Duek Simantob, registra-se aqui a discordância do seu posicionamento meritório e o entendimento *prevalente* em sessão julgamento, justificando a procedência do Recurso Especial da Contribuinte na parte em que conhecido.

Pois bem, o tema a aplicabilidade da limitação de 30% do lucro tributável, apurado no período, para o aproveitamento dos prejuízos e bases de cálculo negativas percebidas pelas pessoas jurídicas (*trava de 30%*), quando da sua extinção, inclusive por cisão, fusão e incorporação, é matéria há muito debatida neste E. CARF.

Ainda que a jurisprudência deste C. Tribunal Administrativo e aquela dos antecessores C. Conselhos de Contribuinte, inicialmente, de maneira relativamente pacífica, tenham apontado para o afastamento de tal *trava* nessas hipóteses de extinção das entidades, desde de 2009, após o julgamento pelo C. Pleno E. Supremo Tribunal Federal do RE nº 344.994/PR, instaurou-se no contencioso administrativo profunda divergência sobre o tema, gerando verdadeiras variações *azonais* quanto à tese prevalente nos Colegiados, mesmo certo e reconhecido que o referido *julgado* analisou e chancelou a constitucionalidade da denominada *trava de 30%* considerando o aspecto, a dinâmica e os efeitos mais *temporais* da incidência da regra questionada (abordando a segurança jurídica dos contribuintes em confronto com seu advento e as limitações constitucionais da anterioridade, da irretroatividade e do direito adquirido – art. 5º, inciso XXXVI, art. 145, §1º e art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da Constituição da República).

Nesse *primeiro* julgamento procedido pelo E. STF não houve aprofundamento dos reflexos da referida limitação quantitativa no aproveitamento dos *prejuízos* no exercício da competência de tributar da União, sua adequação aos conceitos de *renda* e *lucro*, a violação dos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia ou a sua aplicação à base de cálculo negativa da CSLL e – muito menos – a sua observância nas hipóteses de extinção das pessoas jurídicas.

Posto isso, entendeu-se pela necessidade da matéria ser amplamente debatida, adentrando tais outros aspectos materiais e a referida principiologia da tributação da renda, agora na apreciação RE nº 591.340-SP, ao qual foi atribuída a *repercussão geral*, dentro do sistema de precedentes vinculantes (Tema RG 117).

Ocorre que, novamente, quando julgamento desse RE nº 591.340-SP e fixação do Tema 117¹, não foi abordada e tampouco resolvida a questão da constitucionalidade da *trava de 30%* quando aplicada à pessoa jurídica no período de sua extinção, inclusive por cisão, fusão e incorporação.

Tal delimitação do objeto julgado e o correspondente alcance da *nova r.* decisão da E. Corte Suprema consta expressamente do r. voto do Exmo. Min. Relator, Marco Aurélio:

De início, destaco a necessidade de delimitar-se o que submetido a julgamento. O recurso cuida, tão somente, da constitucionalidade das restrições previstas nas citadas Leis, presente a continuidade da atividade empresarial, não

¹ "É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL"

abrangendo a interpretação dos diplomas legais nas situações em que se observa a extinção de pessoa jurídica. Embora pertinentes as ponderações trazidas, na condição de terceira, pela Confederação Nacional do Comércio, buscando demonstrar a incompatibilidade, com o Texto Maior, da limitação do aproveitamento de prejuízo, é dado salientar que o ponto alusivo aos efeitos da restrição em casos de extinção de pessoa jurídica não é objeto do mandado de segurança impetrado, inexistente deliberação, sob esse enfoque, no âmbito do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. O quadro impede o pronunciamento do Supremo relativamente ao tema.

(destacamos)

Porém, chega a se comentar, talvez na condição de *obiter dictum*, tal hipótese marginalizada, sugerindo um entendimento *por vir* (ainda, que sem efeito nesse julgamento):

Então, lá, eu afirmo, e aqui, eu reafirmo que o legislador infraconstitucional tem competência para definir os conceitos legais de renda e de lucro, desde que respeite os limites semânticos do texto constitucional e as condicionantes do sistema, referentes à instrumentalidade e, acima de tudo, à eficiência da tributação para alcançar todos os objetivos constitucionais que são atingidos através da arrecadação.

In casu, a legislação atacada preserva o conceito constitucional de renda, ao permitir a dedução dos prejuízos da base de cálculo negativa. Eventual violação surgiria - isso que é importante - se o exercício desse direito fosse condicionado de modo a tornar sua fruição tecnicamente impossível ou desproporcional ou custosa, o que seria impossível no caso de extinção da pessoa jurídica. (destacamos)

Fachin: A mesma observação também foi registrada no r. voto do Exmo. Min. Edson

Entendo também que é inconstitucional essa limitação percentual interperiódica à compensação de prejuízos fiscais, especialmente na hipótese de extinção da pessoa jurídica, que é a tese subsidiária sustentada, mas o eminente Ministro-Relator está acolhendo a tese principal e eu estou acompanhando integralmente as premissas, os fundamentos e a conclusão de Sua Excelência. (destacamos)

E, também, o registro da limitação do objeto recursal sob análise está presente no r. voto do Exmo. Min. Alexandre de Moraes:

Tal restrição dirige-se à pessoa jurídica em pleno exercício de seu objeto social; ou seja, que não encerrou suas atividades, por extinção, fusão, cisão parcial ou total, ou por incorporação. Esse, em síntese, o panorama fático-normativo estabelecido nestes autos.

Tal cenário é importante para a presente demanda, administrativa tributária, de duas maneiras: **1) não** estão os Julgadores deste E. CARF sujeitos à observância e à repetição da conclusão ou qualquer elemento do conteúdo decisório de tais v. Arestos do E. STF - nos termos do art. 62, do Anexo II, do RICARF e **2) os próprios Exmo. Ministros da C. Instância máxima do Poder Judiciário, inegavelmente, reconhecem** haver legítimo *discrímen* jurídico e diferenciação na apuração de legitimidade da aplicação da *trava dos 30%* em hipóteses específicas de extinção da pessoa jurídica, abarcando cisões, fusão ou incorporação.

Assim, independentemente de haver um entendimento de que a prerrogativa da compensação de prejuízos e de bases de cálculo negativas tenha natureza de *benesse* fiscal, a verificação de incidência e a aplicação das regras referentes a tal dinâmica devem se pautar pela observação sistemática e racional das demais normas legais que informam e constroem a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, seus regimes de apuração, restando, inafastavelmente, submetidas ao conteúdo do art. 43 do CTN.

Nesse sentido, a tributação da renda das pessoas jurídicas pelo regime do *Lucro Real* (e a correspondente apuração da base de cálculo da CSLL nessa modalidade), considerando as atuais opções legais de apuração do *lucro tributável* das pessoas jurídicas, mesmo sendo aquela que exprime e permite uma maior aproximação do *lucro* - conceitualmente considerado - efetivamente percebido pelo contribuinte no desempenho de suas atividades, ainda assim, é totalmente permeada por ficções, presunções, convenções e abstrações jurídicas, as quais permitem seu manejo prático e eficiente pelo Estado na arrecadação.

A sazonalidade da incidência de tais tributos, adotando um período igual ou inferior ao anual para seu ciclo fenomenológico, é uma dessas construções ficcionais. Sobre isso, com muita clareza, é o comentário do Professor Luís Eduardo Schoueri²

Fica claro aqui que o lucro real, apesar da denominação que recebeu, nada mais é do que uma realidade construída, artificiosa, sobre a qual recai a tributação.

A própria periodização do imposto de renda é construção artificial, na medida em que não é possível conhecer a efetiva capacidade contributiva de uma pessoa jurídica antes que esta encerre suas atividades. No entanto, a estipulação de um período para a apuração do imposto de renda é medida indispensável diante das necessidades financeiras do Estado e da supremacia do interesse público.

Afinal, fosse o Estado esperar que todas as pessoas jurídicas encerrassem suas atividades (e todas as pessoas físicas falecessem, no caso do imposto de renda das pessoas físicas) para então exercer seu poder tributante, certamente os cofres públicos não teriam recursos para fazer frente a todas as despesas estatais, ainda mais se considerar a importância arrecadatória do imposto de renda.

² Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo : Dialética, 2010. p. 259.

Absorvendo tal lição acadêmica, é evidente que o prejuízo e as bases de cálculo negativas verificadas pelas pessoas jurídicas são elementos diretamente vinculados ao conceito legal de *renda*, podendo se concluir pela efetiva necessidade de compensá-los em períodos posteriores, para, somente assim, revelar os (quase *reais*) *ganhos* percebidos pela entidade, que serão objeto de tributação (independentemente do fracionamento legal do vencimento das obrigações fiscais, em períodos cíclicos e sucessivos).

E foi exatamente dentro de tal construção jurídica de periodização de apuração da *renda*, para servir à incidência tributária, em que foi inserida a regra presente nos arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95, que estabelece a referida limitação do aproveitamento do prejuízo e de bases de cálculo negativas em cada período.

Entende-se que não se está diante de regulamentação da concessão de benefício fiscal, mas, sim, de mera medida de *diferimento* do direito de aproveitamento dos *resultados negativos*, efetivamente verificados e plenamente compensáveis para uma adequada tributação da *renda*, como medida de garantir ao Erário federal valores *mínimos* de arrecadação dos tributos em cada período - apresentando, por consequência, uma razão de existir relacionada às ciências das Finanças Públicas e não ao ramo do Direito Tributário.

Comprovando a natureza de simples *diferimento* de tal método controle arrecadatório, confira-se trecho da Exposição de Motivos da MP n.º 998/05, convertida na controversa Lei n.º 9.065/95:

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 n.º 812/94 (Lei 8.981/95).

Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo (destacamos).

Historicamente, a limitação do aproveitamento do prejuízo sempre foi *temporal*, que, quando muito, impunha ao contribuinte prazo para gozar do direito à compensação, a partir da sua formação, mas permitindo um abatimento integral da monta verificada. A limitação *quantitativa* é inovação do Legislador de 1995, que - exatamente visando preservar a capacidade contributiva e o devido limite *material* da incidência dos tributos sobre a renda - coincidiu-a com a retirada da referida limitação cronológica, anteriormente presente na legislação.

Assim, essa nova dinâmica de compensação de prejuízos acumulados instaurada em 1995 pressupõe a continuidade das operações do contribuinte, de forma que não haja supressão, quantitativa e material, de parcela do *resultado negativo* compensável. De fato, tal método apresenta-se lógico e juridicamente adequado dentro da possibilidade de sempre (vez

que afastada a limitação temporal) se *realocar*, em períodos posteriores, a parcela do prejuízo não abatida no momento, então, presente.

Contudo, a controvérsia e a *celeuma* apresenta-se nos casos de extinção da pessoa jurídica, inclusive por eventos de cisão, fusão e incorporação.

Isso pois, se nesses casos for mantida interpretação que permite a aplicação da limitação da compensação dos *resultados negativos* aos 30% do *lucro líquido ajustado*, em relação aos valores de IRPJ e CSLL devidos após o levantamento do seu balancete de encerramento, por consequência se estará tributando parcela do patrimônio deste contribuinte e não do *lucro*.

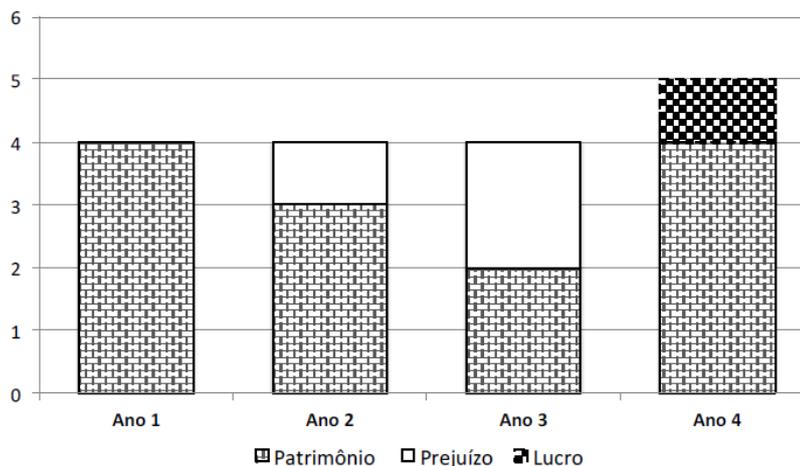
Há muito tal argumento é defendido pelo tributarista, especialista em tributação da renda, Ricardo Mariz de Oliveira³, que também acrescenta que o *silêncio* do Legislador, ao instituir a limitação *quantitativa*, sem conferir regência jurídica específica, diversa, para a hipótese de extinção, é *ensurdecidor*, sendo devido *tratamento desigual para situações desiguais, o que impõe a impossibilidade de tratar por igual pessoas jurídicas em continuidade e pessoas jurídicas em extinção, inclusive no caso de serem absorvidas por outra*.

E, para melhor ilustra a forma como tal *distorção* ocorre, desviando a incidência tributária da *renda*, efetivamente cabível à União, confira-se a excepcionalmente didática demonstração procedida pelo I. Conselheiro Luís Flávio Neto, estampada no seu voto que compõe o Acórdão nº 9101.003.126, publicado em 28/11/2017, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF:

Para a melhor compreensão do tema, suponha-se, por hipótese, que uma empresa inicie as suas atividades no “ano 1”, com o capital social integralizado pelos sócios de \$4.000, obtendo prejuízo no “ano 2” de \$ 1.000, prejuízo no “ano 3” de \$1.000 e lucro no “ano 4” de \$3.000. O gráfico a seguir ilustra essa sequência de resultados:

³ Limite à Compensação de Prejuízos Fiscais na Extinção da Pessoa Jurídica – um caso para a solução através da redução teleológica (ou notando a existência de silêncio eloquente). Revista de Direito Tributário Atual vol. 31, 2014.

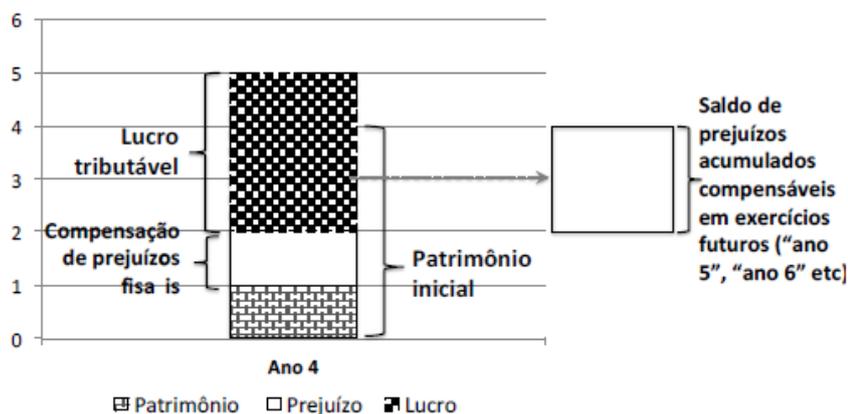
Figura 01. Formação de prejuízos fiscais seguida de período lucrativo.



Nos anos “1”, “2” e “3”, naturalmente não haveria IRPJ ou CSL devidos sob a sistemática do lucro real. Tais tributos, por sua vez, poderiam incidir no “ano 4”, para a tributação dos resultados positivos obtidos. No entanto, para a apuração do referido resultado positivo, o contribuinte poderia considerar os resultados negativos obtidos nos exercícios anteriores, tendo em vista a necessária comunicação entre estes.

Conforme a sistemática estabelecida pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no “ano 4” e também em todos os próximos exercícios em que obtivesse resultados positivos, o contribuinte poderia compensar até 30% de seus lucros com os prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) apurados naqueles anos “1”, “2” e “3”. É o que ilustra o gráfico a seguir:

Figura 02. “Trava de 30%”. Aplicação às empresas em contínua atividade.



Não há dúvida que legislador garantiu ao contribuinte o direito de compensar a totalidade do prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), mas diluiu o seu exercício durante o tempo de atividade da empresa. A questão que se coloca no presente recurso especial consiste em saber como deve proceder o contribuinte quando não houver a aludida continuidade em suas atividades, especialmente em face de extinção por incorporação.

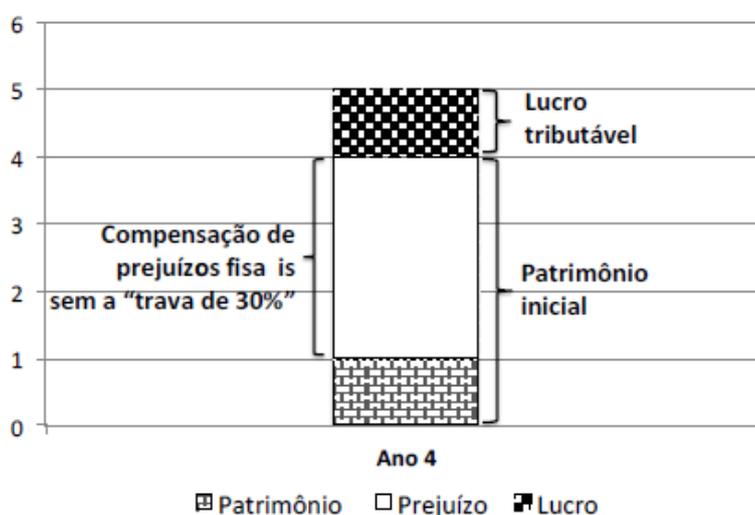
Assim, no caso concreto ora em análise, a empresa incorporada possuía saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) acumulado de exercícios anteriores. No ano em que foi extinta em razão de incorporação, o contribuinte havia obtido lucros e, em sua última declaração de rendimentos, os compensou

com o aludido saldo. Diante da impossibilidade prosseguir compensando prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) em exercícios futuros (pois, com a extinção, estes não existiriam), a contribuinte compreendeu inaplicável a “trava dos 30%”.

A interpretação sustentada pelo contribuinte conduziria à tributação da renda, dos lucros obtidos durante o exercício de suas atividades, de tal forma que apenas o efetivo acréscimo patrimonial seria tributado pelo IRPJ e da CSL, deixando a salvo desses tributos aquilo que corresponderia efetivamente ao seu patrimônio (o que, de fato, não é hipótese de incidência do IRPJ e da CSL).

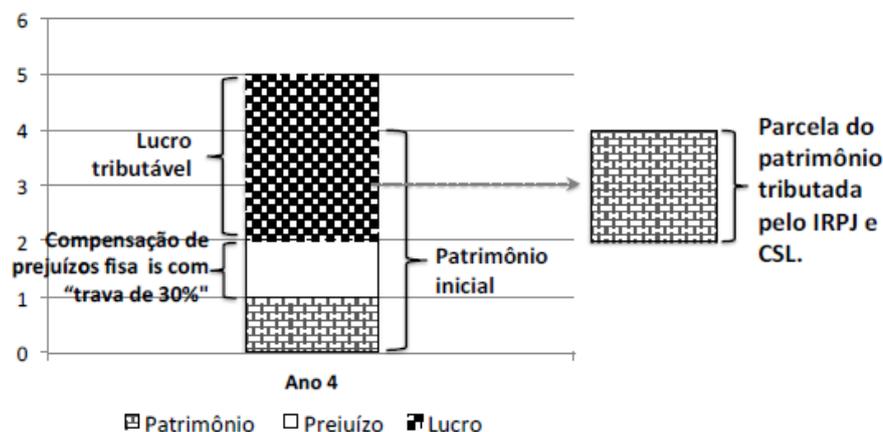
Com vistas ao exemplo exposto nas figuras “1”, “2” e “3”, acima, a interpretação sustentada pelo contribuinte pode ser representada da seguinte forma:

Figura 03. “Trava de 30%”. Interpretação do contribuinte.



Por um lado, é muito diferente a interpretação adotada pelo i. agente fiscal na lavratura do AIIIM, bem como pela PFN em sua manifestação perante esta CSRF. Por esta, na hipótese de incorporação, fusão ou cisão, o contribuinte perderia até 70% do saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), de tal forma que referidos tributos incidiriam sobre o patrimônio da empresa. É o que ilustra o gráfico a seguir:

Figura 04. “Trava de 30%”. Interpretação da PFN.



Em acréscimo, deve se considerar sistematicamente a vedação legislativa dos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2341/87, bem como aquela remissão do art. 20 da MP nº 1.858-6/99, ao aproveitamento dos prejuízos da incorporada pela incorporadora, *selando*, inquestionável, o cenário de tributação de patrimônio.

Além disso, cabe dizer que o direito à compensação plena de prejuízos e bases de cálculo negativas, sob um prisma normativo mais abstrato e de maior hierarquia kelseniana, encontra inafastável guarida e arrimo nos princípios da *capacidade contributiva*, da *proibição ao confisco* – e da já mencionada natureza ficcional e *artificial* da periodização da apuração dos *atos geradores* da CSLL e do IRPJ, os quais apenas podem onerar expressões de *renda* das entidades.

E é certo que o art. art. 43 do CTN carrega o conceito legal de *renda*, bastante abrangente, prestigiando tanto a *teoria das fontes* (renda-produto), como a *teoria do acréscimo* (renda-acréscimo), delimitando, em esfera legal, a incidência dos tributos lá regulados.

Ambas as *teorias* encampadas pela norma veiculada por tal dispositivo não contemplam a oneração do patrimônio, estático, do contribuinte na sua designação legal de *renda*. Dentro dessa delimitação legislativa, a tributação sobre a *renda* pressupõe a existência de um efetivo acréscimo patrimonial, operacional, eventual ou mesmo aleatório, aritmeticamente verificado, ou ainda exige que o valor percebido advenha de determinada *fonte*, que lhe entrega em contraprestação à atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, de maneira *repetível* e *sustentável*, caracterizando fluxo.

Desse modo, não pode prevalecer interpretação de norma que pressuponha (ou resulte, de forma insofismável) a violação de norma geral ou conflito com demais dispositivos do sistema jurídico tributário, devendo-se, então, acatar solução hermenêutica que permite uma relação harmoniosa e racional entre os seus objetos.

Claramente, dentro dessa lógica e considerando que não deveria tal *controle* quantitativo do aproveitamento do *prejuízo* da *base de cálculo negativa* (que tem como motivação garantir arrecadação mínima) implicar em supressão do pleno direito ao seu abatimento, a limitação da *trava de 30%* corporificada nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 aplica-se apenas enquanto for contínua a atividade da mesma entidade, permitindo a existência de períodos posteriores de apuração tributária, não podendo incidir no caso da sua extinção da pessoa jurídica, mesmo que por cisão, fusão ou incorporação.

Por fim, registre-se que esta mesma C. 1ª Turma da CSRF adotou no v. Acórdão nº 9101-005.728, cujo voto vencedor foi redigido por este mesmo Conselheiro, publicado em 04/10/2021, o preciso entendimento acima aduzido:

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

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO. TRAVA DE 30% DO LUCRO TRIBUTÁVEL. PREMISSA DE CONTINUIDADE DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. EXTINÇÃO. INCORPORAÇÃO. DESVIO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. ONERAÇÃO INDEVIDA DO PATRIMÔNIO. INAPLICABILIDADE.

A compensação de prejuízos fiscais é prerrogativa do contribuinte optante pelo regime do Lucro Real, garantindo a oneração apenas da renda tributável auferida dentro dessa modalidade de apuração, respeitando sua capacidade contributiva.

O limite quantitativo das compensações de apenas 30% da monta do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, inaugurado pelos arts. 42 e 58 da Lei n.º 8.981/95, posteriormente veiculado nos arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95, encontra motivação na garantia de arrecadação mínima, pressupondo e tendo como basilar premissa a continuidade das atividades das entidades, de modo a não tolher ou reduzir esse direito dos contribuintes.

Quando tal limitação é aplicada à tributação das pessoas jurídicas extintas por cisão, fusão ou incorporação, desrespeita-se tal axioma considerado pelo Legislador, dando margem a oneração fiscal de patrimônio ao invés de renda.

Sob pena de conflito e violação ao art. 43 do CTN, a trava de 30% do lucro tributável na compensação dos resultados negativos não pode ser imposta a empresa extinta, inclusive por evento de cisão, fusão ou incorporação, também se assegurando, assim, a observância sistemática e racional das demais normas legais que estabelecem os limites e informam a tributação sobre a renda.

Diante do exposto, prestando novamente as devidas homenagens à I. Relatora, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, reformando o v. Acórdão n.º 1302-001.328 e seu complemento, para afastar a aplicação da *trava dos 30%* procedida pela Fiscalização, cancelando a glosa do aproveitamento dos prejuízos e das bases de cálculo negativas referentes à empresa incorporada.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado