



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10480.735470/2013-19
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-006.752 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 3 de outubro de 2023
Recorrente COMPANHIA ALCOOLQUÍMICA NACIONAL- ALCOOLQUÍMICA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. ATIVIDADE RURAL. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos e jurídicos distintos, concernentes ao reconhecimento de benefício fiscal de depreciação acelerada a pessoas jurídicas que exercem atividade agroindustrial, sem avaliar a possibilidade de aplicação do limite de 30% para compensação de prejuízos em face de usina sucroalcooleira, acerca da qual sequer foi demonstrada a prática do cultivo de cana-de-açúcar.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE NEGATIVA. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%.

Dispõe a legislação que na apuração do lucro tributável poderá haver o aproveitamento de prejuízo fiscal ou 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 de prejuízo fiscal ou base negativa acima do limite determinado. Precedentes da 1ª Turma da CSRF.

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. Precedentes da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “Possibilidade de compensação de 100% do Prejuízo Fiscal em casos de extinção da Pessoa Jurídica”. No mérito, por voto de qualidade, acordam negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram pelo provimento. Julgamento realizado após a vigência da Lei n.º 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart (Suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (Suplente convocada), e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por COMPANHIA ALCOOLQUÍMICA NACIONAL – ALCOOLQUÍMICA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1401-002.368, na sessão de 11 de abril de 2018, no qual o Colegiado *a quo* decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação às infrações de glosa de exclusões e de omissão de receitas. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin. Por voto de qualidade, negar provimento em relação à glosa de compensação de prejuízos. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Designado o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. INCORPORAÇÃO. LIMITE DE 30%.

A legislação que permite a compensação do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL até o limite de 30% não prevê tratamento diferenciado às empresas que se sujeitaram a processo de reorganização societária. Lançamento fiscal que se mantém.

OMISSÃO DE RECEITAS DE GANHO DECORRENTES DE PARCELAMENTO DA MP 470/2009. TRIBUTAÇÃO.

Se a adesão ao parcelamento da MP 470/2009 permitiu à empresa reduzir as multas e os juros incidentes sobre a dívida com a União, correta é a tributação do ganho. Se a empresa justifica a não tributação do ganho por não ter deduzido os juros de mora no momento de sua constituição, ela é quem fazer prova da não dedução. Lançamento fiscal que se mantém.

**EXCLUSÃO DE GANHO DECORRENTE DE PARCELAMENTO DA MP 470/2009.
GLOSA.**

O ganho decorrente de redução de juros e multa por adesão a parcelamento corresponde a uma receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL. Assim, caso não haja previsão legal de exclusão fiscal em relação àquele determinado parcelamento, não há que se requerer aplicação de regra de outro parcelamento, pois tal não foi a intenção do legislador. Lançamento fiscal que se mantém.

O litígio decorreu de infrações apuradas na revisão de bases de cálculo do IRPJ e da CSLL: i) da incorporada JB AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA, no período de encerramento de atividades – 01/01/2009 a 31/08/2009 - por constatação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acima do limite legal de 30%; e ii) da autuada, no período de 01/09/2009 a 31/12/2009, e que resultaram na redução de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL por: ii.i) receitas contabilizadas a menor em relação a juros de mora reduzidos com os benefícios da Medida Provisória nº 470/2009 e ii.iii) exclusões indevidas de receitas auferidas em razão do benefício fiscal de redução de multas e juros de mora trazidos pela Medida Provisória nº 470/2009.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente os lançamentos (e-fls. 149/167). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 232/251).

Cientificada em 17/07/2018 (e-fls. 258), a Contribuinte interpôs recurso especial em 01/08/2018 (e-fls. 259/287) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas em exame de admissibilidade. Registre-se que, sorteados os autos para relatoria da ex-Conselheira Andréa Duek Simantob, demandou-se o saneamento do exame de admissibilidade porque não tratado o *tópico do recurso*, “4.3.2 – Possibilidade de compensação de 100% do Prejuízo Fiscal em casos de extinção da Pessoa Jurídica” (e-fl. 470/471).

Do primeiro despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 441/447 extrai-se:

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

(1) “omissão de receitas – inversão do ônus da prova”

[...]

(2) “exclusões ao autorizadas na apuração do lucro real”

[...]

(3) “compensação de 30% do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL – atividade rural - agroindústria”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Voto Vencido

[...].

Além disso, conforme observou a decisão recorrida, a legislação é clara quando classifica a atividade rural conforme o produto final comercializado, sendo que a JB AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA., segundo ela própria admite, era produtora de álcool, e este produto não habilita o produtor a ser considerado rural.

[...].

Voto Vencedor

[...].

Inicialmente, convém ressaltar que concordo com a relatora quanto ao afastamento dos pedidos da compensação ilimitada em razão de exercício de atividade rural e da aplicação de precedentes administrativos e judiciais pela contribuinte.

Acórdão paradigma n.º 1402-002.821, de 2018:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

E exatamente sobre a abrangência do conceito legal de atividade rural e essa possibilidade da aplicação da depreciação acelerada incentivada integralmente sobre o maquinário agrícola de contribuinte que exerce atividade agroindustrial, sem as limitações inauguradas pela IN n.º 257/2002, a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, tratando precisamente de agroindústria que produzia álcool e açúcar, proferiu o recente Acórdão n.º 9101-002.801 (publicado em 09/08/2017), afastando a glosa sofrida pelo contribuinte, bem como a aplicação dessa disposição restritiva da Instrução Normativa em tela.

Acórdão paradigma n.º 9101-002.801, de 2017:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

O tratamento conferido à agroindústria pela legislação federal, portanto, é similar àquela conferida à atividade rural, não sendo justificável a restrição estabelecida pela IN SRF 257/2002, em seu artigo 2º, inciso V.

Por fim, no tocante a essa terceira 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.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a legislação é clara quando classifica a atividade rural conforme o produto final comercializado, sendo que a JB AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA., segundo ela própria admite, era produtora de álcool, e este produto não habilita o produtor a ser considerado rural, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1402-002.821, de 2018, e 9101-002.801, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, tratando precisamente de agroindústria que produzia álcool e açúcar, proferiu o recente Acórdão n.º 9101-002.801 (publicado em 09/08/2017), afastando a glosa sofrida pelo contribuinte, bem como a aplicação dessa disposição restritiva da Instrução Normativa em tela [IN n.º 257/2002, esclareço] (**primeiro acórdão paradigma**) e que o tratamento conferido à agroindústria pela legislação federal, portanto, é similar àquela conferida à atividade rural, não sendo justificável a restrição estabelecida pela IN SRF 257/2002, em seu artigo 2º, inciso V (**segundo acórdão paradigma**).

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

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, **ADMITO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto, no que se refere à matéria: (3) “*compensação de 30% do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL – atividade rural - agroindústria*”. (destaques do original)

E, no despacho de admissibilidade complementar (e-fl. 476/477) consta que :

“Possibilidade de compensação de 100% do Prejuízo Fiscal em casos de extinção da Pessoa Jurídica”

3. Cumpre rechaçar, de início, a referência ao **Acórdão n.º 1103-001.058**, porque já reformado (22/09/2016) anteriormente à data de interposição do Recurso Especial (01/08/2018 – e-fls. 259), pelo Acórdão n.º **9101-002.452**.

[...]

4. Afirma-se, em síntese, que houve, na decisão recorrida, afronta a inúmeros acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

5. 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.

6. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a legislação que permite a compensação do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL até o limite de 30% não prevê tratamento diferenciado às empresas que se sujeitaram a processo de reorganização societária*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º CSRF/01-04.258) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, *em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação das bases negativas acumuladas, sendo inaplicável a trava*.

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

8. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto no que se refere à matéria *“Possibilidade de compensação de 100% do Prejuízo Fiscal em casos de extinção da Pessoa Jurídica”*. *(destaques do original)*

Registre-se que, cientificada da admissibilidade parcial do recurso especial, a Contribuinte não apresentou agravo (e-fl. 450/454)

A Contribuinte principia seu recurso especial referindo apenas três matérias analisadas no primeiro exame de admissibilidade, mas vinculando a *limitação de compensação de prejuízos fiscais ao paradigma n.º CSRF/01-04.258*.

Abordando o acórdão recorrido com respeito à *compensação de 30% do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL*, reproduz apontamento quanto à informação, em DIPJ, de que a Contribuinte *não desempenhava atividades rurais*, e diz que *os respeitáveis julgadores não levaram em consideração que a recorrente é agroindústria. Uma atividade integrada que realiza a parte agrícola e a industrial e pela legislação que rege a política agrária, é sim considerada rural! Um mero erro de preenchimento de formulário não pode, nem deve, implicar em pagamento de tributo, ainda mais num montante exagerado como a presente cobrança*. Na sequência, quanto aos argumentos deduzidos para afirmar a aplicação do limite de 30%, observa que:

Quanto ao viés de política fiscal trazido no voto, não se pode olvidar que o Brasileiro vive num pacto social altamente desestabilizado, onde visualiza seus esforços e economias transferidas ao Estado pela tributação, esvaindo-se pelo ralo da incompetência, corrupção e mordomias legais, mas imorais! Isso tudo sem contraprestação obrigatória e institucional de saúde, segurança, educação, transporte, enfim, um Estado capenga. Porquanto é infausta a assertiva de academicamente privilegiados do sentido de almejar obrigar que os prejuízos do contribuinte não possam ser abatidos de receitas em face do *"propósito de permitir à Fazenda Nacional angariar recursos mínimos para fazer frente aos dispêndios da União Federal, ..."* para o

Governo "... não ser surpreendido em razão das intempéries econômicas a que se sujeita a atividade mercantil".

O contribuinte, por norma consuetudinária criada ao passo do surgimento das civilizações e hoje Constitucional, só deve pagar tributo quando obtiver renda, lucro e, aqui, real! Em não havendo lucro, mas prejuízos, não pode ser o contribuinte escorchado. O Estado para fazer frente a seus "dispêndios", em "intempéries", deve utilizar suas reservas obrigatórias consoante as normas de "Responsabilidade Fiscal", jamais confiscar o Contribuinte. E assim desde os primórdios da humanidade, a não ser onde imperou a Tirania!

No que concerne ao caso concreto a lei não precisa exceptuar. A norma apenas se aplica ao fato! Onde não há fato não há o que a norma regulamentar! A hipótese fática é a existência de renda, o lucro. Se a empresa irá ser extinta, não terá mais futuro, nem obviamente como ser abatido o prejuízo no futuro, portanto só haverá renda (lucro) no balanço final se não houver mais qualquer prejuízo acumulado, caso contrário não estaremos diante de uma realidade, mas sim fantasia, afastando-se do conceito de lucro real.

Assim, a recorrente não justifica a utilização do prejuízo fiscal pela reorganização societária da incorporada, mas sim pela própria e óbvia ausência de proibição em casos de extinção da personalidade jurídica, quando não há mais como diferir o abate do prejuízo, eis que a sociedade esmoreceu.

Na sequência, expondo *precedentes* e *similitude fática*, depois de abordar as duas primeiras matérias que não tiveram seguimento, a Contribuinte divide o tema 4.3 – *Referente à Compensação de 30% do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSSL* em dois tópicos, assim iniciando:

4.3.1 - Objeto Social da Recorrente - Atividade Rural

A recorrente, como requisito da presente pretensão recursal, no que concerne a caracterização da recorrente como sociedade empresarial que tem como objeto atividade rural, indica que houve na decisão recorrida afronta aos arts. 2º, I, 14 da Lei n. 8.023/90, que Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências, art. 22-A da Lei 8.212/91, 14 do Estatuto da Terra, e inúmeros acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dentre eles o Acórdão n. 1402002.821 - 4a. Câmara, 2a. Turma Ordinária e Acórdão n. 9101002.801, deste Conselho Superior de Recursos Fiscais.

Ora, a Lei No 8.023, DE 12 DE ABRIL DE 1990 prescreve:

"Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

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

Não há como negar que a recorrente exerça e explore atividade rural, eis que, por ser agroindústria, tem verticalizada sua atividade desde o plantio da cana-de-açúcar, sua colheita e transformação.

Em "Lei", não há qualquer exigência ou distinção quanto ao produto final e a industrialização de açúcar ou de álcool, mas sim que pode compensar a totalidade do crédito também (não se admite a possibilidade de se cogitar o desdenho ao encerramento das atividades) a sociedade empresarial que explora atividade rural.

Dúvidas não restam sobre o conceito de agroindústria, até mesmo

"o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros..." (Lei 8.212)

Os atos normativos da Receita Federal não destoam:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRFN"257, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2002

Dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural na apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Ari. 2º A exploração da atividade rural inclui as operações de giro normal da pessoa jurídica, em decorrência das seguintes atividades consideradas rurais:

...

VIII - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como:

b) transformação de produtos agrícolas:

2. moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura:

Art. 3º Não se considera atividade rural:

I - a industrialização de produtos, tais como bebidas alcoólicas em geral, óleos essenciais, arroz beneficiado em máquinas industriais, fabricação de vinho com uvas ou frutas;

II - a comercialização de produtos rurais de terceiros e a compra e venda de rebanho com permanência em poder da pessoa jurídica rural em prazo inferior a 52 (cinquenta e dois) dias, quando em regime de confinamento, ou 138 (cento e trinta e oito) dias, nos demais casos;

III - o beneficiamento ou a industrialização de pescado in natura;

IV - o ganho auferido pela pessoa jurídica rural proprietária de rebanho, entregue, mediante contrato por escrito, à outra parte contratante (simples possuidora do rebanho) para o fim específico de procriação, ainda que o rendimento seja predeterminado em número de animais;

V - as receitas provenientes do aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagem, e da prestação de serviços em geral, inclusive a de transporte de produtos de terceiros;

VI - as receitas decorrentes da venda de recursos minerais extraídos de propriedade rural, tais como metal nobre, pedras preciosas, areia, aterro, pedreiras;

VII - as receitas financeiras de aplicações de recursos no período compreendido entre dois ciclos de produção;

VIII - os valores dos prêmios ganhos a qualquer título pelos animais que participarem em concursos, competições, feiras e exposições;

IX - os prêmios recebidos de entidades promotoras de competições hípcas pelos proprietários, criadores e profissionais do turfe;

X - as receitas oriundas da exploração do turismo rural e de hotel fazenda."

Por outro lado, a Constituição Federal:

Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

§ 1º. Incluem-se no planejamento agrícola as atividades agroindustriais, agropecuárias, pesqueiras florestais.

Dispõe o Estatuto da Terra:

"Art. 14. O Poder Público facilitará e prestigiará a criação e a expansão de associações de pessoas físicas e jurídicas que tenham por finalidade o racional desenvolvimento extrativo agrícola, pecuário ou agroindústria! e promoverá a ampliação do sistema cooperativo, bem como de outras modalidades associativas e societárias que objetivem a democratização do capital. "

Mais:

"Lei 8171/91

Dispõe sobre a política agrícola

CAPÍTULO XIII

Do Crédito Rural

Ari. 48. O crédito rural, instrumento de financiamento da atividade rural será suprido por todos os agentes financeiros sem discriminação entre eles, mediante aplicação compulsória, recursos próprios livres, dotações das operações oficiais de crédito, fundos e quaisquer outros recursos, com os seguintes objetivos:

I- estimular os investimentos rurais para produção, extrativismo não predatório, armazenamento, beneficiamento e instalação de agroindústria, sendo esta quando realizada por produtor rural ou suas formas associativas;

II- favorecer o custeio oportuno e adequado da produção, do extrativismo não predatório e da comercialização de produtos agropecuários;

III- incentivar a introdução de métodos racionais no sistema de produção, visando ao aumento da produtividade, à melhoria do padrão de vida das populações rurais e à adequada conservação do solo e preservação do meio ambiente;

IV- (Vetado)

V- propiciar, através de modalidade de crédito fundiário, a aquisição e regularização de terras pelos pequenos produtores, posseiros e arrendatários e trabalhadores rurais;

VI- desenvolver atividades florestais e pesqueiras.

Menciona-se e destaca-se os dispositivos legais acima, normas cogentes e de ordem pública, portanto de aplicação obrigatória pelos órgãos da administração federal, para não se deixar dúvidas de que a diferenciação tributária abaixo declinada também se aplica a agroindústria. Repise-se que são normas cogentes irrenunciáveis. Original sem grifos:

"INSTRUÇÃO NORMATIVA No. 51 DE 31 /IO ;1995 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - SRF PUBLICADO NO DOU NA PA G. 17611 EM 03 fl 1 ;1995

Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas no ano-calendário de 1995.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista as disposições da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, resolve:

Compensação de Prejuízos Fiscais

Art. 27. A partir do ano-calendário de 1995, 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.

§ 3º O limite de redução de que trata este artigo não se aplica aos prejuízos fiscais apurados pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a exploração de atividade rural,

REGULAMENTO IMPOSTO DE RENDA

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). § 1.º O disposto neste artigo somente se aplica eis 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).

§ 2.º 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.

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

Atividade Rural

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 n.º 8.023, de 1990, art. 14). "

Os acórdãos paradigmáticos não deixam dúvidas sobre o ora alegado, ou seja, que a agroindústria canavieira exerce atividade rural, saltando aos olhos a similitude fática:

Afinal, o conceito amplo de atividade rural prestigiado pela Lei n.º 8.023/1990 contempla a "agricultura" (inciso I, do art. 2.º) e, ainda, a "transformação de produtos decorrentes de atividade rural" (inciso V, do art. 2.º). Este conceito amplo de atividade rural adequa-se às demais normas que regem esta atividade.

A própria Constituição Federal, ao tratar da definição de política agrícola, inclui as atividades agropecuárias e as agroindustriais:

Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na fôrma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

§ 1.º Incluem-se no planejamento agrícola as atividades agroindustriais, agropecuárias, pesqueiras e florestais.

No mesmo sentido, o Estatuto da Terra (Lei n.º 4.504/1964) regula "os direitos e obrigações concernentes aos bens imóveis rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária e promoção da Política Agrícola", tratando em diversos dispositivos da atividade agroindustrial, sem limitação similar à trazida pela IN SRF 257/2002. Destaco, nesse sentido, a prescrição do artigo 4.º do Estatuto da Terra Art. 4.º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada; (...) VI "Empresa Rural" é o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico ...Vetado... da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias';

O outro paradigma adotou, conforme anexo, as razões de decidir do Conselho Superior de Recursos Fiscais, portanto para quem explora atividade rural, para a J.B. Açúcar e

Álcool LTDA não havia limitação de compensação de prejuízo fiscal, isso determinado por normas cogentes de aplicação imediata, devendo-se, também por esse motivo ser provido o presente recurso.

Com respeito à *possibilidade de compensação de 100% do Prejuízo Fiscal em casos de extinção da Pessoa Jurídica*, observou que a matéria está *pendente de consolidação jurisprudencial*, e inclusive *houve empate no julgamento, sendo decidido por voto de qualidade de conselheiro representante do fisco federal*. Afirma afronta aos arts. 43, 44 e 110 do CTN, 189 parágrafo único, da Lei 6404-76, inúmeros acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cita os acórdãos 1103-001.058 e CSRF/01-04.258 e transcreve trechos deste e do primeiro, adicionando que:

O caso é exatamente o mesmo do presente e o cotejo analítico seria até mesmo enfadonho, a similitude fática não se discute.

Tais fundamentos ainda são objeto de debates nas Cortes Superiores desta Receita Federal, em jurisdição administrativa, eis que a lei objetivou, exclusivamente, distender, no tempo, o aproveitamento de prejuízos fiscais para aquelas empresas em funcionamento, garantindo com isso, a recondução do seu patrimônio aos níveis anteriores ao período desfavoráveis, mas jamais eliminá-lo, pois se assim fizesse estaria maculando os artigos 43 e 44 do CTN, tornando um "não acréscimo patrimonial" tributado pelo imposto de renda, em montante, portanto, não real.". V.g. (grifou-se):

[...]

Não se pode tributar o que não se perfaz rendimento, o que é prejuízo e, obviamente, o que não é lucro.

O art. 110 do CTN prescreve:

[...]

A Lei 6.404/76 em seu art. 189 prescreve:

[...]

Assim, com a utilização pelo Constituinte dos conceitos de renda e lucro definidos pelo Direito Privado para delimitar a competência tributária da União Federal, não poderia o legislador infraconstitucional desnaturá-lo.

Findando-se neste aspecto, vale ser trazida a doutrina de Ivés Gandra da Silva Martins, Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNÍP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O Estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal-1ª Região. Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia). Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e da PUC-Paraná, e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal) em Artigo - Federal - 2009/1853 Incorporação de empresa com extinção da incorporada - Possibilidade de aproveitamento do prejuízo além de 30%:

Como se percebe, o artigo 44 do CTN, ao falar em montante real da base de cálculo, explícita, com clareza, o disposto no artigo 43, que cuida de "aquisição de disponibilidade" que implique "acrécimo patrimonial". (18)

As outras duas formas de base de cálculo são complementares e de nenhum interesse para o presente parecer. O "montante presumido" é de opção do contribuinte, que pode aceitar ou não a receita como parâmetro tributário para não ter que demonstrar as despesas dedutíveis como elementos redutores do tributo, o que ocorre com aqueles pagadores de tributos que, por facilidade operacional, adotam a declaração de pessoa jurídica, com base na receita e não no lucro. E no montante arbitrado, aquele contribuinte que não mantiver sua escrituração, de tal forma que se possa determinar as receitas e as despesas pertinentes, ou seja, que não tenha o Fisco como calcular o imposto sobre a

renda, poderá ser punido, adotando-se o arbitramento do lucro, à luz da receita aferível.

Para o presente parecer o que interessa, todavia, são as disposições dos artigos 43 e 44 do CTN, que foram, a meu ver, rigorosamente, seguidas pelo legislador ordinário (19).

Com efeito, reza o artigo 250, inciso III, do RIR que:

"Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excitados do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6.º, §3.º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

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 n.º 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único). " (20)

Como se percebe, o "lucro real", vale dizer, o "montante real" do acréscimo patrimonial, corresponde ao lucro líquido com exclusão, entre outros, de "prejuízo fiscal" de "períodos de apuração anteriores" com "limitação de compensação a 30%". (21)

A disposição, que corresponde à Lei 9.065 de 1995, art. 15 e parágrafo único cuida, pois, com absoluta nitidez de empresas em funcionamento, vez que fala em "períodos anteriores", o que pressupõe uma continuidade de operação e uma partição temporal no aproveitamento de prejuízos pretéritos.

E chega-se ao ponto fulcral da disposição. Antes de 1995, o aproveitamento de prejuízo não tinha qualquer restrição. O dispositivo criou uma restrição -apenas temporal- para as empresas em funcionamento, permitindo o aproveitamento total dos prejuízos, mas distribuídos em períodos posteriores.

Não perceberam, entretanto, que a trava de 30% era exclusivamente para as empresas em funcionamento, algo claramente detectado pelo Superior Tribunal de Justiça e perfeitamente definido pelo autor de lei. ou seja, o de que o PREJUÍZO SEMPRE PODERIA SER APROVEITADO COMO ELEMENTO REDUTOR DO LUCRO. E, repito, que a proibição de aproveitamento dos prejuízos, nas incorporadoras, fortalece tal entendimento, visto que a incorporadora absorve uma empresa extinta e o que é extinto não pode gerar direito de aproveitamento em outra empresa, nada obstante os reflexos patrimoniais (22).

Que se trata de extinção, o § 3.º do artigo 227 da Lei n.º 6.404/76 não oferece dúvida, em redação que repito:

"§ 3.º - Aprovados pela assembléia geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação." (grifos meus)

A empresa incorporada extingue-se com a aprovação pela Assembléia Geral da incorporadora, cujos efeitos jurídicos perante terceiros SOMENTE OCORRERÃO a partir do arquivamento e publicação dos atos de incorporação. Tal determinação mostra que -para efeitos de validade perante terceiros, inclusive perante o fisco- apenas após o arquivamento da publicação dos atos da incorporação, já com a extinção da empresa incorporada, passa a ganhar a incorporação a plenitude de sua existência legal (23).

A análise do artigo 227, § 3º justifica, pois, o não aproveitamento dos prejuízos pela incorporadora, se não forem compensáveis, na incorporada extinta. A lei fiscal, desta forma, respeita o disposto nos artigos 109 e 110 do CTN, que não lhe permite alterar conceitos próprios do direito privado, implícita ou explicitamente conformados pela lei suprema, considerando que se extinta foi a incorporada e não aproveitado o prejuízo, à falia de lucros, não poderá a incorporadora aproveitá-lo, pois a empresa incorporada extinguiu-se no ato da incorporação (24).

Em nenhum momento, todavia, a lei fiscal (art. 250, § 3º do RIR) proíbe -para as empresas em extinção- o aproveitamento integral do prejuízo de 30% até porque se o fizesse estaria maculando os artigos 43 e 44 do CTN, tornando um "não acréscimo patrimonial" (a parcela de lucro não compensável do prejuízo existente) tributado pelo imposto de renda, em montante, portanto, não real.

Conforme termos do julgado, aduzir simploriamente que a lei não traz exceção, num sofisma comezinho, com o devido respeito, é duvidar da erudição alheia, aliás, dos mais renomados juristas do âmbito do Direito Tributário.

Exceção, é um desvio à regra aplicada aos fatos. Onde não tem regra nem fato, não há como existir exceção. O caso é de inexistência de regra e de fato. Não há renda, não há como ser aplicada a hipótese de incidência!

Constata-se, pois, que a exação cobrada é indevida em todos os seus termos e deve ser rechaçada por esta Colenda Câmara.

Pede, assim, que o recurso especial seja admitido e provido para que sejam decretadas *inexigíveis as obrigações tributária principais e acessórias instadas no procedimento, bem como juros e multas, em face de inexistência de suposto crédito fiscal.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 18/11/2020 (e-fl. 457), e retornaram em 30/11/2020 com contrarrazões em face do primeiro despacho de admissibilidade (e-fl. 458/467), nas quais a PGFN questiona a existência de divergência em face dos paradigmas n.º 1402-002.821 e 9101-002.801. Diz que *para considerar não caracterizada o exercício de atividade rural, a decisão recorrida se fundamenta na própria declaração do contribuinte no sentido de que não desempenhava atividades rurais e esta questão não se verifica nos acórdãos indicados pelo recorrente, conforme se extrai da leitura dos supostos paradigmas.* Arremata que:

Nos casos analisados pelos acórdãos n.º 1402-002.821 e n.º 9101-002.801, não houve declaração do próprio contribuinte no sentido de que não exerce atividade rural, diferenciando-se, portanto, do acórdão recorrido em ponto importante para a solução da lide.

Não verificada questão fática importante para a adoção do entendimento pela decisão recorrida quanto à caracterização do exercício da atividade rural, os citados acórdãos se distanciam do caso dos autos para efeito do adequado confronto de teses jurídicas.

Diante de situações fáticas distintas, não há como se configurar a divergência pretendida pelo recorrente.

Ante os argumentos expendidos, em sede preliminar, deve-se negar seguimento ao recurso especial manejado, diante da ausência de demonstração da divergência jurisprudencial.

No mérito, reafirma que *o próprio contribuinte firmou declaração de que não exercia atividade rural*, e, invocando o significado de “atividade rural” nos termos do art. 2º da Lei n.º 8.023/90, argumenta:

Em seu recurso, afirma o recorrente que desempenha a agricultura (inciso I), uma vez que cultiva a planta da cana-de-açúcar, conquanto destine o produto agrícola (cana colhida) à fabricação de álcool.

Como o objetivo social da empresa é a transformação do produto agrícola (cana) em produtos industrializados (álcool), revela-se de suma importância o assentado no inciso V do supramencionado art. 2º da Lei nº 8.023/90, para o qual a empresa que transforme produtos decorrentes de atividade rural somente se enquadrará como pessoa jurídica rural se o processo transformativo não alterar as características e composição do produto in natura, não adicionar outras matérias-primas além daquelas oriundas da área rural explorada.

O recorrente vale-se da cana apenas como um dos insumos na industrialização do álcool, cuja produção inclui a adição de outros insumos (inclusive componentes químicos), de maneira que não exerce atividade rural. Com efeito, obviamente a fabricação do álcool não mantém a composição e características da cana in natura, bem como não dispensa a utilização de sofisticado e complexo aparato de máquinas e equipamentos industriais.

Sobre o não enquadramento das empresas do setor sucroalcooleiro na definição legal de atividade rural o Poder Judiciário já teve a oportunidade de se pronunciar:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. BENEFÍCIO DA DEPRECIÇÃO ACELERADA. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.159-70/01, ART. 6º. USINA SUCROALCOOLEIRA. INOCORRÊNCIA DA PRÁTICA DE ATIVIDADE RURAL.

(...)

2. A agroindústria canavieira possui atividade econômica híbrida, podendo exercer tanto a industrialização de produtos, quanto a produção da cana-de-açúcar.

3. Hipótese em que a Impetrante não se desincumbiu do ônus de comprovar a prática efetiva de atividade rural, não sendo suficiente a previsão, em seu contrato social, de atividades que envolvam a agricultura, a pecuária, o cultivo, a colheita e a produção de produtos derivados da cana-de-açúcar.

4. Nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais prestadas à Receita Federal, pela Impetrante, consta a resposta negativa ao quesito "Atividade Rural", o que corrobora o entendimento de que inexistiu a prática da atividade rural ensejadora do benefício fiscal requestado.

Apelação improvida.” (PROCESSO: 00077412720124058300, AC - Apelação Cível - 553112, DESEMBARGADOR FEDERAL GERALDO APOLIANO, Terceira Turma, JULGAMENTO: 22/05/2014, PUBLICAÇÃO: DJE - Data::27/05/2014 - Página::137)

Sendo assim, fica clara demonstrado que o contribuinte não exerce atividade rural, como bem decidiu o colegiado a quo. (*destaques do original*)

Posteriormente, cientificada do exame de admissibilidade complementar em 12/12/2021 (e-fls. 478), a PGFN apresentou em 20/12/2021 contrarrazões nas quais expõe as seguintes *razões para manutenção do acórdão recorrido*:

O recorrente sustenta que:

- 1) a extinção da empresa permitiria a compensação integral dos prejuízos fiscais dos anos anteriores na última declaração do exercício;
- 2) seria impossível a imposição do limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL nas hipóteses de extinção da pessoa jurídica, sob pena de tributar o patrimônio da empresa, em violação ao princípio segundo o qual só se legitima a tributação de acréscimos reais e efetivos, consagrado no artigo 43 do CTN;
- 3) a legislação não veda a compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30% na hipótese de empresas extintas, de tal modo que a trava se aplicaria exclusivamente às empresas em atividade;

4) as empresas extintas não podem aproveitar o crédito decorrente do saldo negativo em períodos futuros.

Data venia, os argumentos do Recorrente não têm o condão de prosperar, pois tanto a legislação que limita a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, bem como a sua natureza (de benefício fiscal, assim determinada pelo eg. Supremo Tribunal Federal) e a jurisprudência consolidada no CARF, não excluem a empresa extinta da limitação legal. É o que se passa a expor com detalhes a seguir.

O artigo 33 do Decreto-lei n. 2.341/87 determina:

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

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

O art. 514 do RIR/99 também reflete este impedimento, vejamos:

“Incorporação, Fusão e Cisão

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).”

A norma é clara e expressa, no sentido da vedação legal de compensação de prejuízos da sucedida pela empresa sucessora e isto tem sua razão de ser: inibir incorporações, fusões e cisões que manifestamente têm como único sentido realizar evasão fiscal.

Portanto, esta é a primeira premissa a ser observada: a pessoa jurídica sucessora não poderá compensar os prejuízos fiscais e bases negativa de CSLL da sucedida.

A segunda premissa foi a introdução pela 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.

Vejamos os dispositivos introduzidos pela Lei 9.065/95, arts. 15 e 16 tanto para o IRPJ quanto para a CSLL:

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

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

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

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 (doravante denominados simplesmente de prejuízos fiscais): 1) o não aproveitamento pela sucessora dos prejuízos fiscais da sucedida em caso de incorporação, fusão ou cisão; 2) o limite de 30% do lucro líquido ajustado para as compensações introduzido pela Lei 9.065/95 sem exceções quanto às incorporações, fusões e cisões. Ultrapassado essa restrição quantitativa, a compensação é indevida e o montante incorretamente compensado deve ser glosado.

Irresignados com a limitação quantitativa imposta pelo Estado à compensação dos prejuízos fiscais, os contribuintes do IRPJ e da CSLL apresentaram inúmeros questionamentos sobre a constitucionalidade dessa imposição. Como resposta ao pleito judicial apresentado, o **Supremo Tribunal Federal**, por meio do julgamento do **RE 344.994/PR**, declarou a constitucionalidade do referido limite, senão vejamos:

"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)

Tendo o julgado acima citado se referido exclusivamente sobre o IRPJ, idêntico entendimento foi adotado para a CSLL, senão vejamos:

"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)

No que concerne ao entendimento exposto pelo STF, vale registrar que em ambos os julgados, **a Suprema Corte estabeleceu a natureza jurídica da autorização para compensação de prejuízos fiscais como um verdadeiro benefício fiscal concedido pelo Estado aos contribuintes. Sendo uma benesse tributária, fora ressaltado que tal compensação deve ser realizada nos estritos limites impostos pela lei que a**

prevê. Sobre essa conclusão em especial, calha transcrever as seguintes passagens do voto vista da Ministra Ellen Gracie no RE 344.994/PR:

"É apenas por benesse da política fiscal – atenta a valores mais amplos, como a 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 que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigente para o exercício que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30% ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido.** (...)

Por fim, outro esclarecimento importante ressaltado pelo STF, e que merece ser citado, se refere ao fato de a compensação de prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores **não constituir um direito adquirido dos contribuintes.** Tendo em vista o reconhecimento de sua natureza jurídica como um benefício fiscal e o próprio conceito de lucro da atividade empresarial, os Ministros entenderam que os contribuintes não possuem direito adquirido à compensação de seus prejuízos fiscais; esta autorização dependerá sempre da vontade política externada nas leis, senão vejamos:

"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.**¹

Vê-se, assim, que a autorização para a compensação de prejuízos fiscais acumulados ao longo de exercícios futuros se constitui em inegável benefício fiscal concedido pelo Estado. De acordo com o Sistema Tributário previsto na Constituição Federal de 1988, a União não é obrigada a autorizar essa compensação, reduzindo assim a sua receita fiscal. Ela fora concedida como uma benesse tributária (uma socialização dos prejuízos empresariais), a qual, por isso mesmo, deve se dar nos estritos limites impostos pela legislação que a prevê.

Feitas tais considerações, *data venia*, as argumentações recursais não resistem a um confronto com os **motivos determinantes** exarados nas decisões do STF nos RE 344.994/PR e RE 545308/SP.

Ora, sendo a compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas de anos anteriores autêntico instrumento de política fiscal, ou seja, **benefício fiscal**, como fixado pelo STF, por óbvio, submete-se ao princípio da legalidade estrita, não comportando interpretação extensiva ou por analogia, nos moldes propugnados no **art. 111, do CTN.**

O artigo 111 do CTN assim prevê:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

¹ RE 344.994/PR, trecho retirado do voto-vista da Min. Ellen Gracie.

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

Ora, como pode ser visto da clara redação do CTN, observa-se que as normas que prevêem benefícios fiscais devem ser interpretadas literalmente, não de forma extensiva. Na concessão de benefícios fiscais, o poder-dever do Estado se pauta exclusivamente na literalidade das leis que os preveem. Admitir uma forma diversa de interpretação significa dispensar ilegalmente pagamento de tributo devido.

Nesse sentido, aliás, é a jurisprudência pátria, como se percebe da leitura dos seguintes trechos de acórdãos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça:

"(...) 4. Para a criação e extensão de **benefício fiscal o sistema normativo exige lei específica (cf. art. 150, § 6º da CF/88) e veda interpretação extensiva** (cf. art. 111 do CTN)." (STJ, REsp 1140723 / RS, Min. Eliana Calmon, julgado em 02/09/2010).

"(...) Enfim, **a concessão de qualquer favor legal na ordem tributária deve ser interpretada de forma restritiva e literal**, pois, como ensina SAMPAIO DÓRIA, "não se há de estender a generosidade ou renúncia de quem libera terceiros de suas obrigações a hipóteses não expressas e literalmente contempladas." ("Imunidades Tributária e Impostos de Incidência Plurifásica Não-cumulativa, in XI Curso de Aperfeiçoamento em Direito Constitucional Tributário", Ed. Resenha Tributária, 1985, p. 15.)" (STJ, REsp 1184836 / SP, Min. Humberto Martins, julgado em 20/04/2010)

Sob essa perspectiva, incumbe exclusivamente ao ente público competente pela instituição do tributo delinear os contornos legais do benefício fiscal a ser concedido. Tanto o contribuinte, como a autoridade atuante e o julgador devem se ater aos ditames previstos na lei. Viola os princípios basilares da hermenêutica jurídico-tributária concluir que, em se tratando de benefício fiscal, eventual silêncio do legislador significaria a permissão para extensão às situações não abrangidas pela lei de regência.

Precisamente sob a questão aqui discutida, qual seja, a compensação integral dos prejuízos fiscais sem respaldo legal, o Superior Tribunal de Justiça posicionou-se pela impossibilidade da pretensão, justamente considerando a natureza jurídica de benefício fiscal da compensação. Confira-se:

"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 da 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."²

A ementa confeccionada para acórdão ostenta a seguinte redação:

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

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 REsp 307389/RS, trechos do voto do relator Min. José Delgado.

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.

(REsp 307389/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2002, DJ 17/03/2003 p. 179)

No mesmo sentido:

“TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS - INCORPORAÇÃO E FUSÃO - VEDAÇÃO - ART. 33 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 à 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.

(REsp 1107518/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 25/08/2009)”

Destaque-se que no voto condutor do referido acórdão, a Ministra Relatora trouxe esclarecimentos que servem como fundamento para afastar, ainda, a afirmação do recorrente, de que teria havido violação ao artigo 43 do CTN. Senão vejamos:

“O acórdão recorrido mostra-se coerente com a jurisprudência desta Corte que entende pelo **caráter de benefício fiscal das regras que admitiam a compensação de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas.**

Com efeito, a base de cálculo negativa exclui o tributo, nulificando o crédito tributário. Demonstra a inexistência de acréscimo patrimonial, tornando inaplicável a regra-matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. É ilegal a incidência de imposto sobre a renda sobre o que não é acréscimo patrimonial, renda nova que evidencia a aquisição de capacidade contributiva.

Coisa diversa é a compensação de prejuízos fiscais. As regras do imposto sobre a renda admitiam a compensação de prejuízos fiscais como instrumento de intervenção do Estado na economia para minimizar o impacto da carga tributária de empresas que durante certo tempo apresentaram resultados negativos.

Daí inexistir violação ao art. 43 do CTN.

A norma de compensação é norma de exercício da competência tributária do ente federativo e são fixadas segundo as balizas do CTN, mas com amplo espectro de liberdade pelos titulares do poder tributário. Nesse sentido, os entes federativos são livres para editar as normas que melhor lhes convirem, respeitados tão-somente as balizas constitucionais.”

Além disso, não existe no ordenamento nenhuma norma especial que afaste a obrigação de empresas observarem o limite de 30% para compensação dos prejuízos fiscais no caso de sua posterior extinção.

Permitir que a empresa compense integralmente os prejuízos fiscais de anos anteriores, sem qualquer respaldo legal, significaria, pois, criar, por mera exegese, novo benefício fiscal, sem considerar usurpação de competência do ente federativo responsável pela instituição do tributo.

Sendo assim, demonstra-se que o limite à compensação dos prejuízos fiscais imposto pelas Leis nº 8.981/1995 e 9.065/1995 também se aplica aos casos em que a pessoa jurídica é extinta. **Não há nenhum dispositivo legal que preveja, como exceção, a compensação integral nesses casos.**

Em que pese o Recorrente defender uma interpretação sistemática, histórica e finalística da legislação tributária aplicável, **é fato incontroverso nos autos que não há norma expressa que autorize a pretensão do contribuinte. Não havendo norma expressa, não há “norma implícita”, “silêncio eloqüente” ou “redução teleológica” que permita que esse benefício fiscal seja concedido.** Pensar de modo diferente implicaria clara violação ao artigo 111 do CTN.

Na realidade, o que o Recorrente pretende é usufruir de um benefício fiscal que não existe. Da forma como o Poder Legislativo autorizou a compensação dos prejuízos fiscais, não há autorização para a compensação integral em face da extinção da pessoa jurídica. Se assim o fosse, a norma deveria expressamente dizer.

O acolhimento da pretensão do Recorrente demandaria a este Conselho Administrativo agir como legislador positivo, o que colide não somente com os propósitos deste Órgão Julgador Administrativo, cuja competência está atrelada ao controle da legalidade, mas, sobretudo com o disposto no art. 2º da Constituição Federal.

E, ainda, o que é mais grave, a não aplicação da “trava” de 30% para a compensação dos prejuízos fiscais, prevista nos artigos 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, implicaria na decretação de inconstitucionalidade desses preceptivos legais, o que é vedado tanto pelo art. 62 do RI-CARF, como pelo enunciado da Súmula nº 2 do CARF segundo a qual: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Nesse esteio, vale rememorar que o Supremo Tribunal Federal já fixou entendimento de que, embora um órgão julgador declare expressamente o afastamento de um dispositivo legal, no todo ou em parte, tal decisão significa, na realidade, a declaração da inconstitucionalidade desse dispositivo. É o que diz a Súmula Vinculante nº 10 da Suprema Corte:

"Viola a cláusula de reserva de plenário (cf, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

Destaca-se que, caso se tenha por correta a atitude tomada pela empresa antes de sua extinção, estar-se-á admitindo uma fácil maneira de as empresas adiantarem a compensação de seus prejuízos fiscais e bases negativas à margem da lei que prevê esse benefício fiscal. Por certo, sedimentando essa autorização ilegal, os contribuintes poderão, sem qualquer dificuldade, confabular reorganizações societárias desnecessárias, as quais terão como único objetivo o adiantamento da compensação de seus prejuízos. Com certeza, esse não foi o intuito do legislador ao autorizar essa benesse tributária.

Não pode o intérprete conferir à lei uma interpretação aquém da realidade para criar hipótese de exceção à regra prevista, sob o pretexto de que tal regra, nos casos de incorporação, fusão e cisão, não poderia ser aplicada em razão da impossibilidade de aproveitamento posterior destes prejuízos pela empresa extinta.

Isto porque a compensação de prejuízos não pode ser considerada como direito subjetivo das empresas, mas sim como um benefício fiscal tendo em vista precipuamente o caráter extrafiscal da lei. A empresa está sujeita às regras de mercado e, sendo assim, pode auferir tanto lucro como prejuízo, sendo este último um risco inerente daqueles que escolhem trilhar por este caminho.

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

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

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

Assim, estando plenamente em vigor a limitação dos 30% para a compensação, bem como por não existir nenhuma regra que a excepcione para os casos de extinção da empresa, não se pode acolher a pretensão do recorrente.

Sobre o tema forçoso colacionar ainda entendimento exposto por este Conselho no Acórdão nº 9101-00401:

“(...) há vedação legal ao aproveitamento dos prejuízos nos casos de incorporação, como se vê na leitura do Decreto-lei 2,341/1987:

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

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

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

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

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

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

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

Diante destas considerações, mostra-se acertado o entendimento do acórdão recorrido que manteve a trava dos 30% para compensação mesmo nos casos de extinção da empresa, tanto de prejuízos fiscais no caso do IRPJ quanto de bases de cálculo negativas de CSLL. *(destaques do original)*

Depois de promovida a complementação do exame de admissibilidade, os autos foram submetidos a novo sorteio, em razão da dispensa da relatora original, ex-Conselheira Andréa Duek Simantob.

O novo relator designado, ex-Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, também requereu dispensa, e os autos foram devolvidos para novo sorteio.

Nos autos do Mandado de Segurança n.º 1066887-60.2023.4.01.3400, a Contribuinte alcançou *liminar para determinar à autoridade impetrada que, no prazo de 30 (trinta) dias, dê processamento e promova a inclusão em pauta do recurso interposto no âmbito do Processo Administrativo 10480.735470/2013-19.*

Com a ciência da decisão judicial em 13/07/2023, os autos foram sorteados para relatoria desta Conselheira.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Na reunião de julgamento de setembro/2023, esta Conselheira concordou com o conhecimento do recurso especial na matéria “*compensação de 30% do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL – atividade rural - agroindústria*”, apresentando os seguintes fundamentos:

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento na matéria “*compensação de 30% do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL – atividade rural - agroindústria*”, com base nos paradigmas n.º 1402-002.821 e 9101-002.801, bem como na matéria “*possibilidade de compensação de 100% do Prejuízo Fiscal em casos de extinção da Pessoa Jurídica*”, com base apenas no paradigma n.º CSRF/01-04.258.

A PGFN contesta o conhecimento do recurso na primeira matéria, porque o acórdão recorrido estaria pautando na *própria declaração do contribuinte no sentido de que não desempenhava atividades rurais*, circunstância ausente nos paradigmas admitidos. De fato, antes de adentrar à inaplicabilidade do limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais em face da extinção da sociedade, o voto condutor do acórdão recorrido deduz os seguintes fundamentos para rejeitar a outra razão apontada pela Contribuinte para ter promovido compensação acima do limite legal:

A JB AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA. consumiu 100% do resultado positivo apurado no período anterior à incorporação pela Recorrente. Em sua defesa, a Recorrente sustenta que o limite de 30% previsto nos artigos 15 e 16 da Lei 9.065/1995 não se lhe aplica, basicamente por 3 razões.

Uma das razões seria porque o limite de 30% não se aplica à atividade rural, sendo que a empresa se encaixaria em tal hipótese. Não obstante, tal argumento contradiz as declarações apresentadas pela própria contribuinte nas Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica, nos anos calendário de 2008 e referente à incorporação ocorrida em agosto de 2009, ela declarou que não desempenhava atividades rurais, veja-se:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
DIPJ 2009		DIPJ 2009	
CNPJ: 11.427.572/0001-78			
Ficha 01 - Dados Iniciais			
CNPJ: 11.427.572/0001-78	Optante pelo Refis:	Sim	Optante pelo País: Não
Situação da Declaração:	Normal		
Retificadora:	Não		
Ano-calendário:	2008		
Período:	01/01/2008 a 31/12/2008		
Forma de Tributação do Lucro:	Lucro Real		
Apuração do IRPJ e da CSLL:	Anual		
Qualificação da Pessoa Jurídica:	PJ em Geral		
PJ Sujeita à Alíquota da CSLL de 15%:	Não		
Optante pelo RTT:	Sim		
Inclusão no Simples Nacional:	Não		
Administradora de Fundos e Clubes de Investimento:	Não		
Operações com o Exterior:	Sim		
Operações com Pessoa Vinculada/Interposta Pessoa/País com Tributação Favorecida:	Não		
Participações no Exterior:	Não		
Doações e Campanhas Eleitorais:	Não		
Finor/Finam/Funes:	Não		
Lucro da Exploração:	Sim		
Atividade Rural:	Não		
Apuração e informações de IPI no Período:	Sim		

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
DIPJ 2009		DIPJ 2009	
CNPJ: 11.427.572/0001-78			
Ficha 01 - Dados Iniciais			
CNPJ: 11.427.572/0001-78	Optante pelo Refis:	Sim	Optante pelo País: Não
Situação da Declaração:	Especial		
Evento:	Incorporação/Incorporada		Data do Evento: 31/08/2009
Retificadora:	Não		
Ano-calendário:	2009		
Período:	01/01/2009 a 31/08/2009		
Forma de Tributação do Lucro:	Lucro Real		
Apuração do IRPJ e da CSLL:	Anual		
Qualificação da Pessoa Jurídica:	PJ em Geral		
PJ Sujeita à Alíquota da CSLL de 15%:	Não		
Optante pelo RTT:	Sim		
Inclusão no Simples Nacional:	Não		
Administradora de Fundos e Clubes de Investimento:	Não		
Operações com o Exterior:	Sim		
Operações com Pessoa Vinculada/Interposta Pessoa/País com Tributação Favorecida:	Não		
Participações no Exterior:	Não		
Doações e Campanhas Eleitorais:	Não		
Finor/Finam/Funes:	Não		
Lucro da Exploração:	Sim		
Atividade Rural:	Não		
Apuração e informações de IPI no Período:	Sim		

Além disso, conforme observou a decisão recorrida, a legislação é clara quando classifica a atividade rural conforme o produto final comercializado, sendo que a JB AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA., segundo ela própria admite, era produtora de álcool e este produto não habilita o produtor a ser considerado rural.

Os dois outros argumentos da Recorrente pela não aplicação da trava de 30% têm por base o fato de que este limite não seria de observação obrigatória no caso de sociedade

Note-se, porém, que o fato de a Contribuinte ter indicado que não exercia atividade rural na DIPJ foi insuficiente para o Colegiado *a quo* negar a aplicação do benefício de compensação integral dos prejuízos. Afirmou-se, também, que a atividade exercida não poderia ser classificada como rural. Infere-se, daí, que outra poderia ser a solução se o Colegiado *a quo* compreendesse que a atividade de produção de álcool seria considerada atividade rural.

Em seu recurso especial, a Contribuinte contesta o primeiro fundamento, argumentando que *um mero erro de preenchimento de formulário não pode, nem deve, implicar em pagamento de tributo, ainda mais num montante exagerado como a presente cobrança*, e apresenta os paradigmas nº 1402-002.821 e 9101-002.801 para contestar o segundo fundamento.

Como o questionamento do primeiro fundamento não foi deduzido como divergência jurisprudencial, esta instância especial está impedida de revolver os fatos para apreciá-lo.

Quanto ao segundo fundamento, importa ter em conta que ambos paradigmas analisaram a aplicação do benefício de depreciação acelerada, previsto no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001, e integrado ao art. 314 do RIR/99, em face de

atividade que, no paradigma n.º 1402-002.821, foi descrita como *atividades rurais e agroindustriais, contemplando o cultivo de cana-de-açúcar, a venda de seus subprodutos, bem como a produção e comercialização de álcoois e açúcar, entre outras atividades secundárias*, ao passo que no paradigma n.º 9101-002.801 foi descrita mediante confronto de acusação fiscal segundo a qual *"Para ter seus resultados tributados como atividade rural, a fiscalizada não poderia produzir açúcar e álcool, mas tão somente produtos que mantivessem as características e composição do derivado bruto da cana-de-açúcar, tais como açúcar mascavo, melado e rapadura.(...)" e "No ano-calendário de 2009, consta no LALUR como exclusões os valores das aquisições ocorridas no período. Nesta rubrica aparecem os maquinários agrícolas para o trato da cana-de-açúcar"*.

Os dois julgados, portanto, foram editados em face de sujeitos passivos que exerciam atividades semelhantes à alegada pela recorrente.

A decisão do Colegiado *a quo* teve em conta a classificação da atividade exercida pela Contribuinte como atividade rural em face dos termos expressos para permissão da compensação integral de prejuízos fiscais, ao passo que os paradigmas deliberaram acerca da possibilidade de *depreciação acelerada incentivada dos equipamentos e veículos aplicados na lavoura*.

O paradigma n.º 9101-002.801 pondera, em referência ao precedente lá analisado, que *os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício. Isso independe do fato de o produto agrícola (no caso, a cana-de-açúcar) ser empregado como insumo na atividade industrial (produção de açúcar e álcool) pelo mesmo contribuinte*. No mesmo sentido, o paradigma n.º 1402-002.821, invocando o que decidido no paradigma n.º 9101-002.801, soluciona o debate aqui pretendido pela Contribuinte, acerca da caracterização da atividade industrial como rural, mediante invocação do conceito geral expresso no art. 58 do RIR/99:

Da simples leitura do dispositivo em tela, fica claro que não é apenas beneficiado o contribuinte que exclusivamente se dedica à atividade rural, bastando este, comprovadamente, desempenhar qualquer um dos objetos listados no art. 58 do RIR³ para ter direito a tal tratamento especial.

[...]

O art. 314 do RIR/99 não restringe o benefício veiculado ao resultado da atividade rural ou mesmo ao seu emprego (venda direta ao mercado ou utilização como insumo na agroindústria), mas expressamente remete ao art. 58 do mesmo Compêndio para a delimitação de seu alcance.

Por sua vez, o art. 58 do RIR/99, que veicula o conceito de atividade rural, vale-se do conteúdo do art. 2º da Lei n.º 8.023/90, o qual faz expressa menção à industrialização, apenas excetuando a atividade que resulta em produtos com a alteração das características naturais.

³ Art. 58. Considerase

atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação;

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas.

E exatamente sobre a abrangência do conceito legal de atividade rural e essa possibilidade da aplicação da depreciação acelerada incentivada integralmente sobre o maquinário agrícola de contribuinte que exerce atividade agroindustrial, sem as limitações inauguradas pela IN n.º 257/2002, a C. Câmara Superior de Recurso Fiscais, tratando precisamente de agroindústria que produzia álcool e açúcar, proferiu o recente Acórdão n.º 9101002.801 (publicado em 09/08/2017), afastando a glosa sofrida pelo contribuinte, bem como a aplicação dessa disposição restritiva da Instrução Normativa em tela.

Assim, considerando insuficiente para a decisão questionada o fundamento do recorrido pautado na circunstância de o próprio sujeito passivo declarar que não exerce atividade rural, vê-se que os acórdãos comparados foram editados em cenários fáticos semelhantes, ainda que com distinção na primeira linha de argumentação jurídica, vez que os paradigmas não interpretaram o art. 512 do RIR/99 que, reproduzindo o art. 14 da Lei n.º 8.023/90, afasta o limite legal de compensação de prejuízos em face de *pessoa jurídica que explorar atividade rural*, mas sim têm em conta o usufruto de benefício fiscal em razão de equipamentos aplicados *na lavoura ou na agricultura*, sem avaliar o produto final da atividade da pessoa jurídica.

Ocorre que o benefício de depreciação acelerada na atividade rural, previsto no art. 314 do RIR/99, refere esta atividade na forma do art. 58 do RIR/99, que reproduz o conceito do art. 2º da Lei n.º 8.023/90, referência do art. 14 da mesma lei. Veja-se:

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei n.º 9.250, de 1995)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas. (Incluído pela Lei n.º 9.250, de 1995)

[...]

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, ao saldo de prejuízos anteriores, constante da declaração de rendimentos relativa ao ano-base de 1989.

Assim, ao admitir que o benefício expresso no art. 314 do RIR/99⁴, que se circunscreve à atividade rural descrita no art. 2º da Lei n.º 8.023/90, é aplicável a pessoas jurídicas que exercem atividade semelhante à da Contribuinte, os paradigmas evidenciam interpretação da legislação tributária divergente do recorrido que compreendeu que a atividade exercida pela Contribuinte não poderia ser considerada atividade rural.

⁴ Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (Medida Provisória n.º 1.749-37, de 1999, art. 5º).

Estas as razões para CONHECER do recurso especial da Contribuinte na matéria “*compensação de 30% do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL – atividade rural - agroindústria*”.

Contudo, mostrou-se necessária melhor reflexão sobre o tema em face da ponderação do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, no sentido de que a discussão sobre a classificação da atividade de produção de álcool como rural, nos paradigmas, poderia ser afetada pelos aspectos que demandariam manifestação dos outros Colegiados do CARF no âmbito do benefício de depreciação acelerada.

De fato, o afastamento do limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais afeta o resultado da pessoa jurídica e assim demanda a confirmação de qual parcela deste decorre de atividade rural. Já o benefício da depreciação acelerada tem em conta as aplicações para desenvolvimento da atividade rural, permitindo que a decisão acerca deste direito tenha em conta, apenas, a natureza das aplicações e não, necessariamente, a natureza das atividades que produzem o resultado da pessoa jurídica.

Neste sentido, a ementa do paradigma n.º 1402-002.821 já indica que a interpretação da legislação tributária, ali, teve em conta, apenas, a natureza das aplicações cuja depreciação acelerada foi promovida pelo sujeito passivo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

ATIVIDADE RURAL. LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. NATUREZA E EMPREGO DO ATIVO. PREVALÊNCIA POR DIVERSOS CICLOS PRODUTIVOS. SUJEIÇÃO À DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A natureza e o uso dos ativos biológicos da lavoura canavieira, que sobrevivem por diversos ciclos produtivos com a renovação natural do objeto da colheita, sendo intencionalmente substituídos por outros espécimes vegetais em razão da diminuição de produtividade e não do seu esgotamento, confirmam a aplicação da regra de depreciação.

Estando a lavoura canavieira, na condição de ativo não circulante imobilizado, sujeita à depreciação e não à exaustão, podem os recursos empregados na sua formação ser objeto do benefício da depreciação acelerada incentivada, previsto no art. 314 do RIR/99.

MAQUINÁRIO AGRÍCOLA. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. SEGREGAÇÃO DE REGISTROS POR RECEITA AUFERIDA. APLICAÇÃO PROPORCIONAL DO BENEFÍCIO. IN 257/2002. RESTRIÇÃO INDEVIDA. AFASTAMENTO.

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99, independentemente do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte.

A delimitação conceitual e a restrição ao gozo de tal benefício fiscal à proporção das receitas auferidas com atividades exclusivamente rurais, promovidas com base nas disposições da IN n.º 257/2002, em relação às máquinas e equipamento empregados exclusivamente nas atividades agrícolas, por produtor rural que também se afigura como agroindústria, não encontram o devido respaldo legal.

Como se vê, o benefício de depreciação acelerada da lavoura canavieira recai sobre parcela da atividade para a qual não há dúvida de se tratar de atividade rural. Já o benefício de depreciação acelerada do maquinário agrícola somente suscita dúvida em razão de o produto gerado ser aplicado como *insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte*, e a decisão é

tomada sob a ótica de que as máquinas e equipamentos depreciados são *empregados exclusivamente nas atividades agrícolas*, ou seja, vinculados à parcela da atividade compreendida como rural, tornando desnecessário discutir se toda a atividade da agroindústria pode ser considerada rural.

A Contribuinte aponta como interpretação divergente da legislação tributária o seguinte excerto deste paradigma, na parte em que adota o voto condutor da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa no segundo paradigma, nº 9101-002.801:

Afinal, o conceito amplo de atividade rural prestigiado pela Lei nº 8.023/1990 contempla a "*agricultura*" (inciso I, do art. 2º) e, ainda, a "*transformação de produtos decorrentes de atividade rural*" (inciso V, do art. 2º). Este conceito amplo de atividade rural adequa-se às demais normas que regem esta atividade.

A própria Constituição Federal, ao tratar da definição de política agrícola, inclui as atividades agropecuárias e as agroindustriais:

Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

§ 1º Incluem-se no planejamento agrícola as atividades agroindustriais, agropecuárias, pesqueiras e florestais.

No mesmo sentido, o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964) regula "*os direitos e obrigações concernentes aos bens imóveis rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária e promoção da Política Agrícola*", tratando em diversos dispositivos da atividade agroindustrial, sem limitação similar à trazida pela IN SRF 257/2002.

Destaco, nesse sentido, a prescrição do artigo 4º do Estatuto da Terra:

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada; (...)

VI - "Empresa Rural" é o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explora econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico ...*Vetado*... da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim, equiparam-se as áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias;

A Contribuinte extrai dessa interpretação que *para quem explora atividade rural, para a J.B. Açúcar e Alcool Ltda, não havia limitação de compensação de prejuízo fiscal*.

Contudo, o excerto em referência foi consignado no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.801 para afirmar o direito à depreciação acelerada dos maquinários utilizados pelo sujeito passivo, e concordar com o acórdão lá recorrido de que o benefício *independe do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte*, bastando que os bens do ativo permanente sejam *utilizados na agricultura*. É na sequência, quando o voto condutor acrescenta que *o artigo 58, da Lei nº 8.023/1990 não restringiu a agroindústria, como procedido pela IN SRF 257/2002 (limitou atividade à moagem "moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura")*, a argumentação acerca do *conceito amplo de atividade rural* é desenvolvida, inclusive com citação de decisão do Superior Tribunal de Justiça em favor da identificação das usinas alcooleiras ao

exercício de atividade rural, mas no âmbito de exigência de FGTS, bem como da vedação da incidência de IPTU sobre imóveis destinados à exploração de agroindústria, para arrematar que:

O tratamento conferido à agroindústria pela legislação federal, portanto, é similar àquela conferida à atividade rural, não sendo justificável a restrição estabelecida pela IN SRF 257/2002, em seu artigo 2º, inciso V.

Ao final, a discussão recebe a seguinte ementa no paradigma n.º 9101-002.801:

MÁQUINAS AGRÍCOLAS. DEPRECIÇÃO ACELERADA. MP 2.159-70/ 2001.

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 6º, da MP n.º 2.159-70/ 2001.

À semelhança do primeiro paradigma, portanto, o que importa para a decisão favorável à usina sucroalcooleira é o fato de a depreciação acelerada ter em conta *bens do ativo permanente utilizados na agricultura*, e não o conceito amplo de atividade rural.

Conclui-se, do exposto, que nenhum dos dois Colegiados que editaram os paradigmas foram provocados a decidir se todo o resultado da usina sucroalcooleira pode ser classificado como decorrente de atividade rural. De outro lado, no recorrido não houve qualquer discussão acerca do aproveitamento de outros benefícios fiscais concedidos à atividade rural, e sequer se pode afirmar que a Contribuinte cultivaria cana-de-açúcar, à semelhança dos sujeitos passivos referidos nos paradigmas, como se infere da premissa fática afirmada na condução do acórdão recorrido:

Além disso, conforme observou a decisão recorrida, a legislação é clara quando classifica a atividade rural conforme o produto final comercializado, sendo que a JB AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA., segundo ela própria admite, era produtora de álcool e este produto não habilita o produtor a ser considerado rural.

Por tais razões, o presente voto é reformulado para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nesta matéria.

Com respeito à “possibilidade de compensação de 100% do Prejuízo Fiscal em casos de extinção da Pessoa Jurídica”, o paradigma n.º CSRF/01-04.528 é recorrentemente admitido para caracterização de dissídios jurisprudenciais nesta matéria, como se vê nos precedentes n.º 9101-006.413, 9101-006.340, 9101-006.183 e 9101-004.800. Inclusive, no voto proferido no Acórdão n.º 9101-006.340, esta Conselheira pontuou que:

O recurso especial da Contribuinte 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, mas apenas em relação ao paradigma n.º CSRF/01-04.258 que, de fato, está pautado na impossibilidade de transferência dos prejuízos fiscais não compensados à incorporadora, endossa o entendimento de que *a expressão “sem retirar do contribuinte o direito e compensar”* - presente na Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 998/95, cujas reedições resultaram na Lei n.º 9.065/95 – reforça o *entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação das bases negativas acumuladas, sendo inaplicável a trava*”.

Assim, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO na matéria “*possibilidade de compensação de 100% do Prejuízo Fiscal em casos de extinção da Pessoa Jurídica*”.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Com respeito à matéria conhecida, esta Conselheira manifesta-se contrariamente à pretensão da Contribuinte desde a participação no julgamento consubstanciado no Acórdão n.º 1101-00.691, exarado na sessão de julgamento de 16 de março de 2012. Transcreve-se, a seguir, o voto vencedor lá prevalente por qualidade⁵, que replica o entendimento afirmado por este Colegiado, também por voto de qualidade, desde o Acórdão n.º 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 n.º 998/95 explicitaria que tal restrição não se prestava a retirar do contribuinte o direito de compensar.

Dispõe a Lei n.º 9.065/95, fruto da conversão da Medida Provisória n.º 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 subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei n.º 8.981, de 1995.

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

Importante destacar, de início, que, como se observa nesta transcrição, a Lei n.º 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 n.º 8.981/95, fruto da conversão da Medida Provisória n.º 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.

⁵ 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.

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. (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 n.º 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 n.º 812194 (Lei 8.981195). 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 insofismável, 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 incontradito 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 nº 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 nº 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 conseqüência 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 arrecadatório: 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. (negrejouse)

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 n.º 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. Redigiu o voto vencedor o Ministro Eros Grau, acórdão assim ementado:

EMENTA:

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

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

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

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

(...)

4 Já quanto à limitação da compensação 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 vênua 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, 111, 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 dessume-se que as possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário nele estão exauridas, não comportando interpretação extensiva do seu conteúdo, ante o teor do art 111, inciso I, do CTN..." (STJ. Resp 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 Dyrllun, 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 n.º 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 - BEFIEEX, nos termos do art. 95 da Lei n.º 8.981 com a redação dada pela Lei n.º 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 perquiria 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 n.º 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 n.º 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 consequência, 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 n.º 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 n.º 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 vênia 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 vênia 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 n.º 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 América Unidos da América⁶, é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será

⁶ Refiro-me ao carryback, previsto: na section 172 (b) do Internal Revenue Code.

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 uma 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.

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 à 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.

Neste Colegiado, esta Conselheira permaneceu acompanhando o entendimento da maioria qualificada, como o expresso no Acórdão nº 9101-004.217⁷, assim ementado:

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 ex-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 nº 8.981, de 1995, e na Lei nº 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 nº 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**.

⁷ 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 Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo, e divergiram na matéria os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano.

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 **BEFIEEX**, **poderão ser concedidos os seguintes benefícios**, nas condições fixadas em regulamento (Decreto-Lei n.º 2.433, de 1988, art. 8º, incisos III e V, e Lei n.º 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. 510** (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 95, e Lei n.º 9.065, de 1995, art. 1º); (...) (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 minguia 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 sobreposição, indica que ela se destaca do substrato ao qual se dirige, pois a norma elege algumas expressões econômicas para tributar, e o fato de que estes fenômenos econômicos estão interligados não invalida a incidência. O fato gerador do imposto de renda é a variação patrimonial positiva calculada de acordo com a norma tributária, e o fato de se apoiar em substrato normativo-contábil, não transmuta a norma tributária em norma contábil. Tributos sobre o patrimônio têm incidência instantânea, com comandos normativos do tipo "o fato gerador é a propriedade de bens do tipo X na data Y", e "o contribuinte é o proprietário". É fato que o Imposto de Renda, o IPI, o ICMS, o PIS/COFINS afetem o patrimônio disponível do contribuinte, mas não transformam 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 consequente, 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 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 de 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**.

Destaque-se que o citado voto do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no Acórdão nº 9101-001.760, bem confronta a argumentação desenvolvida pela Contribuinte para afirmar a tributação de *um "não acréscimo patrimonial"*.

Oportuna, ainda, a transcrição do histórico legislativo traçado pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no voto vencido no Acórdão nº 9101-005.728:

A este respeito, entendo que 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 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.

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 subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

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

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 n.º 2.433, de 1988, art. 8º, incisos III e V, e Lei n.º 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. 510⁸** (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 95, e Lei n.º 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 n.º 8.023, de 1990, art. 14).

A mesma inaplicabilidade da “trava de 30%” na atividade rural é tratada no art. 42 da Medida Provisória n.º 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 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.

[...]

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 a decisão recorrida seja reformada! 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 excetuou essa aplicação, o que, a toda evidência, não ocorreu no caso da extinção da pessoa jurídica.

Releva ainda ressaltar que se a tese defendida pela Recorrente prevalecesse estar-se-ia permitindo por vias transversas a compensação dos prejuízos fiscais entre sucessora e sucedida, em afronta direta ao disposto no caput do artigo 33 do Decreto-lei 2.341/87,

⁸ 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).

[...]

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

que, para evitar elisão fiscal, veda, expressamente, o uso da compensação de prejuízos verificados na empresa incorporada, verbis:

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

[...]

Anote-se que, depois da afirmação do entendimento expresso no Acórdão n.º 9101-00.401, alinhado à interpretação que o Supremo Tribunal Federal começou a firmar em torno do limite imposto pela lei à compensação de prejuízos fiscais, o precedente acima foi o primeiro desfavorável à Fazenda Pública, e apresenta resultado diverso apenas em razão da nova regra de desempate que passou a ser aplicada nos julgamentos do CARF. Não se nega a existência de divergência de entendimento acerca do tema, e nele possivelmente inexistiu julgado unânime favorável à Fazenda Nacional. Mas demonstrado está que a reversão de entendimento, nesta instância especial, somente se verificou em razão da alteração do critério de desempate.

De toda a sorte, metade deste Colegiado permaneceu decidindo 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 n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, este Colegiado assim decidiu no Acórdão n.º 9101-005.794⁹:

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 n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros 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 antes afirmada por esta 1ª Turma da CSRF desde 2009, no julgado exarado no Recurso Especial n.º 1.925.025/SC¹⁰, 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.

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

⁹ 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).

¹⁰ Trânsito em julgado em 08/11/2021.

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 nº 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 nº 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 Justiça¹¹ 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 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.

¹¹ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

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 conclui 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 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**.

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. [...]

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 nº 1.935.751/RS¹², 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*

¹² Trânsito em julgado em 29/11/2021.

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.

Neste segundo caso também se tratava de mandado de segurança preventivo, e inclusive por esta razão o pedido subsidiário de afastamento da limitação no período de extinção da pessoa jurídica não fora apreciado em 1ª e 2ª instâncias, nos termos expressos no julgamento da apelação, que confirmou a sentença proferida no Mandado de Segurança nº 5026802-83.2019.4.04.7000/PR:

Como não demonstra a situação concreta, a ensejar a inconstitucionalidade incidental, tenho que o pedido subsidiário carece de possibilidade jurídica, diante da impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade em tese na via incidental.

Também unânime é a manifestação da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça¹³, no mesmo sentido, como se vê no julgamento de Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.908.071/PR, realizado em 17/05/2021¹⁴, 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% (TRINTO 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.*

¹³ 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.

¹⁴ Trânsito em julgado em 11/06/2021.

Também aqui o pedido subsidiário originalmente deduzido em mandado de segurança preventivo não foi apreciado em 1ª instância, conforme sentença proferida no Mandado de Segurança nº 5012531-66.2019.4.04.7001/PR:

No que diz respeito ao pedido subsidiário, verifica-se que a parte impetrante não demonstrou pressuposto fático da pretensão (encontrar-se extinta ou prestes a extinguir-se), não sendo o mandado de segurança a via adequada para a declaração pretendida, na medida em que, de acordo com a Súmula 266 do Supremo Tribunal Federal, não cabe mandado de segurança contra lei em tese.

Assim, em relação a esse pedido, o indeferimento da petição inicial, pela inadequação da via eleita, é medida que se impõe.

No julgamento da apelação, apenas uma referência indireta foi consignada no acórdão do Tribunal Regional da 4ª Região:

Acresce que não se verifica a alegada ofensa à isonomia, visto que a limitação dos 30% é a todos imposta, assim como é viabilizado a todas as empresas **que permaneçam em atividade** a utilização, no próximo exercício, de eventual saldo remanescente de prejuízo fiscal. Também não se cogita de cobrança de empréstimo compulsório, já que a instituição de benefícios fiscais a reduzir a base de cálculo do tributo não altera sua natureza jurídica (no caso: imposto e contribuição social). Enfim, em vez de ser verificar o alegado confisco, como alega a impetrante, a limitação de 30% é forma de aplicação de benefício fiscal estabelecido justamente a minorar os efeitos tributários da tributação sobre lucro e renda dos contribuintes que experimentaram prejuízo em exercícios anteriores, sem que se vislumbre a alegada tributação sobre o patrimônio. *(destacou-se)*

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, nas palavras da Ministra Regina Helena Costa, 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*, não merece prosperar a pretensão da Contribuinte.

Por fim, com respeito à menção, pelo Ministro Mauro Campbell Marques, no Recurso Especial nº 1.925.025/SC, de que *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*, releva notar que, em recente decisão, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal afirmou que a limitação de compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, em 30% do lucro real apurado, aplica-se, inclusive, no caso de extinção da pessoa jurídica. Confira-se:

AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. IRPJ E CSLL. LIMITAÇÃO DE 30%. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM O ENTENDIMENTO FIRMADO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO NO JULGAMENTO DO RE 591.340. TEMA N. 117/RG. EXTINÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO AGIR COMO LEGISLADOR POSITIVO PARA CONCEDER BENEFÍCIOS FISCAIS NÃO PREVISTOS EM LEI.

1. O acórdão recorrido está em conformidade com o entendimento firmado pelo Supremo no RE 591.340, Tema n. 117/RG, Redator do acórdão o ministro Alexandre de

Moraes, no sentido da constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

2. Quanto à restrição dos 30% (trinta por cento) na compensação dos prejuízos, em situações de extinção da pessoa jurídica, não cabe ao Poder Judiciário, atuando como legislador positivo, conceder ou estender benefício fiscal não previsto na legislação tributária. Precedentes.

3. Agravo interno desprovido. (RE 1357308, 2ª Turma da STF, Relator Ministro Nunes Marques sessão virtual de 23 a 30/06/2023) ¹⁵

Firmou-se, portanto, que a aplicação do limite de 30% no período de apuração de extinção da pessoa jurídica está em conformidade com o entendimento assim consolidado no Supremo Tribunal Federal:

Tema 117 - Limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL: “*É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL*”.

Por todo o exposto, o presente voto é por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

¹⁵ Os Srs. Ministros André Mendonça (Presidente), Gilmar Mendes e Dias Toffoli votaram com o Sr. Ministro Nunes Marques, divergindo o Sr. Ministro Edson Fachin, cujo voto vencido declarado, inclusive, refere o primeiro acórdão desfavorável à Fazenda Nacional no tema - 9101-005.728 - já sob o critério de desempate estabelecido no art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, sem registrar que o relator, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, restou vencido naquele julgado.

Fl. 58 do Acórdão n.º 9101-006.752 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10480.735470/2013-19