



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16306.000162/2009-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.623 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2022
Recorrente BUNGE FERTILIZANTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2000, 2003

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO TARDIA DO PROCEDIMENTO. MARCO TEMPORAL A PARTIR DO QUAL SE INICIA O PRAZO DE 5 ANOS PARA A HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA DCOMP.

A retificação da declaração de compensação interrompe e renova a contagem do prazo para sua eventual homologação tácita.

EMPRESA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DA CSLL. NATUREZA JURÍDICA. BENEFÍCIO FISCAL. LIMITAÇÃO DE 30%. AMPLIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) permite que eventuais prejuízos fiscais e base negativa da CSLL apurados em períodos anteriores sejam compensados com os lucros/base negativa apurados posteriormente, e estabelece que a referida compensação limita-se a 30% (trinta por cento) do lucro real, por ano-calendário.

O STF considerou constitucional a técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista nos artigos 42 e 58 da Lei federal 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei federal 9.065/1995, relativamente ao IRPJ e à CSLL, considerada a natureza jurídica de benefício fiscal da referida compensação. Entendeu ainda que a aplicabilidade da compensação gradual de prejuízos à hipótese de pessoa jurídica em processo de extinção demanda a análise da legislação infraconstitucional, ou seja, está sujeita à análise do STJ.

O STJ tem jurisprudência pacífica no sentido de que havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e fazer uma interpretação extensiva da legislação tributária de forma a ampliar a fruição de um benefício fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Votaram por dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator, os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque (relator) e as Conselheiras Viviani Aparecida Bacchmi e Thais De Laurentiis Galkowicz. Votaram por negar provimento ao recurso os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior, Wilson Kazumi Nakayama, Sérgio Magalhães Lima e Neudson Cavalcante Albuquerque (presidente). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais De Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário manejado em face de acórdão da DRJ que não reconheceu direito creditório da contribuinte, requestado em procedimentos de PER/DCOMP que apuraram saldo negativo dos anos-calendários de 2000 e 2003.

Os fatos que ensejaram a denegação do crédito referem-se aos seguintes motivos:

EM RELAÇÃO AO ANO-CALENDÁRIO DE 2000

- a) O PER/DCOMP inicialmente transmitido foi posteriormente retificado e aceito mediante novo PER/DCOMP n.º 35703.99318.161007.1.7.03-0072, passando o crédito a ser tratado como saldo negativo de estimativas CSLL no valor de R\$ 3.020.700,98, apurado de empresa sucedida.
- b) As estimativas de janeiro e fevereiro (R\$ 343.715,47 e R\$ 448.847,65) foram negadas, por já terem sido utilizadas em compensação diversa, objeto do Processo n.º 10880.026546/98-18, tendo as demais parcelas sido reconhecidas, no montante de R\$ 2.228.137,86.

- c) Na apuração do lucro real, verificou-se que a contribuinte é sucessora de companhia que, em períodos anteriores, apresentou base negativa de 46.604.975,98 (conforme indicado em sua DIPJ), tendo aproveitado integralmente esse valor, sem respeitar o limite máximo de 30% previsto em lei. Assim, enquanto a apuração da "CSLL A PAGAR" consignou saldo negativo (crédito) de R\$ 3.020.700,98, a administração tributária apurou CSLL A PAGAR positivo de R\$ 793.904,49, negando a compensação pleiteada.

EM RELAÇÃO AO ANO-CALENDÁRIO DE 2003

- d) A contribuinte requestou compensação do saldo negativo de estimativas no montante de R\$ 2.860.824,92, que decorreriam de um total anual pago de R\$ 23.898.324,37;
- e) Ao analisar o pedido, a administração apurou um montante menor de estimativas, no valor de R\$ 19.797.235,72 (ou seja, uma diferença de pagamentos não confirmados de R\$ 4.444.055,28).
- f) Após a análise do pedido, a administração tributária concluiu que a apuração da CSLL resultou valor a pagar de R\$ 1.583.230,37, diferente do saldo negativo de R\$ 2.860.824,92 requestado pela interessada, negando a compensação objeto do pedido.

Após manifestação de inconformidade, a DRJ manteve o despacho decisório denegatório, em decisão assim ementada (e.fls. 145/156):

RETIFICAÇÃO DE DCOMP. CONTAGEM DE PRAZO. Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será a data da apresentação da DCOMP retificadora.

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. Com o transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de CSLL apurados nas declarações apresentadas e que se constituem em indébitos tributários a serem regularmente comprovados, quando de sua utilização.

VERIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL VERSUS RECONHECIMENTO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS. LIMITAÇÃO A 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. INCORPORAÇÃO. A partir do ano-calendário de 1995, a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores fica limitada a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. É cabível a exigência de ofício da contribuição incidente sobre a diferença compensada a maior na declaração final da incorporada, uma vez que não existe qualquer exceção ao limite imposto pela lei.

PER/DCOMP. COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. O art. 170 do CTN exige, para que seja possível a compensação, que o crédito do sujeito passivo contra o Fisco seja líquido e certo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, em que suscita os seguintes pontos de divergência:

- a) Homologação tácita das compensações declaradas, uma vez que já teriam ultrapassados 5 anos entre o protocolo do primeiro pedido e o despacho decisório;
- b) Em relação às parcelas de estimativas não reconhecidas de janeiro e fevereiro de 2000, alega que ambas estão vinculadas ao Processo Administrativo n.º 1080.026546/98-18, o qual ainda está pendente de julgamento definitivo, e que não poderia ser desconsiderada na apuração do saldo negativo de CSLL, sob pena de pagamento em duplicidade, o que exigiria, inclusive, a suspensão deste processo até a conclusão do outro.
- c) Controverte, ainda, o fato da administração tributária ter apontado que houve a compensação parcial das estimativas em julho/2000, no valor de R\$ 8.693,99, e que tal compensação já fora efetivada pelo Sistema (fl. 59), apontando a contribuinte dúvidas quanto a essa compensação e requerendo retorno para esclarecimentos do órgão fazendário.
- d) Direito à compensação integral do saldo negativo da CSLL de períodos anteriores da empresa sucedida, independentemente do limite legal de 30%, alegando que não seria possível uma reapuração da base de cálculo da CSLL da empresa sucedida, por pretensa violação ao art. 150, § 4º, do CTN;
- e) Em relação ao ano-calendário de 2003, aponta que *“a não homologação da compensação de parte da estimativa mensal, no valor de R\$4.444.055,28, não pode prosperar pelos motivos já expostos, ampla e fartamente demonstrados acima”*.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

QUANTO À HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DOS CRÉDITOS

Um dos argumentos centrais da recorrente consiste na pretensa homologação tácita dos créditos, porquanto acredita haver ultrapassado o prazo de 5 anos entre a data do primeiro protocolo (ocorrido antes de sua retificação) e o despacho decisório.

Equivoca-se a contribuinte ao pleitear tal direito, uma vez que a retificação tardia do procedimento compensatório reinicia a contagem do prazo, porquanto torna sem efeito o pedido anteriormente requestado.

Tal matéria é amplamente reconhecida nos precedentes do CARF, inclusive, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que recentemente a confirmou nos seguintes termos:

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS LIQUIDADAS MEDIANTE COMPENSAÇÃO ESCRITURAL. PRAZO PARA REVISÃO.

O Fisco tem o prazo de 5 (cinco) anos, contados da entrega da Declaração de Compensação - DCOMP, *ou de sua retificadora*, para verificar a existência, suficiência e disponibilidade do saldo negativo utilizado, inclusive no que se refere às estimativas liquidadas mediante compensação escritural, com créditos de mesma espécie, para a qual era dispensada a apresentação de pedido ou declaração de compensação, ainda que já transcorrido o prazo decadencial para lançamento da multa de ofício isolada por falta de recolhimento das estimativas, ou mesmo de homologação tácita da apuração dos débitos informados em DCTF. (Acórdão nº 9101-006.088 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 10 de maio de 2022, CSRF)

A retificação da declaração de compensação modifica o conteúdo do direito reclamado e, portanto, interrompe a contagem do prazo para sua eventual homologação tácita, não se admitindo que o pedido posteriormente retificado, sob o qual recairá a decisão homologatória da administração pública quanto ao crédito vindicado, deixe de renovar o prazo de análise.

Note-se que o dispositivo legal que regula a matéria determina que *o prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação* (art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96), devendo-se levar em conta o novo pedido que efetivamente extingue o crédito tributário em análise. Considerando-se que a retificação da DCOMP torna sem efeito a anterior, não faz sentido algum pretender que a DCOMP retificada – e, portanto, expurgada do mundo jurídico – possa continuar gerando efeitos em relação à contagem de prazos de homologação tácita.

Também é um equívoco requestar a aplicação do lançamento por homologação a que alude o art. 150, § 4º, pois trata dos casos em que o contribuinte antecipa o pagamento do tributo e o declara ao Fisco, o qual terá o ônus de fiscalizar se tal pagamento foi adequado ou não, também no prazo de 5 anos. Mas não é essa a hipótese dos autos, que contempla pedido de compensação de créditos, cuja sistemática é tratada pela já citada Lei 9.430/96, nos termos acima mencionados.

Portanto, considerando-se que a retificação da DCOMP interrompe a contagem do prazo para a ocorrência da homologação tácita, além do fato de que a retificação perpetrada pela contribuinte ocorreu no prazo legal e se renova até a decisão da administração tributária, afasta-se o pedido de reconhecimento da decadência requestado pela recorrente.

QUANTO AOS CRÉDITOS DOS ACs DE 2000 e 2003

O ponto controvertido no despacho decisório e confirmado pela decisão da DRJ consiste no fato de que as estimativas de janeiro e fevereiro do ano-calendário de 2000 (nos montantes respectivos de R\$ 343.715,47 e R\$ 448.847,65) já terem sido utilizadas em compensações diversas, objeto do Processo n.º 10880.026546/98-18.

Sobre tal denegação, a contribuinte reconhece que tais parcelas estão vinculadas a outro processo, que estaria pendente de julgamento, e que não poderia ser desconsiderado na apuração do saldo negativo de CSLL do ano em apreço.

Ora, o fato desses créditos serem objeto de contestação diversa irá repercutir diretamente no respectivo processo, seja para reconhecer aquele direito creditório – e homologar a compensação a ele vinculada –, seja para negá-lo – e constituir o respectivo crédito tributário. Assim, não é possível reconhecer crédito vinculado àquele outro procedimento.

Observe-se que as razões recursais são equivocadas, pois partem da premissa de que o direito creditório foi indeferido. Na verdade, 100% do saldo negativo foi reconhecido, mas a utilização de uma parte dele está vinculada a procedimentos outros.

Neste sentido, é ônus da contribuinte comprovar a certeza e liquidez do crédito vindicado, mercê do art. 170 do CTN c/c o art. 74 da Lei n.º 9.430/97, com suas alterações posteriores, que permite ao contribuinte apurar créditos decorrentes de restituição ou ressarcimento e compensá-los com débitos próprios relativos a tributos federais, como forma de extinguir a obrigação tributária, porém, condiciona tal extinção à efetiva formalização e entrega do termo de declaração de compensação (§ 1º), ficando tal providência sob a condição resolutória de ulterior homologação (§ 2º), a saber:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)

Não houve demonstração alguma por parte da interessada de que os créditos não foram consumidos em outros pedidos. Portanto, não cumpriu o ônus processual de apresentar créditos líquidos e certos, tendo a administração tributária se desincumbido do ônus do vincular os créditos àquelas outras solicitações.

Ainda no que concerne a julho de 2000, o Fisco demonstrou que o crédito de R\$ 8.693,99 também já fora alocado em compensação diversa, havendo a DRJ esclarecido que “a compensação efetuada pelo sistema ocorreu em razão de ter o contribuinte declarado em DCTF uma estimativa para o mês de abril e recolhido R\$ 8.693,99 a maior, para logo em seguida, mais especificamente, em julho de 2000, confessar um indébito do mesmo tributo (estimativa de CSLL), no mesmo ano-calendário que não foi recolhido em sua integralidade. Como somente são passíveis de pedidos de restituição e/ou compensação pelo contribuinte os valores apurados como saldo negativo de CSLL e não estimativas recolhidas incorretamente no próprio ano-calendário, antes do término do período, verifica-se não ocorrer nenhum prejuízo ao contribuinte a alocação automática dos sistemas de controle da RFB, de estimativa paga a maior em um mês em estimativa paga a menor no mesmo ano-calendário”.

Sobre tais esclarecimentos, a recorrente nada aponta. E quanto ao ano de 2003, limita-se genericamente a alegar que a não homologação “não pode prosperar pelos motivos já expostos, ampla e fartamente demonstrados acima”.

Não há, portanto, razão para modificar a decisão neste ponto, pois os créditos vindicados foram objeto de compensações anteriores, não se admitindo a repetição do pedido.

QUANTO AO LIMITE DE 30% DOS SALDOS NEGATIVOS DE PERÍODOS ANTERIORES DE EMPRESA SUCEDIDA

O ponto final que demanda análise consiste na pretensão da contribuinte em aproveitar, na condição de sucessora, 100% das bases negativas de anos anteriores da empresa sucedida.

A matéria em apreço já foi analisada por esse Colegiado, em composição diversa, tendo firmado o entendimento de que tal aproveitamento integral fere as Leis 8.981/1995 e 9.065/1995, que preveem o limite 30% por ano de apuração do lucro real da sucedida. Aliás, este entendimento foi objeto do acórdão 1201-005.380, desta Relatoria, cuja ementa trouxe todos os contornos jurídicos importantes sobre o posicionamento do Colegiado à época:

DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES. LIMITAÇÃO DE 30% DOS PREJUÍZOS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EFEITO VINCULANTE DO TEMA 117 DO STF E DA SÚMULA CARF Nº 3.

O julgamento do Tema 117 pelo STF definiu que é constitucional a limitação em 30% do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL, tendo sido afirmado sob os efeitos do regime de repercussão geral definidos no Recurso Extraordinário nº 591.340 - SP, segundo o qual a técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não ofende nenhum princípio constitucional regente do Sistema Tributário Nacional.

Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa, conforme expressa previsão da Súmula CARF nº 3.

A solução de mérito há de resguardar o efeito vinculante da Súmula CARF nº 3 e da repercussão geral decidida pelo STF ao firmar a tese objeto do Tema 117, sendo ilegítima a

pretensão de ultrapassar o limite de 30% de base negativa de CSLL referente a períodos anteriores.

Esse entendimento vem sendo desafiado a novos julgamentos do CARF, notadamente na Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual merece ser pormenorizado na presente análise, para fins de sedimentação ou modificação do entendimento da Turma de Julgamento.

Importa registrar que a legislação impõe o limite de 30% para aproveitamento dos créditos, mas trata especificamente dos casos gerais, em que *o mesmo contribuinte* possui saldo negativo do tributo formado em anos anteriores e só pode compensá-lo anualmente dentro desse patamar, ficando o restante para aproveitamento nos anos vindouros.

LEI 9.065/95

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

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.

LEI 8.981/95

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

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.

Esse limite foi objeto de julgamento do STF, que decidiu, sob os efeitos da repercussão geral, firmar o Tema 117 e definir que "*É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL*", tendo julgado em 29/06/2019 o Recurso Extraordinário nº 591.340 – SP, de relatoria para acórdão do Min. Alexandre de Moraes, assim ementado:

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. LIMITE ANUAL. LEI 8.981/1995, ARTS. 42 E 58. LEI 9.065/95, ARTS. 15 E 16. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista em nosso ordenamento nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não ofende nenhum princípio constitucional regente do Sistema Tributário Nacional. 2. Recurso extraordinário a que nega provimento, com

afirmação de tese segundo a qual É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

A análise da matéria parece simples: bastaria repercutir a decisão do STF e a discussão estaria encerrada.

Contudo, importa realizar o *distinguishing* entre o que foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal e o caso em análise, onde não se trata de aproveitamento de créditos do mesmo contribuinte – que pode, ano a ano, compensar parcialmente o saldo negativo de períodos anteriores, com a limitação imposta pelas leis –, mas é evidentemente diferente o caso da empresa sucedida que incorpora outra companhia, a qual deixa de existir.

Essa diferenciação foi feita pelos próprios Ministros do STF (todos praticamente fizeram o *distinguishing*), alegando que a Corte se limitava a declarar a constitucionalidade do limite de 30% exclusivamente aos casos que envolvem a mesma pessoa jurídica, fazendo expressa exclusão das hipóteses que envolvem companhias extintas por sucessão.

Veja-se o registro do voto vencedor do Min. Alexandre de Moraes:

Discute-se, no presente recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, a constitucionalidade das Leis Federais 8.891/1995 e 9.065/1995, nos pontos em que regulam a **limitação (trava) de 30% do aproveitamento de prejuízos fiscais** a serem deduzidos da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) em anos-calendário subsequentes.

Tal restrição dirige-se à pessoa jurídica em pleno exercício de seu objeto social; ou seja, que não encerrou suas atividades, por extinção, fusão, cisão parcial ou total, ou por incorporação.

(...)

Quanto à situação da pessoa jurídica extinta, conforme salientado pelo ilustre Relator, **trata-se de matéria não prequestionada.** Acompanho o eminente Min. MARCO AURÉLIO quanto a esta específica inovação recursal.

Diante desse posicionamento, outros Ministros manifestaram que a trava de 30% valeria apenas para contribuintes que continuam suas atividades, mas não alcançariam empresas extintas, como se observa dos seguintes votos:

MIN. EDSON FACHIN: **Entendo também que é inconstitucional essa limitação percentual interperiódica à compensação de prejuízos fiscais, especialmente na hipótese de extinção da pessoa jurídica, que é a tese subsidiária sustentada,** mas o eminente Ministro-Relator está acolhendo a tese principal e eu estou acompanhando integralmente as premissas, os fundamentos e a conclusão de Sua Excelência.

MIN. LUIZ FUX (PRESIDENTE): Antes de tomar o voto da Ministra Rosa Weber, só queria esclarecer, depois de ouvir o Relator, **que não está em jogo a compensação de prejuízos fiscais de empresa extinta, porque isso foi aduzido da tribuna.** (...) Essa tese não está em jogo, porque **aí fica mais fácil entender que não vai poder compensar prejuízo de uma pessoa que já se extinguiu. Então ela tem que compensar tudo de uma vez só. Mas não é isso que está em jogo.**

MIN. MARCO AURÉLIO: Se tivesse que enfrentar esse tema, com maior razão, determinaria a consideração dos prejuízos.

Nota-se, portanto, que a decisão do STF não alcançou o caso de extinção de empresas por incorporação, razão pela qual ela não vincula o posicionamento do CARF na análise dessas hipóteses.

Dito isso, traz-se à colação as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais que demonstraram novas luzes ao debate, permitindo que companhias sucessoras possam aproveitar integralmente os prejuízos fiscais de contribuintes extintos por sucessão, a saber:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. NÃO APLICAÇÃO DA LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado integralmente com o lucro real no encerramento das atividades da empresa, inclusive por incorporação. CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO. Quando os ajustes relativos ao IRPJ e à CSLL tiverem origem nos mesmos fatos, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo. (Acórdão nº 9101-005.967 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 8 de fevereiro de 2022, Rel. Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. NÃO APLICAÇÃO DA LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado integralmente com o lucro real no encerramento das atividades da empresa, inclusive por incorporação. (Acórdão nº 9101-006.064 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 6 de abril de 2022, Rel. Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto)

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE SUCEDIDA - PROIBIÇÃO - INCORPORAÇÃO OCORRIDA ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6/99 Antes da Medida Provisória nº 1.858-6, de 30 de junho de 1999, não havia nem mesmo autorização legal para compensação de 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 Medida Provisória 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 Medida Provisória), 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 o encerramento do 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 compensação de prejuízos ou de bases negativas, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Na ocorrência dos fatos geradores anuais da CSLL em 31/12/2000 e 31/12/2001 já estavam em plena vigência as normas introduzidas pela Medida Provisória nº 1.858-6, e, portanto, não era permitida a compensação de base negativa advinda de empresa sucedida. Precedentes. Acórdãos nº 9101-002.586, 9101-002.587, 9101-002.588, 9101-004.107, 9101-004.449, 9101-004.450 e 9101-004.762 (Acórdão nº 9101-005.653 – CSRF / 1ª Turma Sessão de 9 de agosto de 2021, Redatora Designada Conselheira Edeli Pereira Bessa)

EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. INAPLICABILIDADE DO LIMITE DE 30%. A pessoa jurídica extinta pode compensar, por ocasião do balanço de encerramento de suas atividades, o saldo de prejuízos fiscais acumulados sem a imposição do limite de 30%. EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA EXTINTA. COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS. INALICABILIDADE DO LIMITE DE 30%. A pessoa jurídica extinta pode compensar, por ocasião do balanço de encerramento de suas atividades, o saldo de bases negativas de CSLL acumuladas sem a imposição do limite de 30%. (Acórdão nº 9101-006.185 – CSRF / 1ª Turma Sessão de 13 de julho de 2022, Rel. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli)

As recentes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais trazem novas reflexões a esta Relatoria, para permitir a evolução de posicionamento e adequar o caso dos autos à realidade circundante.

Com efeito, não se trata de apenas analisar se a legislação pode criar travas temporárias ao aproveitamento de créditos passados, mas há de se analisar se o dispositivo das citadas leis alcançam efetivamente as hipóteses em que uma empresa deixa de existir porque foi sucedida por outra que a incorpora.

Vê-se que a legislação determina um limite anual para o aproveitamento dos créditos de anos anteriores, estipulando uma trava de 30%, mas parte da premissa de que os 70% restantes poderão ser aproveitados em anos seguintes. Ocorre, porém, que os casos de sucessão de companhias tem como premissa o fato de que a companhia sucedida automaticamente deixa de existir, ou seja, o restante de créditos não aproveitados pela sucessora serão integralmente perdidos e jamais recuperados, a qualquer tempo.

A lei não regula essa hipótese, nem é possível admitir o enriquecimento sem causa da administração tributária em razão de uma interpretação que não atende aos requisitos mínimos de proporcionalidade. Com efeito, pergunta-se:

(a) é *necessário* impedir que a companhia sucessora, assim como a própria sucedida, percam definitivamente o crédito reconhecidamente devido? Não!

(b) é *adequado* inviabilizar o direito ao crédito com base em métrica interpretativa que leva ao enriquecimento sem causa do ente público? Não!

(c) é *proporcional e justo* que um dispositivo criado exclusivamente para situações que admitem a recuperação integral do crédito em períodos posteriores possa ser aplicado em situações excepcionais que não foram pensadas para serem alcançadas pela norma em apreço? Não!

Permitir o aproveitamento integral dos créditos de anos anteriores da empresa sucedida não traz qualquer prejuízo ao Fisco e representa uma solução mais justa e adequada diante de interpretação ordenada do sistema jurídico brasileiro. Por essa razão, curvo-me aos precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais para evoluir o entendimento e autorizar a compensação total dos créditos relacionados à empresa sucedida.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para autorizar a recorrente a aproveitar integralmente o saldo negativo da CSLL apurado pela sucedida no ano-

calendário de 2000, homologando as compensações até o limite do direito creditório ainda disponível.

(documento assinado digitalmente)
Fredy José Gomes de Albuquerque

Voto Vencedor

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Redator Designado.

Não obstante o substancial voto do eminente Relator, os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, conforme fundamentos elencados a seguir, entenderem que a recorrente, na condição de sucessora, deve observar o limite de 30% na compensação de base negativa da CSLL de anos anteriores decorrente de empresa sucedida.

2. Vejamos.

3. Via de regra, na incorporação, fusão e cisão, a pessoa jurídica resultante do evento societário sucede a pessoa jurídica extinta em todos os seus direitos e obrigações, ressalvada a proporcionalidade no caso de cisão parcial, conforme determina a Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. [...]

Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações. [...]

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão. [...]

§ 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).

4. De acordo com o mandamento legal acima, tudo levaria a crer que a pessoa jurídica incorporadora (sucessora), ora Recorrente, teria direito aos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL da pessoa jurídica incorporada. Entretanto, o Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, veda, expressamente, a compensação de prejuízos fiscais da sucedida.

Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

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

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

5. Vedada a transferência desses prejuízos para a incorporadora, resta saber se seria permitido à incorporada em sua última apuração compensar integralmente esses prejuízos, ou seja, se em razão do evento societário estaria a incorporada autorizada a não obedecer ao limite de 30%.

6. A meu ver não é possível. Explico.

7. Inicialmente, uma rápida evolução da legislação da compensação de prejuízos fiscais.

8. Desde 1947, a legislação assenta que a pessoa jurídica *poderá* compensar eventuais prejuízos de acordo com os parâmetros elencados pelo legislador. De acordo com a Lei n.º 154, de 1947, o prejuízo inicialmente submetia-se a um limite temporal de três exercícios e poderia ser total ou parcial. Veja-se:

Lei n.º 154, de 25 de novembro de 1947

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. (Grifo nosso)

9. Posteriormente, o Decreto n.º 1.598, de 1977, estabeleceu um limite temporal de quatro anos para a compensação do prejuízo; período em que a compensação do prejuízo também poderia ser integral ou parcial, ou seja, a critério do contribuinte, pois não havia limite quantitativo. Ato seguinte, esse limite temporal foi excluído pela Lei n.º 8.383, de 1991. Entretanto, logo em seguida, nos termos da Lei n.º 8.541, de 1992, o limite temporal de quatro anos foi restabelecido.

Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977

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

§ 2º - Dentro do prazo previsto neste artigo a compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos-base, à vontade do contribuinte. [...]

§ 5º - A sociedade resultante de fusão e a que incorporar outra sucedem as sociedades extintas no seu direito a compensar prejuízos no prazo previsto neste artigo. (Grifo nosso)

Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991

Art. 38. [...] § 7º O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês **poderá ser compensado com o lucro real dos meses subseqüentes**. (Grifo nosso)

Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992

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, subseqüentes ao ano da apuração**.

[...]

Art. 38. **Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988) as mesmas normas de pagamento estabelecidas por esta lei para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas**, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei. (Grifo nosso)

10. Em 1995, com o advento da Lei n.º 8.981, o limite temporal foi novamente elidido; porém, limitou-se a compensação do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL de períodos anteriores a 30% do lucro líquido ajustado.

Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro 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 de Renda, **poderá** ser reduzido em, **no máximo, trinta por cento**. (Vide Lei n.º 9.065, de 1995)

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

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**. (Vide Lei n.º 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

11. Em seguida, ainda no ano de 1995, a Lei n.º 9.065 manteve os limites da Lei n.º 8.981, pacificando a matéria em termos de disposição legislativa.

Lei n.º 9.065, de 20 de junho 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**. Produção de efeito (Vide Lei n.º 12.973, de 2014) [...]

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

[...]

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. (Vide Lei n.º 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

12. Verifica-se, pois, que o legislador em vários momentos estabeleceu limites, tanto quantitativo quanto temporal para a compensação dos prejuízos.

13. Ao analisar os limites impostos à compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, nos autos do Recurso Extraordinário, com repercussão geral, n.º 591.340/SP, de 27.06.2019, entendeu o Supremo Tribunal Federal tratar-se de “*técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos*” a qual “*não ofende nenhum princípio constitucional regente do sistema*

Tributário Nacional”, conforme ementa a seguir:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. LIMITE ANUAL. LEI 8.981/1995, ARTS. 42 E 58. LEI 9.065/95, ARTS. 15 E 16. CONSTITUCIONALIDADE.

1. A técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista em nosso ordenamento nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não ofende nenhum princípio constitucional regente do Sistema Tributário Nacional.

2. Recurso extraordinário a que nega provimento, com afirmação de tese segundo a qual *É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.*

14. Embora o julgado acima não tenha analisado a questão da compensação de prejuízo fiscal/base calculo negativa no caso de extinção de pessoa jurídica (fusão, cisão, incorporação) é possível extrair trechos do julgado acima que permitem elucidar a matéria.

15. Segundo o Ministro Luís Roberto Barroso¹, não há um direito fundamental à compensação do prejuízo, nesse sentido, deve ser reconhecido ao legislador *“uma maior margem de conformação legislativa, eventualmente chamada uma maior margem de discricionariedade”*. É dizer, o legislador tem liberdade para impor limites a tais compensações, tal qual aconteceu ao longo dos anos.

Não entendo que haja um direito fundamental à compensação de prejuízo. Posso até achar que é bom, posso achar que o legislador deve regular, mas não entendo que se trate de um direito fundamental. **Por não entender que se trata de um direito fundamental, acredito que se deva reconhecer ao legislador uma maior margem de conformação legislativa, eventualmente chamada uma maior margem de discricionariedade.** Portanto, não vejo, neste caso, uma violação a nenhum princípio constitucional. Posso achar melhor, posso achar pior, posso achar mais conveniente ou menos conveniente, mas não entendo, sinceramente, que se esteja violando um direito fundamental do contribuinte aqui, que me anime a sobrepor a minha própria valoração à que foi feita pelo legislador ordinário. (Grifo nosso)

16. Para o Ministro Alexandre Moraes², cujo voto divergente sagrou-se vencedor, no regime capitalista, a questão de lucro e prejuízo é uma questão de contingência negocial do dia a dia, e a compensação do prejuízo figura como uma benesse ao contribuinte.

17. Segundo Moraes, a Constituição não impõe a compensação de prejuízo fiscal ou base negativa, mas permite tal compensação, limitada a 30%; trata-se de uma faculdade legal. *“Esse limite poderia ser 20%, poderia ser 40% ou esse limite poderia não existir. Não há a obrigatoriedade, num país de sistema de livre concorrência, não há obrigatoriedade da previsão de compensação de prejuízos; não há aqui uma cláusula pétrea: a garantia de sobrevivência de empresas ineficientes, empresas que não conseguiram, por qualquer que seja o motivo, não conseguiram sobreviver ao mundo mercado”*.

¹ Voto vista do Ministro Luís Roberto Barroso, RE 591.340, p. 540.

² Voto vencedor do Ministro Alexandre de Moraes, RE 591.340, p. 524-524.

18. Por fim, assenta que a trava dos 30% não desrespeita a Constituição, tampouco afasta os conceitos de renda e lucro, resultados positivos, pelo contrário, estipula um auxílio ao contribuinte, porque não há um direito adquirido a deduzir integralmente todos os prejuízos passados do lucro para não se pagar o imposto. “*Esse sistema de compensação de prejuízos fiscais anteriores é uma alavanca empresarial financeira não muito comum em todos os sistemas capitalistas*”.

Mas, como se trata de concessão de **benefício fiscal** deferido ao contribuinte, e não exatamente de instituição ou majoração tributaria, as alegações, com fulcro no princípio supra [princípio da capacidade contributiva] e no da isonomia, carecem de relevância/pertinência na hipótese em exame, pois, efetivamente, a controvérsia repousa não na incidência tributaria sobre a renda (IRPJ) e o lucro (CSLL) da pessoa jurídica, mas na questão da limitação de prejuízos decorrentes da atividade empresarial.

[...]

No regime capitalista, a questão de lucro e prejuízo é uma questão de contingência negocial do dia a dia. O que os governos legislativos fazem, até como apoio a empresas, principalmente a micro e pequenas empresas, é editar **normas que auxiliem o empreendedorismo; mas não há um direito adquirido para isso. Uma dessas normas, um desses sistemas de normas é exatamente o sistema de compensação de prejuízos fiscais.** Para que se alavanque a empresa - isso foi bem salientado pelo eminente Ministro Marco Aurélio, Relator - para que se possibilite, principalmente nos primeiros anos de vida da empresa ou em períodos de crise financeira, para que se possibilite a manutenção da empresa com geração de emprego, geração de renda, o que se prevê são mecanismos de compensação de prejuízos. Esse mecanismo, em especial, esse mecanismo de compensação de prejuízo fiscal, possibilita que se deduza dos prejuízos fiscais, imposto de renda sobre a pessoa jurídica e da base de cálculo negativa, deduzam-se do lucro líquido esses prejuízos fiscais, mas no limite de 30%. **Esse limite poderia ser 20%, poderia ser 40% ou esse limite poderia não existir. Não há a obrigatoriedade, num país de sistema de livre concorrência, não há obrigatoriedade da previsão de compensação de prejuízos;** não há aqui uma cláusula pétrea: a garantia de sobrevivência de empresas ineficientes, empresas que não conseguiram, por qualquer que seja o motivo, não conseguiram sobreviver ao mundo mercado.

[...]

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

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

19. Pois bem. Como se vê, segundo entendimento do STF, a compensação de prejuízo fiscal e base negativa caracteriza-se como benefício fiscal “*que poderia ser maior, menor ou nem*

existir”, o que confere ao legislador liberdade para impor limites a essas compensações, uma vez que Constituição não impõe, mas permite essa faculdade legal.

20. Nesse mesmo sentido o STF manifestou-se nos autos do RE 344.994, de 2009, e assentou que o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Trata-se de instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado.

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 n.º 344994, DJe 28/08/2009, Relator Min. Marco Aurélio, Redator para o acórdão Min. Eros Grau). (Grifo nosso)

21. Nessa linha, caso o limite de compensação fosse 20%, 40% ou até mesmo não existisse, ainda sim, segundo o STF, seria válido, pois, além de não existir direito adquirido à compensação, não há obrigatoriedade da previsão de compensação de prejuízos no país em que vigora o sistema de livre concorrência.

22. Observe-se que o legislador quando entendeu pertinente permitiu a compensação integral de prejuízo fiscal/base negativa da CSLL, tal qual na concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEX³ e para os produtores rurais⁴. Por outro lado, manteve-se silente em relação à compensação na extinção da pessoa jurídica. Tem-se na hipótese o silêncio eloquente, ou seja, a não previsão voluntária por parte do legislador.

23. Nessa mesma trilha tem decidido a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

[...] ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. COMPENSAÇÃO. LIMITE.

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da contribuição social de períodos anteriores poderão ser compensados com o lucro fiscal apurado no período, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro.

³ Lei n.º 8.981, 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 - BEFIEX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)

⁴ Lei n.º 8.023, de 1990. Art. 13. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documental, pagarão o imposto de conformidade com o disposto nesta lei, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um. Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores.

Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL acima deste limite, ainda que seja no período em que se der a extinção da pessoa jurídica. (Acórdão CARF n.º 9101-003.025, de 09.08.2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

A base de cálculo negativa de CSLL poderá ser compensada com as bases de cálculo posteriormente apuradas, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado (base positiva). Não há previsão legal que permita a compensação de base negativa acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. (Acórdão CARF n.º 9101-003.256, de 05.12.2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

[...]

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30%.

Aplica-se o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado (trava dos 30%) à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL acumulados, ainda que ocorra encerramento de atividades, ou qualquer outro evento de reorganização societária. (Acórdão CARF n.º 9101-003.807, de 02.10.2018)

24. A corroborar o exposto acima, a Primeira Turma do STF, nos autos do Agravo no Recurso Extraordinário 1.294.800, de 18.10.2022, concluiu, por unanimidade, que a discussão sobre a aplicação da trava de 30% para aproveitamento de prejuízo fiscal de IRPJ e base negativa de CSLL em caso de extinção de empresa é matéria que demanda análise infraconstitucional; portanto, não deve ser realizada pelo STF, mas sim pelo STJ.

25. Segundo o Ministro Relator, Luiz Fux, “no julgamento do RE 591.340, Redator do acórdão Min. Alexandre de Moraes, DJe de 3/2/2020, Tema 117, o Plenário desta Corte firmou **tese de repercussão geral** no sentido da **constitucionalidade da técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos**, prevista nos artigos 42 e 58 da Lei federal 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei federal 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considerada a natureza jurídica de benefício fiscal da referida compensação”. A seguir a ementa do Acórdão:

EMENTA: AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30% PARA CADA ANO-BASE. ARTGOS 42 E 58 DA LEI FEDERAL 8.981/1995 E 15 E 16 DA LEI FEDERAL 9.065/1995. CONSTITUCIONALIDADE. RE 591.340. TEMA 117 DE REPERCUSSÃO GERAL. HIPÓTESE DE PESSOA JURÍDICA EM PROCESSO DE EXTINÇÃO. MATÉRIA DE ÍNDOLE INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICOPROBATÓRIO CARREADO AOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 279 DO STF. MANIFESTA IMPROCEDÊNCIA DO AGRAVO. MANDADO DE SEGURANÇA. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 85, § 11, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. **É constitucional a técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista nos artigos 42 e 58 da Lei federal 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei federal 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considerada a natureza jurídica de benefício fiscal da referida compensação (RE 591.340, Tema 117 de Repercussão Geral).**

2. **A aplicabilidade da compensação gradual de prejuízos à hipótese de pessoa jurídica em processo de extinção demanda a análise da legislação infraconstitucional** pertinente, o que não é cabível em sede de recurso extraordinário, pois a afronta ao texto constitucional, acaso existente, seria indireta ou reflexa, bem como o reexame do acervo fático probatório dos autos, providência que esbarra no óbice da Súmula 279 do STF.

3. Agravo interno DESPROVIDO. (Grifo nosso)

26. O STJ, por sua vez, nos autos do AgInt no AREsp 2.056.165, Ministro Herman Benjamin, DJe de 19.09.2022, assentou que *a relação jurídica só pode decorrer de norma positiva, sendo certo que o silêncio da lei não cria direitos nem para o contribuinte nem para o Fisco e, sendo a compensação um benefício fiscal, a interpretação deve ser restritiva - não se pode ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional.*

27. Nesse sentido, apontou que *“Havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e fazer uma interpretação extensiva da legislação tributária de forma a ampliar a fruição de um benefício fiscal”*. Veja-se:

AgInt nos EDcl no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2056165 - PR (2022/0014725-9)

A agravante requer a reforma da decisão anterior. Sustenta:

O acórdão impugnado negou vigência aos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 que estabelecem que para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação em, no máximo, 30%.

(...)

Assim, permitir que a trava dos trinta seja aplicada na hipótese peculiar de extinção da pessoa jurídica implicará na perda definitiva do direito à compensação do prejuízo acumulado e, em consequência disso, a tributação do IRPJ e da CSLL sobre o patrimônio da empresa, em manifesta violação aos próprios artigos utilizados como fundamentação para negar provimento ao Recurso de Apelação ora recorrido, a saber, os arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

(...)

Inclusive, naquela oportunidade consignou mais uma vez que com a publicação do acórdão (em 03/02/2020) referente ao julgamento do RE 591.340, a Corte Suprema, ao fixar a tese no sentido de que "É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL", não apreciou a discussão quanto à inconstitucionalidade da trava de 30% na hipótese específica de extinção da pessoa jurídica, que possui contornos diferenciados.

(...)

Isto, pois as normas que limitam em 30% o aproveitamento de prejuízos fiscais e bases negativas não pretenderam "retirar o direito do contribuinte de compensar", mas meramente DIFERIRAM o exercício desse direito, garantindo o fluxo de caixa do Estado. De acordo com a própria legislação em questão, no caso de pessoas jurídicas em situação de extinção (por incorporação, por exemplo), a referida limitação de 30% não se aplica, porquanto não haverá possibilidade de utilização futura, seja por força da extinção, seja por força da vedação de transferência do prejuízo para a incorporadora (conforme Decreto nº 2.341/1987).

Contrarrazões apresentadas às fls. 310-311, e-STJ.

É o relatório.

Decido.

[...]

No mérito, a irresignação não merecer prosperar.

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

O STF considerou que a natureza jurídica da compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL é de benefício fiscal, decidindo pela constitucionalidade da lei que impôs o limite de 30% (trinta por cento) para que pudesse ser efetivada.

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

No direito tributário, ramo do direito público, a relação jurídica só pode decorrer de norma positiva, sendo certo que o silêncio da lei não cria direitos nem para o contribuinte nem para o Fisco e, sendo a compensação um benefício fiscal, a interpretação deve ser restritiva - não se pode ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e fazer uma interpretação extensiva da legislação tributária de forma a ampliar a fruição de um benefício fiscal.

Dessume-se que o aresto recorrido está em sintonia com o atual entendimento deste Tribunal Superior, motivo pelo qual não se deve acolher a postulação da parte. Incide, in casu, o princípio estabelecido na **Súmula 83/STJ: "Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida"**.

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. APLICAÇÃO DOS LIMITES DE 30%, DOS ARTS. 15 E 16, DA LEI N. 9.065/95 E ARTS. 42 E 58, DA LEI N. 8.981/95 TAMBÉM PARA

EMPRESAS EXTINTAS (INCORPORAÇÃO, FUSÃO, CISÃO) SOB PENA DE VIOLAÇÃO INDIRETA (FRAUDE À LEI) AO ART. 33, DO DECRETO-LEI N. 2.341/87.

1. A empresa contribuinte, ciente da regra jurídica cogente proibitiva consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87 ("art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida"), objetiva provimento declaratório para o aproveitamento integral dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL, afastando-se os efeitos dos art. 42 e 58 da Lei 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95, quando de sua futura extinção (por incorporação, fusão ou cisão).

2. Na prática, pleiteia-se que a empresa futuramente sucessora (por incorporação, fusão ou cisão), também ciente da regra jurídica cogente proibitiva consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87, possa contornar essa regra ao fazer uso de 100% desses prejuízos fiscais dentro da própria incorporada, fusionada ou cindida antes de a incorporar, fundir-se a ela ou cindir (assim o faria sem dívidas tributárias), afastando ali a limitação de 30%, dos arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95, ao argumento de que a "vedação de 30% estabelecida na Lei n. 8.981/95 somente faria sentido para as empresas que estão continuando a sua atividade e não para aquelas que estão se extinguindo". Nessas condições, a empresa futuramente sucessora estaria fazendo uso do prejuízo fiscal da sucedida a ser futuramente extinta (na própria sucedida e, por conseguinte, também em si mesma na condição de sucessora, já que ou eram ou se tornarão uma única empresa) para além do limite legal previsto.

3. A ótica reconhecida por ambas as Turmas desta Corte foi a de que o procedimento é uma burla ao art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87 através do afastamento da Lei n. 8.981/95, caracterizando violação indireta à lei (fraude à lei). Precedentes: REsp. n. 1.805.925 - SP, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão Min. Gurgel de Faria, DJe 5/8/2020; EDcl nos EDcl no AgInt nos EDcl no REsp. n. 1.725.911 - SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.11.2020; REsp. n. 1.107.518 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2009.

4. O conjunto normativo composto pelas limitações constantes do art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87; arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95; deve ser interpretado à luz da cláusula antielisiva específica do art. 51, da Lei n. 7.450/85, dispositivo legal que já teve aplicação reconhecida no REsp. n. 1.743.918 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.03.2019.

5. O conjunto produz norma antielisiva para reduzir os incentivos a que as empresas passem a fabricar prejuízos fiscais a fim de serem adquiridos no mercado mediante incorporação por outras (normalmente estando todas sob mesma orientação dentro de um grupo econômico de fato ou mesma consultoria tributária) com o propósito único de reduzir o IRPJ e a CSLL devidos (ausência de propósito negocial).

Trata-se de um típico caso onde a empresa que assim procede busca a chancela do Poder Judiciário para realizar um Planejamento Tributário Abusivo. A compreensão do tema já havia sido feita no REsp. n. 1.107.518/SC (Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2009), como bem observado no acórdão embargado.

6. Recurso especial não provido. **(REsp 1.925.025/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 11/10/2021)**

TRIBUTÁRIO. EMPRESA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. NATUREZA JURÍDICA.

BENEFÍCIO FISCAL. LIMITAÇÃO DE 30%. AMPLIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A legislação do IRPJ e da CSLL permite que eventuais prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores sejam compensados com os lucros apurados posteriormente, estabelecendo que a referida compensação é limitada a 30% (trinta por cento) do lucro real, por ano-calendário.
2. O STF considerou que a natureza jurídica da compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL é de benefício fiscal, decidindo pela constitucionalidade da lei que impôs o limite de 30% (trinta por cento) para que (a compensação) pudesse ser efetivada.
3. Inexiste permissão legal para que, em caso de extinção da empresa por incorporação, os seus prejuízos fiscais sejam compensados sem qualquer limitação.
4. No direito tributário, ramo do direito público, a relação jurídica só pode decorrer de norma positiva, sendo certo que o silêncio da lei não cria direitos nem para o contribuinte nem para o Fisco e, sendo a compensação um benefício fiscal, a interpretação deve ser restritiva, não se podendo ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional.
5. Havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal.
6. Recurso especial da Fazenda Nacional provido.

(REsp 1.805.925/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ acórdão Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe 5/8/2020)

Por tudo isso, dou provimento ao Agravo Interno para conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas com relação à afronta ao art. 1.022 do CPC, e, nessa parte, negar-lhe provimento. (AgInt no AREsp n. 2.056.165, Ministro Herman Benjamin, DJe de 19/09/2022.)

28. Verifica-se, pois, que o posicionamento adotado neste voto, está alinhado com jurisprudência judicial acerca do tema, porquanto a orientação da Primeira e Segunda Turma do STJ, em consonância com o STF, firmou-se no sentido de que, nos casos de extinção da empresa, deve prevalecer a norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite.

29. Ante o exposto, nego provimento à matéria.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior – Relator