



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16832.001034/2009-13  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.879 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 07 de março de 2024  
**Recorrente** SOCIEDADE TÉCNICA E INDUSTRIAL DE LUBRIFICANTES SOLUTEC LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Exercício: 2008

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 exceção ao dispositivo legal, a ponto que permitir aproveitamento da base negativa acima do limite determinado. (Precedentes 1ª Turma da CSRF). Havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal. (Precedentes da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, José Eduardo Dornelas Souza (substituto) e Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por dar provimento. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausentes o conselheiro Luciano Bernart e a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, substituída pelo conselheiro Jose Eduardo Dornelas Souza. Ausentes momentaneamente os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Jeferson Teodorovicz (substituto).

## Relatório

Trata-se de recurso especial da contribuinte em face do Acórdão n.º 1201-003.327, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que negou provimento ao recurso voluntário, integrado pelo despacho que rejeitou os seus embargos.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa e decisão:

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Exercício: 2008

**COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS. LIMITE DE 30%. EMPRESA INCORPORADA.**

Para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. Ainda que a empresa tenha sido incorporada, inexistente amparo legal para utilização plena do saldo de bases negativas acumuladas, sem observância do limite de trinta por cento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa e Barbara Melo Carneiro. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira.

Cientificada do acórdão de recurso voluntário, a contribuinte apresentou embargos suscitando omissão do acórdão recorrido em face de alegações que não teriam sido apreciadas no voto vencedor do acórdão. Os embargos foram rejeitados por meio do despacho do presidente do colegiado *a quo* (fls. 1500/1505).

Na sequência, após tomar ciência do despacho de embargos em 14/05/2020 (fl. 512), a contribuinte apresentou recurso especial (fls. 515/538), em 12/06/2020 (fl. 513), alegando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:

1. Ausência de apreciação de elemento essencial ao deslinde da matéria e não saneamento da omissão após oposição de Embargos de Declaração: necessário reconhecimento de nulidade do Acórdão; e
2. Aplicação da trava de 30% ao aproveitamento do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL à empresa extinta por incorporação.

O recurso especial foi admitido apenas em relação à segunda divergência, conforme despacho do presidente da 2ª Câmara (fls. 645/652), *verbis*:

[...]

O sujeito passivo foi cientificado do despacho que rejeitou os seus embargos em 14/05/2020, e interpôs o presente recurso especial em 12/06/2020. O recurso, portanto, é

tempestivo, uma vez que, conforme as Portarias CARF nos 8.112/2020 e 10.199/2020, os prazos para a prática de atos processuais perante este Órgão foram suspensos no período de 20/03/2020 a 29/05/2020.

Ademais, o recurso foi interposto por parte legítima, qual seja, o próprio sujeito passivo, por meio de procurador regularmente constituído.

Feito o relato, passo, a seguir, ao exame da presença dos demais pressupostos para admissibilidade do recurso especial, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

[...]

## 2) DA SEGUNDA DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA

Sobre a segunda divergência interpretativa, relativa à "**Aplicação da trava de 30% ao aproveitamento do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL à empresa extinta por incorporação**", alega a recorrente o seguinte:

37. Conforme antecipado, a Autoridade Fiscal lavrou auto de infração contra a SERVACAR, empresa incorporada pela SOLUTEC, em razão da utilização de base de cálculo negativa de CSLL, sem observância do limite legal de 30% do lucro líquido no ano-calendário de 2007.

38. A longo do presente processo administrativo, a Recorrente demonstrou que a não aplicação do referido limite por parte da SERVACAR se deu, exclusivamente, na última apuração da empresa, em razão da sua extinção por incorporação.

39. Nesse sentido, restou consignado tanto na Impugnação quanto no Recurso Voluntário que a limitação em apreço se aplica somente às empresas que estão em funcionamento. Ou seja, a trava de 30% pressupõe a continuidade da empresa.

40. A despeito das sólidas razões para reconhecer a inaplicabilidade do limite em referência no caso concreto, a Turma *a quo* decidiu, por voto de qualidade, manter o Auto de Infração, conforme ementa abaixo transcrita:

(...)

41. Em suma, entendeu a Turma *a quo* que a trava de 30% para aproveitamento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL deve ser mantida por não haver disposição legal em sentido contrário.

42. O acórdão recorrido, ao julgar, por voto de qualidade, pela manutenção do Auto de Infração seguiu em sentido contrário à jurisprudência que se manteve pacífica por décadas, no CARF, segundo a qual, a disposição legal que prevê a aplicação da trava de 30% pressupõe a continuidade da empresa e, no caso de extinção da mesma, o referido dispositivo não seria aplicável.

43. É o que se depreende da decisão abaixo indicada (**Doc. 05 –Acórdão paradigma n. 1201-000.165**), que estabeleceu entendimento claramente divergente do que foi decidido pela Turma *a quo*:

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**  
**Exercício: 2006 Ementa: COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - LIMITE DE 30% -INCORPORAÇÃO - À empresa extinta por incorporação não se aplica, no período do evento, o limite de 30% do lucro líquido ajustado em relação ao prejuízo fiscal acumulado de períodos anteriores (1ª Seção / 2ª Câmara / 1ª**

**Turma Ordinária; Processo n. 16327.000485/2008-54; Acórdão n. 1201- 00.165; Sessão de 27 de agosto de 2009).** (g.n.)

(...)

45. O Acórdão recorrido também diverge da seguinte decisão proferida pela 1ª Câmara do Conselho de Contribuintes (**Doc. 06 –Acórdão paradigma n. CSRF/01-05.100**):

**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. (1ª Câmara do Conselho de Contribuintes; Processo n. 10980.011045/99-90; Acórdão n. CSRF/01-05.100; Sessão de 19 de outubro de 2004) (g.n.)**

(...)

Pois bem, pelo exame do acórdão recorrido, integrado pelo despacho que rejeitou os embargos, é possível verificar que **a recorrente logrou êxito em demonstrar o questionamento da matéria**, uma vez que a Turma decidiu ser aplicável o limite de 30% mesmo quando da extinção, por incorporação, da pessoa jurídica, conforme ementa a seguir reproduzida:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Exercício: 2008

COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS. LIMITE DE 30%. EMPRESA INCORPORADA.

Para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. Ainda que a empresa tenha sido incorporada, inexistente amparo legal para utilização plena do saldo de bases negativas acumuladas, sem observância do limite de trinta por cento.

(...)

**A recorrente também logrou êxito em demonstrar a existência de divergência interpretativa na matéria ora sob exame**, conforme se observa nas já transcritas ementas aos acórdãos paradigmas nos 1201-000.165 e CSRF/01-05.100.

De fato, **(i)** enquanto no recorrido decidiu-se que é aplicável o limite de 30% mesmo quando da extinção, por incorporação, da pessoa jurídica, **(ii)** nos dois paradigmas entendeu-se pela inaplicabilidade desse limite quando da extinção, por incorporação, da pessoa jurídica.

Importante ressaltar, ainda, que a divergência interpretativa ora sob exame diz respeito à interpretação (alcance) do disposto na Súmula CARF nº 3, razão pela qual entendo que ao caso não se aplica o disposto no art. 67, §§ 3º e 12, III, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, *in verbis*:

[...]

Por fim, é de se dizer que os demais pressupostos para admissibilidade dessa parte do especial encontram-se presentes, (...):

[...]

Tendo em vista todo o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, **OPINO** no sentido de que o recurso especial interposto pelo sujeito passivo **seja parcialmente admitido**.

[...]

De acordo.

Com base nas razões expostas, DOU PARCIAL SEGUIMENTO ao recurso especial do sujeito passivo, para:

**a) admitir a rediscussão da seguinte matéria:**

- Aplicação da trava de 30% ao aproveitamento do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL à empresa extinta por incorporação.

[...]

A contribuinte interpôs agravo contra a negativa de seguimento da primeira matéria, sendo este rejeitado por meio do despacho da presidente da CSRF (fls. 724/729).

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fl. 740), foram apresentadas contrarrazões em (fls. 741/752), nas quais não questiona o conhecimento do recurso e, no mérito defende a manutenção do recorrido, na esteira de diversos precedentes desta 1ª Turma que indica.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A PFN não questionou o conhecimento em suas contrarrazões.

Assim, por considerar caracterizada a divergência, nos termos do despacho de admissibilidade do presidente da Câmara *a quo*, cujos fundamentos adoto nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999, voto no sentido de conhecer do recurso especial.

## Mérito

A recorrente sustenta a necessidade de reforma do acórdão recorrido, arrolando diversos argumentos, dos quais destaco os principais:

1. A análise da evolução legislativa da matéria demonstra que a reforma levada a cabo em 1995, e que estabeleceu limitação quantitativa para a compensação de prejuízos fiscais, adotou como premissa essencial a continuidade da entidade, vez que reconheceu imprescritível o direito à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados.
2. A interpretação do comando prescrito na Lei n. 9.065/1995 deve se dar em consonância com a *mens legislatoris* que introduziu a limitação para a compensação. Os motivos do legislador não estão implícitos, mas expressos na exposição de motivos, no sentido da manutenção de um fluxo contínuo de arrecadação, que não implique, contudo, na mutilação do direito à referida compensação do prejuízo fiscal e base negativa.
3. A norma impõe limitação de 30%, mas adota o pressuposto da continuidade e, de outro lado, exclui de seu âmbito de aplicação a hipótese de extinção da pessoa jurídica.
4. A “trava”, se pudesse ser aplicada em casos de extinção de sociedade, em que não há continuidade da empresa, impediria a recuperação dos prejuízos e bases negativas acumulados, e sua definitiva perda significaria que o contribuinte jamais recomporia seu patrimônio.
5. Interpretar a legislação que instituiu a trava de 30%, de modo a aplicá-la na situação de extinção implica em alterar os conceitos constitucionais de renda e lucro apropriados do direito privado e que delimitaram a competência tributária da União.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

A questão têm sido recorrentemente trazida à apreciação deste colegiado que têm rejeitado todas essas alegações.

Por bem expressar meu entendimento desta matéria e por se tratar da decisão mais recente no âmbito deste colegiado, valho-me da brilhante análise do d. conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no Acórdão n.º 9101-006.754, proferido na sessão de 03 de outubro de 2023<sup>1</sup>, no qual analisa todos os argumentos acima transcritos e traz, inclusive, a evolução histórica do entendimento jurisprudencial no âmbito do CARF e do Superior Tribunal de Justiça.

Chamo a atenção para os julgados recentes da 1ª e da 2ª Turma do STJ, transcritos no acórdão supra referido, que fazem menção expressa ao entendimento do STF quanto a constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL e apontam que não cabe ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para conceder ou estender benefício fiscal não previsto na legislação tributária.

Eis a íntegra do irretocável voto do d. conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, *verbis*:

## 2 - MÉRITO

A questão devolvida a este Colegiado é bastante delimitada, devendo a Turma Julgadora decidir se a trava que limita a 30% a compensação de saldo de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de períodos anteriores aplica-se, ou não, aos casos em que a detentora do saldo ainda não compensado é objeto de extinção por incorporação.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração do IRPJ do ano-calendário de 2006, em que a Recorrente excedeu o limite de compensação de prejuízos fiscais de 30%, tendo, por conseguinte, sofrido glosa do valor excedido.

A justificativa dada pela Recorrente foi a de que o auto de infração trata de empresa sucedida por incorporação em 31/03/2006, entendendo assim ser possível deduzir a totalidade de seus prejuízos fiscais no ano da incorporação, posto ser última oportunidade para aproveitamento destes valores.

Discordo da tese defendida pela Recorrente.

A este respeito, entendo que a limitação de compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores é prevista em lei, não havendo qualquer previsão no sentido de sua limitação em caso de extinção da pessoa jurídica.

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

A compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, inicialmente, era regulada pelo artigo 6º, §3º, alínea c, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977:

---

<sup>1</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (suplente convocada), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram pelo provimento.

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

[...]

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

*a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;*

*b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;*

*c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.*

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 470. Às empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - Comissão BEFIEX, 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 subseqüentes independentemente da distribuição dos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, não estando submetida ao limite estabelecido no*

**art. 510<sup>2</sup>** (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 95, e Lei n.º 9.065, de 1995, art. 1.º);  
[grifo nosso]

[...]

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

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

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

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

A Recorrente em seu recurso aponta uma série de julgados que seriam favoráveis à sua tese, porém olvida o fato de que essa jurisprudência trazida à colação ficou ultrapassada a partir do marco temporal de 2009.

É que em relação a presente matéria, no âmbito da jurisprudência do CARF, é possível estabelecer dois momentos bem distintos.

De fato, antes de 2009, a jurisprudência do CARF inclinava-se para a tese ora defendida pela Recorrente, porém, precisamente, em 02/10/2009, a CSRF alterou radicalmente esse entendimento até então prevalente, a partir do acórdão n.º 9101-00401, da lavra da então Conselheira Ivete Malaquias, abaixo ementado:

**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.

Nessa mesma linha de entendimento seguiu firme a 1ª Turma da CSRF, por exemplo, por meio do Acórdão n.º 9101-001.337, 26/04/2012, de lavra do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, em relação ao qual, peço vênias para reproduzir seus fundamentos:

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

---

<sup>2</sup> Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei n.º 9.065, de 1995, art. 15).

[...]

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

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

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

*Note-se que o art. 43 do CTN trata do aspecto material do imposto de renda, seja de pessoa jurídica ou física, e não há que se dizer que a legislação do IRPF ofende o conceito de renda ali previsto, pelo fato, por exemplo, de **não permitir** que a pessoa física que tenha mais despesas médicas do que rendimento em um ano leve o seu decréscimo patrimonial para ser compensado no ano seguinte.*

*Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-GO, in verbis:*

*"Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/1995 e o art. 15 da Lei 9.065/1995 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "crédito" contra a Fazenda Nacional. **Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos***

***inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores."***

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

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

*Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.*

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

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

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

*Ademais, permissa venia, a interpretação, digamos, sistemática feita pelo recorrente - já que não se baseia em nenhum dispositivo legal específico, mas no sistema jurídico como um todo - é contraditória e ofende a isonomia, pois, "já que sustenta que o prejuízo fiscal deve ser integralmente compensável no tempo, para que a tributação não ofenda o conceito de renda, como fazer então se houver saldo remanescente de prejuízo no último período de existência da pessoa jurídica ainda que lhe fosse afastada a trava dos 30%? Ora, em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos da América Unidos da América<sup>3</sup>, é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será então que, para respeitar o conceito de renda, o intérprete deveria também entender autorizada a compensação retroativa na situação em tela sem lei que a preveja? A resposta é, por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando um situação não isonômica entre a incorporada que tem lucro no seu último exercício suficiente para ser compensado 100% do saldo de prejuízos acumulados e aquela outra que não o tenha, a qual ficará com saldo de prejuízo fiscal que jamais será compensado.*

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

E esta é a linha de entendimento que tem prevalecido na CSRF, por meio de vários precedentes na esteira dos quais ainda podemos citar: Ac. n.º 9101-002.190 e Ac. n.º 9101-002.192, de 20/01/2016; Ac. n.º 9101-002.227, de 02/02/2016; Ac. n.º 9101-002.262, sessão de 02/03/2016.

No mesmo sentido, em 06/06/2019, temos outro Julgado da 1ª Turma da CSRF (Ac. n.º 9101-004.230) da lavra do Conselheiro André Mendes de Moura também defendendo a aplicação da “trava de 30%” ainda que seja no encerramento das atividade da empresa. Confira-se sua ementa:

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

*Ano-calendário: 2008*

**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,**

<sup>3</sup> Refiro-me ao *carryback*, previsto: na section 172 (b) do Internal Revenue Code.

*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.*

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

Releva ainda ressaltar que se a tese defendida pela Recorrente prevalecesse estar-se-ia permitindo por vias transversas a compensação dos prejuízos fiscais entre sucessora e sucedida, em afronta direta ao disposto no caput do artigo 33 do Decreto-lei 2.341/87, que, para evitar elisão fiscal, veda, expressamente, o uso da compensação de prejuízos verificados na empresa incorporada, *verbis*:

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

Por fim, o mais recente precedente da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) - REsp nº 1.805.925/SP, de 23/06/2020, na mesma linha das razões de decidir do presente voto, assentou que a trava de 30% para o aproveitamento de prejuízos fiscais ou base de cálculo negativa da CSLL aplica-se também aos casos em que houver a extinção da empresa. Confira-se a ementa do referido aresto:

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.

No caso, o principal fundamento utilizado pelo voto condutor deste precedente foi a adoção da premissa assentada pelo RE nº 344.944 do STF que decidiu que a compensação de prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal e, assim, não constituiria “direito adquirido do contribuinte, mas mera expectativa de direito”, e em sendo um benefício fiscal “a interpretação deve ser restritiva, não se podendo ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional”.

Nesse mesmo sentido, em recente decisão, a 2ª Turma do STF confirmou que a limitação de compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, em 30% do lucro real apurado, aplica-se, inclusive, no caso de extinção da pessoa jurídica. Confira-se:

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

1. O acórdão recorrido está em conformidade com o entendimento firmado pelo Supremo no RE 591.340, Tema n. 117/RG, Redator do acórdão o ministro Alexandre de Moraes, no sentido da constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

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

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

Nesse contexto, do referido julgado, convém ressaltar o citado precedente vinculante aplicável ao caso concreto, segundo o próprio entendimento da 2ª Turma do STF, firmado no julgamento do RE 591.340, redundando na seguinte tese:

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

[...]

No mesmo sentido e com igual brilhantismo, tem-se o voto da d. conselheira Edeli Pereira Bessa, naquela mesma sessão de julgamento no Acórdão nº 9101-006.752, conforme sintetizado na ementa, *verbis*:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE NEGATIVA. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%. Dispõe a legislação que na apuração do lucro tributável poderá haver o aproveitamento de prejuízo fiscal ou base negativa mediante compensação desde que obedecido o limite de trinta por cento sobre o lucro líquido. Eventual encerramento das atividades da empresa, em razão de eventos de transformação societária, como a incorporação, não implica em exceção ao dispositivo legal, a ponto que permitir aproveitamento de prejuízo fiscal ou base negativa acima do limite determinado. Precedentes da 1ª Turma da CSRF.

*Havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal.* Precedentes da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça.

Por todo o exposto, adoto os fundamentos retro-expostos e voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado