



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17883.000365/2008-12
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.064 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 6 de abril de 2022
Recorrente INCOFLANDRES INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FLANDRES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. NÃO APLICAÇÃO DA LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado integralmente com o lucro real no encerramento das atividades da empresa, inclusive por incorporação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 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 Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto – 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, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.064 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 17883.000365/2008-12

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte INCOFLANDRES INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FLANDRES LTDA. (fls. 479 e seguintes) interposto em face da decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara no Acórdão n.º 1402-001.904 (fls. 457 e seguintes), na sessão de 04 de fevereiro de 2015, por meio do qual o colegiado rejeitou a preliminar de decadência e, no mérito, negou provimento ao recurso voluntário.

O processo cuida de autos de infração de IRPJ (apuração do lucro real trimestral), acrescidos de multa de ofício, relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004, decorrentes de excesso de compensação de prejuízo fiscal em incorporação, além do limite de 30%.

De fato, conforme relato da autoridade fiscal, a infração em debate pode ser assim resumida:

- no ano-calendário de 2003, a empresa Cinbal Comércio, Indústria e Beneficiamento de Aço Ltda (CNPJ 30.932.289/000148), incorporada pelo interessado em 31/12/2004, compensou a totalidade do lucro real com saldo de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores, não respeitando o limite de 30%, conforme a seguir:

Trimestre	Lucro real antes da compensação	Excesso de compensação
1º	399.366,84	279.556,79
2º	596.150,36	417.305,25
3º	624.341,36	437.038,95
4º	724.747,81	507.323,47

- no ano-calendário de 2004, a citada empresa incorporada, além de compensar a totalidade do lucro real com saldo de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores, não respeitando o limite de 30%, também excedeu o saldo de prejuízos fiscais, conforme a seguir:

Lucro real	Saldo de prejuízos fiscais	Excesso de compensação
5.079.581,37	3.102.838,79	3.555.706,96

O contribuinte, com a ciência da autuação, apresentou Impugnação (fls. 244), alegando, em síntese, que:

- o direito de lançar créditos até outubro de 2003 havia decaído;
- se há prejuízo ainda não compensado inexistente majoração do patrimônio e isso impede a incidência do IRPJ e da CSLL;
- a legislação tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance do instituto do lucro, adotado pela lei comercial;
- qualquer restrição imposta à dedução dos prejuízos importa majoração desproporcional da carga tributária;
- devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ os valores da reserva de reavaliação de bens lançados no ano-calendário de 2003, no montante de R\$ 472.716,71, e em 2004, no valor de R\$ 432.750,78;
- não houve compensação de prejuízo no valor de R\$ 5.196.931,42, mas reserva de reavaliação;
- o artigo 132 do CTN determina que a pessoa jurídica que resultar da incorporação é responsável tão somente pelos tributos, e não pelas multas, devidas até a data do ato da incorporação.

- a multa aplicada deve ser excluída, uma vez que a empresa foi incorporada em 31/12/2004 e o lançamento se deu em 31/10/2008.

Em 10 de dezembro de 2009, a 2ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro deu parcial provimento à impugnação, nos seguintes termos:

Dar provimento parcial à impugnação para que seja exigido o imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 1.089.017,35, acrescido da multa de 75% e dos encargos moratórios. Vencido o julgador Roberto William Gonçalves que declara a decadência até o terceiro trimestre de 2003 e admite a compensação integral do lucro real com o saldo de prejuízos fiscais apurados anteriormente, no período base de extinção da pessoa jurídica.

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 387), no qual basicamente repisou os argumentos da impugnação.

Em fevereiro de 2010 o contribuinte apresentou pedido de desistência parcial, somente em relação ao lançamento do 4º trimestre de 2003.

Em 08 de maio de 2013, a 2ª Turma da 4ª Câmara resolveu sobrestar o julgamento até o pronunciamento definitivo do STF sobre a matéria em litígio, submetida ao regime de repercussão geral.

Em 04 de fevereiro de 2015, o Colegiado retomou o julgamento e analisou o recurso voluntário, proferindo o Acórdão n. 1402-001.904, no qual, pelo voto de qualidade, foi negado provimento ao recurso, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Tratando-se de lançamento por homologação, do qual se submete o imposto sobre a renda da pessoa jurídica IRPJ, o prazo para a Fazenda Pública constituir o lançamento decai em 5 anos contados da data do fato gerador desde que haja pagamentos. Em não havendo pagamento, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN.

ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA.

Salvo nos casos de que trata o artigo 26A, do Decreto nº 70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, não tem competência para conhecer de matéria que sustente a insubsistência do lançamento sob o argumento de que a atuação se deu com base norma inconstitucional ou ilegal.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

O valor da reserva será computado na determinação do lucro real no período de apuração em que for utilizado para aumento de capital ou no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa por perecimento.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO. EMPRESA INCORPORADA.

Em função da ausência de previsão legal em sentido contrário, aplicam-se às empresas incorporadas os dispositivos que estabelecem a limitação à compensação de prejuízos e base de cálculo negativa da CSLL.

MULTA NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EMPRESA INCORPORADA. CONTROLE DO CAPITAL PELA EMPRESA INCORPORADORA.

Nas infrações apuradas na empresa incorporada por sua controladora, após o ato de incorporação, aplica-se a multa de ofício, pois incorre o desconhecimento, pelo sucessor, dos atos praticados pelo sucedido.

O contribuinte ingressou com recurso especial de divergência (fls. 479 e seguintes), no qual suscitou quatro matérias, a saber:

- a) Direito à exclusão da reserva de reavaliação feita em 2003 e 2004, indicando como paradigma o Acórdão n.º 105-16.300;
- b) Direito à compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, sem observância do limite de 30%, em razão da extinção de empresa incorporada. Nesta matéria o Recorrente faz menção aos “precedentes” dos processos n.º 13502.00497/00-11 para o IRPJ e 13502.000495/00-96 para a CSLL, mas indica como paradigmas o Acórdão n.º 107-09.243 e o Acórdão CSRF/01-05.100;
- c) Nulidade do lançamento por erro quanto à base de cálculo, indicando como paradigma o Acórdão n.º 105-17.157;
- d) Responsabilidade tributária pela multa de empresa incorporada, para a qual indicou como paradigmas os Acórdãos ns.º 101-95.438, 101-93.587 e 101-93.438.

O recurso especial foi objeto de análise no despacho de admissibilidade de fls. 583, que lhe deu parcial seguimento, apenas em relação ao “direito à compensação de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, sem observância do limite de 30%, em razão da extinção de empresa incorporada”.

O contribuinte, irresignado com a decisão, apresentou agravo (fls. 616), pugnando pelo seguimento integral do recurso especial, entendimento que não foi acolhido pelo despacho da Presidência desta CSRF, de fls. 627 e seguintes.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 644), requerendo a confirmação da decisão recorrida, firme na premissa de que o limite de 30% é aplicável, inclusive, aos casos de incorporação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O conhecimento do recurso especial do contribuinte, ao qual foi dado seguimento parcial pelo despacho de fls. 583 e seguintes, não foi questionado pela Fazenda Nacional, que se limitou a combater a questão de mérito veiculada pelo contribuinte, relativa ao limite de 30% nos casos de incorporação de empresas.

Como visto, no caso dos autos, o despacho de admissibilidade deu seguimento à matéria “**direito à compensação de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, sem observância do limite de 30%, em razão da extinção de empresa incorporada**”.

O despacho de admissibilidade analisou os dois paradigmas indicados pelo Recorrente (Acórdãos n.º 107-09.243 e n.º CSRF/01-05.100) e os comparou com a parte relevante da ementa da decisão recorrida:

Decisão recorrida:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO. EMPRESA INCORPORADA.

Em função da ausência de previsão legal em sentido contrário, aplicam-se às empresas incorporadas os dispositivos que estabelecem a limitação à compensação de prejuízos e base de cálculo negativa da CSLL.

Acórdão paradigma n.º 107-09.243, de 2007:

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. (Acórdão CSRF/01-05.100, em Sessão de 19 de outubro de 2004, publicado no DOU de 28/02/2002)

Acórdão paradigma n.º CSRF/01-05.100, de 2004:

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.

A comparação entre o recorrido e os paradigmas indicados demonstra o alegado dissenso jurisprudencial quanto à matéria, dado que as situações fáticas são semelhantes e orbitam as mesmas normas jurídicas.

Com efeito, a decisão recorrida entendeu que aplica-se, nos casos de incorporação, o limite de 30% para compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, enquanto os paradigmas, *em sentido diametralmente oposto*, não consideraram como aplicável esse limite na hipótese.

De se ressaltar que não vem ao caso a discussão quanto ao acórdão recorrido ter adotado entendimento de súmula do CARF. O enunciado da Súmula CARF n.º 179 veda a compensação, pela incorporadora, de bases de cálculo negativas de CSLL acumuladas por pessoa jurídica sucedida, o que não é o caso. Aqui foi a própria incorporada que compensou integralmente as bases de cálculo negativas de CSLL, sem observância do limite de 30%.

Assim, por ter analisado de modo adequado os requisitos de admissibilidade, ratifico o teor do despacho de admissibilidade e voto por conhecer da matéria relativa ao limite de compensação de 30% nos casos de incorporação.

2. Mérito

Houve empate no julgamento do mérito e, portanto, diante do critério de desempate, restei vencida. Entendi, de toda feita que quanto ao mérito, caberia-nos, neste voto, apreciar se o limite de 30% para a compensação dos prejuízos acumulados e das bases negativas de CSLL também é aplicável nas hipóteses de incorporação de empresas, como ocorreu no presente caso, por força da incorporação envolvendo a Cinbal Comércio, Indústria e Beneficiamento de Aço Ltda.

A Recorrente alega, em síntese, que não observou o limite de 30% previsto nos artigos 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95, pois este seria aplicável apenas aos casos de pessoas jurídicas que possam vir a compensar o prejuízo fiscal/base de cálculo negativa acumulados em períodos posteriores.

Defende que a incorporação seria uma "situação-limite, não contemplada pela lei, o que, por si só, já autorizaria a conclusão de que a compensação integral, em tais condições, é autorizada, pois onde não há proibição está implícita a permissão".

Com a devida vênia, a interpretação conferida pela interessada à legislação de regência não pode prosperar.

Vejamos a redação dos artigos 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 (destacaremos):

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, **poderá ser compensado**, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, **observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado**.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

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

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

Verifica-se, a partir da leitura dos dispositivos acima transcritos, que **inexiste** qualquer permissão para a compensação integral do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da CSLL, ainda que em decorrência da extinção da pessoa jurídica incorporada.

Não há como acolher o argumento de que a regra geral acima reproduzida seria excepcionada por qualquer evento de reorganização societária que implicasse a extinção de pessoa jurídica, pois o legislador **simplesmente não contemplou** tal possibilidade.

Tampouco se pode argumentar que a possibilidade de compensação integral adviria de autorização por ausência de regra específica, pois é cediço que o legislador, quando **entendeu necessário** estabelecer exceções à trava de 30% o fez de forma **expressa**, como nos casos de empresas industriais titulares do BEFIEIX ou em determinadas situações relativas à atividade rural.

E nem poderia ser diferente, pois a regra geral, que estabelece o limite de 30%, **não pode ser alterada** por qualquer racional derivado *de uma suposta interpretação extensiva*, sem a devida autorização legal.

Não se pode olvidar que a decisão de incorporar uma empresa é um ato tipicamente privado, decorrente da exclusiva vontade das partes contratantes. E é óbvio que ao decidirem pela reorganização societária, todos os envolvidos farão uma profunda análise (*valuation*) do impacto econômico e tributário de sua decisão.

E isso não é oponível ao fisco, pois a extinção da empresa incorporada se deu por **exclusiva vontade** das partes, que certamente sopesaram os efeitos de tal medida, de sorte que cai por terra a tese de que não haveria a possibilidade de aproveitamento dos saldos em períodos posteriores, pois tal situação foi criada pelos próprios interessados.

Pelos mesmos fundamentos, não há como acolher o argumento de que o não aproveitamento dos 70% dos prejuízos e das bases negativas porventura remanescentes levaria à tributação do próprio patrimônio, pois é evidente que o legislador estabeleceu um **critério cronológico** para o aproveitamento desses valores acumulados.

E o critério cronológico é essencial para o deslinde da questão: toda empresa sujeita à apuração pelo lucro real pode compensar, **se assim o desejar, até 30%** dos seus prejuízos ou bases negativas acumulados em determinado exercício, assim como poderá fazê-lo, **se assim também o desejar**, em relação aos 70% restantes nos exercícios subsequentes. Ora, na exata medida em que houve a reorganização societária, com a extinção da pessoa jurídica incorporada, é evidente que as partes **decidiram interromper, por vontade própria**, a continuidade de sua atividade, escolha que simplesmente impede a apuração de resultados nos exercícios posteriores.

Caso efetivamente desejasse aproveitar o prejuízo ou base negativa acumulados, por considerá-los relevantes ou por qualquer outro motivo de natureza econômica, bastaria postergar a decisão. Como a análise de todas essas variáveis coube exclusivamente aos interessados, não há como querer opor ao interesse público **uma suposta exceção** (ou situação-limite, no dizer da interessada) que **não encontra amparo legal** nem foi reconhecida pelo ordenamento.

Com efeito, o aproveitamento de eventuais saldos no futuro constitui mera expectativa de direito, cuja materialização decorre do preenchimento dos requisitos legais, entre eles, a existência e a regularidade da pessoa jurídica no período a ser aproveitado. Contudo, se as partes resolveram extinguir a pessoa jurídica parece-me evidente que renunciaram, expressamente, a tal possibilidade.

Ademais, a posição desta CSRF acerca da matéria encontra-se firmada, a exemplo da decisão proferida no Acórdão n. 9101-004.230, de junho de 2019, em que se analisou situação análoga à dos autos, oportunidade em que foram citados diversos precedentes deste Colegiado, todos alinhados ao entendimento aqui esposado.

E mais: o citado acórdão colaciona manifestações do STF, congruentes com a posição adotada neste voto, firmes na tese de que o aproveitamento do prejuízo fiscal ou da base negativa representa *mera expectativa de direito e benefício fiscal em favor do contribuinte* (RE 545.308/SP).

Também já me manifestei, nesse sentido, como relatora do acórdão **n. 9101-004.800, de 03 de março de 2020**, no qual foi negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

Assim, a compensação integral dos saldos porventura remanescentes não constitui direito adquirido, mas mera expectativa, frustrada, na hipótese, pela extinção promovida por decisão da própria interessada.

Em síntese, diante da ausência de autorização legal para a compensação integral das bases negativas, por força do evento de incorporação, somada à posição consolidada pela jurisprudência administrativa deste Conselho e pelas manifestações do STF, é forçoso concluir que não assiste razão à Recorrente.

Ante o exposto, votei por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Fl. 8 do Acórdão n.º 9101-006.064 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 17883.000365/2008-12

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, redator designado.

Com a devida vênia ao voto da ilustre conselheira relatora, apresento aqui voto divergente.

Inicialmente cumpre destacar que no julgamento do RE 591.340, em sede de repercussão geral, cuja tese firmada foi de que “é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL”. Portanto, reconhecido pelo STF que a limitação à dedução de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, em 30% para cada ano-base, prevista nos artigos 42 e 58 da Lei n.º 8.981/95, bem como nos artigos 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95, não havendo violação às disposições constitucionais.

A Corte Suprema cuidou de ressaltar que aquela decisão não se aplica às hipóteses em que há extinção da pessoa jurídica, conforme *distinguisng* constante do acórdão:

“O recurso cuida, tão somente, da constitucionalidade das restrições previstas nas citadas Leis, presente a continuidade da atividade empresarial, não abrangendo a interpretação dos diplomas legais nas situações em que se observa a extinção de pessoa jurídica”.

Infere-se, inclusive **do voto do Min. Relator do acórdão vencedor, Ministro 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.”**

O mesmo entendimento se apresentou ao longo dos debates, confira-se:

“ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Antes de tomar o voto da Ministra Rosa Weber, só queria esclarecer, depois de ouvir o Relator, que não está em jogo a compensação de prejuízos fiscais de empresa extinta, porque isso foi aduzido da tribuna...

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - De fato, não foi submetido ao contraditório. Eu fiz referência ao uma tese subsidiária e não a um debate presente.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Essa tese não está em jogo, porque aí fica mais fácil entender que não vai poder compensar prejuízo de uma pessoa que já se extinguiu. Então ela tem que compensar tudo de uma vez só. Mas não é isso que está em jogo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Se tivesse que enfrentar esse tema, com maior razão, determinaria a consideração dos prejuízos.”

Na ocasião julgou-se a constitucionalidade do dispositivo como regra, não se adentrando acerca da hipótese em que há extinção da pessoa jurídica, no caso por incorporação. Tratando-se, portanto, de interpretação das discussões registradas no acórdão, não se podendo inferir que o resultado seria o mesmo para o caso concreto.

Ainda em relação à referida decisão, é importante destacar que diversamente do que havia sido feito no julgamento do Recurso Extraordinário 344.994/PR em que constou expressamente da ementa a suposta qualificação da trava como benefício fiscal, o mesmo não

ocorreu quando do julgamento em repercussão geral, indicando que a assertiva não pode ser considerada mais que obter dictum, não vinculando o entendimento desta corte. Nesse sentido, não há como restringir a interpretação do dispositivo com fundamento no art. 111 do CTN.

Note-se que o ordenamento jurídico deixa claro que não há resultado positivo sem consideração de prejuízos anteriores, vedando expressamente a distribuição de lucro de um período sem a consideração (absorção) dos prejuízos acumulados, conforme artigo 189, da Lei nº 6.404/1974. Pressupõe-se que a sociedade continuará a operar, a partir da aplicação do princípio da continuidade da pessoa jurídica, o qual considera, logicamente, que os investimentos/sacrifícios dos anos anteriores são formadores do lucro nos anos futuros. Nesse sentido, o professor Humberto Ávila é cristalino:

“a comunicação entre os períodos de apuração e a compensação de prejuízos fiscais anteriores em anos-calendário subsequentes são consequências normativas necessárias do conceito de renda como acréscimo patrimonial líquido configurado com base no critério da progressividade. Em outras palavras, nem a incomunicabilidade entre os períodos é imposição constitucional, nem a compensação de prejuízos fiscais é cortesia legal. Ao contrário, a comunicabilidade de períodos e o direito de compensação de prejuízos fiscais é que são implicações normativas inafastáveis da ordem constitucional”

Sabe-se que a renda se verifica, para efeito de tributação, dentro de um lapso temporal pré-fixado e de acordo com o acréscimo patrimonial ocorrido no período. Isso porque, para que se faça a correta verificação do quantum devido, a legislação prevê que se apure o lucro em períodos anuais ou trimestrais, observando-se o desempenho da empresa nesse determinado corte temporal. Estamos aqui diante do fenômeno da periodização.

A periodização consiste em fazer com que esses cortes temporais permitam observar o êxito da atividade empresarial. Entretanto, é importante que esses cortes cronológicos não sejam levados em consideração isoladamente porque a atividade da empresa não se exaure em cada ano de forma isolada, pelo contrário, esses períodos são interligados, ainda mais quando se pensa na persecução de seus objetivos ao longo de toda a sua existência por tempo indeterminado.

Nesse limiar, incide o princípio da continuidade da pessoa jurídica que justifica, no campo do Direito Tributário, a compensação de prejuízos fiscais, de modo que as leis tributárias se fundamentam em tal princípio para autorizar a compensação de prejuízos fiscais advindos de exercícios anteriores.

A continuidade empresarial, no sentido de querer fazer com que empresa continue produzindo ao longo do tempo, faz parte da própria ideia de empreendimento, a menos que a sociedade seja constituída com um objetivo específico, cujo atingimento terá o condão de extingui-la.

O princípio da continuidade empresarial é reconhecido pelas Normas Internacionais de Contabilidade (International Accounting Standards Board - IASB) e também é utilizado no Brasil como método de escrituração comercial, conforme se verifica no Pronunciamento Conceitual Básico¹ onde se lê que:

As demonstrações contábeis normalmente são preparadas tendo como premissa que uma entidade está em franca marcha (going concern assumption) e irá manter-se em operação por um futuro previsível. Desse modo, parte-se do pressuposto de que a entidade não tem a intenção tampouco a necessidade de entrar em liquidação, ou ainda,

¹ Disponibilizado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis no endereço eletrônico: http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_CPC00R1_comparado.pdf. Último acesso em 21.05.2012.

tenciona reduzir materialmente a escala de suas operações. Por outro lado, se essa intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis terão que ser elaboradas em bases diferentes, e nesse caso, a base de elaboração utilizada deve ser divulgada.

Além de estar prevista no Pronunciamento parcialmente transcrito acima, o princípio da continuidade também está previsto no artigo 5º da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/1993 (Princípios de Contabilidade), com as modificações introduzidas pela Resolução nº 1.282/2010 que dispõe que “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”.

Outrossim, o princípio da continuidade é uma presunção que tem distintas implicações nas demonstrações financeiras das sociedades anônimas, daí a afirmação de Modesto Carvalhosa² no sentido de que

Os princípios de contabilidade são estabelecidos e consagrados tendo em vista uma empresa em funcionamento. É evidente que o critério de avaliação de um patrimônio em plena atividade produtiva terá de ser diferente do critério de avaliação de uma empresa em processo de liquidação (arts. 206 a 219), ou sem perspectivas de continuidade.

É por isso que a Lei nº 6.404/1976 (“Lei das S/A”) não impõe qualquer limitação do prazo para a duração da atividade das sociedades, a não ser que a própria sociedade, por meio de seus acionistas, e de conformidade com seu estatuto, decida interrompê-la, seja qual for o motivo.

Assim, se a sociedade for constituída com duração indeterminada, o lucro não é tão facilmente apurado, pois, enquanto houver interesse dos sócios quotistas ou acionistas, e a sociedade seguir cumprindo seus objetivos, a empresa continuará existindo e é nesse contexto que o princípio da continuidade se justifica. Por isso, os registros contábeis de uma sociedade empresarial são feitos levando-se em conta a continuidade da empresa. Isso implica em dizer que também os seus usuários (sejam quotistas, acionistas, administradores ou credores) devem considerar tal continuidade. O reflexo prático de tal princípio se verifica na alocação contábil que deverá ser realizada no tempo de sua competência.

O regime de competência foi introduzido no ordenamento pátrio por meio do artigo 177, caput, da Lei nº 6.404/1976, in verbis:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mudanças patrimoniais segundo o **regime de competência. (grifo nosso)**

O legislador, buscando a solução para a questão da alocação contábil intertemporal adotou o regime de competência e o esclareceu na Exposição de Motivos da Lei nº 6.404/1976³ nos seguintes termos:

O Projeto procura reunir as regras gerais essenciais para que o intérprete da lei nela encontre orientação básica, mas evitando pormenores dispensáveis. Na escolha dessas

² CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedades anônimas: Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. 3º volume. 4º ed.* São Paulo: Saraiva, 2009, p. 200.

³Disponível no endereço eletrônico http://www.cvm.gov.br/port/atos/leis/6404_Exposicao.asp. Último acesso em 22.05.2012.

regras influiu, evidentemente, o conhecimento de hábitos e práticas que a lei pretende corrigir ou coibir, a fim de que as demonstrações financeiras informem - a administradores, acionistas, credores e investidores do mercado - a verdadeira situação do patrimônio da companhia e seus resultados.

É para atender tal necessidade que toda empresa deve estabelecer seu exercício social, com duração de um ano, não necessariamente coincidente com o calendário civil, conforme disposição do artigo 175⁴, caput, da Lei das S/A, com a finalidade de possibilitar a comparação entre os exercícios.

Em decorrência dessa desnecessidade de que o exercício fiscal coincida com o calendário civil, em um primeiro momento, houve um descompasso entre a legislação societária e a legislação tributária.

Para harmonizar novamente a legislação, evitando possíveis injustiças resultantes do risco de haver tributação com efeito de confisco ou mesmo da dupla tributação sobre uma mesma renda, sobreveio o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (Decreto nº 1.598/77), definindo que a apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ seria consumado com base no lucro real e levando em conta os aspectos intertemporais (regime de competência) dentro do exercício social da empresa.

A busca pela harmonização da legislação está expressa na Exposição de Motivos do Decreto nº 1.598/77⁵, do qual destacamos o seguinte trecho:

6. O Capítulo II reúne as normas sobre a base de cálculo do imposto. O lucro real é o lucro apurado pela pessoa jurídica na escrituração comercial, com os ajustes determinados pela legislação tributária. A lei de sociedades por ações redefiniu o lucro comercial (denominado lucro líquido do exercício), regulando mais pormenorizadamente do que a legislação anterior os critérios de classificação e avaliação do patrimônio, de elaboração de demonstrações financeiras e de apuração do lucro. **O projeto adapta a definição de base de cálculo do imposto aos novos conceitos da lei comercial, inclusive quanto à adoção (no reconhecimento do lucro), do regime de competência. (grifo nosso)**

Pelo que se denota do excerto acima, não resta dúvida de que o Decreto nº 1.598/77 veio assumir o regime de competência, inicialmente trazido pela Lei das S/A, como parâmetro para definição da base de cálculo do IRPJ.

Nessa ordem de ideias, da mesma forma que a empresa só pode distribuir lucro aos seus acionistas após a dedução dos prejuízos acumulados e a provisão para o IRPJ, na forma do artigo 189 da Lei das S/A, a compensação de prejuízos fiscais vem preservar o capital social da sociedade. Pois, se os lucros fossem distribuídos antes da apuração dos prejuízos, o capital da sociedade tenderia a ser consumido até sua insolvência e não haveria de ser diferente em se tratando de tributação.

Em suma, a periodização do resultado é fictícia, mas mesmo assim é necessário respeitá-la, dando uniformidade às condutas corporativas. Por isso, a legislação tributária seguiu o esquema do regime de competência, de modo a se harmonizar com o Direito Privado.

⁴ Art. 145: O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

⁵ Íntegra da Exposição de Motivos publicada originalmente no Diário Oficial da União em 22 de março de 1978, disponível no endereço eletrônico http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=J&DataIn=22/03/1978&txpagina=252&altura=700&largura=800. Último acesso em 22.05.2012.

Repise-se que o Conselho Federal de Contabilidade já afirmou que o princípio da continuidade pressupõe a continuação da entidade no futuro, fazendo com que “a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levem em conta essa circunstância” (Art. 5º, da Resolução CFC n.º 750/1993, alterada pela Resolução CFC n.º 1.282/2010). Esse pressuposto deve ser compreendido como princípio lógico e objetivo a nortear as regras de apuração do IRPJ e da CSLL.

Na mesma toada, a periodização da apuração do resultado empresarial deve ser vista como ficção legal, reconhecida pela legislação societária e tributária com o simples objetivo de inserir, no contexto da continuidade da pessoa jurídica, um lapso temporal que possibilite a comparação do seu desempenho, ao longo dos períodos que, na verdade, são interligados.

Noutras palavras, a regra-matriz de incidência do IRPJ e da CSLL não se realiza em um só exercício. Inexistindo comunicabilidade entre os exercícios sociais estabelecidos, a apuração de qualquer resultado tributável será distorcida. É, pois, justamente esse o intuito da compensação do prejuízo fiscal: realizar a integração do resultado de exercícios passados e futuros, fazendo com que a tributação recaia sobre o que é de fato lucro tributável/acréscimo patrimonial e não sobre o que é patrimônio ou capital.

Com base no já citado artigo científico sobre o tema da “trava de 30%” na compensação de prejuízos fiscais escrito com rigorosidade técnica pelo Professor Eurico Marcos Diniz de Santi (SANTI, 2010), vê-se que, ao longo do tempo, o legislador pátrio adotou diferentes soluções para a questão da compensação de prejuízos fiscais.

Consoante visto no item anterior, o Imposto sobre a Renda foi instituído, primeiramente, pela Lei n.º 4.625 de 31 de dezembro de 1922, em seu artigo 31 e após o decorrer das diversas mudanças no ordenamento pátrio no tocante ao regime deste tributo, o primeiro diploma legal a disciplinar a matéria foi a Lei n.º 154/1947, estipulando o prazo decadencial de três anos para a dedução dos prejuízos fiscais acumulados para efeitos de apuração do imposto sobre a renda.

No ano de 1977, o Decreto-Lei n. 1.598 tratou de ampliar o prazo para o exercício do direito à compensação dos prejuízos fiscais de três para quatro anos.

Quatorze anos depois, foi publicada uma terceira regra sobre o assunto da compensação de prejuízos fiscais, introduzida pela Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não impondo qualquer limitação para a compensação dos prejuízos fiscais, seja de ordem temporal, seja de ordem quantitativa.

Após o lapso de praticamente um ano, o legislador pátrio decidiu voltar à orientação da Lei n. 154/1947, e por meio da Lei n. 8.541 de 23 de dezembro de 1992, impôs novamente o prazo decadencial de quatro anos para o exercício da compensação de prejuízos fiscais.

Por fim, foram publicados o artigo 42 da Lei n.º 8.981 de 20 de janeiro de 1995 e os artigos 15 e 16 da Lei n.º 9.065 de 20 de junho de 1995. Tais dispositivos substituíram o limite temporal de quatro anos por um limite quantitativo ao exercício do direito de compensar os prejuízos fiscais, tanto para o IRPJ quanto para a base de cálculo negativa da CSLL, de modo que a compensação pode ser feita, mas somente poderá ser reduzido o lucro líquido do período até o limite de 30% do imposto devido:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

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

A Lei nº 9.065/1995 resultou da conversão em lei da Medida Provisória nº 998 e é justamente essa limitação quantitativa de 30% de compensação de prejuízos fiscais introduzida pelos dispositivos acima transcritos que se chama de “trava de 30%”. Contudo, a leitura da Lei n. 9.065/1995 não pode ser feita apressadamente, sem se considerar os casos em que a pessoa jurídica é extinta.

A exposição de motivos de tal alteração na norma, verifica-se o intuito arrecadador do Estado, para que cada empresa arrecadasse um valor mínimo de tributo, retirando o que antes era limitado no tempo, tais prejuízos, em que pesem sofrerem limitações em percentual, não "prescreviam" e não prescrevem no tempo. Assim, o direito à compensação é sempre existente, deixando assim, de se tributar algo que não é renda.

Assim, como societariamente falando, o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores. E, considerando que o lucro real parte do lucro contábil, o mesmo é nitidamente afetado pela compensação dos prejuízos.

Desta feita, transcrevo, também o voto da ilustre Conselheira Cristiane Silva Costa, no acórdão 9101-003.256, de 05 de dezembro de 2017, em sede de Recurso Especial do Contribuinte, em que pese ter sido vencida por voto de qualidade.

A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais é regulada pelo artigo 6º, §3º, alínea c, do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Art 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 3º Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;
- c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

A Lei nº 8.981/1995 estabeleceu a limitação máxima de 30%, tratando também da possibilidade de utilização dos prejuízos acumulados nos anos-calendário subsequentes:

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

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.

A Lei nº 9.065/1995 também delimitou a compensação do prejuízo fiscal, tratando do limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

A limitação de 30% na compensação de prejuízos é reproduzida no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), verbis:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º): (...)

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

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

Em que pese a vedação à autorização de compensação usual acima dos 30%, a autorização para compensação integral dos prejuízos, na hipótese de incorporação, tem relação com a sucessão de direitos e obrigações da incorporada pela incorporadora, como tratam os artigos 227, da Lei nº 6.404/1964 e 1.116, do Código Civil. Afinal, a restrição ao direito da incorporadora de aproveitamento de todo o prejuízo detido pela incorporada implica na limitação indevida da plena sucessão de direitos e obrigações como assegurada legalmente.

É oportuno ressaltar que os artigos 15 e 16, da Lei nº 9.065/1995 estabelecem limitação de 30% para o aproveitamento ao ano, sem, no entanto, impedir a compensação da

totalidade dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL ao longo do tempo. A interpretação do acórdão recorrido, estendendo a limitação de 30% ao caso de empresas extintas por incorporação, implica na negativa do direito ao restante do crédito, em violação aos próprios artigos 15 e 16 da citada Lei.

Ademais, lembre-se que antes da Lei nº 9.065/1995 existia limitação temporal para a compensação de prejuízos fiscais, constante do artigo 12, da Lei nº 8.541/1992, para aproveitamento apenas nos 4 (quatro) anos-calendários subsequentes ao da apuração deste prejuízo. (Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos calendários, subsequentes ao ano da apuração).

Esta limitação temporal (quatro anos-calendários subsequentes) foi extinta com a edição da Lei nº 9.065/1995, que prestigiou a possibilidade de aproveitamento integral do prejuízo em qualquer exercício posterior, mas limitou este aproveitamento ao percentual de 30% ao ano. A lógica da norma, portanto, é assegurar o aproveitamento da integralidade do prejuízo, razão pela qual há que ser garantido o aproveitamento integral na hipótese de incorporação da pessoa jurídica.

A garantia da integral compensação de prejuízos à incorporadora respeita, ainda, o conceito de lucro firmado no artigo 43, do Código Tributário Nacional, impossibilitando que patrimônio da incorporada seja objeto de tributação pelo Imposto sobre a Renda.

Diante de tais razões, a compensação de prejuízos fiscais, no caso de incorporação, não está limitada ao percentual de 30%.

Por todo o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO – Redator designado