



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.000452/2008-12
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.182 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 13 de julho de 2022
Recorrente BANCO ALVORADA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

NÃO APLICAÇÃO DA LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. EXTINÇÃO POR INCORPORAÇÃO.

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, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob, que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. Julgamento iniciado na reunião de junho de 2022, com a participação das conselheiras Andréa Duek Simantob e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andréa Duek Simantob, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 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 e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.182 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.000452/2008-12

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto tempestivamente à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão n.º 1402-004.551, proferido pela Segunda Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 11 de março de 2020.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2004

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

O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa, inclusive por incorporação.

PREJUÍZO NÃO OPERACIONAL. COMPENSAÇÃO.

Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas somente poderão ser compensados com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto na legislação de regência. Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente. Inexistindo no período, cumulativamente, resultados não operacionais negativos e lucro real negativo (prejuízo fiscal), não há que se falar em separação dos prejuízos não operacionais dos prejuízos apurados nas demais atividades.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSSL. CONSEQUÊNCIAS.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejulgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

No caso concreto, a e. Turma *a quo* entendeu que a trava de 30% está calcada em legalidade e que nenhum óbice existe na sua aplicação e exigência pela Autoridade Tributária, inexistindo exceção para que seja desconsiderada nos casos de “encerramento” de atividades da pessoa jurídica.

O Especial foi admitido pela r. presidência da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, nos seguintes termos:

2. Passo à análise dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial interposto.

3. Destaca-se, de início, que o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como instância recursal no reexame de material probatório. Deve, pois, o alegado dissenso jurisprudencial se dar em relação a questões de direito, tratando, todos os julgados, da mesma situação fática (Acórdão CSRF n.º 9101-002.102, de 2015) ou semelhante (Acórdão CSRF n.º 9101-002.103, de 2015), e da mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF n.º 9101-01.629, de 2013).

4. Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova (Acórdão CSRF n.º 9101-001.766, de 2013), e sim na interpretação

das normas (Acórdão CSRF n.º 9101-002.328, de 2016), visto que, na apreciação da prova, o julgador tem o direito de formar livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de decisões, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica (Acórdão CSRF n.º 9101-002.412, de 2016).

5. Cumpre rechaçar, de início, a referência ao **Acórdão n.º 1103-00.619, de 2012, por se tratar de acórdão paradigma que já foi reformado na matéria que aproveitaria à Recorrente, na data da interposição do recurso** (21/05/2020 – e-fls. 376), na forma do art. 67, § 15 (Anexo II), do RI/CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015 (incluído pela Portaria MF n.º 39, de 2016), conforme segue:

Acórdão CSRF n.º 9101-002.207, de 2016:

ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE DOS 30% DO LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE.

Inexiste previsão legal para se proceder à compensação de prejuízos (trava), além do percentual de 30% do lucro real, ainda que a pessoa jurídica esteja no encerramento das suas atividades.

6. Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Inaplicabilidade da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa de CSLL quando da incorporação da pessoa jurídica”

Decisão recorrida:

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

O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa, inclusive por incorporação.

Acórdão 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.

7. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma

incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

8. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *o prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real, não havendo previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa, inclusive por incorporação, o segundo acórdão paradigma apontado* (Acórdão n.º CSRF/01-05.100, de 2004) decidiu, **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.*

9. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada.**

10. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

No mérito sustenta que a limitação quantitativa de 30% para o aproveitamento do prejuízo fiscal consiste em um mecanismo fiscal utilizado pelo Estado para garantir o direito do contribuinte de apurar corretamente o valor de sua renda (mediante aproveitamento do prejuízo na composição da base de cálculo) sem trazer impacto imediato na arrecadação dos cofres públicos, como atesta a exposição de motivos da MP 998/95, posteriormente convertida na lei 9.065/95.

A inaplicabilidade da referida norma no caso da extinção da pessoa jurídica já foi reconhecida na jurisprudência do poder judiciário e do CARF.

Intimada, a i. PGFN apresentou contrarrazões em que alega que o art. 33 do Decreto-lei n. 2341/87 é claro e expresso, no sentido da vedação legal de compensação de prejuízos da sucedida pela empresa incorporadora e isto tem sua razão de ser: inibir incorporações que manifestamente têm como único sentido realizar evasão fiscal. Ademais, a Lei 9.065/95, alterando as disposições da Lei 8.981/95, da limitação quantitativa da compensação dos prejuízos fiscais ao patamar de 30% do lucro líquido ajustado. Desta feita o limite que antes era apenas temporal passou a ser quantitativo, com o intuito de, preservando o interesse público e a necessidade de custeio da Sociedade pelo Estado, evitar que se verificasse a ausência total de recolhimento de tributos.

Assim, diante da legislação reguladora do tema em questão temos as seguintes regras para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculos negativas: 1) o não aproveitamento pela sucessora dos prejuízos fiscais da sucedida em caso de incorporação; 2) o limite de 30% do lucro líquido ajustado para as compensações introduzido pela Lei 9.065/95, sem exceções quanto às incorporações.

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.

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.

Com efeito, os precedentes da CSRF, diversamente do entendimento demonstrado pela 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.*”

É o relatório no que reputo essencial.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 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.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

Por outro lado, se o exame de admissibilidade recursal indicar que as soluções jurídicas tidas por divergentes ocorreram, na verdade, em função da dessemelhança das situações fáticas envolvidas, cada qual com seu conjunto probatório específico, não há que falar em *divergência interpretativa*, fato este que enseja o não conhecimento do *manejo especial*.

No caso concreto, bem observou a r. presidência que:

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

8. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *o prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real, não havendo previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa, inclusive por incorporação, o segundo acórdão paradigma apontado* (Acórdão n.º CSRF/01-05.100, de 2004) decidiu, **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*.

O recurso especial deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 1999.

Assim sendo, voto por CONHECER do Recurso Especial.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Recurso especial do Contribuinte - Mérito

Demonstrado o dissídio em relação à aplicação da chamada trava dos 30% no caso de extinção da pessoa jurídica, no caso por incorporação, passamos a uma análise do mérito.

1. Da Continuidade como Pressuposto da Mensuração Contábil

O êxito de uma atividade empresarial pode ser traduzido pela Contabilidade no lucro daquela atividade, ao passo que o fracasso de uma atividade empresarial pode ser traduzido pela Contabilidade no prejuízo daquela atividade.

Em um momento inicial do comércio, para mensurar a dinâmica do patrimônio e desempenho das empresas, a Contabilidade partia da realização de um inventário físico, que servia de parâmetro tanto para a medição de sua posição patrimonial em uma determinada data quanto para comparações com posições futuras, possibilitando uma mensuração da performance por meio da comparação entre dois diferentes momentos³.

A expressão das informações em moeda como denominador comum permitiu um grande avanço no que tange à mensuração dos recursos possuídos por entidades e suas variações, bem como com relação à atribuição de tais variações a períodos determináveis⁴.

Todavia, ainda assim persistia a dificuldade de determinar o êxito de uma entidade. A mensuração do êxito de uma entidade somente pode ser feita com exatidão ao final de existência dessa entidade, de forma que aí se levantarão todas as receitas e despesas daquela entidade e se apurará se o resultado foi positivo (lucro) ou negativo (prejuízo).

Nessa linha, Niswonger e Fess mencionam que a mensuração exata do grau de sucesso de uma entidade em um determinado momento somente poderia ser obtida se ela interrompesse as suas operações, convertesse seus ativos em dinheiro e liquidasse suas obrigações⁵.

No mesmo sentido, Robert Anthony assevera que somente ao final da vida da empresa é que se verificará se seus proprietários receberão um valor superior ao que investiram, no entanto, como não é possível que os usuários aguardem até o final da vida da empresa, eis que surge a necessidade de instituição de um exercício contábil como o intervalo de tempo escolhido para tal mensuração⁶.

Ocorre que os diversos usuários da Contabilidade (sócios, credores, o próprio Fisco, entre outros) não podem ficar aguardando até a extinção de uma entidade para saber como foi o desempenho de uma entidade. Nesse sentido, o resultado contábil é apresentado aos seus diversos usuários dentro de um lapso temporal pré-fixado (período anual, semestral, trimestral etc.), de forma que os usuários da Contabilidade observarão o desempenho da empresa nesse determinado corte temporal. Estamos aqui diante do fenômeno da periodização.

Isto é, como várias decisões têm de ser tomadas pelos administradores e investidores de uma entidade durante a sua existência, as demonstrações financeiras têm de ser preparadas em intervalos específicos de tempo⁷.

³ IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 15-16.

⁴ HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael. F. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999. p. 92-93.

⁵ NISWONGER, Rollin, FESS, Philip. Princípios de Contabilidade. 2ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 1980. p. 23.

⁶ ANTHONY, Robert N. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 1972. p. 59.

⁷ NISWONGER, Rollin, FESS, Philip. Princípios de Contabilidade. 2ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 1980. p. 23.

Dessa forma, tendo em vista que o resultado da entidade é um dos principais indicadores de sua performance, a contabilidade passou a dividi-lo em períodos arbitrários de tempo, geralmente de um ano, permitindo que os usuários possam ter uma noção do desempenho na entidade naquele período, bem como tornando tal desempenho comparável com o de outros períodos do mesmo tamanho⁸.

Embora o período de um ano seja um dos mais tradicionalmente utilizados para fins de divulgação e publicação de demonstrações financeiras, nota-se que, a depender da necessidade de seus usuários, há divulgação e publicação em períodos inferiores a um ano, tal qual se dá com instituições financeiras que apresentam suas demonstrações semestralmente ou com a exigência de divulgação de informações trimestrais por companhias abertas.

Ainda que a informatização da contabilidade permita que sejam gerados relatórios contábeis gerenciais em períodos inferiores, Shyam Sunder pontua que o período contábil utilizado para fins de divulgação de demonstrações financeiras para usuários externos da Contabilidade é resultado do “trade off” entre o custo de preparação de relatórios contábeis mais frequentes e os benefícios de uma informação oportuna, ou seja, um período contábil diário poderia ter um custo muito alto de elaboração frente aos benefícios trazidos, além do potencial de deturpação da informação contábil frente à existência de uma maior sazonalidade quanto menor for o período⁹.

Considerando que as demonstrações financeiras se referem a períodos específicos, o reconhecimento das receitas e das correspondentes despesas configura um desafio para a contabilidade, na medida em que ela deve evidenciar o desempenho da entidade da forma mais adequada naquele período, gerando informações úteis e relevantes para que seus usuários possam tomar decisões de forma embasada.

As demonstrações financeiras das empresas são o produto final do processo contábilístico-financeiro que tem como objetivo apresentar informações confiáveis e relevantes sobre o patrimônio, sua evolução, os resultados, a estrutura financeira, solvabilidade, rentabilidade, fluxo de caixas, estatísticas e perspectivas futuras, para a tomada de decisões.

Como se nota, na contabilidade, o conceito de lucro está vinculado à noção de que os investidores estão recebendo um valor superior ao que investiram.

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 Básico¹⁰ 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

⁸ NOBES, Christopher. Introduction to Financial Accounting. London: George Allen, 1980. p. 23.

⁹ SUNDER, Shyam. Teoria da Contabilidade e do Controle. São Paulo: Atlas, 2014. p. 171.

¹⁰ 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.

tampouco a necessidade de entrar em liquidação, ou ainda, 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 n.º 750/1993 (Princípios de Contabilidade), com as modificações introduzidas pela Resolução n.º 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 Carvalhosa¹¹ 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 n.º 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 n.º 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 mutações 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 n.º 6.404/1976¹² nos seguintes termos:

¹¹ 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.

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 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 175¹³, caput, da Lei das S/A, com a finalidade de possibilitar a comparação entre os exercícios.

2. Da Compensação de Prejuízos Fiscais como elo garantidor da continuidade da atividade empresarial

Por mais que conceitualmente somente seja possível saber com exatidão se uma entidade teve lucro ou prejuízo frente aos gastos anteriormente efetuados (investimentos ou despesas) ao final da sua vida, para fins de praticabilidade tributária o imposto de renda costuma ser cobrado em bases anuais periódicas (na maior parte das vezes) em diversos países.

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.

Dessa forma, caso uma entidade tenha prejuízos contábeis (e vamos assumir que nesse caso específico, não ocorram ajustes ao Lucro Real) de R\$ 5 milhões e de R\$ 4 milhões nos seus dois primeiros anos de atividade. Caso a entidade tenha um lucro contábil (e o lucro real seja coincidente) de R\$ 2 milhões em seu terceiro ano, temos uma situação em que ao olharmos isoladamente para o terceiro ano, há um lucro nominal de R\$ 2 milhões, no entanto, ao se observar que a entidade teve prejuízos que totalizaram R\$ 9 milhões nos dois primeiros anos, o que houve foi apenas uma recuperação dos prejuízos por meio do lucro nominal de R\$ 2 milhões, isto é, ao se analisar a entidade durante os três anos de sua existência, nota-se que inexistiu lucro contábil em todo esse período. O prejuízo acumulado ainda é da ordem de R\$ 7 milhões. Sequer há possibilidade de distribuição de qualquer lucro aos sócios diante da existência de prejuízos acumulados. Ainda que isoladamente haja um lucro contábil de R\$ 2 milhões no terceiro ano, não há possibilidade de distribuição de tal montante aos sócios.

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

¹²Disponível no endereço eletrônico http://www.cvm.gov.br/port/atos/leis/6404_Exposicao.asp. Último acesso em 22.05.2012.

¹³ Art. 145: O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

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 1.598/77¹⁴, 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.

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 nº 750/1993, alterada pela Resolução CFC nº 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

¹⁴ 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.

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 artigo “Imposto de renda, limitação à compensação de prejuízos fiscais e extinção de pessoa jurídica: entre John Marshall e Lourival Vilanova”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 185, de 2011, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi discorre sobre as diferentes soluções para a questão da compensação de prejuízos fiscais que foram adotadas ao longo do tempo pelo legislador pátrio.

Assim, o referido autor destaca que 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.

Após quatorze anos, houve a publicação de 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.

Depois 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 n.º 8.981, de 1995](#).

A Lei n.º 9.065/1995 resultou da conversão em lei da Medida Provisória n.º 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.º 9.065/1995 não pode ser feita apressadamente, sem se considerar os casos em que a pessoa jurídica é extinta.

A partir da leitura da 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.

Cabe ainda 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 físicos 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.

Diante do pressuposto de que a limitação na compensação de prejuízos fiscais deve ser lida à luz do princípio de continuidade da atividade empresarial, sob pena de que estejamos tributando um lucro nominal de um ano isolado sem que seja observado os prejuízos fiscais de exercícios anteriores, isto é, se tribute algo que não é renda, mas sim patrimônio como se renda fosse com base em uma praticabilidade decorrente da periodização em um ano (por exemplo) do exercício de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica.

Ademais, 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 da Medida Provisória nº 998 demonstra que a limitação quantitativa ao exercício do direito da compensação dos prejuízos fiscais se justificava apenas em razão da não limitação temporal¹⁵.

Ocorre que nem sempre as empresas auferem lucro, e conseqüentemente nem sempre ocorre o acréscimo patrimonial, podendo ocorrer até mesmo o decréscimo patrimonial, principalmente no começo das atividades das empresas novas em razão dos investimentos feitos, e daí é que surge a necessidade de realizar a compensação de prejuízos fiscais.

¹⁵ [...] 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.

Neste sentido, veja-se a lição de Antônio Roberto Sampaio Dória¹⁶

[...] dada a continuidade temporal das empresas, caracterizadas modernamente como verdadeiras instituições, destacadas das pessoas que lhes detêm a propriedade do capital, pareceria irrisório definir como lucro, num dado ano, um valor positivo que desconhecesse os valores negativos de períodos anteriores, sendo que o escopo primeiro é amortizar ou compensar estes.

Destarte, para fins de apuração do *quantum* devido a título de IRPJ e CSLL, é preciso verificar tanto a existência de acréscimo patrimonial quanto o decréscimo, ou seja, os prejuízos fiscais, caso contrário, pode ocorrer tributação do patrimônio, e não do lucro.

O problema que se coloca é que, considerando este cenário onde a situação em que uma empresa é incorporada por outra e que esta tem prejuízos fiscais acumulados, resultando em base de cálculo negativa, a obediência à “trava” de 30% na compensação desses prejuízos, poderia configurar violação ao artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, já que haveria tributação sobre o patrimônio, e não sobre a renda auferida, e a Lei nº 9.065/1995 não regula tal situação, mas parte do princípio de que a pessoa jurídica irá continuar, ou seja, não há proibição, nem mesmo autorização para que a compensação seja feita integralmente em casos de extinção da pessoa jurídica.

Por conseguinte, com a extinção da pessoa jurídica por consequência da incorporação, os prejuízos não poderão ser utilizados nos exercícios subsequentes, na forma determinada pela legislação, por simples impossibilidade, já que não haverá outra oportunidade: a pessoa jurídica já terá deixado de existir

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.

¹⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *A incidência da contribuição social e compensação de prejuízos acumulados*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, vol. 53/87, p. 88.

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.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais concluo pela inaplicabilidade do limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais em caso de extinção da pessoa jurídica via incorporação.

O artigo 15 da Lei 9.065/1995 traz esse limite que se costumou chamar de “trava de 30%”, estabelecendo que o valor do prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 pode ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei, observado o limite máximo, para compensação, de 30% do referido 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.

Ocorre que, por força do artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987, a pessoa jurídica que se tornar sucessora de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão, está proibida de compensar prejuízos fiscais da sucedida:

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.

A observância do limite de compensação do artigo 15 da Lei 9.065/1995, quando combinada com a proibição de transferência de prejuízos fiscais constante do artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987, acarreta a situação limite de a pessoa jurídica incorporada, caso apure lucro na DIPJ de incorporação, se veja obrigada a recolher IRPJ e CSLL mesmo tendo prejuízos fiscais acumulados que, em razão da sua extinção via incorporação, serão então perdidos.

Daí porque se entende que a compensação integral, em tais condições, está autorizada, pois a “trava de 30%” teria como premissa a situação normal em que a empresa continua existindo e pode compensar o saldo de prejuízos fiscais acumulados com lucros futuros.

Ou seja, não obstante não haja disposição legal expressa excepcionando a aplicação da “trava de 30%” em caso de extinção da pessoa jurídica via incorporação, tal exceção decorre de interpretação sistemática da legislação, em especial considerando que tal limite não pode ser aplicado de forma a cercear por completo o direito à compensação de prejuízos próprios com lucros próprios.

Vale notar que a não observância do limite de 30% na compensação de prejuízos não acarreta violação indireta do artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987, acima transcrito, que expressamente veda que a pessoa jurídica sucessora por incorporação ou fusão compense prejuízos fiscais da sucedida extinta.

Explico. A pessoa jurídica que, por ocasião da elaboração da DIPJ de incorporação, apura lucros e possui estoque de prejuízos acumulados suficientes para zerar 100% de tal lucro, tem duas opções: (i) se aplicar a trava de 30%: apurará IRPJ sobre os remanescentes 70% do lucro, pagará o DARF respectivo e perderá os prejuízos fiscais acumulados (eis que a sucessora não poderá utilizá-los por força do artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987), ou (ii) se não aplicar a trava de 30%: apurará zero de IRPJ devido e, se eventualmente remanescerem prejuízos acumulados, estes serão perdidos já que a sucessora não poderá utilizá-los por força do mesmo artigo 33. Os prejuízos fiscais próprios ou serão utilizados para abater os lucros próprios ou serão perdidos, mas nunca haverá a situação em que a não aplicação da trava de 30% acarretará a compensação, pela sucessora, de prejuízos fiscais da sucedida.

Como visto, a não aplicação da trava de 30% não acarreta violação indireta do artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987. Em nenhuma hipótese haveria a transferência de prejuízos fiscais de uma pessoa a outra. Assim, com a devida vênia, não é correta a afirmação constante do voto do voto do Recurso Especial 1.925.025 (STJ, 2ª Turma, sessão de 05/10/2021):

(...) Acaso se permita à empresa extinta compensar em si mesma prejuízos fiscais para além dos limites legais de 30% antes de ser fusionada ou incorporada, na prática ela estará

levando para a nova empresa sucessora via confusão patrimonial um percentual de compensação de prejuízos fiscais que poderá ser superior aos próprios 30% que a nova empresa sucessora poderia compensar quando aplicado o limite em si mesma, além de estar violando o art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87, que veda que a sucessora use os prejuízos fiscais da sucedida. Aliás, o próprio pedido da contribuinte deixa bastante claro que o verdadeiro entrave a seu “planejamento” é a vedação contida do art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87.

Não se pode dizer que a não aplicação da trava de 30% “é uma burla ao art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87 através do afastamento da Lei n. 8.981/95, caracterizando violação indireta à lei (fraude à lei)” (trecho da ementa do Recurso Especial 1.925.025). Pelo contrário. Aplicar a trava de 30% em caso de empresa extinta é que é burlar o direito à compensação de prejuízos fiscais previsto na parte inicial do caput do artigo 15 da Lei 9.065/1995.

A interpretação acima é coerente do ponto de vista de histórico legislativo, quando se verifica que a criação da “trava de 30%” teve intuito meramente arrecadatório e visou a estabelecer uma base de cálculo mínima, para efeito da determinação do IRPJ e da CSLL devidos, através da fixação de um limite máximo de redução, por compensação de prejuízos fiscais, do lucro tributável apurado em cada ano-calendário. É o que observa a exposição de motivos da Medida Provisória 998/1995, reedição das Medidas Provisórias 947/1995 e 972/1995 e convertida na Lei 9.065/1995, de onde se destaca o seguinte trecho (grifamos):

“Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812/94 (Lei 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.”

A posição e que existe um pressuposto implícito para a aplicação da trava de 30% não implica decidir contra a lei, mas interpretá-la em conjunto com outras normas do sistema para entender que, em determinada circunstância, o limite deixa de ser aplicável pois, do contrário, aí sim restaria prejudicada a harmonia do ordenamento.

Ressalta-se, ademais, que a atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema não contradiz a conclusão de que a trava de 30% não deve ser aplicada no caso de extinção a pessoa jurídica.

Isso porque, em primeiro lugar, o STF não chegou a analisar especificamente a aplicabilidade da trava de 30% em caso de incorporação da pessoa jurídica, tendo a discussão ficado restrita à análise genérica da constitucionalidade da limitação para a compensação de prejuízos fiscais.

De fato, o tema da trava de 30% foi inicialmente levado à discussão no STF, no entanto naquela ocasião a Corte entendeu não ser competente para analisá-lo, por ausência de ofensa à Constituição Federal:

1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que, quanto à controvérsia referente à possibilidade de compensação de prejuízos, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro, eventual ofensa à Constituição Federal se houvesse seria indireta, a depender de análise da legislação infraconstitucional, sem margem para o acesso à via extraordinária. 2. Agravo regimental improvido. (STF, trecho da ementa do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 215.442, julgado em 14.02.2004 e publicado em 18.02.2005, grifamos).

A matéria foi, assim, inicialmente reconhecida como sendo de competência do Superior Tribunal de Justiça - STJ. Este tribunal vinha decidindo pela legalidade da trava de 30% (em situações gerais), com a observação de que não se trata propriamente de uma vedação à dedução de prejuízos, mas apenas diferimento com vistas a manter a arrecadação. Neste sentido:

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 Nº 8.981/95. LEGALIDADE. A limitação de compensação de prejuízos resultantes do balanço das empresas, em face da Lei nº 8.981/95, não é ilegal, porquanto não houve vedação acerca da dedução, tão somente o escalonamento, em atenção ao interesse público, reduzindo o impacto fiscal. (STJ, Embargos de Divergência no Recurso Especial 429.730, julgado pela Primeira em 9.03.05 e publicado em 11.04.05)

(...) “não houve vedação acerca da dedução, tão somente o escalonamento, em atenção ao interesse público, reduzindo o impacto fiscal” (STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial 644.527, Primeira Turma, julgado em 7.02.04 e publicado em 14.03.05).

“A jurisprudência deste eg. Tribunal é pacífica quanto à eficácia da Lei nº 8.921/95, no que concerne à limitação imposta à compensação de prejuízos fiscais acumulados nos períodos anteriores à sua edição. A referida norma não alterou o conceito de lucro ou de renda, mantendo a possibilidade de que o lucro líquido ajustado seja compensado com a base de cálculo negativa, apurada em anos-calendários anteriores, quanto à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda. Apenas vedou o direito à compensação de prejuízos fiscais de uma só vez, consentindo, contudo, que as parcelas compensáveis a este título e que excederem a 30%, possam ser compensadas, em exercícios futuros, e de forma sucessiva” (grifamos). (STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 265.053, julgado pela Segunda Turma em 6.11.01 e publicado em 30.06.03).

Seguindo tal raciocínio, válida a conclusão de que a limitação da compensação de prejuízos a 30% do lucro líquido ajustado apenas não constituiria afronta à legalidade se continuasse assegurado ao contribuinte o direito à compensação integral nos anos seguintes.

De fato, sendo a premissa a continuidade da pessoa jurídica (como julgou o STF), e estando a sucessora (sociedade incorporadora) proibida por lei de compensar o saldo de prejuízos fiscais da incorporada (artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987), restaria implícita a condição de não aplicação do limite de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica por ocasião de sua incorporação.

Em 2008, o STF veio a afirmar a sua competência para análise da constitucionalidade da trava de 30%, com repercussão geral reconhecida no RE 591.340/SP (Tema 117). Em seguida, em 25 de março de 2009, o Pleno do STF concluiu a votação do RE 344.944, tendo prevalecido a linha de que a compensação e prejuízos fiscais “se trata de um benefício”, nos termos do voto proferido pelo então Ministro Eros Grau.

Em 2020 foi então julgado o RE 591.340/SP, Tema 117 da Repercussão Geral, que firmou a tese “É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL”.

Naquela oportunidade, porém, o redator para acórdão, Min. Alexandre de Moraes, concordou com a observação do Relator Min. Marco Aurélio de que no caso não se estava a julgar a situação da pessoa jurídica extinta por incorporação, observando textualmente: “Quanto à situação da pessoa jurídica extinta, conforme salientado pelo ilustre Relator, trata-se de matéria

não prequestionada. Acompanho o eminente Min. MARCO AURÉLIO quanto a esta específica inovação recursal.”

O voto do Min. Alexandre de Moraes no RE 591.340/SP indica que, para ele, o direito à compensação de prejuízos fiscais poderia inclusive “nem existir”, tratando-se de uma “benesse” ou um “auxílio” ao contribuinte. Veja-se (grifamos):

(...)

No meu ponto de vista, a Constituição não impõe, permite uma faculdade legal - a discricionariedade do Congresso Nacional, desde que respeitados os princípios do Sistema Tributário Nacional, os quais efetivamente foram respeitados, e essa série de precedentes assim os demonstra - de compensabilidade fiscal. Aqui, é uma benesse ao contribuinte que poderia ser maior, menor ou nem existir. Porém, esses 30% não ferem, a meu ver, nenhum dos princípios constitucionais do Sistema Tributário Nacional.

Cito outros precedentes do Supremo exatamente nesse sentido, inclusive o RE 582.225 de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa.

Senhor Presidente, rejeito os argumentos de que essa trava, essa limitação fiscal, acaba desrespeitando a Constituição, afastando conceitos de renda e lucro, resultados positivos. Pelo contrário, essa trava, ou a existência desses 30%, estipula um auxílio ao contribuinte, porque não há - e isso foi muito discutido no precedente citado - um direito adquirido a deduzir integralmente todos os prejuízos passados do lucro para não se pagar o imposto. Não existe isso. Mas, ocorrendo no mesmo ano financeiro, você pagará por aquilo que lucrou. Se houve prejuízo, não haverá o pagamento. Esse sistema de compensação de prejuízos fiscais anteriores é uma alavanca empresarial financeira não muito comum em todos os sistemas capitalistas.

(...)

Diante disso, temos que, pelo menos por enquanto, a jurisprudência do STF não infirma a conclusão de que, muito embora a trava de 30% seja, em termos gerais, constitucional, sua aplicabilidade fica prejudicada no específico caso de extinção da pessoa jurídica por incorporação, dada a premissa legal implícita de que tal limitação pressupõe a continuidade das atividades da pessoa jurídica.

A trava de 30% pressupõe a continuidade da empresa: foi nesses termos que ela foi julgada constitucional pelo STF, portanto é esta a baliza a ser utilizada na interpretação dessa limitação.

De se observar que, mesmo que se admita que a compensação de prejuízos fiscais pudesse ser expressamente vedada sem que tal regra fosse considerada inconstitucional – é dizer, mesmo que se entenda, na linha do trecho do voto do Min. Alexandre de Moraes acima transcrito, que a compensação de prejuízos fiscais seria uma “benesse” que “poderia nem existir” --, a questão é que seria necessário norma expressa vedando a compensação de prejuízos, já que, atualmente, a regra posta permite o aproveitamento de prejuízos fiscais próprios com lucros próprios.

De fato, algumas normas já limitam a compensação de prejuízos fiscais próprios com lucros próprios, em circunstâncias específicas. É o que ocorre, por exemplo, no caso específico tratado pelo artigo 32 do Decreto-Lei 2.341/1987:

Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Diante disso, podemos resumir que, no ordenamento jurídico atual, o que temos é:

uma norma geral que permite a compensação integral de prejuízos fiscais acumulados próprios com lucros próprios (primeira parte do caput do artigo 15 da Lei 9.065/1995);

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, (...)

uma norma que estabelece uma exceção específica a tal compensação integral de prejuízos fiscais acumulados próprios com lucros próprios -- na situação em que a compensação venha a alcançar mais de 30% dos lucros próprios (parte final do caput do artigo 15 da Lei 9.065/1995);

Art. 15. (...), observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado

uma norma que estabelece outra exceção específica à compensação integral de prejuízos fiscais acumulados próprios com lucros próprios -- na situação em que entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (artigo 32 do Decreto-Lei 2.341/1987); e

Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

uma norma que veda a sucessão na compensação de prejuízos fiscais, isto é, proíbe a pessoa jurídica que se tornar sucessora de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão, de compensar prejuízos fiscais dessa outra pessoa, no caso, a sucedida (artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987).

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

Lembrando que estamos falando, aqui, de prejuízos fiscais acumulados próprios sendo compensados com lucros próprios. Como já se pontuou, a compensação integral de prejuízos em caso de extinção da pessoa jurídica não ofende a exceção prevista no artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987, pois o que se tem é a compensação de prejuízos fiscais acumulados próprios com lucros próprios da sociedade que então será extinta e, de qualquer forma, perderá o saldo de prejuízos não aproveitado.

Em resumo, no ordenamento jurídico atualmente posto, a compensação de prejuízos próprios é um direito garantido por lei (artigo 15 da Lei 9.065/1995), direito este que apenas deixa de ser integral nas hipóteses expressamente previstas na legislação, quais sejam (i) se, em dado caso concreto, alcançar mais de 30% dos lucros próprios, ou (ii) se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de controle societário e do ramo de atividade da pessoa jurídica.

Na medida em que a regra (legal) é o direito à compensação integral prejuízos acumulados próprios com lucros próprios, qualquer limite a tal utilização que não conste expressamente de lei (mas seja aplicado em virtude de interpretação da aplicação das normas a um dado caso concreto), não pode ser tal que resulte na exclusão total de tal direito.

Isso sim seria trazer exceção onde a lei não trouxe, negando, pela via da interpretação, o próprio direito previsto na lei.

É essencial que se considere como premissa que a regra é a compensação de prejuízos e a trava de 30% é apenas uma das exceções a essa regra. A regra não é a trava, portanto, mas o direito à compensação, limitado pelas exceções previstas na legislação.

Dáí porque, em caso de extinção da pessoa jurídica por incorporação, a exceção (trava de 30%) não pode ser aplicada: porque, neste caso específico, aplicar a exceção significaria negar de forma integral o próprio direito à compensação de prejuízos, negando efeito à regra que garante a compensação de prejuízos fiscais próprios acumulados.

Percebe-se, assim, que:

1) é irrelevante que a lei não tenha estabelecido qualquer limitação à trava de 30% nos casos de extinção da entidade, eis tal racional implica exigir que a lei estabeleça a exceção da exceção (de fato, quando se tem em mente que a regra é o direito à compensação de prejuízos -- conforme previsto na primeira parte do caput do artigo 15 da Lei 9.065/1995 --, percebe-se que vai de encontro ao ordenamento a interpretação de que a aplicação da exceção -- a trava de 30% --, em um dado caso concreto, possa resultar em negativa do próprio direito);

2) a primeira parte do caput do artigo 15 da Lei 9.065/1995 é uma regra geral e contempla o direito à compensação integral de prejuízos, sendo que quando se quis excepcionar tal direito, estabelecendo-se limitações, isso foi feito expressamente, a exemplo da parte final de tal dispositivo legal, quando trouxe a trava de 30% (que foi julgado constitucional pressupondo a continuidade da empresa);

3) esse modo de ver não conflita com o entendimento do STF de que a compensação de prejuízos seria um “benefício fiscal”, eis que benefícios fiscais previstos em lei não podem ser limitados senão por regra expressa;

4) tal interpretação não resulta em que se afirme a existência de um “direito líquido e certo ao aproveitamento de prejuízos”, mas apenas um direito ao aproveitamento de prejuízos próprios com lucros próprios cujas exceções devem estar expressamente previstas na legislação;

5) a aplicação da tese se refere apenas a prejuízos fiscais próprios e a lucros próprios, não conflitando assim com a regra que veda a compensação de prejuízos entre sucessora e sucedida constante do artigo 33 do Decreto-lei 2.341/1987.

São estas as razões pelas quais compreendo que o limite de 30% dos lucros previsto na parte final do caput do artigo 15 da Lei 9.065/1995 não alcança a última apuração de resultado por parte da sociedade extinta por incorporação.

Observo, por fim, que a jurisprudência administrativa sobre o tema chegou a ser pacificada nesta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF no sentido acima exposto.

De fato, a jurisprudência do então Conselho de Contribuintes (atual CARF) veio formando sua jurisprudência acerca da não aplicação da trava de 30% no caso de extinção da

pessoa jurídica ao longo de um espaço temporal relativamente longo, tendo a decisão pioneira sido proferida em setembro de 2001 e ratificada por contínuas decisões até pelo menos o ano de 2009 .

Em 2009 o cenário se alterou, eis que a 1ª Turma da CSRF julgou, por voto de qualidade, que o limite de 30% é aplicável na extinção da pessoa jurídica por incorporação (acórdão 9101-00.401, de 2.10.2009). E assim permaneceu por quase 10 anos, como mostra os acórdãos 9101-004.217 e 9101-004.555, julgados respectivamente em junho e dezembro de 2019, também por voto de qualidade.

Mais recentemente, porém, com a aplicação da regra de “desempate pró-contribuinte” constante do artigo 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo artigo 28 da Lei 13.988/2020, a questão voltou a ser julgada a favor do sujeito passivo, como se depreende de precedentes como o acórdão 9101-005.728, de setembro de 2021.

Agora, com o presente julgado, volta a ser votada por maioria, no mesmo sentido da jurisprudência deste CARF anterior a 2009.

É a declaração.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator no conhecimento do recurso especial da Contribuinte, mas divergiu no mérito, dado manifestar-se contrariamente à pretensão da Contribuinte desde a participação no julgamento consubstanciado no Acórdão nº 1101-00.691, exarado na sessão de julgamento de 16 de março de 2012. Transcreve-se, a seguir, o voto vencedor lá prevalente por qualidade¹⁷, que replica o entendimento afirmado por este Colegiado, também por voto de qualidade, desde o Acórdão nº 9101-00.401, exarado em 02 de outubro de 2009:

O presente voto expressa o entendimento majoritário desta Turma de Julgamento, no sentido de que a limitação de 30% para compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas é também aplicável no último período de atividades da pessoa jurídica, por ocasião de sua extinção.

Argumenta o I. Relator que a lei, ao estabelecer tal limite, não objetivou eliminar, tampouco restringir o direito das empresas de compensação dos resultados negativos, visto que a norma legal assegurou esse direito, independentemente do prazo necessário para a compensação de todo o montante. Demais disto, a exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95 explicitaria que tal restrição não se prestava a retirar do contribuinte o direito de compensar.

¹⁷ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Nara Cristina Takeda Taga, e divergiram na matéria os Conselheiros José Ricardo da Silva, Benedicto Celso Benício Júnior e Nara Cristina Takeda Taga.

Dispõe a Lei nº 9.065/95, fruto da conversão da Medida Provisória nº 998/95:

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

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

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

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

Importante destacar, de início, que, como se observa nesta transcrição, a Lei nº 9.065/95 não mencionou a possibilidade de posterior compensação dos prejuízos não utilizados em razão do limite então fixado. Este registro constava do dispositivo anterior da Lei nº 8.981/95, fruto da conversão da Medida Provisória nº 812/94:

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. (negrejou-se)

Assim, a lei que rege o período de apuração autuado limita-se a permitir a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas anteriores devidamente comprovados na escrituração comercial e fiscal, mas até o limite de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação.

A Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/95 [*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 nº 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.*], por sua vez, somente esclarece que 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. Inexiste qualquer menção à garantia de compensação dos saldos acumulados até o seu esgotamento.

Em termos numéricos, a citação extraída da Exposição de Motivos em referência apenas admite que uma empresa que detenha saldo de \$1.000 de prejuízos fiscais acumulados compense-os integralmente em um período de apuração no qual apure lucro líquido ajustado de R\$ 3.400. Ou seja, a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas passou a depender, necessariamente, da produção de resultados positivos em montante do qual pudesse ser destacado, apenas, 30% para tal utilização.

Os demais argumentos que fundamentam as decisões favoráveis invocadas no voto do I. Relator dizem respeito à impossibilidade de utilização dos saldos de prejuízos e bases negativas após a extinção da pessoa jurídica, aspecto que remete a análise à determinação da natureza da compensação autorizada em lei.

Ensina Ricardo Mariz de Oliveira, em sua obra *Fundamentos do Imposto de Renda* (Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo: 2008, p. 895/900), ao tratar do *poder legal para impedir, condicionar ou limitar a compensação de prejuízos fiscais*:

*Para os que sustentam haver um direito verdadeiramente imanente à obrigação tributária relativa ao imposto de renda, inatingível por lei ordinária, portanto um meta-direito que até prescinde de declaração por lei ordinária, o seu fundamento está no fato de **que a hipótese de tributação é sempre um acréscimo patrimonial, e acréscimo patrimonial exige que se deduzam prejuízos anteriores para que somente possa ser alvo de incidência o valor que representar efetivo aumento ao capital trazido pelos sócios para o empreendimento gerador do lucro.***

Se assim não for, estar-se-á tributando o próprio capital ou o patrimônio do contribuinte, descaracterizando e desnaturando o fato gerador do imposto de renda.

E, sendo assim, não poderia haver limite de prazo ou de valor, assim como outras condições não poderiam ser impostas para o exercício (já que aquisição sempre existiria) desse direito. Muito menos ele poderia ser eliminado.

Contrariamente a esta colocação, apresentam-se diversos fundamentos.

*O primeiro prende-se a que **todo empreendimento econômico tem que ser segmentado em seu desenvolvimento temporal**, para inúmeros efeitos empresariais e jurídicos, sob pena de que, somente no encerramento definitivo da própria atividade econômica que se pretende desenvolver através da pessoa jurídica, seria possível determinar com segurança e em definitivo a existência e o montante do incremento patrimonial produzido por tal atividade.*

Daí a lei predeterminar a segmentação da atividade em exercícios sociais, para fins de direito privado, e em períodos-base, para fins tributários, nos quais se compara se, entre o início e o final de cada um deles, houve ou não aumento de patrimônio, sendo que a diferença entre o patrimônio líquido no início e no final de cada período, descontadas as transferências patrimoniais, representa o lucro obtido nesse entretempo, se a mutação tiver sido positiva, ou o prejuízo suportado, se tiver sido negativa.

Numa sociedade empresarial de prazo indeterminado, ou de longo prazo, essa segmentação não é apenas uma exigência legal, mas uma imposição natural, ante conveniências e necessidades múltiplas, nestas incluídas principalmente duas:

- a necessidade, porque objetivo, de partilhar lucros entre os sócios, até face à mutabilidade do quadro social;
- a necessidade de cobrir gastos públicos através da tributação da renda.

*Outrossim, a arrecadação tributária também é constitucionalmente segmentada em períodos orçamentários, **não havendo, na Carta Republicana, qualquer dispositivo que impeça a fragmentação da vida das empresas em períodos de apuração dos seus resultados ou que imponha que a apuração se faça sempre por forma acumulada**, isto é, necessariamente deduzindo-se dos ganhos atuais as eventuais perdas passadas.*

*Nestas condições, **a determinação de períodos-base é matéria de lei ordinária, assim como a determinação, quanto aos prejuízos, da independência absoluta de cada período em relação aos demais, na qual prejuízos não se transferem para frente ou para trás, ou a interdependência dos períodos, na qual se admite a comunicação de prejuízos anteriores com os lucros presentes (o chamado***

"carry forward"), ou dos presentes prejuízos com os lucros do passado (o chamado "carry back"). Qualquer dessas possibilidades, para se efetivar, depende de norma legal.

Mesmo o parágrafo 2º, inciso I, do art. 153 da Constituição Federal, segundo a qual o imposto de renda deve ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, não socorre à existência do direito impostergável e inalterável ora em comento.

Muito pelo contrário, os princípios a que esse inciso alude conduzem inequivocamente à segmentação da vida dos contribuintes para fins do imposto de renda.

Em primeiro lugar, esses princípios, que estudamos no capítulo III, são previstos para serem fixados e delineados por lei, dada a cláusula final do dispositivo constitucional, "na forma da lei".

É verdade que a lei fixa a forma de aplicação dos referidos critérios, mas não pode ignorá-los ante a textual designação constitucional de que o imposto "será" informado por eles.

Todavia, a aplicação desses princípios requer a separação dos períodos-base, pois, se todo o período de vida empresarial necessariamente tivesse que ser considerado, sempre em conjunto por seus efeitos acumulados, deveria sê-lo para todos os efeitos, inclusive para aplicação da própria progressividade da tabela de alíquotas de cálculo do imposto.

Mas não é assim, pois em cada período-base se reinicia a progressão da aplicação das alíquotas, sobre a respectiva base de cálculo.

Além disso, se, como visto, apenas ao final do empreendimento se poderá ter certeza absoluta de que haverá ganho a tributar, qualquer cobrança de imposto de renda antes desse final poderia assumir a condição de mero empréstimo compulsório, eis que os lucros até então gerados poderiam ser total ou parcialmente consumidos por prejuízos supervenientes.

Em vista de tudo, a divisão da vida econômica da empresa em períodos de tempo chega a ser uma imposição natural e inevitável, tanto que, como vimos no capítulo III, **dos mesmos princípios decorre uma exigência inafastável, que é a periodização da apuração do aumento patrimonial.**

Ademais, o que exsurge das garantias constitucionais, de forma clara e inofismável, é a irretroatividade das leis, qualificada pela exigência da anterioridade, de tal arte que fatos econômicos presentes, vale dizer, ocorridos na vigência das leis presentes, podem ser tomados em consideração para gerarem obrigações tributárias presentes, sem necessária consideração a fatos e ocorrências do passado.

Daí a compensação de prejuízos ser matéria de lei ordinária, que pode dá-la ou não, para frente ("carry-forward") ou para trás ("carry-back"), com ou sem prazo, com ou sem limite de valor, com ou sem outras condições, apenas devendo ser observadas as exigências constitucionais quanto à vigência da lei, assim como os demais preceitos constitucionais aplicáveis.

Outra argumentação comumente desenvolvida baseia-se em que a Lei n. 6404 exige a dedução dos prejuízos de exercícios sociais anteriores, o que obrigaria o legislador tributário a seguir idêntica trilha, mormente face ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição Federal para definir as competências tributárias.

Já vimos várias vezes³³ a invalidade deste argumento, que decorre principalmente da própria Lei n. 6404, a qual admite a existência de critérios de apuração das demonstrações financeiras distintos daqueles que ela preconiza, fixados em outras leis para finalidades diversas, situações em que

prevê o registro destas outras demonstrações em livros auxiliares (art. 177, parágrafos 2º e 7º).

Mais decisivo ainda é o fato de que o referido parágrafo 2º ressalva expressamente critérios distintos decorrentes de "disposições da lei tributária", e é isto que ocorre com todas as regras de ajustes no lucro líquido para determinação do lucro real, que é a base de cálculo do imposto de renda, cujos ajustes são previstos na lei fiscal e registrados no livro auxiliar fiscal, que é o LALUR.

Ora, dentre os ajustes previstos pela legislação tributária, feitos para fins exclusivamente fiscais e não integrados na contabilidade do lucro líquido, encontra-se exatamente a compensação de prejuízos fiscais.

Portanto, a Lei n. 6404 não contém uma definição de lucro que seja imutável perante a legislação tributária, nos termos dos art. 109 e 110 do CTN.

Aliás, exatamente por isso são diferentes em seus montantes os prejuízos fiscais e os prejuízos apurados contabilmente.

Voltando ao argumento mais comum de que somente é possível tributar o aumento patrimonial e este somente existe após compensação de prejuízos anteriores, é necessário que se leve em conta um dado relevante, qual seja, o de que, na compensação de prejuízos fiscais, está em causa a apuração do aumento patrimonial dentro de um específico período de tempo.

Sem qualquer dúvida, como já dito muitas vezes, o imposto de renda pressupõe a existência de acréscimo patrimonial, e este é o resultado dos ingressos ao patrimônio anterior, menos os gastos incorridos para produzir os ingressos. Se assim não for, ou se estará tributando a receita bruta, ou se estará tributando o próprio patrimônio, mas nenhuma destas alternativas se compadecerá com a competência da União para tributar a renda.

A partir desta afirmação, não pode restar muita dúvida quanto à ilegitimidade da vedação da dedução de gastos essenciais à produção do acréscimo patrimonial no segmento de tempo que a lei tiver fixado como período-base, mesmo porque acréscimo somente haverá após os ingressos cobrirem os gastos incorridos para a sua obtenção.

Vale dizer, somente há acréscimo quando as receitas ingressadas forem maiores do que os custos e as despesas que tiverem sido necessárias para a geração daquelas mesmas receitas.

Em outras palavras, a base de cálculo, para ser representativa do efetivo aumento patrimonial e não desvirtuar a incidência tributária sobre este, deve refletir a diferença entre os ingressos ocorridos nesse patrimônio e as saídas dele ocorridas para aquisição dos ingressos.

E tal mutação patrimonial universal deve ser medida entre dois pontos no tempo, predeterminados pela lei tributária.

Já os prejuízos de períodos anteriores ao atual não interferem com o fato neste ocorrido, embora se reflitam no patrimônio da pessoa jurídica contribuinte.

No período-base corrente, é inelutável a medição do acréscimo ou do decréscimo ocorrido no patrimônio do contribuinte, a partir do valor desse mesmo patrimônio na data de abertura deste mesmo período.

Para que a mutação presente, em vias de processamento, seja adequadamente considerada, não se tolera a repartição do patrimônio de forma a medir variações em suas diversas partes, dissociadas e independentes umas das outras.

O princípio da universalidade do lucro impõe a apuração global de todo o aumento ou de toda a redução do patrimônio em cada período-base, o que exige, portanto, a dedução dos prejuízos neste ocorridos, porque estes são fatos

presentes, indissociáveis dos demais fatos que acarretam aumento ou redução na universalidade que constitui o patrimônio do contribuinte.

Mas os prejuízos anteriores não interferem com a mutação ocorrida no período em curso, porque são o resultado de fatos do passado, pertencentes a outros períodos-base, que já se refletiram num patrimônio menor na data inaugural do período atual, quando se inicia a apuração de uma nova mutação patrimonial, para mais ou para menos.

Enfim, tudo isto pode ser resumido na afirmação de que o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial ocorrido num período-base e é constituído pela diferença entre a universalidade patrimonial no início desse período e a universalidade patrimonial no final do mesmo, sendo essa diferença matematicamente formada pela universalidade de fatores positivos e negativos que afetam esse patrimônio durante o mesmo lapso temporal, descontadas as transferências patrimoniais. Ora, os prejuízos de períodos-base anteriores não integram essa universalidade de fatores positivos e negativos.

Daí a lei, sem descaracterizar a base de cálculo própria dos tributos sobre a renda, poder admitir ou não a compensação das perdas passadas ou permiti-la sob determinadas condições, ou sob determinada limitação temporal, ou sob determinadas limitações de valor em relação ao montante da mutação patrimonial presente. (negrejou-se)

Conclui-se do exposto que a sucessão de leis autorizando, reiteradamente, a compensação de prejuízos fiscais na apuração da base de cálculo do IRPJ, não altera a essência do acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, suscetível de tributação: *diferença entre a universalidade patrimonial no início desse período e a universalidade patrimonial no final do mesmo*, descontadas as *transferências patrimoniais*, e naquela diferença não se inserem os prejuízos e as bases negativas apurados em períodos anteriores. Esta concessão legislativa pode existir, ou não, e ainda assim a tributação da renda não padecerá de inconstitucionalidade.

Veja-se que no mesmo sentido já havia se posicionado a autoridade julgadora de 1ª instância, na decisão recorrida, embora pautando-se em outros referenciais normativos e doutrinários:

Neste cenário, conquanto as respeitáveis ponderações inseridas no bojo das decisões forenses e administrativas mencionadas pelo impugnante em favor da tese conduzida na peça impugnatória, exordialmente, importa acentuar que representa ponto incontestado as asserções que visam conduzir o campo de incidência da tributação do imposto de renda à configuração de um acréscimo patrimonial auferido em decorrência da aquisição econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza.

Sob o aspecto do conceito de renda, todavia, vale destacar aquilo que foi traçado na obra do insigne jurista Leandro Paulsen, instruído na lição de Roque Antonio Carraza:

“(...) renda é disponibilidade de riqueza nova, havida por dois momentos distintos (...) é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao logo de um determinado tempo, Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e por subtraendo, o total das deduções ou abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. (...) tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa ..., é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza (Paulsen, Leandro, Impostos Federais, Estaduais e Municipais, Livraria do Advogado, Porto Alegre/RS, 5ª ed. rev. e atual., 2010, p. 48/49).”

Por sinal, as aferições do acréscimo patrimonial ou do resultado positivo de determinado exercício financeiro traduzem fatos jurídico-tributários para concretude do nascimento da obrigação tributária passível de incidência do imposto de renda, aplicável às pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real, nos moldes da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, cuja apuração emerge, primordialmente, da resultante da confrontação do montante de despesas incorridas e receitas realizadas no encerramento do período de referência, que, por sua vez, em respeito ao princípio da competência, devem ser autônomos em relação ao resultado demonstrado em anos-base distintos.

Ante este enfoque, cabe observar os fundamentos reguladores estabelecidos pela legislação societária quanto à produção dos pertinentes acréscimos patrimoniais, bem como a influência que a compensação de prejuízos de períodos anteriores exerce sobre o resultado final demonstrado no patrimônio líquido da entidade ao final do exercício financeiro.

Tal aspecto fica evidente pela observância do teor do art. 187 da Lei n.º 6.404, de 15/12/1976 (Lei das S/A), abaixo reproduzido sob a redação aplicável à época dos fatos geradores, na qual se nota a forma verticalizada de composição da Demonstração do Resultado do Exercício, principiando-se da receita operacional bruta e agregando-se, na seqüência, o conjunto de operações econômicas computadas em obediência ao princípio da competência para fins de obtenção do lucro ou prejuízo líquido da entidade:

“Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.”

Outrossim, o art. 189 do referido diploma legal determina que se deduzam do resultado do exercício os prejuízos acumulados antes de qualquer das participações, cuja aferição não traz nenhum efeito no sentido de transfigurar a apuração do lucro do exercício, mas, tão somente, determinar o valor de referência sobre o qual serão calculadas as importâncias destinadas às importâncias especificadas no art. 190 da mesma norma.

Neste cenário, pode-se inferir tal exegese pela observação concomitante com os termos do art. 191 da Lei das S/A, uma vez que se define o conceito de Lucro Líquido do Exercício como sendo a demonstração da variação monetária entre o resultado do exercício e as mencionadas participações:

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

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

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

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

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

Assim sendo, fica patente que a caracterização do Lucro Líquido ou Lucro Contábil do exercício financeiro, demonstrado em observância com os ditames estabelecidos pela legislação societária, provém da hipótese de apuração de um resultado positivo contingente à incidência da tributação do pertinente imposto de renda e CSLL do período-base, a despeito a coexistência ou não de prejuízos acumulados de períodos anteriores a serem absorvidos no cômputo do patrimônio líquido da entidade.

E, se a lei pode admitir ou não a compensação de perdas passadas, ou permiti-la sob determinadas condições, como dito por Ricardo Mariz de Oliveira no excerto antes transcrito, é possível concluir que a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas, quando autorizada por lei, tem natureza de isenção, que atinge o critério material da hipótese de incidência, subtraindo parte do complemento de seu verbo, ou seja, parte da renda.

Esta é a conclusão que se extrai da *fenomenologia das isenções tributárias*, exposta por Paulo de Barros Carvalho em sua obra *Curso de Direito Tributário* (Editora Saraiva, 17ª edição, São Paulo:2005, p. 489/491):

De que maneira atua a norma de isenção, em face da regra matriz de incidência? É o que descreveremos.

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente.

[...]

Outro exemplo: o queijo tipo Minas é isento do IPI. Quer significar que u'a norma de isenção foi dirigida contra a regra matriz daquele gravame federal, mutilando o critério material da hipótese, precisamente no tópico do complemento do verbo. Com isso, a amplitude do núcleo hipotético, que abarcava até aquele instante todos os produtos industrializados, perde um elemento de seu conjunto – o queijo tipo Minas.

[...]

E assim por diante, sempre o mesmo fenômeno: o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da primeira (regra-matriz).

Importa referir que o legislador muitas vezes dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de recontro normativo, mas não chama a norma mutiladora de isenção. Não há relevância, pois aprendemos a tolerar as falhas do produto legislado e sabemos que somente a análise sistemática, iluminada pela compreensão dos princípios gerais do direito, é que poderá apontar os verdadeiros rumos da inteligência de qualquer dispositivo de lei.

[...]

Não confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com mera redução de base de cálculo ou da alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o quantum de tributo que deve ser pago. O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é isenção parcial.

A Lei nº 9.065/95, contrapondo-se à regra-matriz do IRPJ e da CSLL, que tem por base de cálculo o lucro da pessoa jurídica aferido em determinado período de apuração, em observância ao princípio da universalidade, reduz seu campo de incidência, afirmando que não é renda 30% do lucro precedido de apuração deficitária. Nega, portanto, a existência de acréscimo patrimonial até que sejam esgotados os prejuízos fiscais e bases negativas acumulados, mas observando-se o limite de 30% do lucro apurado.

De outro lado, ainda que se enquadre esta determinação como *mera redução de base de cálculo*, minimamente a *isenção parcial* estaria presente, integrante do conjunto de *exclusões do crédito tributário*, referidas no art. 175 do Código Tributário Nacional.

Consoante expresso na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/95, a limitação desta isenção teve cunho arrecadatário: o alcance máximo de sua aplicação é estabelecido em razão do lucro líquido ajustado do período de apuração, de modo que ao menos 70% do lucro seja tributado, caso o sujeito passivo faça uso do benefício fiscal. E este objetivo deve ser respeitado, ainda que se trate do último período de apuração da pessoa jurídica.

Isto porque a interpretação da norma em referência deve ser literal, consoante dispõe o Código Tributário Nacional:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (negrejou-se)

Ao assim determinar, o Código Tributário Nacional impede o intérprete de aprofundar-se nos planos semânticos e pragmáticos, segundo entendimento de Paulo de Barros Carvalho, na obra antes citada (p. 107). No caso em análise, inviabiliza conjecturas acerca da impossibilidade de utilização futura dos prejuízos e bases negativas não compensados até o momento da extinção, e de eventual ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

A esta mesma conclusão chegou a I. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, ao relatar caso semelhante e ter seu posicionamento acolhido por voto de qualidade na Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciado no Acórdão nº 9101-00.401. De seu voto, extrai-se:

Confesso seduzir-me, inicialmente, a tese defendida pela Recorrente, de sorte que no acórdão paradigma, da então 8ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com ela concordei. Todavia, melhor refletindo, revi meu posicionamento pelos motivos que neste voto discorro.

Um dos exemplos trazidos a lume, também como paradigma, é a decisão proferida no recurso 126597, Ac. CSRF/01-04,258 de 01/12/2002, do i, Conselheiro Celso Alves Feitosa, que negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional e está assim decidido e ementado:

(..) Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Verinaldo Henrique da Silva.

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.

Nesse julgado a decisão afirma que não há óbice a compensação integral, nos casos de declaração de encerramento de atividades, tanto do imposto de renda das pessoas jurídicas, quanto da contribuição social sobre o lucro E na mesma linha, com o brilhantismo habitual, o i. patrono da Recorrente sustenta que o limite imposto através do artigo 15 da Lei 9065/1995 não se aplica nos casos de extinção da pessoa jurídica em virtude de incorporação pois, caso contrário, a empresa incorporada perderia o direito à compensação de prejuízos, o que não corresponde à finalidade do mencionado artigo, conforme entendimento até então majoritário da jurisprudência deste Colegiado.

Mas, esta não é a melhor interpretação para o conteúdo semântico do artigo 15 da Lei 9065/1995.

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 307389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

O princípio da legalidade, do mesmo modo que impõe a exigência de cobrança a tributo só por lei expressa, também, exige que a compensação de prejuízos com lucros para fins tributários somente ocorra com autorização legislativa.

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

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

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

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 50, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

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

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

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

(...)

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

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

5. (...)

Entendo, com vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8.981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

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

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

7. A rigor, as empresas deficitárias não têm crédito "oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios.. Inexiste direito líquido e certo à "socialização" dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes. É apenas por benesse da política fiscal - atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos - que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. E a lei 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 (CF, art. 150, III, a e b) ou do direito adquirido (CF, art 5º, XXXVI)

(...)

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

Em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu significado eis que a norma que cuida de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Neste sentido é a jurisprudência consoante arestos a seguir elencados:

Ementa: I. A legislação pertinente ao Simples ao prever exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente, consoante dispõe o art. 111, I do CTN (STJ REsp 825012/MG Rel.: Min. Castro Meira, 2ª Turma. Decisão: 16/05/06. DJ de 26/05/06, p. 250.)

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

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

“*Ementa: ... II. Nos termos do art. 111 do CTN, a interpretação das normas de índole tributária não comportam ampliações ou restrições, e, sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, deve prevalecer aquela que mais se aproxima do elemento literal. ...*” (TRF 2ª Região, AMS 94.02.14085-9/R1 Rel.: Des. Federal Poul Erik Dyrhun, 6ª Turma. Decisão: 15/12/04 DJ de 10/01/05, p. 52.)

De fato, quando a lei quis que fosse liberado o limite a compensação de 30% dos prejuízos fiscais, o fez de forma expressa, como foi o caso dos lucros auferidos pelas empresas inseridas no regime Befiex, como se vê no artigo 95 da Lei 8981/1995, com a redação inserida através do artigo 1º. da Lei 9065/1995, a saber:

“*Art. 95. As empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEIX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas.*”

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

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

(...)

§ 4º O limite de redução de que trata este artigo não se aplica aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais, bem como aos apurados pelas empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEIX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981 com a redação dada pela Lei nº 9.065, ambas de 1995.

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

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

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

MP 2.113-32 de 21/06/2001

Art.41. O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no art. 16 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLL.

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

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

O destaque feito pela I. Conselheira às palavras da Ministra Ellen Gracie bem reflete a finalidade da norma em comento: socializar os prejuízos de empresas deficitárias para garantir sua sobrevivência. Admite-se excluir o crédito tributário correspondente a até 30% do lucro da pessoa jurídica, em razão de prejuízos e bases negativas pretéritas, como estímulo à subsistência da empresa em dificuldades. Logo, nenhuma razão há para ampliação deste benefício, mormente em face da extinção desta empresa.

Portanto, se a isenção não foi ampliada pelo legislador, de modo a alcançar maior percentual do lucro da pessoa jurídica no momento de sua extinção, caso ainda disponíveis prejuízos e bases negativas para compensação, não pode o intérprete conferir-lhe este alcance.

Relevante observar que Ricardo Mariz de Oliveira, embora reconheça ao legislador o direito de vedar qualquer compensação de prejuízos fiscais, manifesta-se favoravelmente à compensação superior ao limite de 30% no último período de apuração da pessoa jurídica, na mesma obra antes referida (p. 864/865):

Quanto ao limite de trinta por cento, a jurisprudência administrativa⁷, firmou-se no sentido de não ser aplicável no período-base da pessoa jurídica extinta por incorporação, tendo em vista que a instituição do mesmo não visou impedir a total compensação dos prejuízos, mas apenas limitá-la em cada período, com transferência do saldo para os períodos posteriores. Assim, como após a incorporação o saldo de prejuízo fiscal até então não compensado não pode ser transferido para a incorporadora, por expressa disposição legal proibitiva, na última apuração de lucro real da pessoa jurídica a ser incorporada, que é feita exatamente para efeito da incorporação, a compensação não sofre a referida limitação. O mesmo ocorre com o lucro real final apurado na extinção da pessoa jurídica ou na sua fusão ou cisão, sendo que, se a cisão for parcial, a não aplicação do limite se dá sobre a porcentagem dos prejuízos fiscais correspondente à porcentagem do patrimônio líquido a ser vertido, porque é sobre ela que se dará a impossibilidade de compensação futura.

Essa construção jurisprudencial tem fundamentos corretos e sólidos, que se resumem ao seguinte:

- é necessário, para a correta compreensão da norma legal, que o intérprete perquirira sobre a sua finalidade e leve em conta a "mens legis";*
- a análise da exposição de motivos da Medida Provisória n. 998, de 1995, que foi posteriormente convertida na Lei n. 9065, evidencia que o legislador, em momento algum, pretendeu eliminar a compensação dos prejuízos fiscais;*
- conforme concluiu o relator do acórdão do "leading case"⁸, "a expressão 'sem retirar do contribuinte o direito de compensar'⁹ reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação dos prejuízos acumulados, sendo inaplicável a trava";*
- a própria lei proíbe a transferência do prejuízo fiscal não compensado até o ato de fusão, incorporação ou cisão, para a sucessora da pessoa jurídica que tinha o prejuízo fiscal.*

Na verdade, a exclusão do limite de compensação, nos casos de incorporação, fusão e cisão, conta com um fundamento muito forte, não existente nos casos de liquidação da pessoa jurídica, para os quais apenas os demais são aplicáveis.

Entretanto, nessas três operações, a exclusão decorre da combinação da norma limitadora, que não excluiu a compensação integral, mas apenas a limitou em cada período-base, com a norma proibitiva da transferência da compensação para as pessoas jurídicas sucessoras.

Realmente, se a lei não impede a compensação integral, pois apenas a posterga, mas se ela não permite que a compensação venha a ser feita futuramente pela sucessora, o impasse se resolve através da permissão de compensação integral pela sucedida, em situação que não está abrangida pela hipótese de incidência da norma de limitação.

Este tema ainda não se pacificou nas câmaras administrativas, pois existem algumas decisões em contrário à grande maioria que segue aquele entendimento.

Não obstante, o entendimento predominante tem lastro inclusive em manifestações do Superior Tribunal de Justiça, não especificamente sobre este tema, mas sobre o limite de compensação. São julgados que, ao apreciarem a validade jurídica do limite de trinta por cento, entre outros fundamentos, manifestaram que a lei não vedou a compensação de prejuízos, mas apenas a transferiu para períodos futuros¹⁰.

Porém, como dito, por veicular exclusão do crédito tributário, a Lei nº 9.065/95 não permite tal extensão interpretativa, e, demais disso, consoante explicitado no início deste voto, a referida Lei deixou de trazer a referência antes contida na Lei nº 8.981/95 acerca da possibilidade de compensação posterior dos saldos de prejuízos e bases negativas não utilizados em razão do limite estabelecido, assim como a Exposição de Motivos da Medida Provisória que a originou apenas ressalta a possibilidade de compensação integral se 30% do lucro apurado a comportasse.

Por estas razões, correta se mostra a glosa procedida pela autoridade lançadora e, por conseqüência, a exigência do crédito tributário principal aqui lançado [...]. (*destaques do original*)

O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, por sua vez, assim refere o voto condutor do Acórdão nº 9101-001.337, bem como decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, para fundamentar a negativa de provimento ao recurso voluntário no acórdão nº 1402-002.529:

A lide diz respeito à aplicação da limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL a 30% do lucro real/base de cálculo da CSLL do período quando da extinção da pessoa jurídica, no caso, em razão de operação de fusão. Por concordar integralmente com sua fundamentação, ainda que tratando de extinção de pessoa jurídica em razão de incorporação, peço vênias aos meus pares para adotar como razões de decidir, *mutatis mutandis*, o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior nos autos do PAF 11065.001759/2007-56 (acórdão 9101-001.337), em julgamento ocorrido na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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

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

Ora, se isso fosse realmente verdade, a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 154/47 teria ofendido o conceito de renda e chegaríamos

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

Note-se que o art. 43 do CTN trata do aspecto material do imposto de renda, seja de pessoa jurídica ou física, e não há que se dizer que a legislação do 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 maxima venia, confunde-se aqueles que citam o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que "o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores". Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período lucro líquido do exercício.

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

Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o

benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.

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

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

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

Ademais, permissa venia, a interpretação, digamos, sistemática feita pelo recorrente já que não se baseia em nenhum dispositivo legal específico, mas no sistema jurídico como um todo é contraditória e ofende a isonomia, pois, "já que sustenta que o prejuízo fiscal deve ser integralmente compensável no tempo, para que a tributação não ofenda o conceito de renda, como fazer então se houver saldo remanescente de prejuízo no último período de existência da pessoa jurídica ainda que lhe fosse afastada a trava dos 30%? Ora, em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos da América¹⁸, é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será então que, para respeitar o conceito de renda, o intérprete deveria também entender autorizada a compensação retroativa na situação em tela sem lei que a preveja? A resposta é, por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando um situação não isonômica entre a incorporada que tem lucro no seu último exercício suficiente para ser compensado 100% do saldo de prejuízos acumulados e aquela que não o tenha, a qual ficará com saldo de prejuízo fiscal que jamais será compensado.

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

Portanto, conforme se observa, a limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores é prevista em lei, não havendo qualquer exceção legal no sentido de sua não limitação em caso de extinção da pessoa jurídica.

Qualquer interpretação diversa implicaria o órgão julgador atuar como legislador positivo, o que é amplamente vedado inclusive aos órgãos do Poder Judiciário.

Ainda no que atine à legalidade e à constitucionalidade de tal vedação, em qualquer hipótese, ressalta-se os seguintes julgados do STJ e STF:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. LUCRO DE EMPRESA INCORPORADA A SER COMPENSADO COM PREJUÍZO DA EMPRESA INCORPORADORA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

¹⁸ Refiro-me ao carryback, previsto: na section 172 (b) do Internal Revenue Code.

1. A empresa incorporadora não pode compensar prejuízos apurados em determinado exercício com lucros obtidos por empresa incorporada, para fins de imposto de renda, por ausência de previsão legal.
2. O silêncio da lei sobre determinada situação não gera direitos para as partes que compõem a relação jurídico-tributária.
3. A homenagem ao princípio da legalidade tributária exige expressa disposição na lei da conduta a ser praticada pelo ente tributante e pelo contribuinte.
4. Compensação não permitida. Precedente: REsp 54348/RJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, 1ª Turma.
5. Recurso improvido. (Recurso Especial nº 307389 RS)

TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INCORPORAÇÃO E FUSÃO - VEDAÇÃO - ART. 3 DO DECRETO-LEI 2.341/87 - VALIDADE – ACÓRDÃO - OMISSÃO: NÃO OCORRÊNCIA.

1. Inexiste violação ao art. 535, II do CPC se o acórdão embargado expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial.
2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.
3. A limitação a compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente.
4. Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.
5. O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária.
6. Recurso especial não provido. (Recurso Especial nº 1.107.518 - SC)

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

O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser 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. (Recurso Extraordinário 344.9940)

Assim sendo, entendo que a exigência deve ser mantida integralmente. (*destaques do original*)

Neste Colegiado, esta Conselheira permaneceu acompanhando o entendimento da maioria qualificada, como o expresso no Acórdão nº 9101-004.217¹⁹, assim ementado:

¹⁹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luís Fabiano Alves Penteadó, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo, e divergiram na matéria os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteadó e Livia De Carli Germano.

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%.

Dispõe a legislação que na apuração do lucro real, poderá haver o aproveitamento da base negativa mediante compensação desde que obedecido o limite de trinta por cento sobre o lucro líquido. Eventual encerramento das atividades da empresa, em razão de eventos de transformação societária, como a incorporação, não implica em exceção ao dispositivo legal, a ponto que permitir aproveitamento da base negativa acima do limite determinado. Precedentes 1ª Turma da CSRF.

Em acréscimo, vale a transcrição do voto condutor do Conselheiro André Mendes de Moura:

A matéria devolvida trata da possibilidade de aproveitamento integral do saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL da pessoa jurídica incorporada pela sucessora.

Transcrevo o disposto nas Leis n.º 8.981, de 1995, e na Lei n.º 9065, de 1995:

[...]

Verifica-se que nos comandos legais **não há nenhuma disposição** no sentido de que a regra que estabelece o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado apurado pela empresa, albergue a exceção alegada pela recorrente, qual seja, de que em razão da extinção da pessoa jurídica por conta da incorporação, ou qualquer outro evento de reorganização societária, o prejuízo fiscal poderia ser aproveitado integralmente.

Inclusive, quando o legislador pretendeu estabelecer exceções à aplicação da trava dos 30%, tal medida foi realizada de **maneira expressa**, conforme aduziu com precisão o voto proferido no Acórdão n.º 9101-00.401, da sessão de 02 de outubro de 2009, da Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, citando **dois exemplos**.

Primeiro, no que diz respeito às empresas inscritas no regime BEFIEEX, nos termos do art. 95 da Lei n.º 8.981, de 1995, com a redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 9.065, de 1995:

Art. 95. As empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEEX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas.

Inclusive, o art. 510 do RIR/99 contempla expressamente a hipótese:

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei n.º 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei n.º 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

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

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

.....

Art. 470. **Às empresas industriais titulares** de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - Comissão **BEFLEX**, **poderão ser concedidos os seguintes benefícios**, nas condições fixadas em regulamento (Decreto-Lei n.º 2.433, de 1988, art. 8.º, incisos III e V, e Lei n.º 8.661, de 1993, art. 8.º):

I - **compensação de prejuízo fiscal** verificado em um período de apuração com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes independentemente da distribuição dos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, **não estando submetida ao limite estabelecido no art. 510** (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 95, e Lei n.º 9.065, de 1995, art. 1.º); (...) (Grifei)

Segundo, quando o legislador tratou do aproveitamento de prejuízos fiscais referentes à atividade rural, na Lei n.º 8.023, de 1990. De acordo com o diploma legal e as instruções normativas da Receita Federal sobre o tema (IN SRF n.º 39, de 28/06/1996 e n.º 257, de 11/12/2002), mediante o atendimento de determinadas condições, não se aplica o limite de 30% à compensação de prejuízos de atividade rural com (1) lucro apurado pela mesma atividade, em qualquer ano-calendário, e (2) lucro apurado pelas atividades em geral, desde que no mesmo período de apuração. Também se pode utilizar o saldo de prejuízos de atividade rural, acumulados de períodos anteriores, para compensar lucro apurado de atividades em geral, e vice-versa, casos em que se aplica a trava dos 30%.

Como se pode observar, o aproveitamento de prejuízos fiscais, quando recebeu tratamento de exceção, foi mediante dispositivo legal próprio, específico para a situação positivada pela norma.

Em relação à jurisprudência administrativa, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vale apreciar a evolução da questão, sob uma perspectiva histórica.

A Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nas sessões de 02/12/2002 (Acórdão n.º 01-04.258), e de 19/10/2004 (Acórdão n.º 01-05.100), decidiu no sentido de que o limite de utilização de 30% não seria aplicado nos casos de extinção de pessoa jurídica.

Ocorre que **tal posicionamento foi modificado**, conforme o já mencionado Acórdão n.º 9101-00.401, de 02/10/2009, pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja publicação ocorreu em 02/01/2011:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. **Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.** (grifei)

E, em oportunidade posterior, o entendimento foi ratificado, em vários precedentes:

INCORPORAÇÃO LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS APLICÁVEL. Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei. À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada. (Acórdão n.º 9101-001.337, 1ª Turma/CSRF, sessão 26/04/2012, redator do voto vencedor Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite,

ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. A mesma limitação se aplica à compensação de bases negativas da CSLL. (Acórdão n.º 9101-001.760, 1ª Turma/CSRF, sessão 16/10/2013, redator do voto vencedor Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão)

ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE A 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO.

O encerramento das atividades da pessoa jurídica não é exceção ao dispositivo legal que limita a compensação de prejuízos acumulados ao percentual de 30% do lucro líquido ajustado (trava dos 30%).(Acórdão n.º 9101-002.481, 1ª Turma/CSRF, sessão 22/11/2016. Relatora Adriana Gomes Rêgo.)

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. (Acórdão n.º 9101-002.845, 1ª Turma/CSRF, sessão 12/05/2017. Relator Rafael Vidal *de Araújo*.)

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE SUCEDIDA. PROIBIÇÃO. INCORPORAÇÃO OCORRIDA ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6, DE 30/06/1999.

Antes da MP n.º 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas). A lei apenas autorizava a compensação de base negativa própria. Mas ainda que se considere que a MP n.º 1.858-6 trouxe realmente uma inovação no sistema jurídico, vedando o que antes era permitido, não há dúvida de que essa vedação deve ser aplicada às compensações ocorridas depois de 28/09/1999 (data da vigência da referida MP), mesmo que o evento de incorporação tenha ocorrido antes dessa data. No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF. (Acórdão n.º 9101-004.107, 1ª Turma/CSRF, sessão 10/04/2019. Relatora Viviane Vidal Wagner)

No que concerne ao voto proferido pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, na decisão proferida no Acórdão n.º 9101-001.760, peço vênias para transcrever excerto no qual rebate, com precisão, argumento de que o não aproveitamento do prejuízo fiscal implicaria em tributar o patrimônio:

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 vênias, 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 substituição, 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.

Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também foi suscitada a tese de que o prejuízo teria a mesma natureza de patrimônio, isto seria um "ativo". Disto decorreria que haveria tributação sobre o patrimônio (prejuízo), se não fosse permitida sua dedutibilidade. Ocorre que prejuízo (perda), no meu entender não é ativo. A legislação tributária, norma de sobreposição, consentânea com a economia e as bases econômicas da atividade empresarial, concede o aproveitamento dos prejuízos dentro da lógica da continuidade empresarial, mas daí a entender que prejuízo acumulado pode representar patrimônio, é o mesmo que dizer que tanto faz lucro ou prejuízo, o que contrasta com a própria lógica econômica. A empresa distribui lucro ou ativa lucro, não distribui prejuízo, nem ativa prejuízo. Ninguém persegue o prejuízo, a atividade empresarial persegue o lucro. Norma que permite transmutar perda em lucro com base na rationale de que a perda tem valor patrimonial é uma contradição em si mesma. Contudo, é verdade que dada a perspectiva (expectativa) de que o prejuízo fiscal em um dado exercício diminua o tributo devido em um exercício posterior, no futuro, há a possibilidade se ativar esta expectativa de direito, a título de ativo fiscal diferido (conforme, e.g., Resolução CFC n. 1189/09). Trata-se de perspectiva de impacto patrimonial positivo, como é qualquer redução de custo, ainda que tributário. Assim, o prejuízo fiscal, que difere do prejuízo contábil (podendo haver caso de lucro contábil com prejuízo fiscal, o que não é infrequente) pode ser considerado uma espécie de expectativa de direito com perspectivas de consequências patrimoniais positivas. Contudo, é um argumento puramente contábil e se aplica, na perspectiva puramente contábil. Ou seja, isto tudo é uma questão contábil e que, neste aspecto, nada tem a ver com a limitação legal de aproveitamento de prejuízo fiscal, que só comporta exceções legais. O fato dos prejuízos fiscais acumulados constarem da parte B do Lalur e de reduzirem tributo a pagar no futuro, não lhes dá o condão de patrimônio.

No âmbito do Poder Judiciário, o Supremo Tribunal Federal, em 25/03/2009, ao julgar o RE 344.994-0/PR (ocasião em que foi vencido relator Ministro Marco Aurélio), prevaleceu entendimento do Ministro Eros Grau, que redigiu o voto vencedor, conforme ementa a seguir.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 344994,

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, DJe-162 DIVULG 27-08-2009 PUBLIC 28-08-2009 EMENT VOL-02371-04 PP-00683 RDDT n. 170, 2009, p. 186-194)

No voto vista da Ministra Ellen Gracie, discorreu-se sobre a inexistência de direito adquirido quanto ao aproveitamento dos prejuízos fiscais acumulados em anos-calendários anteriores, constituindo-se em uma mera expectativa de direito:

Como sabido, em matéria de Imposto de Renda, a lei aplicável é aquela vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Entendo com a devida vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8.981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas. Ora, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8.981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não tem ‘crédito’ oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à ‘socialização’ dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes.

Na mesma direção do precedente anterior, foi proferido o acórdão no RE 545.308/SP (em que foi vencido o relator Marco Aurélio), no qual o voto vencedor da Ministra Carmen Lúcia foi assim ementado:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido. (RE 545308, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2009, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-05 PP-01244 RTJ VOL-00214- PP-00535)

A jurisprudência, tanto no STF quanto no CARF, mostra-se convergente sobre a impossibilidade se aproveitar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL, de pessoa jurídica incorporada pela sucessora, sem que seja observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado previsto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente** do recurso especial da Contribuinte, para a matéria "possibilidade de compensação integral de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no ano de extinção da pessoa jurídica", e, no mérito, **negar-lhe provimento**. *(destaques do original)*

Oportuna, ainda, a transcrição do histórico legislativo traçado pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no voto declarado no Acórdão nº 9101-005.794:

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

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

A compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, inicialmente, era regulada pelo artigo 6º, §3º, alínea c, do DecretoLei nº 1.598/1977:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Conforme se observa, na realidade, não se trata, com a devida vênia, de inexistência de lei que preveja a aplicação das citadas normas em caso de extinção da pessoa jurídica, uma vez que tais dispositivos traduzem a regra geral de aplicabilidade de limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores limitado a 30% do lucro líquido ajustado antes dessa compensação.

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

Art. 470. Às empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - Comissão BEFIEEX, poderão ser concedidos os seguintes benefícios, nas condições fixadas em regulamento (Decreto-Lei nº 2.433, de 1988, art. 8º, incisos III e V, e Lei nº 8.661, de 1993, art. 8º):

I - compensação de prejuízo fiscal verificado em um período de apuração com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes independentemente da distribuição dos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, **não estando submetida ao limite estabelecido no art. 510²⁰** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 95, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º); [grifo nosso]

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

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

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

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

²⁰ 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).

[...]

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

[...]

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

Não se ignora que metade deste Colegiado tem decidido contrariamente à limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas no período de extinção da pessoa jurídica. Em 05/10/2021, por força do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, este Colegiado assim decidiu no já referido Acórdão nº 9101-005.794²¹:

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

Ano-calendário: 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.

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 Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Caio Cesar Nader Quintella.

Contudo, nesta mesma data, 05/10/2021, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, diversamente, alcançou a mesma conclusão afirmada por esta 1ª Turma da CSRF desde 2009, no julgado exarado no Recurso Especial nº 1.925.025/SC²², assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. APLICAÇÃO DOS LIMITES DE 30%, DOS ARTS. 15 E 16, DA LEI N. 9.065/95 E ARTS. 42 E 58, DA LEI N. 8.981/95 TAMBÉM PARA EMPRESAS EXTINTAS (INCORPORAÇÃO, FUSÃO, CISÃO) SOB PENA DE VIOLAÇÃO INDIRETA (FRAUDE À LEI) AO ART. 33, DO DECRETO-LEI N. 2.341/87.

²¹ Participaram do 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 e Andrea Duek Simantob (Presidente).

²² Trânsito em julgado em 08/11/2021.

1. A empresa contribuinte, ciente da regra jurídica cogente proibitiva consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87 ("art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida"), objetiva provimento declaratório para o aproveitamento integral dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL, afastando-se os efeitos dos art. 42 e 58 da Lei 8.981/95, com redação dada pela Lei n.º 9.065/95, quando de sua futura extinção (por incorporação, fusão ou cisão).
2. Na prática, pleiteia-se que a empresa futuramente sucessora (por incorporação, fusão ou cisão), também ciente da regra jurídica cogente proibitiva consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87, possa contornar essa regra ao fazer uso de 100% desses prejuízos fiscais dentro da própria incorporada, fusionada ou cindida antes de a incorporar, fundir-se a ela ou cindir (assim o faria sem dívidas tributárias), afastando ali a limitação de 30%, dos arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95, ao argumento de que a "vedação de 30% estabelecida na Lei n. 8.981/95 somente faria sentido para as empresas que estão continuando a sua atividade e não para aquelas que estão se extinguindo". Nessas condições, a empresa futuramente sucessora estaria fazendo uso do prejuízo fiscal da sucedida a ser futuramente extinta (na própria sucedida e, por conseguinte, também em si mesma na condição de sucessora, já que ou eram ou se tornarão uma única empresa) para além do limite legal previsto.
3. A ótica reconhecida por ambas as Turmas desta Corte foi a de que o procedimento é uma burla ao art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87 através do afastamento da Lei n. 8.981/95, caracterizando violação indireta à lei (fraude à lei). Precedentes: REsp. n. 1.805.925 - SP, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão Min. Gurgel de Faria, DJe 5/8/2020; EDcl nos EDcl no AgInt nos EDcl no REsp. n. 1.725.911 - SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.11.2020; REsp. n. 1.107.518 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2009.
4. O conjunto normativo composto pelas limitações constantes do art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87; arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95; deve ser interpretado à luz da cláusula antielisiva específica do art. 51, da Lei n. 7.450/85, dispositivo legal que já teve aplicação reconhecida no REsp. n. 1.743.918 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.03.2019.
5. O conjunto produz norma antielisiva para reduzir os incentivos a que as empresas passem a fabricar prejuízos fiscais a fim de serem adquiridos no mercado mediante incorporação por outras (normalmente estando todas sob mesma orientação dentro de um grupo econômico de fato ou mesma consultoria tributária) com o propósito único de reduzir o IRPJ e a CSLL devidos (ausência de propósito negocial). Trata-se de um típico caso onde a empresa que assim procede busca a chancela do Poder Judiciário para realizar um Planejamento Tributário Abusivo. A compreensão do tema já havia sido feita no REsp. n. 1.107.518/SC (Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2009), como bem observado no acórdão embargado.
6. Recurso especial não provido.

Veja-se que, frente à alegação de que o art. 33 do Decreto n.º 2.341/87 vedaria a utilização de prejuízos fiscais pela sucessora e que, assim, deveria ser admitida a compensação para além do limite de 30% no último período de apuração da pessoa jurídica que seria extinta, a totalidade dos Ministros da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça²³ concluiu que tal proceder representaria burla da *regra jurídica cogente proibitiva consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87*, porque *a empresa futuramente sucessora estaria fazendo uso do prejuízo fiscal da sucedida a ser futuramente extinta (na*

²³ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

própria sucedida e, por conseguinte, também em si mesma na condição de sucessora, já que ou eram ou se tornarão uma única empresa) para além do limite legal previsto.

Tendo por premissa que: 1º) a Lei n. 8.981/95 e a Lei n. 9.065/95 não fazem o *discrímen* desejado pela empresa (situações de fusão, cisão e incorporação); 2º) o RE n. 591.340 - SP, em que o STF julga a constitucionalidade da limitação de 30%, não enfrenta esta especificidade da empresa em extinção para excepcioná-la da regra geral e 3º) há inúmeros julgados tanto do STF quanto do STJ no sentido da aplicabilidade da referida limitação de 30%, o Ministro Relator Mauro Campbell Marques concluiu pela violação indireta do art. 33, do Decreto-Lei nº 2.341/87 consignando que:

Observo ainda que o conjunto normativo composto pelas limitações constantes do art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87; arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95; deve ser interpretado à luz da cláusula antielisiva específica do art. 51, da Lei n. 7.450/85 ("*art 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, **pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda***"). O referido dispositivo legal já teve aplicação reconhecida por esta Casa no REsp. n. 1.743.918 / SP, de minha relatoria, julgado em 19.03.2019.

O conjunto produz norma antielisiva para reduzir os incentivos a que as empresas passem a fabricar prejuízos fiscais a fim de serem adquiridos no mercado mediante incorporação por outras (normalmente estando todas sob mesma orientação dentro de um grupo econômico de fato ou mesma consultoria tributária) com o propósito único de reduzir o IRPJ e a CSLL devidos (ausência de propósito comercial). Trata-se de um típico caso onde a empresa que assim procede busca a chancela do Poder Judiciário para realizar um **Planejamento Tributário Abusivo**.

O tema já foi enfrentado por ambas as Turmas desta Corte e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, sendo que a ótica adotada foi a de que **o procedimento pleiteado pela CONTRIBUINTE (empresa a ser extinta compensando prejuízos fiscais para além do limite de 30%) é uma burla ao art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87** através do afastamento da Lei n. 8.981/95. [...] (*destaques do original*)

Nota-se no referido julgado que não havia qualquer referência diferenciada a eventual reorganização societária destinada à burla das disposições legais sob análise. A pretensão de inobservância do limite legal de compensação de prejuízos no momento da extinção da pessoa jurídica, associada à sua incorporação por pessoa jurídica que não poderia pretender a utilização dos prejuízos fiscais excedentes, foi suficiente para a afirmação de "planejamento tributário abusivo".

De fato, o revolvimento das fases processuais anteriores permite constatar que a demanda foi iniciada a partir de mandado de segurança preventivo, no qual a interessada pretendia o afastamento da limitação prevista desde os arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e, subsidiariamente, pleiteava seu afastamento *no caso de extinção da pessoa jurídica*. O pedido subsidiário, porém, foi sucessivamente negado em termos semelhantes ao expresso em sede de embargos de declaração à sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5012572-18.2019.4.04.7200/SC:

Assim, inexistindo previsão legal a amparar a pretensão da contribuinte, ao mesmo tempo em que há vedação expressa à compensação de prejuízos fiscais além do limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, não há direito líquido e certo a ser amparado em sede de mandado de segurança, nem mesmo no caso de extinção de pessoas jurídicas.

Em julgado contemporâneo, em sede de Agravo Interno no Recurso Especial n.º 1.935.751/RS²⁴, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça fez consignar na ementa, ainda, que *havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal.*

Também unânime é a manifestação da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça²⁵, no mesmo sentido, como se vê no julgamento de Agravo Interno no Recurso Especial n.º 1.908.071/PR, realizado em 17/05/2021²⁶, e assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. IRPJ E CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS COM LUCROS FUTUROS. LIMITE DE 30% (TRINTA POR CENTO) DO LUCRO REAL POR ANO CALENDÁRIO. AMPLIAÇÃO PELO JUDICIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO INTERNO CONTRA DECISÃO FUNDAMENTADA NAS SÚMULAS 83 E 568/STJ. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA SOBRE O TEMA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - A legislação do IRPJ e da CSLL permite que eventuais prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores sejam compensados com os lucros apurados posteriormente, estabelecendo que a referida compensação é limitada a 30% (trinta por cento) do lucro real, por ano-calendário.

III - Inexiste permissão legal para que, em caso de extinção da empresa por incorporação, os seus prejuízos fiscais sejam compensados sem qualquer limitação.

IV - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

V - Agravo Interno improvido.

Nos mesmos termos antes referidos pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, a Ministra Regina Helena Costa consigna que *havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal.*

Neste dois últimos casos também se tratava de mandado de segurança preventivo, de afastamento da limitação legal e pedido subsidiário para a hipótese de extinção da pessoa jurídica.

²⁴ Trânsito em julgado em 29/11/2021.

²⁵ Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região) votaram com a Sra. Ministra Relatora Regina Helena Costa.

²⁶ Trânsito em julgado em 11/06/2021.

As manifestações do Superior Tribunal de Justiça, portanto, não são dependentes da caracterização de operações para burla intencional do limite de compensação de prejuízos e bases negativas de CSLL, e assim expressam a interpretação das normas jurídicas aplicáveis a todas pessoas jurídicas optantes pelo lucro real e beneficiadas pela possibilidade de redução de suas bases tributáveis em razão do insucesso passado de suas atividades.

Logo, como *sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador*, e por tudo o mais exposto, o presente voto é por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA