



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.720411/2017-62
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.555 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 03 de dezembro de 2019
Recorrente BRASKEM S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2013

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão n.º 1401-003.041, proferido pela Primeira Turma Ordinária da 4ª Câmara, na sessão de julgamento de 11 de dezembro de 2018, assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2013

INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL A EXCEPCIONAR A REGRA GERAL.

Inexistindo previsão legal específica, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais de empresa objeto de incorporação.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS INCORRIDAS.

Não merece amparo pretensão calcada tão somente em alegações desprovidas de provas suficientes a sustenta-las. Sem a apresentação do suporte probatório necessário a evidenciar o pagamento das despesas incorridas no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador PAT não há como reconhecer o direito à sua dedução do imposto devido exigido através do Auto de Infração.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF n.º 108).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

ART. 24 DA LINDB. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. INAPLICABILIDADE.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”. A edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. Ademais, o Código Tributário Nacional possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, jamais o principal de tributo.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

A responsabilidade independe do momento da autuação fiscal (se antes ou depois do evento societário). Já a expressão "créditos tributários", constante da sessão do CTN que trata da "Responsabilidade dos Sucessores", compreende não apenas os créditos decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias. A transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

PRECLUSÃO.

A matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013

CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ deve ser igualmente aplicado à CSLL, haja vista estarem ambos os lançamentos alicerçados nos mesmos substratos legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a argüição de aplicação do art. 24 da LINDB, reconhecer a preclusão da argüição de impossibilidade da exigência de multa e juros por força da existência de alegada jurisprudência dominante à época do fato gerador e negar provimento ao recurso (i) por unanimidade de votos, em relação à: (i.i) inexigibilidade da multa de ofício por força da responsabilidade por sucessão; (i.ii) dedução das despesas incorridas com o Programa de Alimentação ao Trabalhador PAT; (i.iii) juros SELIC sobre a multa de ofício; (ii) por voto de qualidade, em relação à trava dos 30% na incorporação,

vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Letícia Domingues Costa Braga. Declarou-se impedido o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Cientificado em 28 de janeiro de 2019 (fl. 2,142), o contribuinte interpôs recurso especial em 11 de fevereiro de 2019 (fl. 2.143).

O despacho de admissibilidade de fls. 2.282-2.287, do Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção, deu seguimento apenas parcial ao recurso especial. Cientificado em 14 de maio de 2019 (fl. 2.291), o contribuinte não se manifestou.

O recurso foi admitido apenas quanto à matéria “(1) *“aplicabilidade da ‘trava’ na compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL quando da incorporação da pessoa jurídica”*. Sobre o tema, o despacho de admissibilidade assim observou:

(1) “aplicabilidade da ‘trava’ na compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL quando da incorporação da pessoa jurídica”

Decisão recorrida:

INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL A EXCEPCIONAR A REGRA GERAL.

Inexistindo previsão legal específica, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais de empresa objeto de incorporação.

Acórdão paradigma nº 107-09.243, de 2007:

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. (Acórdão CSRF/01-05.100, em Sessão de 19 de outubro de 2004, publicado no DOU de 28/02/2002)

Acórdão paradigma nº CSRF/01-05.100, de 2004:

IRPJ — COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO — LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA — À empresa extinta por incorporação, não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.

Com relação a essa primeira 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, inexistindo previsão legal específica, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais de empresa objeto de incorporação, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs CSRF/01-04.258, de 2002, e CSRF/01-05.100, de 2004) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, à empresa extinta por incorporação, não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.

O recurso não foi admitido quanto aos temas abaixo, tendo a decisão do acórdão recorrido se tornado definitiva no âmbito administrativo:

(2) *“aplicabilidade do art. 24 da LINDB aos lançamentos fiscais”*

(3) “afastamento de multa e juros (art. 100 do CTN) quando o contribuinte age em conformidade com entendimento reiterado de órgãos da administração pública”

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 2.295-2.320), pleiteando o não conhecimento do recurso por este tratar de matéria sobre a qual a Câmara Superior já sedimentou entendimento contrário ao defendido pelo Recorrente. Transcreve então as ementas dos acórdãos 9101-003.807, sessão de 02/10/2018; 9101-002.262, sessão de 02/03/2016; 9101-002.227, sessão de 02/02/2016; 9101-002.190, sessão de 20/01/2016; 9101-002.192, sessão de 20/01/2016 e sustenta que não há divergência a ser pacificada. Aduz também razões de mérito para o não provimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

O recurso especial é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele conheço, nos termos do despacho de admissibilidade, que adoto como razões complementares de decidir segundo o permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Nesse ponto, observo que o fato de o recurso tratar de matéria sobre a qual esta 1ª Turma da Câmara Superior já sedimentou entendimento contrário ao defendido pelo Recorrente não é impedimento a seu conhecimento, não havendo qualquer determinação neste sentido no Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015.

Na verdade, historicamente a jurisprudência do então Conselho de Contribuintes (atual CARF) veio se formando no sentido da não aplicação da trava de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica, ao longo de um espaço temporal relativamente longo, com a decisão pioneira proferida em setembro de 2001 e ratificada por contínuas decisões até pelo menos o ano de 2009¹.

A matéria passou por um processo de maturação e de confirmação de entendimento, inclusive em sede da CSRF, cuja finalidade é exatamente a uniformização da jurisprudência administrativa, conforme previsto tanto no regimento interno do antigo Conselho de Contribuintes quanto do atual CARF.

¹ Acórdãos 108-06682, de 20.09.2001, confirmado pela CSRF no acórdão CSRF/01-04.258, de 02.12.2002. Após isso as turmas passaram a decidir no mesmo sentido, por exemplo no acórdão 108-07.456, de 2.07.2003; acórdão 101-94.515, de 17.03.2004; acórdão CSRF/01-05.100, de 19.10.2004; acórdão 101-95.872, de 9.11.2006; acórdão 1302-00.098, de 3.11.2009, dentre outros.

Ocorre que, não obstante a legislação estabeleça o papel uniformizador da CSRF, não há nenhuma norma que determine a vinculação da Administração aos entendimentos ali consolidados, e nem mesmo que limite a mudança de entendimento no âmbito da própria CSRF.

Neste sentido é que, em 2009, esta 1ª Turma da CSRF alterou sua jurisprudência sobre o tema do limite de 30% na compensação de prejuízos fiscais por empresa extinta, passando a entender que este é aplicável (acórdão 9101-00.401, de 2.10.2009). Este é o entendimento que tem prevalecido recentemente, conforme ressaltou a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, colacionando as ementas dos acórdãos 9101-003.807, sessão de 02/10/2018; 9101-002.262, sessão de 02/03/2016; 9101-002.227, sessão de 02/02/2016; 9101-002.190, sessão de 20/01/2016; 9101-002.192, sessão de 20/01/2016.

Assim, conheço do recurso especial.

No mérito, a Recorrente sustenta a não aplicação da trava de 30% no caso de empresa extinta com base na interpretação de que o limite tem por pressuposto a continuidade da pessoa jurídica.

Neste argumento, e com a devida vênia ao entendimento que tem prevalecido mais recentemente nesta 1ª Turma da CSRF, compreendo que lhe assiste razão.

A Lei 9.065/1995, em seus arts. 15 e 16, veicula norma de diferimento dos prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSLL), pela qual o contribuinte poderá aproveitá-los integralmente, mas diluídos no decorrer de seu período de existência. O artigo 16 trata da CSLL, nos seguintes termos (grifamos):

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

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.

Ocorre que a legislação que rege o IRPJ e a CSLL também estabelece que a pessoa jurídica que se tornar sucessora de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão, fica proibida de compensar prejuízos fiscais da sucedida (art. 514 do RIR/99, art. 81 da IN 390/2004)

A observância do limite de compensação dos artigos 15 e 16 da Lei 9.065/1995, quando combinada com a proibição de transferência de prejuízos fiscais acima descrita, acarreta a situação limite de a pessoa jurídica incorporada, caso apure lucro na DIPJ de incorporação, se veja obrigada a recolher IRPJ e CSLL mesmo tendo prejuízos fiscais acumulados que, em razão da incorporação, serão perdidos.

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

Ou seja, a “trava dos 30%” não pode ser aplicada de forma a cercear o direito a compensação, na medida em que seu intuito é meramente arrecadatório e visa a estabelecer uma base de cálculo mínima, para efeito da determinação do IRPJ e da CSLL devidos, através da fixação de um limite máximo de redução, por compensação de prejuízos fiscais, do lucro tributável apurado em cada ano-calendário.

Isso é confirmado pela exposição de motivos² da Medida Provisória 998/1995, reedição das Medidas Provisórias 947/1995 e 972/1995 e convertida na Lei 9.065/1995, que dá base ao artigo 514 do RIR/99. Vale destacar o seguinte trecho:

Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n.º 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje *vacatio legis* em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.

De fato, a análise da evolução legislativa a respeito da compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e de base negativa (CSLL) revela que em nenhum momento o legislador negou o direito do contribuinte à compensação da totalidade de seu prejuízo fiscal. Assim, a interpretação de que a trava de 30% não pode funcionar como um tal limitador no caso de extinção da pessoa jurídica também honra todo o histórico da compensação de prejuízos fiscais.

Uma análise do histórico legislativo foi realizada com detalhe pelo então conselheiro Luiz Flávio Neto, em seu voto (vencido) no acórdão 9101-003.126, que pela relevância peço vênua para transcrever:

1.2. A evolução legislativa a respeito da compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e de base negativa (CSL)

Na sistemática do lucro real, a compensação de prejuízos fiscais é elemento essencial da diretriz erigida pelo legislador para a tributação da renda enquanto acréscimo patrimonial. A investigação da evolução legislativa sobre a matéria nos últimos 80 anos demonstra que o legislador ordinário jamais negou o direito do contribuinte à compensação da totalidade de seu saldo de prejuízos fiscais (IRPJ) ou de base negativa (CSL).

Nos idos de 1947, a Lei n. 154 regulou a compensação de prejuízos fiscais, nos seguintes termos:

Art. 10. O prejuízo verificado num exercício, pelas pessoas jurídicas, poderá se deduzido, para compensação total ou parcial, no caso da inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subseqüentes.

Parágrafo único. Decorridos os três exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes, do prejuízo porventura não compensado.

A norma então estabelecida prescreveu que: i) o lucro apurado em um determinado exercício poderia ser integralmente compensado com prejuízos acumulados de exercícios anteriores; ii) o contribuinte teria 3 anos para utilizar o prejuízo fiscal verificado em um determinado exercício.

² Diário Oficial do Congresso Nacional de 14 de junho de 1995, fl. 3270.

Em 1976, o Decreto-Lei n. 1.493 trouxe ligeira alteração na regulamentação da matéria, estendendo o prazo prescricional de aproveitamento dos prejuízos fiscais:

Art. 12. O prejuízo verificado num exercício a partir do período-base relativo ao exercício de 1977 poderá ser compensado total ou parcialmente, com os lucros contábeis apurados dentro dos 4 (quatro) exercícios subseqüentes.

§ 1º Entende-se como prejuízo, para os fins de Imposto de Renda o verificado na apuração contábil da pessoa jurídica no período-base, diminuído dos custos despesas operacionais e encargos não dedutíveis.

§ 2º Decorridos 4 (quatro) exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes de prejuízos porventura não compensados.

A norma em questão vigorou no sistema jurídico brasileiro até 1995, alterou pouco a sistemática anterior, prescrevendo que: i) lucro apurado em um determinado exercício poderiam ser integralmente compensados com prejuízos acumulados de exercícios anteriores; ii) o contribuinte teria 4 anos (e não mais 3 anos) para utilizar o prejuízo fiscal verificado em um determinado exercício.

Note-se que, sob a égide da norma vigente até 1995, inexistia discussão quanto à possibilidade de compensação integral dos prejuízos acumulados na última declaração de rendimentos da empresa extinta por incorporação. Afinal, a possibilidade de compensação integral, em um único período, era garantida inclusive às empresas em continuidade.

Em 1987, o Decreto-Lei n. 2.341 regulou operações como as chamadas “incorporações às avessas” e situações específicas de aproveitamento de prejuízos fiscais em reestruturações societárias, com a limitação, em especial, da compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra lucros da incorporadora. Aludidas normas estão refletidas nos arts. 513 e 514 do RIR/99:

Mudança de Controle Societário e de Ramo de Atividade

Art. 513. 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 (Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, art. 32).

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).

Em 1991, diante do novo cenário econômico e da sistemática então adotada de apuração mensal do IRPJ, a compensação de prejuízos fiscais foi objeto de nova regulação pela Lei n. 8.383/91:

Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

(...)

§ 7º O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subsequentes.

§ 8º Para efeito de compensação, o prejuízo será corrigido monetariamente com base na variação acumulada da Ufir diária.

A Lei n. 8.383/91, como se vê, manteve o reconhecimento do direito à compensação integral dos prejuízos fiscais, mas deixou de estabelecer prazo de prescrição ao seu exercício.

Mas, logo em 1992, foi enunciada a Lei n. 8.541, que também manteve o reconhecimento do direito à compensação integral dos prejuízos fiscais, mas estabeleceu prazo para o seu exercício:

Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos, monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários, subsequentes ao ano da apuração.

Finalmente, em 1995, foi editada a nova tutela à compensação de prejuízos fiscais, que permanece vigente até a atualidade e é aplicável ao presente caso.

Sucedendo a 8.981/95, a Lei n. 9.065/1995, em seus arts. 15 e 16, veicula norma de diferimento dos prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSL), pela qual o contribuinte poderá aproveitá-los em sua totalidade, mas diluídos no decorrer de seu período de existência:

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

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

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

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

Como se pode observar da evolução dos dispositivos legais que regulam a matéria nos últimos 80 anos, em nenhum momento o legislador negou o direito do contribuinte à compensação da totalidade de seu prejuízo fiscal. A ordenamento jurídico:

- Em alguns períodos da história, embora tenha estabelecido prazos ao exercício do direito, garantiu ao contribuinte o aproveitamento integral de prejuízos fiscais acumulados em ato único, inclusive (norma revogada);
- Vedou a compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra lucros da incorporadora, sem restringir de qualquer forma a compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra os seus próprios lucros (norma vigente);

- Garantiu ao contribuinte o aproveitamento da totalidade dos prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) acumulados de exercícios anteriores, mas diluiu o exercício desse direito no período de existência do contribuinte, sem prazo de prescrição (norma vigente).

A Lei n. 9.065/1995, em seus arts. 15 e 16, veiculam norma de diferimento dos prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSL), pela qual o contribuinte poderá aproveitá-los integralmente, mas diluídos no decorrer de seu período de existência:

1.3. A “trava dos 30%”: norma de diferimento da compensação dos prejuízos fiscais

A norma dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 regula a compensação de prejuízos acumulados (IRPJ) e bases negativas (CSL), sopesando os interesses de caixa da União com a diretriz central para a tributação da renda enquanto acréscimo patrimonial.

Com vistas aos interesses de caixa da União, a norma postergou, adiou, diferiu o exercício do direito do contribuinte à compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e base negativa (CSL), de forma a manter um fluxo arrecadatário mais contínuo. Sob essa perspectiva, a sua explicação tem raízes mais no Direito financeiro e na necessidade de superávit nos orçamentos públicos anuais do que necessariamente no Direito tributário.

Houvesse o legislador cumulado a “trava de 30%” a algum prazo de prescrição para a compensação dos prejuízos fiscais acumulados (por exemplo, 4 ou 5 anos), poderíamos ter, aí, um problema sistêmico. Ocorre que, nessa hipótese, o legislador poderia entrar em contradição com a diretriz de renda enquanto acréscimo patrimonial.

O diferimento em questão, contudo, não nega o direito do contribuinte ao aproveitamento da integralidade de seus prejuízos acumulados. Pelo contrário, ao afastar a limitação temporal ao seu aproveitamento, garantindo ao contribuinte valer-se do tempo que for necessário até esgotar todo o seu estoque de prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e bases negativas (CSL), o legislador ordinário justamente reconhece que o aludido saldo poderá ser esgotado em sua totalidade.

O legislador ordinário prescreveu norma pela qual os prejuízos fiscais acumulados serão diluídos nos períodos de apuração em que o contribuinte apresentar lucros, indefinidamente, até que se esgote todo o seu saldo de prejuízos. O pressuposto de incidência da norma é, então, a continuidade da pessoa jurídica, pois somente assim o diferimento e o aproveitamento integral diluído no tempo seria possível.

A posição dos tribunais superiores sobre o tema não contradiz o entendimento acima.

O tema da trava de 30% foi levado à discussão no Supremo Tribunal Federal (STF), no entanto este entendeu que não é competente para analisá-lo, por ausência de ofensa à Constituição Federal:

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

Assim, a matéria foi reconhecida como sendo de competência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

O STJ vem decidindo pela legalidade da limitação, mas tem observado em seus julgados o fato de que não se trata de vedação de dedução de prejuízos, mas apenas um diferimento com vistas a manter a arrecadação. Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IMPOSTO SOBRE A RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LIMITAÇÃO IMPOSTA COM O ADVENTO DA LEI Nº 8.981/95. LEGALIDADE. A limitação de compensação de prejuízos resultantes do balanço das empresas, em face da Lei nº 8.981/95, não é ilegal, porquanto não houve vedação acerca da dedução, tão somente o escalonamento, em atenção ao interesse público, reduzindo o impacto fiscal. (STJ, Embargos de Divergência no Recurso Especial 429.730, julgado pela Primeira em 9.03.05 e publicado em 11.04.05)

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

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

Depreende-se que a limitação da compensação de prejuízos a 30% do lucro líquido ajustado apenas não constitui afronta à legalidade uma vez que continua assegurado ao contribuinte o direito à compensação integral nos anos seguintes.

Ora, sendo esta a premissa, e estando a sucessora (sociedade incorporadora) proibida por lei de compensar o saldo de prejuízos fiscais da incorporada, resta implícita a condição de não aplicação desse dispositivo legal no caso de extinção da pessoa jurídica por ocasião de uma incorporação.

Assim, o limite de compensação não poderá alcançar a última apuração de resultado por parte da sociedade incorporada, sob pena de se configurar uma tributação de patrimônio e não de renda.

Decidir assim não é decidir contra a lei, mas interpretá-la em conjunto com outras normas do sistema para entender que em determinada circunstância o limite deixa de ser aplicável pois, do contrário, aí sim, restaria prejudicada a harmonia do ordenamento.

Assim, neste item oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, julgá-lo procedente, considerando não aplicável o limite de 30% na extinção da sociedade incorporada.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura – Redator Designado.

Não obstante o substancioso voto da i. Relatora, peço vênia para discordar do mérito.

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:

Lei nº 8.981, de 1995:

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 sobre a Renda, poderá ser reduzido em, no máximo trinta por cento.

(...)

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.

.....

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, 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. Produção de efeito

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

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

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

Primeiro, no que diz respeito às empresas inscritas no regime BEFIEEX, nos termos do art. 95 da Lei n.º 8.981, de 1995, com a redação dada pelo art. 1º 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 subseqüentes, 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 míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada. (Acórdão nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 vênia 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 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.

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 **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura