



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10580.009602/2006-04
Recurso nº 164.609 Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-001.760 – 1ª Turma**
Sessão de 16 de outubro de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Banco Alvorada S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2001

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade dos votos em conhecer o Fazenda conhecido,; por maioria dos votos rejeitar a preliminar de sobrestamento, vencida a Conselheira Karem Jureidini Dias (Relatora) e o Conselheiro Valmir Sandri, designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Susy Gomes Hoffman; e pelo voto de qualidade dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias (Relatora), Jose Ricardo da Silva, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior e Susy Gomes Hoffmann, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em

18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por SUSY GOMES HO

FFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02

/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Karem Jureidini Dias – Relatora

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado (Mérito)

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Susy Gomes Hoffmann - Redatora Designada (Tema do sobrestamento)

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Karem Jureidini Dias, Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1101-00.198 de 29/09/2009, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O auto de infração (fls. 05/15) exige pagamento de IRPJ e CSLL, em função de irregularidades referentes à responsabilidade por sucessão em casos de cisão e incorporação, além da falta de recolhimento de IRPJ e da apuração incorreta de seus tributos.

Por não concordar com a autuação sofrida, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 325/340) onde apontou nulidades, alegou a decadência do lançamento, além de demonstrar diversos erros cometidos pela fiscalização, dentre os quais, cita-se como exemplo os lucros inflacionários e a compensação de prejuízos fiscais.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária (fls. 823/ 841), que resultou na exclusão de parte dos valores lançados.

Tal exclusão de valores deu causa ao Recurso de Ofício da Fazenda, por determinação da Legislação vigente. Ao mesmo tempo, inconformada com a parte da decisão que não lhe era favorável a contribuinte interpôs Recurso Voluntário para modificar sua situação.

Sobreveio acórdão da 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 1822/1854) que, por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso de Ofício da Fazenda e deu provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte, em decisão que restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001 RECURSO EX OFFICIO

RECURSO "EX OFFICIO" – IRPJ e CSLL – Devidamente fundamentada nas provas dos autos e na legislação pertinente a insubsistência das razões determinantes de parte da autuação, é de se negar provimento ao recurso necessário interposto pelo julgador "*a quo*" contra a decisão que dispensou parcela do crédito tributário da Fazenda Nacional.

RECURSO VOLUNTÁRIO

IRPJ - CSLL – NULIDADE DO LANÇAMENTO – REQUISITOS – ARTIGO 142 DO CTN – A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo.

Irresignada com tal decisão, a Fazenda interpôs Recurso Especial (fls. 1858/1867) para que a mesma fosse modificada no tocante à Trava de 30% na Compensação de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL, por existir divergência jurisprudencial sobre o assunto.

Em Despacho de fls. 1.889/1.890, foi dado seguimento ao Recurso Especial, tendo a recorrente comprovado a existência de dissenso jurisprudencial, indicando como paradigma o acórdão de número 105-15.908.

O contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls. 1.891/1.909 argumentando quanto à impossibilidade de se conhecer do Recurso Especial e combatendo os argumentos trazidos pela Fazenda, pedindo, ao final, a manutenção da decisão do acórdão recorrido.

Voto Vencido

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

Conforme consta no relatório do acórdão recorrido, que, por sua vez, reporta-se ao relatório da Delegacia de Julgamento e ao termo de verificação fiscal, nos presentes autos tem-se exigência fiscal constituída por vários itens, relativos a glosas e falta de recolhimento efetuados pelo interessado. De acordo com a decisão da DRJ, devidamente motivada, foram exonerados os equívocos cometidos pela fiscalização na apuração da base de cálculo, bem como no cálculo do imposto devido. Ao Recurso de Ofício foi negado provimento e não há, sobre esse aspecto, Recurso Especial.

Ainda de acordo com o relatório do acórdão recorrido, no que tange ao Recurso Voluntário, “constata-se que a autoridade autuante objetivou o exame da responsabilidade tributária das empresas sucedidas pela autuada, sendo a causa principal a realização de diversas incorporações, bem assim a verificação de diversos débitos tributários da

própria interessada (sucessora). O acórdão recorrido aventa que assistiria razão à recorrente quanto à preliminar de nulidade, mas opta por resolver a questão quanto ao mérito, porquanto para alguns aspectos a nulidade com ele se confunde. No Recurso Voluntário foi mais de um item objeto de julgamento, envolvendo a própria sucessora e outras sucedidas, mas a exclusão relativa ao provimento dado em Recurso Voluntário que é objeto do recurso especial da d. Procuradoria da Fazenda Nacional diz respeito exclusivamente à trava na compensação de prejuízos quando da incorporação. Em suma, alega a d. Procuradoria que a lei que trouxe a limitação não fez qualquer exceção à regra, o que não permitiria a interpretação levada a efeito por unanimidade no acórdão recorrido. Menciona o acórdão nº 105-15908 como paradigma e ressalta que o mesmo foi confirmado pela 1ª turma da CSRF, por voto de qualidade, no acórdão de nº 101-00401.

Em contrarrazões a interessada alega que a confirmação pela CSRF não havia sido formalizada quando da apresentação do recurso da PGFN, fundamentando-se a divergência em decisão de julgado cujos efeitos ainda não foram consolidados. Reitera a interessada que o processamento do recurso se regula pelo dia da interposição do mesmo, bem como que o paradigma deveria estar transitado em julgado. No mérito, apresenta contrarrazões, defendendo a interpretação sistemática da legislação, requerendo a manutenção da decisão consubstanciada no acórdão recorrido.

No que tange à preliminar suscitada em contrarrazões pela interessada, entendo que não lhe assiste razão. Apesar de se tratar naquela época de decisão quase que isolada no âmbito do conselho administrativo, já que era pacífico seu posicionamento quanto à inaplicabilidade da trava na hipótese de extinção da pessoa jurídica, fato é que a decisão não havia sido modificada quando da interposição do recurso especial. Processualmente é o que importa. No âmbito do processo administrativo fiscal não se exige que o paradigma tenha transitado em julgado, mas sim que não tenha sido reformado. A menção que a d. Procuradoria faz ao julgamento da 1ª turma da CSRF é utilizada apenas em reforço, porquanto o seu paradigma está consubstanciado no acórdão proferido pela Câmara *a quo*. Assim, em reexame de admissibilidade, pronuncio-me por confirmar o conhecimento do Recurso Especial da d. Procuradoria.

De outra parte, antes de adentrar no julgamento do Recurso Especial, julgo necessário e oportuno que seja apreciado por essa C. Turma a necessidade de sobrestamento do julgamento. Isto porque, a constitucionalidade da limitação de 30% do Lucro Líquido para a compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, prevista nos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, teve sua Repercussão Geral reconhecida no Recurso Extraordinário nº 591.340, de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, estando o mérito pendente de pronunciamento do Pleno do Supremo Tribunal Federal, conforme ementa abaixo:

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - PREJUÍZO - COMPENSAÇÃO - LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controversa sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

Contudo, por meio de Despacho publicado em 03 de setembro de 2013 nos autos do RE nº 591.340/SP, foi negado seguimento ao recurso extraordinário, sob o fundamento de que o RE nº 344.994/PR, já transitado em julgado teria substituído o RE nº 591.340/SP como paradigma de repercussão geral. Entretanto, conforme acompanhamento processual do RE nº 591.340/SP, verifico que em 20 de setembro de 2013 foi interposto Agravo Regimental, estando o mesmo ainda pendente de análise.

Assim, antes da publicação do mencionado Despacho, e tendo em vista que o Recurso Extraordinário objeto de reconhecimento da Repercussão Geral (RE nº 591.340/SP) ainda não teve o mérito definitivamente apreciado, estando pendente a análise de Agravo Regimental e considerando que Ministros do Supremo Tribunal Federal já proferiram diversas decisões monocráticas determinando o sobrestamento dos recursos que versam sobre a matéria, nos termos do artigo 543-B do Código de Processo Civil, entendo que a matéria deve ser por hora sobrestada, mormente se não for o caso de julgá-la exclusivamente em face da peculiaridade da extinção da pessoa jurídica. O artigo 543-B do CPC assim dispõe:

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo.

*§ 1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, **sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte.***

§ 2º Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos.

§ 3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se.

§ 4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada.

§ 5º O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral.

Por força do disposto na nova regra inserida no Código de Processo Civil, antes de adentrar ao julgamento de um Recurso Extraordinário, o Ministro Relator deve avaliar se há Repercussão Geral da matéria, exatamente como efetuado para a questão da aplicação da trava na compensação de prejuízos fiscais, a despeito de não tratar da questão específica da extinção da pessoa jurídica. Após ser asseverado pelo Supremo Tribunal Federal que a matéria está sob Repercussão Geral, tem-se algumas possibilidades, quais sejam: o Tribunal de origem seleciona recursos representativos da controvérsia e os encaminha ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais, ou o Presidente do Supremo Tribunal Federal devolve aqueles que estão sob apreciação do Supremo aos Tribunais de origem para sobrestamento até o pronunciamento definitivo da Corte. Ambas as hipóteses são previstas no caso de uma

multiplicidade de Recursos Extraordinários com fundamento em idêntica controvérsia. Outra possibilidade de atendimento do disposto no artigo 543-B do Código de Processo Civil é, diante de um ou vários Recursos Extraordinários com fundamento em idêntica controvérsia, o Ministro relator dos respectivos Recursos Extraordinários, não selecionados como representativos da controvérsia, devolve os processos ao Tribunal de Origem para sobrestamento até o pronunciamento definitivo da Corte. Tal medida está prevista no artigo 328, § 1º do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, *verbis*:

*Art. 328I: Protocolado ou distribuído recurso cuja questão for suscetível de reproduzir-se em múltiplos feitos, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a), de ofício ou a requerimento da parte interessada, comunicará o fato aos tribunais ou turmas de juizado especial, a fim de que observem o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil, podendo pedir-lhes informações, que deverão ser prestadas em cinco dias, e **sobrestar todas as demais causas com questão idêntica.***

*Parágrafo único. Quando se verificar subida ou distribuição de múltiplos recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a) selecionará um ou mais representativos da questão e **determinará a devolução dos demais aos tribunais ou turmas de juizado especial de origem, para aplicação dos parágrafos do art. 543-B do Código de Processo Civil.** (grifos nossos).*

Se o sobrestamento ocorre em uma das modalidade mencionadas, porquanto é expressa consequência da aplicação do artigo 543-B do CPC a Recursos Extraordinários que já se encontram no Supremo Tribunal Federal, está caracterizada a hipótese do artigo 62-A, § 1º do Anexo II do RICARF, o qual dispõe que:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. (grifos nossos).

Neste passo, haja vista o disposto no artigo 62-A, § 1º do Regimento Interno do CARF, o julgamento dos recursos deste Tribunal Administrativo devem ser sobrestados sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos Recursos Extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. Parece-me que se trata da hipótese da presente matéria, uma vez que são diversos os pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal que determinaram o sobrestamento dos Recursos Extraordinários que versam sobre a matéria da trava na compensação de prejuízos fiscais, a exemplo dos seguintes:

*“Decisão: Vistos. Verifico que nos autos do **RE nº 591.340/SP, Relator Ministro Marco Aurélio, foi reconhecida a repercussão geral da matéria análoga a dos presentes autos.** Trata-se de discussão acerca da constitucionalidade dos artigos 42 e 58 da*

Lei nº 8.981/95, bem como dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no que limitaram em 30%, para cada ano-base, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica -IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL. Assim, determino o sobrestamento do feito e a permanência dos autos na Secretaria Judiciária até a conclusão do referido julgamento. Publique-se. Brasília, 2 de junho de 2011. Ministro DIAS TOFFOLI Relator Documento assinado digitalmente RE nº 591.340/SP42588.98115169.065”

(STF - RE: 630921 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 02/06/2011, Data de Publicação: DJe-119 DIVULG 21/06/2011 PUBLIC 22/06/2011 - grifos nossos - Anexo I – A)

*“Decisão: Vistos. Segundo consta do de fl. 564, o eminente Vice-Presidente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, exerceu juízo de retratação, com relação ao despacho de fls. 496/500, com o fito de que este “Supremo Tribunal Federal possa avaliar se as questões discutidas nos autos foram abrangidas e conseqüentemente atingidas pela fundamentação e dispositivo do julgado no Recurso Extraordinário nº 344.944/PR, representativo da repercussão geral”. Reexaminando os autos, observo que no citado RE nº 344.94/PR, utilizado como representativo da repercussão geral para fins do art. 543-B do Código de Processo Civil, a discussão restringe-se à constitucionalidade do art. 42 da Lei nº 8.981/95, no que limita em 30%, para cada ano-base, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais, para efeitos de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ. Todavia, o Plenário desta Corte, em sessão realizada por meio eletrônico, no exame do **RE nº 591.340/SP**, Relator o Ministro Março Aurélio, concluiu pela **existência de repercussão geral** de toda a matéria constitucional discutida nestes autos. Trata-se de discussão sobre a constitucionalidade dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, no que limitaram em 30%, para cada ano-base, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Assim, determino o sobrestamento do feito até a conclusão do julgamento do mencionado **RE nº 591.340/SP**. Devem os autos permanecer na Secretaria Judiciária até então. Publique-se. Brasília, 1 de agosto de 2012. Ministro Dias Toffoli Relator Documento assinado digitalmente 543-BCódigo de Processo Civil 428.981 Imposto de Renda Pessoa Jurídica RE nº 591.340/SP42588.981 Imposto de Renda Pessoa Jurídica RE nº 591.340/SP”*

(STF - RE: 362100 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 01/08/2012, Data de Publicação: DJe-153 DIVULG 03/08/2012 PUBLIC 06/08/2012 - grifos nossos - Anexo I – B)

“REPERCUSSÃO GERAL ADMITIDA - SOBRESTAMENTO. 1. O Tribunal, no Recurso Extraordinário nº 591.340-6/SP, concluiu pela repercussão geral do tema relativo à

constitucionalidade dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no que limitaram em 30%, para cada ano-base, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica - IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL. 2. Ante o quadro, considerado o fato de o recurso veicular a mesma matéria, tendo ocorrido a intimação do acórdão em data anterior à vigência do sistema da repercussão geral, **determino o sobrestamento destes autos.**3. À Assessoria, para o acompanhamento cabível.4. Publiquem. Brasília, 26 de maio de 2010. Ministro MARCO AURÉLIO Relator 42588.98115169.065”

(STF – AI: 714189 SP, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 26/05/2010, Data de Publicação: DJe-103 DIVULG 08/06/2010 PUBLIC 09/06/2010 - **grifos nossos - Anexo I – C**)

“**DECISÃO REPERCUSSÃO GERAL ADMITIDA – SOBRESTAMENTO.** 1. O Tribunal, no **Recurso Extraordinário nº 591.340-6/SP**, concluiu pela repercussão geral do tema relativo à constitucionalidade dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no que limitaram em 30%, para cada ano-base, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica - IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. 2. Ante o quadro, considerado o fato de o recurso veicular a mesma matéria, tendo ocorrido a intimação do acórdão em data anterior à vigência do sistema da repercussão geral, **mantenho o sobrestamento deste processo.** 3. À Assessoria, para o acompanhamento cabível. 4. Publiquem. Brasília, 14 de abril de 2009. Ministro MARÇO AURÉLIO Relator”

(STF - RE: 418807 RS, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 14/04/2009, Data de Publicação: DJe-077 DIVULG 27/04/2009 PUBLIC 28/04/2009 - **grifos nossos - Anexo I – D**)

Pelo exposto, em cumprimento ao quanto determinado no RICARF, entendo que, salvo se a matéria puder ser resolvida exclusivamente em razão da peculiaridade de se tratar de extinção de empresa, entendo que o processo deve ser sobrestado.

No entanto, se vencida quanto a esta preliminar, passo à análise do mérito.

Historicamente, a legislação fiscal sempre regrou os efeitos dos prejuízos fiscais e bases negativas, acumulados pela pessoa jurídica, na apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mas, normalmente, por uma questão orçamentária ou de fluxo de caixa, impôs restrições aos efeitos, melhor dizendo, às compensações. Tais limitações foram ou de natureza temporal ou de natureza quantitativa. Trata-se de hipóteses excludentes, nunca estabelecidas de forma cumulativa - limitações temporais e quantitativas.

total ou parcial, dentro de três exercícios subsequentes”. Tratou-se, portanto, de uma limitação temporal. Nesta época, apesar da limitação temporal, a dedução não tinha que respeitar qualquer trava (limitação quantitativa) em relação ao lucro tributável. Também não havia limitação para a transferência de prejuízo fiscal. Posterior a esta, seguiu-se o Decreto-Lei nº 1.493/76, que apenas ampliou o limite temporal para quatro exercícios subsequentes.

Atualmente, encontram-se em vigor duas limitações: a limitação introduzida pelo Decreto nº 2.341/87, que estabelece vedação expressa à possibilidade de a empresa resultante de fusão ou incorporação aproveitar os prejuízos fiscais da empresa extinta; e a limitação prevista na Lei nº 8.981/95 (artigos 42 e 58), cumulada com a Lei nº 9.065/95, que estabeleceram, em substituição à limitação de quatro exercícios (limitação temporal), uma limitação percentual (quantitativa) anual, autorizando a utilização do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL até 30% (trinta por cento) do lucro auferido, sem, contudo, estabelecer qualquer caducidade no uso do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa. Ajuda-se o fluxo de caixa do Estado, mas o contribuinte não perde o direito à utilização do prejuízo fiscal e da base negativa, tratando-se de situação que observa maior equidade do que aquela limitação temporal anterior. Antecipa-se o tributo, mas tem-se, em contrapartida, um direito que permanece no ativo da empresa, usualmente denominado de “*tax allocation*”.

Vê-se, portanto, que nunca subsistiram limitações temporais e quantitativas concomitantemente. Isto porque, tanto o aproveitamento de prejuízos fiscais quanto o aproveitamento de base de cálculo negativa da CSLL se configura como direito do contribuinte, inerente aos princípios que regem a apuração do IRPJ/CSLL e à lógica contábil que determina os efeitos intertemporais dos atos das pessoas jurídicas, a qual atribui os critérios de apuração do lucro líquido, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL.

A apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem origem no lucro líquido contábil. Não é possível se falar em base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem vinculá-los à origem contábil, porquanto seu ponto de partida são as apurações e demonstrações contábeis.

A contabilidade tem como um de seus princípios estruturantes o princípio da continuidade da pessoa jurídica, aplicável diretamente na apuração do lucro líquido que servirá, com os devidos ajustes, de base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como se extrai do próprio nome, o princípio da continuidade pressupõe que a pessoa jurídica continuará a operar. A existência de exercícios financeiros (assim como de períodos de apuração) é simplesmente “determinada pela necessidade de se tomar o pulso do empreendimento de tempos em tempos” (conforme NPC 27 do IBRACON).

Ainda, segundo o Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e tornado obrigatório pela CVM, através da Deliberação nº 539/08, a continuada

de da pessoa jurídica é essencial para a elaboração das demonstrações contábeis:

“*Continuidade*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO. Assinado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO. Assinado digitalmente em 14/01/2014 por SUSY GOMES HO

FFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02

/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

previsível. Dessa forma, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis terão que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada.”

Inclusive, para fins de verificação da situação da empresa durante a sua vida, essa é obrigada a realizar apuração de balanços periódicos, pelo que o resultado do balanço ao final de um período é necessariamente o ponto inicial para o balanço do exercício seguinte.

A apuração do lucro líquido e, conseqüentemente do IRPJ e da CSLL, deve considerar minimamente a continuidade da pessoa jurídica e a interligação de seus exercícios, que não podem ser tomados de forma estanque. Conforme escreve Eliseu Martins (em Parecer Inédito que recebi no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais), “os exercícios sociais são absolutamente interligados” e aponta para o exemplo de uma empresa em fase pré-operacional, ou seja, que ainda está construindo suas dependências e não iniciou, de fato, suas atividades operacionais que irão gerar lucro:

“Se essa empresa ficar dois anos em pré-operação, ela irá ser tributada e irá publicar as suas demonstrações duas vezes. E nenhum ciclo terá sido completado, talvez sequer iniciado. Todavia, isso não significa dizer que o que ocorreu nesses dois períodos não terá impacto nos períodos futuros. Muito provavelmente ela irá apresentar prejuízo nesse período, prejuízo esse formado por despesas que, provavelmente ajudarão a produzir lucros futuros, mas que por força das regras contábeis atuais, não podem deixar de ser descarregados para o resultado”.

Ou seja, os lucros apresentados no futuro são decorrentes do custo do investimento e da inexistência de receitas do passado. No mesmo sentido, Humberto Ávila (em Parecer Inédito que também recebi no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais) aponta que não há simplesmente como separar prejuízos anteriores e lucros posteriores:

“Os lucros subseqüentes – insista-se o quanto for necessário – são meros resultados de despesas e custos formadores de prejuízos antecedentes. Sendo assim, porém, a desconsideração de eventos que compõem uma cadeia de eventos econômicos conduzirá a uma tributação totalmente aleatória”.

O pressuposto da continuidade e a consideração dos efeitos interperíodos-base fica evidente, não só na contabilidade – ponto de partida para a apuração dos tributos sobre a renda/lucro, mas na própria sistemática da apuração do IRPJ/CSLL. De um modo geral pode-se entender renda de mais de um modo. Vejamos, podemos entender renda simplesmente como a diferença entre receitas e despesas/custos em um determinado período, como também podemos entender como acréscimo de valor apurado pela comparação entre os balanços de abertura e fechamento do período.

Porque a outorga constitucional, seja para a tributação do imposto sobre a renda seja para a tributação pela CSLL, pressupõe o acréscimo patrimonial, ainda que não se considere imediatamente e integralmente os efeitos do balanço do exercício anterior, tem-se, no limite, um sistema híbrido, que jamais ignora os efeitos interperíodos. Claro que estamos a

tratar de lucro real, já que a apuração pela forma presumida só pode se reportar a um período estanque, mas é legítima porquanto opcional para o contribuinte. Da mesma forma, a apuração por arbitramento só tem lugar na impossibilidade de aferição do real.

Sobre as normas fiscais para a apuração dos tributos em questão e a sua consideração dos efeitos interperíodos-base, basta lembrar das prescrições legais acerca dos efeitos da reserva de lucros, do ativo diferido, da escrituração da Parte B do LALUR (cujo objetivo, dentre outros, é controlar os efeitos intertemporais da apuração do Lucro Real, como por exemplo, os efeitos da depreciação e da amortização, assim como as reservas de lucros), da previsão para tributação ou não da recuperação de custos e do próprio conceito básico de vinculação entre custos e receitas, como tão comumente discutido nos contratos de longo prazo.

Não discuto, até porque fora da minha competência de julgadora administrativa, qualquer questão de inconstitucionalidade e ilegalidade nas limitações legais da dedução de prejuízo fiscal e de base negativa. Tenho por ponto de partida justamente a legalidade de tais disposições normativas, sempre no pressuposto de que permanece o contribuinte com o direito de aproveitamento futuro dos prejuízos fiscais e de bases negativas. Se, de um lado, recolhem-se os tributos com a observância da trava imposta legalmente, de outro lado, permanece como um ativo seu, o direito representado pelos valores que serão, no futuro, compensáveis com os lucros apresentados. Sobre tal direito, a própria Receita Federal se manifestou em Perguntas e Respostas de 2005, *verbis*:

481. A pessoa jurídica que tiver prejuízo fiscal de períodos de apuração anteriores devidamente apurado e controlado no Lalur, vindo a se submeter à tributação utilizando-se de outra base que não a do lucro real, perderá o direito de compensar este prejuízo?

O direito à compensação dos prejuízos fiscais, desde que estejam devidamente apurados e controlados na parte B do Lalur, somente poderá ser exercido quando a pessoa jurídica for tributada com base no lucro real, pois quando a forma de tributação for outra não há que se falar em apurar ou compensar prejuízos fiscais. Esse direito, entretanto, não será prejudicado ainda que o contribuinte possa, em algum período de apuração, ter sido tributado com base no lucro presumido ou arbitrado. Assim, no período-base em que retornar à tributação com base no lucro real poderá compensar o prejuízo fiscal constante no Lalur, parte B, observada a legislação vigente à época da compensação (IN SRF nº 21, de 1992, art. 22) (grifos nossos).

Tanto a compensação do prejuízo fiscal e bases negativas é um direito do contribuinte, decorrente dos efeitos intertemporais na apuração do IRPJ e da CSLL, que a própria Receita Federal esclareceu, quando da instituição da limitação quantitativa (trava), que, ainda que o contribuinte saia da apuração pelo Lucro Real, quando ele para ela retornar, tem o direito de retomar esse ativo, representado pelos prejuízos compensados com os tributos a serem apurados.

Partindo desse mesmo raciocínio e tendo em vista o princípio da continuidade, o artigo 189 da Lei nº 6.404/64 determina que, no balanço, do resultado do

exercício devem ser deduzidos os resultados negativos (prejuízos), a fim de que seja apresentada a real situação patrimonial.

"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,"

Assim, também no âmbito da Lei das S.A., o efeito interperíodos-base é evidente: o lucro de um período não pode ser distribuído aos sócios, sem a consideração dos prejuízos acumulados, sempre na finalidade de preservação do patrimônio da pessoa jurídica. Ora, o próprio patrimônio da pessoa jurídica é o espelho dos efeitos intertemporais, porquanto representa o resultado do capital investido e os resultados, positivos ou negativos, apresentados pela pessoa jurídica ao longo dos anos.

Como dito, a própria distribuição de dividendos pressupõe que os prejuízos de anos anteriores foram absorvidos pelos lucros dos períodos subsequentes, de forma que apenas desse modo é possível saber se há disponibilidade ou não para distribuição dos dividendos. Complementa Eliseu Martins:

"Se os exercícios fossem compartimentos sem comunicação, todo o lucro teria que ser totalmente distribuído, e novo dinheiro para novos investimentos deveria ser solicitado aos donos. Como isso não ocorre, lucros podem ficar retidos como reservas, mas podem ser absorvidos por prejuízos subsequentes, e os dividendos relativos a essa parte absorvida jamais poderá vir a ser distribuída".

Feitas essas considerações, partindo da premissa que os efeitos intertemporais são condição necessária para a aferição da efetiva situação da pessoa jurídica e são princípios observados na contabilidade, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL, na legislação fiscal e no Direito Civil, ao tratar das pessoas jurídicas, temos que, sem tal consideração, não se tem a real dimensão do acréscimo patrimonial passível de tributação. Sobre este aspecto, tanto o IRPJ quanto a CSLL pressupõem um acréscimo patrimonial. O acréscimo patrimonial então considera o resultado de um ano, sem desprezar a necessária recomposição das perdas de anos anteriores ou vice-versa.

Sobre a relação entre o conceito de renda e a interligação dos exercícios (princípio da continuidade), Humberto Ávila (em Parecer que recebi no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais) explica:

"É justamente porque o conceito de renda é dinâmico que não se pode sequer concebê-lo sem a noção de período. A renda é, pois, uma medida periodicamente vinculada: ela não surge em um momento, mas em um período, no qual as despesas são produzidas e os rendimentos são auferidos. O mesmo vale para os prejuízos: eles também não podem ser concebidos sem uma dimensão temporal.

100.000? Justamente no prejuízo contábil, o qual, neste exemplo, é igual ao prejuízo fiscal operacional. É exatamente com a compensação integral desse prejuízo fiscal no momento da extinção de B, pela alienação de sua atividade, que se elimina a distorção causada no patrimônio pelos prejuízos acumulados. Como bem leciona Eliseu Martins, “Qualquer incidência de imposto de renda em aparentes crescimentos momentâneos capturados em um período-base qualquer, sem a comunicação com outros períodos-base anteriores, que ocorram sem que haja um crescimento acima do seu valor original, haverá tributação do próprio patrimônio em si, e não da renda gerada por ele” (Parecer inédito de Eliseu Martins).

Contabilmente, o patrimônio é afetado não só pela conta que apresentou o capital investido, mas também pelos resultados negativos obtidos. Ou seja, o resultado negativo provocou a diminuição do patrimônio e é esse patrimônio reduzido pelo resultado passado que é considerado no período subsequente. Justamente por esta razão, evitando distorções, que as regras do Regulamento do Imposto sobre a Renda, fulcradas na Constituição Federal e legislação correlata, consideram também os efeitos intertemporais na apuração dos tributos sobre a renda/ ganho de capital – consideração do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, acumulados.

O que não se admite, e jamais pode se admitir, é que a apuração dos tributos sobre a renda tenha por ponto de partida uma apuração contábil que considere os efeitos intertemporais, inclusive tolhendo o custo e afetando o patrimônio, e por outro lado, ignore a existência de prejuízos fiscais (essencialmente operacionais) para efeito da mesma operação. Ao assim proceder se estaria retirando dos sócios os seus ativos e tributando esses mesmos ativos que deles foram expropriados. Não é o que fez a legislação, que tão somente estabeleceu um limite quantitativo e expressamente determinou que aquele direito (utilização do prejuízo fiscal) permanece na sociedade, postergando seu uso, mas nada expropriando do patrimônio. Esse conceito sempre foi tão sedimentado que também tomo as considerações da própria Receita Federal, em suas Perguntas e Respostas, adotando por premissa o direito da sociedade manter o ativo correspondente à possibilidade de compensação futura de seus prejuízos, veja-se:

475. Como são compensados os prejuízos fiscais?

A partir de 1º/01/1995, os prejuízos fiscais ou compensáveis para fins do imposto de renda para os quais ainda não tivesse decaído o direito à compensação até 31/12/1994 (prejuízos de períodos encerrados a partir do ano de 1991), poderão ser compensados independentemente de qualquer prazo, observado em cada período de apuração o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 42, com as alterações da Lei nº 9.065, de 1995, art. 15; e IN SRF nº 11, de 1996).

O citado limite de 30% (trinta por cento) não se aplica em relação aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais, bem assim aos apurados pelas empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação (Beflex), aprovados até 03/06/1993 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 95, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995).

Vale também ilustrar, por meio de gráfico, o auferimento do acréscimo patrimonial considerando os efeitos intertemporais, o que reforça a ideia de que mesmo que se

sobretudo em razão do princípio da capacidade contributiva e da continuidade da pessoa jurídica.

Por isso que, obviamente, o prejuízo fiscal e a base negativa é pressuposto necessário para a aferição da materialidade de incidência tributária e, no caso de comprovada impossibilidade de utilização futura desses prejuízos, a trava não é aplicável. Essa é a melhor interpretação das disposições que estabelecem as limitações na utilização de prejuízos fiscais e bases negativas, sem arranhar-lhes a legalidade. Como bem assinala Gabriel Ivo (*Norma jurídica: produção e controle*, São Paulo, Noeses, 2006, p. 105), se não ocorre incompatibilidade total, não há que se falar em revogação, mas em um lugar que uma outra norma individual e concreta possibilite uma relação de coordenação entre as normas no sistema jurídico. Uma norma jurídica não perde sua validade quando, em caso específico, a sua aplicação está restrita em face de interpretação em conformidade com outras normas.

Nesse sentido, há que se analisar o caso concreto para efeito de subsunção do fato à norma, a partir dos seguintes critérios estabelecidos pelas limitações legais em questão:

- (i) a trava na compensação é sempre aplicada no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica, porque mantido o direito à compensação nos períodos seguintes;
- (ii) a trava na compensação é aplicada inclusive no caso de extinção da pessoa jurídica, quando, por alguma razão, a compensação integral implicar em descumprimento da outra limitação legal, vale dizer, do Decreto nº 2.341/87 (limitação de transferência de prejuízo fiscal para a sucessora); e
- (iii) dado o texto no contexto, a trava só não é aplicável se comprovadamente não for possível, pela efetiva extinção da pessoa jurídica, a utilização futura dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL.

De um lado, temos as normas legais que tratam das limitações à compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas, as quais não deixam de observar o princípio da capacidade contributiva em sentido objetivo, porquanto observam a consequência normativa constitucional necessária da consideração dos prejuízos na medida em que assinalam a não caducidade do direito de seu uso. De outro lado, temos o caso concreto, no qual devem ser verificadas todas as condições para que este se subsuma a uma ou outra regra.

A limitação temporal é regra funcional que visa à manutenção do fluxo arrecadatório do Estado, mas procura legitimidade na expressa menção de que não tolhe o direito da pessoa jurídica, mantendo-o até a sua integral utilização no curso dos períodos seguintes, prescrevendo este como o pressuposto fático de sua aplicação. Já a regra que impede a transferência de prejuízo fiscal para a sucessora, por sua vez, é norma antielisiva específica. Enquanto norma antielisiva específica, a verificação de seu cumprimento ou não depende da análise do caso concreto.

Em suma, se o caso concreto não se subsume à incidência da norma antielisiva específica, tampouco ao fato jurídico da continuidade da pessoa jurídica, que é pressuposto para aplicação daquela outra regra limitadora (funcional), então não há limitação quantitativa para a compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas na extinção da pessoa

jurídica. Ainda, entendo que até a formação do próprio prejuízo fiscal deve ser verificada em função de uma outra limitação, relacionada aos prejuízos não operacionais, nos termos do artigo 36 da IN SRF nº 011, de 21 de fevereiro de 1996.

Neste ponto, vale mencionar que a hipótese ora aventada não é aquela tratada pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 545.308/SP e 344.994/PR. Em verdade, o Supremo Tribunal Federal, nos mencionados Recursos Extraordinários, apenas decidiu pela constitucionalidade da denominada “trava de 30%” em um contexto de continuidade da pessoa jurídica, mas não decidiu que esta deve ser aplicada nos casos de extinção da pessoa jurídica detentora dos prejuízos, tampouco fez quaisquer considerações acerca da intertemporalidade dos exercícios ou analisa a questão sob a ótica do princípio da capacidade contributiva.

A despeito de qualificar o aproveitamento dos resultados negativos como benefício fiscal, o uso dessa expressão, conforme ressalta Eurico Marcos Diniz de Santi (Estudo Técnico), é ambíguo e foi utilizado, pelo Supremo Tribunal Federal, provavelmente no sentido de competência facultativa da lei tributária tão somente, em nada se confrontando com a jurisprudência do egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Tanto assim que a conclusão do Supremo já serviu de supedâneo para todos os julgados do CARF (no sentido de que a trava de 30% é constitucional, no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica).

Neste passo, para a aplicação de um precedente jurisprudencial, é necessário cautela na análise da *ratio decidendi* como prescrição geral, razão pela qual relevante distinguir a fundamentação da decisão, de onde se extrai a interpretação dos tribunais superiores acerca de determinada norma, do dispositivo do julgamento, que é determinação específica direcionada tão somente ao caso concreto. É possível que uma prescrição geral não se enquadre exatamente na situação concreta que possui outras peculiaridades, as quais podem ensejar diversa conformação ao direito, sendo que, nessa hipótese, não há de se aplicar *ipso facto* a decisão proferida pelo respectivo Tribunal acerca da matéria, porque dela exatamente não se trata.

Como dito, no RE nº 545.308/SP e no RE nº 344.994/PR, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade da denominada “trava de 30%” em um contexto de continuidade da pessoa jurídica; enquanto que o presente caso trata da aplicação da mencionada trava no caso de pessoa jurídica extinta. Aliás, o Supremo Tribunal Federal, em suas razões de decidir no referido caso, não contraria a decisão do Superior Tribunal de Justiça, esta sim analisou a questão também sob a ótica do conceito de renda e da continuidade da pessoa jurídica. Asseverou a Ministra Eliana Calmon, nos autos do Recurso Especial nº 993.975:

"limitada a dedução de prejuízos ao exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução. A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida. (...) Como visto no início deste voto, não houve subversão alguma, porque não olvidou o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que tornou-se escalonado".

No acórdão citado, a legalidade da “trava” tem por premissa a postergação, no tempo, da utilização do prejuízo, não implicando na sua eliminação, visto que seria sempre mantida a possibilidade de seu aproveitamento futuro.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, o Superior Tribunal de Justiça “firmou com nitidez a tese de que um ‘não acréscimo patrimonial’ não poderia ser incidido pelo Imposto de Renda, pois, se suprimido fosse o direito de compensação do prejuízo, um ‘não acréscimo patrimonial’ seria matéria tributável pelo imposto sobre a renda (...)”.

Entendo que de acordo com a própria exposição de motivos de Medida Provisória nº 998 (posteriormente convertida na Lei nº 9.065/1995), se houver limitação temporal (por falta de continuidade da pessoa jurídica), não há que se aplicar a trava (limite) na utilização de prejuízo fiscal. E nem haveria que se exigir norma expressa para hipótese de exceção, consubstanciada na falta de continuidade da pessoa jurídica. Veja-se a clara redação da exposição de motivos da Medida Provisória:

“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 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar; até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.”

Resta evidente que a finalidade da lei não é vedar a compensação de resultados negativos, mas manter o *fluxo de caixa de arrecadação*. A possibilidade de se aproveitar integralmente os resultados negativos na extinção da pessoa jurídica decorre da própria lógica de sua limitação, estando expressa na exposição de motivos da Medida Provisória que a originou. Conforme escreve Eurico Marcos Diniz de Santi (Estudo Técnico apresentado no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais), trata-se de “uma norma implícita ou derivada do Sistema Tributário, que dispensa menção específica”. Digo eu que, contudo, está expressa nos motivos da norma que a originou, compondo o pressuposto fático de sua aplicação.

Corroborando com esse entendimento, as hipóteses específicas em que o afastamento da “trava” para compensação é expressamente previsto, a exemplo do artigo 14 da Lei nº 8.023/90, que o faz em relação aos prejuízos na atividade rural. As hipóteses específicas de *afastamento* da “trava” para compensação estão expressas porque em um contexto no qual a continuidade da empresa persiste. Para tais casos, sem dúvida, é necessária “norma expressa” afastando a “trava” para compensação. Diferentemente é a situação de extinção da pessoa jurídica – fora do contexto de continuidade –, hipótese em que não é necessária outra disposição expressa, porque da norma existente (de vedação de 30%) já se extrai o pressuposto fático de sua aplicação – manutenção do direito de compensar. Se no caso concreto o pressuposto fático de aplicação da norma não se verifica, por decorrência lógica ela não é aplicável naquele caso.

Tal conclusão não implica em legislar, porque não se tem lacuna normativa ou lacuna axiológica. É a lei que estabelece a garantia da plena utilização do saldo de prejuízos

fiscais e bases negativas de CSLL. Interpretar de forma diversa significaria violação ao artigo

110 do Código Tributário Nacional e dos critérios de apuração do IRPJ/CSLL, além da deturpação do ponto de partida da apuração fiscal, qual seja, o lucro líquido contábil.

Reitero aqui que, caso não houvesse a limitação do artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 e fosse possível a transferência do prejuízo para a sucessora, não haveria que se discutir a inaplicabilidade da trava de 30% nos casos de extinção da pessoa jurídica, uma vez que tal extinção não implicaria na perda do direito à utilização dos prejuízos fiscais no futuro.

A norma individual e concreta, que analisa o caso e o subsume à hipótese de incidência, não implica em legislar diversamente daquilo que está no ordenamento, mas em aplicar o texto no contexto e implica, inclusive, em aplicar o texto conforme sua literal disposição. Ainda que de benefício fiscal se tratasse, a interpretação ora proposta não está em desacordo com o disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, que impõe interpretação literal às normas que concedem benefício fiscal. Vale dizer, ainda que tal artigo por absurdo se aplicasse ao caso, o que admito apenas para argumentar, já que não tratamos de isenção ou suspensão do crédito tributário, essa interpretação não deixa de ser literal.

A interpretação literal é aquela que não admite analogia ou amplitude de aplicação. Não se pretende aqui criar direito que não existe, mas apenas subsumir o fato à norma. A interpretação literal da norma não é simples leitura do texto, porque isso não é interpretar. Interpretar significa a leitura do texto no seu estrito programa, no contexto. E o contexto é aquele que consta de forma expressa e literal na transcrita exposição de motivos da própria norma que estabeleceu a trava na compensação de prejuízos fiscais. Como ensina o jus filósofo Tércio Sampaio Ferraz Junior, “também pertencem à norma o programa e o âmbito normativo (...) a análise da norma exige a percepção de que ela expressa um programa normativo (cometimento), ou seja, a ordenação jurídica estabelecida”. Ainda, sobre os critérios de interpretação, não podemos confundir a analogia, que se refere à omissão, com a interpretação enquanto mero processo de busca da *ratio legis*.

Temos uma dimensão elocutiva, que limita a compensação de resultados negativos e uma dimensão ilocutiva inegável, integrante da própria norma, que consiste no direito de permanecer com os prejuízos ainda não compensáveis e compensáveis no futuro. A dimensão ilocutiva é pressuposto fático da aplicação da dimensão elocutiva.

A troca da limitação antes temporal pela limitação quantitativa configura um tratamento isonômico na tributação da renda. Uma visão estanque da tributação da renda, da qual decorra a impossibilidade de aproveitamento integral dos resultados negativos no futuro, discrimina ilicitamente os contribuintes cujas atividades envolvam altos investimentos antecedentes aos lucros, em contrariedade, portanto, à isonomia. Nas palavras de Humberto Ávila (Parecer):

“se a periodicidade do imposto sobre a renda for estanque para toda e qualquer atividade, aqueles contribuintes que exercem atividades que envolvam gastos produzidos em períodos antecedentes não poderão compensar seus prejuízos em períodos futuros. Esses entendimento, contudo, discrimina os contribuintes que exercem atividades cíclicas, com alto grau de risco e de investimento, em favor dos contribuintes que exercem atividades lineares, sem alto grau de risco e de investimento. Os contribuintes não podem ser tratados de forma diferente em razão da sua atividade econômica (artigo 150, II)”

Por fim, esclareço que a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a despeito de decisões que recentemente entenderam pela impossibilidade de aproveitamento integral, era esmagadoramente majoritária no sentido de ser possível a utilização integral do prejuízo fiscal e das bases negativas quando há extinção da pessoa jurídica, relativamente aos resultados gerados até a sua extinção. Nesse sentido, peço vênia para citar algumas decisões:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Ano-calendário: 2003, 2004. Ementa: “TRAVA” DE 30% PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS NA INCORPORAÇÃO A finalidade da “trava” de compensação não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais, mas manter ou aumentar o fluxo de caixa de arrecadação, tanto que se revogou o limite temporal de compensação. A regra de limitação quantitativa da compensação só tem sentido no tempo (“vida” da pessoa). Como o lucro é apurado segundo cortes temporais mais ou menos arbitrários, porém necessários, por imperativo de ordem prática a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais implica essa periodicidade (e a interperiodicidade). Diante da “morte” da pessoa jurídica, inclusive por incorporação, deixa de existir o conteúdo da regra limitadora da compensação quantitativa, pois deixa de existir a periodicidade e, assim, a interperiodicidade. Negar isso é contra o valor incorporado na regra de limitação quantitativa da compensação no tempo. (Acórdão nº 1103-00.619, sessão de 31/01/2012)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Ano-calendário: 2001. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ACIMA DO LIMITE DE 30%. A pessoa jurídica incorporada pode compensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da “trava” de 30%, em razão da vedação legal à transferência de prejuízos para a sucessora. (Acórdão nº 1103-00.617, sessão de 31/01/2012)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL — LIMITE DE 30% — INCORPORAÇÃO — À empresa extinta por incorporação não se aplica, no período do evento, o limite de 30% do lucro líquido ajustado em relação ao prejuízo fiscal acumulado de períodos anteriores. (Acórdão nº 1201-00.165, sessão de 27/08/2009)

INCORPORAÇÃO – DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA – LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – INAPLICABILIDADE - No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado. Recurso provido. (Ac. 108-06.682)

IRPJ CSLL COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS EM PERÍODOS ANTERIORES. INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO. Constitui pressuposto da aplicação da limitação à compensação

de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas a continuidade das atividades do contribuinte e a paulatina apropriação dos prejuízos. Nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, com a conseqüente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador, dès que tal determinaria o fenecimento do direito do contribuinte. Precedentes deste Conselho. (Ac. 107-09.447)

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. (Ac. CSRF/01-04.258)

IRPJ — COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO — LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA — À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. Recurso provido. (Ac. CSRF/01-05.100)

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA. A lei não traz qualquer exceção a regra que limita a compensação dos prejuízos fiscais à 30% do lucro líquido ajustado. Entretanto, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados em anos subseqüentes, como determina a legislação. Neste caso, tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%. Recurso voluntário provido. (Ac. 101-95.872)

Ementa: COMPENSAÇÃO — PREJUÍZO FISCAL — BASE DE CÁLCULO NEGATIVA — INCORPORAÇÃO E CISÃO — A empresa extinta por cisão e incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido para fins de compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa acumulados. (Ac. 1201-00.108, sessão de 18/06/2009)

A motivação das decisões do Conselho não divergem do que procurei demonstrar, no sentido de que em não se verificando o pressuposto fático constante da dimensão ilocutiva da norma que limita a compensação de prejuízo fiscal, qual seja, a preservação do direito da pessoa jurídica de compensar os resultados negativos na superveniência de lucros futuros (o que é inerente ao princípio da continuidade da pessoa jurídica) essa norma não se aplica.

Essa conclusão não diverge da decisão recentemente exarada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região que, analisando hipótese de extinção da pessoa jurídica, concluiu pela constitucionalidade e legalidade da trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, asseverando, contudo, que tal norma não se aplica, por ausência de pressuposto fático, no caso de extinção da pessoa jurídica, vejamos:

(...) INCORPORAÇÃO DE EMPRESA - IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – LIMITAÇÃO

*IMPOSTA PELOS ARTIGOS 42 E 58 DA MEDIDA
PROVISÓRIA 812/94 – CONVERSÃO NA LEI N. 8.981/95 –*

1. Em decorrência da incorporação havida, é legítima a pretensão da impetrante em ver compensada, na determinação das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro da empresa incorporada, a totalidade dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas desta última, apurados até 31 de dezembro de 1994, já que não pode compensar os prejuízos fiscais da sucedida, consoante os termos do art. 33 do Decreto-lei n. 2.341

2. Esta circunstância não compromete a conclusão de que são constitucionais os artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/95, que reduziram a 30% a parcela dos prejuízos sociais de exercícios anteriores, suscetível de ser deduzida no lucro real, para apuração dos tributos em referência.

3. A limitação imposta pelos artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/95 também incide sobre a CSLL, havendo a exigência, no entanto, quanto à observância do prazo nonagesimal pertinentemente à CSLL, em respeito ao art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Precedentes do Excelso STF.

4. Dessa forma, a dedução dos prejuízos fiscais da base de cálculo da CSSL somente sofrerá a limitação de 30% a partir da fluência do prazo nonagesimal, e, a partir daí, deve ser aplicada tal limitação, pois em perfeita consonância com a legislação de regência. (...)

(TRF2, Embargos de Declaração na AMS, Processo nº 0039536-31.1997.4.02.0000; TRF2 97.02.39536-4, julgamento de 22/03/2011).

Por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2013

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias

Voto Vencedor

Preliminar de sobrestamento.

Susy Gomes Hoffmann - Redatora Designada.

Fui designada para fazer o voto vencedor quanto à preliminar relativa ao sobrestamento deste processo.

O tema do sobrestamento vem à colação em razão do previsto no artigo 62 do RICARF nos seguintes termos:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

Venho, desde a alteração do Regimento, para a inserção do artigo, defendendo que a interpretação a este dispositivo, em especial, ao parágrafo primeiro tem de ser feita de forma restritiva.

Na minha interpretação, apenas podem ser sobrestados os recursos no CARF, quando o STF sobrestar, dentro do rito formal previsto em seu regimento, todos os recursos sobre o tema.

Ainda, que Ministros do Supremo Tribunal Federal tenham eventualmente, sobrestado processos, há que ser esclarecido que não há o sobrestamento formal para todos os processos que versem sobre este tema.

Também entendo que o sobrestamento não é automático a partir do reconhecimento da repercussão geral, sendo necessário que o sobrestamento seja formalmente determinado pelo STF, e somente a partir desta formalidade que será aplicável o parágrafo primeiro do artigo 62-A do RICARF.

Por estes motivos, voto no sentido de que o Recurso Especial deve ter o seguimento processual regular.

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Voto Vencedor - Mérito

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado

Peço vênia à I. Relatora, a quem saúdo pelo brilhante e bem elaborado voto, do qual ousou discordar pelas razões que alinhavo em sequência.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO em 18/12/2013 por MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

considerar e transpor outros argumentos em relação à admissibilidade do especial, a I. Relatora

FFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02

/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

destaca em seu voto que o recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido somente no que se refere à trava na compensação de prejuízos quando da incorporação. E é disso que se trata o presente recurso.

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

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

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

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

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

Posto de outra forma, decorre de decisão em sede política tributária e econômica que a legislação tributária permita a dedução de prejuízos, mas isto por uma lógica econômica de formação de capital, e não simplesmente por uma lógica contábil. A lógica econômica é que a dedução de prejuízo na verdade implica em um alongamento do período de apuração, permitindo que a empresa se recupere de períodos sem lucro (como é típico do início das atividades, em face de perspectivas futuras).

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 18/12/2013 por SUZANA PEREIRA DE

FFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02

/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(“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.¹

E adiante, mesmo autor deixa claras as razões dessas conclusões:

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 determinadas limitação temporal, ou sob determinadas limitações de valor em relação ao montante da mutação patrimonial presente.²

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

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

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Negritou-se) (Redação em vigor à época do fato gerador)

....

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Negritouse)(Redação atual).

Ou seja, a própria lei que dispõe sobre o tratamento tributário da apuração contábil ressalva que a aplicação das normas tributárias com critérios diferentes deve ser observada. Assim, não há contradição entre norma tributária e norma contábil, mesmo porque o tratamento dado à apuração do lucro real direciona justamente à apuração do lucro com base na legislação comercial sucedido pelos ajustes previstos da norma tributária (adições e exclusões), conforme preconiza o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, e também o art. 17 da Lei nº 11.941/2009 (Lei que tratou das novas normas contábeis)³ e tributação, introduzindo o denominado regime tributário de transição RTT). Ou seja, a vedação de aproveitamento de prejuízos persiste mesmo no caso de encerramento da empresa, à míngua de previsão legal tributária. Não se pode impor normas e princípios contábeis para alterar a legislação tributária, criando uma situação excepcional onde a norma tributária não prevê exceção.

Aliás, neste sentido a exposição de motivos do Decreto-lei n. 1.598/1977 traz a seguinte afirmação:

*A lei de sociedades por ações seguiu a orientação de manter separação nítida entre a escrituração comercial e a fiscal, porque as informações sobre a posição e os resultados financeiros das sociedades são reguladas na lei comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária. e a apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigidas pela lei comercial não devem ser distorcidas em razão das conveniências da legislação tributária.*⁴

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

Assim, entendo que este argumento não pode prevalecer, o mesmo com relação às manifestações da RFB, em sede de “Perguntas e Respostas”, colacionadas no voto da I. Relatora, pois não se referem ao caso concreto em debate.

³ A Lei nº 6.404/1977 foi alterada pela Lei n. 11.638/2007, no sentido de se adaptar aos padrões contábeis internacionais.

⁴ Citado também em Parecer do Professor Antoninho Marmo Trevisan, apresentado como Memoriais pela parte recorrida, p. 31-32.

O quarto argumento sobre o qual se firma a outra posição é de que sem se aproveitar o prejuízo do período anterior estar-se-ia tributando o patrimônio, o qual é corroborado pela citação de renomados autores, trazidos no voto, e em memoriais. Com a devida vênia, contudo, este argumento também não procede, e o contra-argumento aqui é singelo. A distinção feita pela I. Relatora é meramente econômica, e não jurídica. Do ponto de vista econômico, mesmo um tributo indireto (como IPI e ICMS) atinge o patrimônio, pois se não fosse cobrado resultaria em patrimônio maior após a operação (tanto do contribuinte de fato quanto do contribuinte de direito). A análise da repercussão da aplicação da norma tributária, indubitavelmente direito de sobreposição, indica que ela se destaca do substrato ao qual se dirige, pois a norma elege algumas expressões econômicas para tributar, e o fato de que estes fenômenos econômicos estão interligados não invalida a incidência. O fato gerador do imposto de renda é a variação patrimonial positiva calculada de acordo com a norma tributária, e o fato de se apoiar em substrato normativo-contábil, não transmuta a norma tributária em norma contábil. Tributos sobre o patrimônio têm incidência instantânea, com comandos normativos do tipo "o fato gerador é a propriedade de bens do tipo X na data Y", e "o contribuinte é o proprietário". É fato que o Imposto de Renda, o IPI, o ICMS, o PIS/COFINS afetem o patrimônio disponível do contribuinte, mas não transforma essas exações fiscais em tributos incidentes sobre o patrimônio, embora, repise-se, a sua cobrança altere o patrimônio dos contribuintes (de fato e de direito). Quando a legislação do Imposto de Renda limita deduções ela afeta a renda tributável e, por conseguinte, o patrimônio, mas não pode ser considerada inconstitucional por isto. Isto é da natureza da metodologia do tipo tributário do imposto de renda. Como foi dito, o que a Constituição veda é tributar a não renda. Dado isto, como calcular a renda tributável até o limite da variação patrimonial positiva é matéria de lei.⁵

Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também foi suscitada a tese de que o prejuízo teria a mesma natureza de patrimônio, isto seria um "ativo". Disto decorreria que haveria tributação sobre o patrimônio (prejuízo), se não fosse permitida sua dedutibilidade. Ocorre que prejuízo (perda), no meu entender não é ativo. A legislação tributária, norma de sobreposição, consentânea com a economia e as bases econômicas da atividade empresarial, concede o aproveitamento dos prejuízos dentro da lógica da continuidade empresarial, mas daí a entender que prejuízo acumulado pode representar patrimônio, é o mesmo que dizer que tanto faz lucro ou prejuízo, o que contrasta com a própria lógica econômica. A empresa distribui lucro ou ativa lucro, não distribui prejuízo, nem ativa prejuízo.⁶ 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

⁵ Não faz parte da presente discussão, mas convém deixar claro que a lei que disciplina a cobrança do imposto de renda está sujeita aos princípios constitucionais limitadores da tributação, como a irretroatividade, o não confisco (e.g., uma alíquota muito alta do imposto de renda pode ser considerada confiscatória pelo STF), etc.

⁶ Não é por outro motivo que o Decreto-lei nº 2.341/87, vedou o aproveitamento de prejuízos fiscais da sucedida pela pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão. A distorção provocada pela patrimonialização dos prejuízos fez com que, literalmente, o prejuízo fosse visto como um ativo, o que degenerou em planejamento tributário abusivo, o qual foi coibido pela norma anti-elisiva específica contida no dispositivo citado.

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.

Assim, discordo da conclusão esposada no voto da I. Relatora, de que “antecipa-se o tributo, mas tem-se em contrapartida, um direito que permanece no ativo da empresa”, por dois motivos fundamentais:

- em primeiro lugar, não houve no caso antecipação de tributo, visto que os fatos geradores (renda auferida nos períodos de apuração de existência da pessoa jurídica, devidamente apurada nos termos da legislação) efetivamente ocorreram e, assim, os tributos eventualmente recolhidos nesses períodos não corresponderam a antecipações; e

- em segundo lugar, porque – em que pese exclusivamente para fins de informação contábil – tenha sido registrado um ativo, juridicamente ele não representa um direito, mas uma mera expectativa de direito.

Quanto à natureza jurídica do ativo acima citado, basta referir que sua utilização está pendente de condição (evento futuro e incerto), ou seja, está pendente da ocorrência de eventual lucro futuro a ser tributado que, somente então, poderia ser compensado com os prejuízos fiscais acumulados, respeitados os limites impostos pela legislação. Ora, um mero contraexemplo esclarece a questão: se uma pessoa jurídica com prejuízos fiscais acumulados nunca vier a ter lucros e, supervenientemente, for extinta, não haverá qualquer possibilidade de aproveitamento do pretense direito, justamente porque nunca teria ocorrido o fato que poderia incorporá-lo definitivamente ao patrimônio jurídico da entidade.

Para afastar confusões de conceitos, é mister colocar aqui que o conceito contábil de ativo não se confunde com o conceito jurídico de direito, isso porque a informação dada ao usuário da contabilidade – preferencialmente o acionista – é prospectiva e, coerentemente, o conceito contábil de ativo está calcado na “probabilidade de benefícios futuros”, conforme definido na estrutura conceitual da contabilidade (Resolução CFC N° 1.121 de 28/03/2008):

49. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

(a) Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;

(negritou-se)

Se não se pode considerar o surgimento de um ativo baseado nessa probabilidade para tributação da renda, também não se pode afirmar a existência desse ativo para fins de sua posterior dedução.

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

No que diz respeito à jurisprudência do CARF, o acórdão que sinalizou o início da mudança da jurisprudência (que anteriormente era no sentido do voto da I. Relatora), foi o Acórdão 105-15908 (caso Bunge, de 2006) tem o seguinte teor decisório:

EMENTA: INCORPORAÇÃO - DECLARAÇÃO FINAL - Inexiste amparo para, a luz da legislação que rege a matéria, se proceder, em virtude do desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% a que se reporta o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria. Recurso negado.

Relator(a) Wilson Fernandes Guimarães. Decisão por maioria. Vencido o Conselheiro Roberto Bekierman (Suplente Convocado) que dava provimento.

Posteriormente, este Acórdão 105-15908 foi objeto de recurso especial, o qual julgado pela 1ª Turma da CSRF, em 02 de outubro de 2009, que decidiu no sentido confirmar a mudança da jurisprudência, mantendo a aplicação da “trava dos 30%” na extinção da pessoa jurídica. O Acórdão tem a seguinte ementa:

AC. CSRF 9101-00401 (Recurso Especial do Contribuinte)

EMENTA: 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial do contribuinte, em sob o entendimento que o limite de 30% para compensação de

prejuízos de períodos anteriores também é aplicável nos ajustes ao lucro real do balanço de encerramento das atividades da empresa, vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri, João Carlos Lima Junior e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Os Conselheiros Valmir Sandri e Antonio Praga apresentam declaração de voto. Relatora C. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

Seguindo nesta linha, há também decisões recentes das turmas ordinárias da 1ª Seção no mesmo sentido das decisões acima, mantendo a limitação, ver, e.g., Acórdão nº 1101-00.691, julgado em 16/03/2012. Ainda, em decisão de 2012, a 1ª Turma CSRF decidiu em idêntico sentido:

AC. CSRF 9101-001.337, 26/04/2012 (Recurso Especial da Fazenda)

EMENTA: INCORPORAÇÃO - LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - APLICÁVEL.

Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes da base da cálculo do imposto de renda. constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei.

À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Valmir Sandri, Jose Ricardo da Silva, Karem Jureidini Dias, João Carlos Lima Junior e Susy Gomes Hoffmann. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

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

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

Por fim, um argumento trazido em memoriais e que diz respeito à mudança da jurisprudência, no sentido de que isto (mudança da jurisprudência) deve ser evitado em função do princípio da segurança jurídica, que causa prejuízos, etc. Ocorre que a Administração Pública está adstrita ao art. 37 da Constituição, em especial o princípio da legalidade. Ou seja, se um colegiado administrativo entende que uma lei está sendo aplicada de maneira equivocada, cumpre ao colegiado aplicar a interpretação que entende correta. Observo que nos casos em que a jurisprudência é consolidada deve haver a edição de súmula que

vinculará as decisões posteriores, nos termos do RICARF. Até a edição da súmula, a jurisprudência é apenas cada caso concreto, pois não vincula outros julgamentos. Até a edição da súmula não há segurança de como será uma decisão em cada caso concreto, e não se trata de insegurança jurídica, é que a jurisprudência não estaria ainda assentada a ponto de sustentar tal argumento. Não se trata meramente de repetir julgados. Entendo que não há violação da segurança jurídica no caso, há a segurança da lei aplicável ao caso concreto, e que se entende vinha sendo aplicado de forma equivocada. Em nome da segurança jurídica a Administração não pode aplicar a lei de maneira equivocada.

Por todo o exposto e com a máxima venia aos que entendem noutro sentido, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado