



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



**Processo nº** 19515.000084/2010-90  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.754 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 03 de outubro de 2023  
**Recorrente** SCBRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA (NOVA DENOMINAÇÃO DE SONAE CAPITAL BRASIL LTDA)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

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.

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 negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram pelo provimento. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

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).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.754 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 19515.000084/2010-90

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 423 a 436) interposto pela SCBRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, nova denominação da Sonae Capital Brasil Ltda, em face do Acórdão n.º 1302-003.214, de 20/11/2018 (fls. 338 a 358) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

TRAVA 30%. CISÃO. INCORPORAÇÃO. FUSÃO

No caso de incorporação, fusão ou cisão total ou parcial, por ausência de previsão legal, não há que se falar em inaplicabilidade da trava de 30% para o aproveitamento de base de cálculo negativa pela sucedida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer da alegação suscitada na tribuna pelo patrono da recorrente, quanto à aplicação, ao caso concreto, do art. 24 da LINDB na redação dada pela Lei 13.655/2018, vencidos os conselheiros Maria Lúcia Miceli e Flávio Machado Vilhena Dias que votaram por conhecer e rejeitar a alegação. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (relator), Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rogério Aparecido Gil.

Cientificada o teor da decisão acima, a Contribuinte manejou embargos declaratórios que foram admitidos, resultando no acórdão de embargos n.º 1302-005.898, de 21/10/2021, assim ementado e decidido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

INOVAÇÃO. PRECLUSÃO.

Consideram-se preclusas, não podendo ser conhecidas, as matérias que não foram expressamente veiculadas na manifestação de inconformidade.

EMBARGOS. OMISSÃO. CABIMENTO.

São cabíveis embargos para suprir omissão do acórdão embargado.

No caso, a decisão embargada foi omissa ao não se manifestar sobre matérias suscitadas em sustentação oral e no recurso voluntário. Assim, deve-se retificar o conteúdo decisório anteriormente proferido, alterando onde cabível as razões de decidir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos e acolhê-los, sem efeitos infringentes, para suprir as omissões apontadas, e, assim, retificar, onde cabível, as razões de decidir do Acórdão n.º 1302-003.214, de 20 de novembro de 2018, nos termos do relatório e voto do relator. Os Conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias e Fabiana Okchstein Kelbert votaram pelas conclusões do relator.

Ciente da decisão, a Contribuinte interpôs o recurso especial de fls. 423 a 436, aduzindo dissídio jurisprudencial entre Colegiados deste CARF no que respeita à interpretação dos arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/1995.

O despacho de admissibilidade recursal (fls. 527 a 535) deu seguimento ao apelo, conforme seguintes passagens extraídas do documento:

Exposto o teor do recurso especial interposto pela contribuinte, passa-se à análise de sua admissibilidade.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor dos Acórdãos paradigmas n.º 9101-005.896 e n.º 1301-005.770 encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet ([www.carf.economia.gov.br](http://www.carf.economia.gov.br)). No mesmo sítio, é possível constatar que as decisões não foram reformadas até a data da interposição do recurso especial pela contribuinte, restando atendido o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. Além disso, a recorrente instruiu a peça com cópias dos acórdãos paradigmas, observando também os requisitos fixados nos §§ 9º a 11 do mesmo art. 67.

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, concluo que esta foi devidamente demonstrada pela recorrente.

Conforme já descrito, o acórdão recorrido manteve a autuação debatida no presente processo por considerar que não existe amparo legal para afastar a aplicação do limite de redução de 30% e permitir a compensação integral de resultados negativos acumulados no caso de extinção dos contribuintes, inclusive por meio de incorporação, fusão ou cisão.

O Acórdão n.º 9101-005.896, primeiro paradigma trazido pela recorrente, analisando a mesma controvérsia, ponderou que a limitação de 30% de redução do lucro líquido ajustado, corporificada nos arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/1995, *“encontra motivação na garantia de arrecadação mínima, pressupondo e tendo como basilar premissa a continuidade das atividades das entidades”*. Sendo assim, concluiu que a referida trava não deve ser aplicada nos casos de extinção da pessoa jurídica, inclusive por eventos de cisão, fusão e incorporação, sob pena de estar-se *“tributando parcela do patrimônio deste contribuinte e não do lucro”*.

Já o Acórdão n.º 1301-005.770, segundo paradigma, declara que a legislação que instituiu a trava de 30% parte da premissa *“da continuidade da atividade empresarial e da tendência natural de reversão dos prejuízos no tempo”*, o que não se verifica nos casos em que a pessoa jurídica é extinta, inclusive por incorporação. Por isso, nessas situações, admitir-se-ia o abatimento integral dos prejuízos acumulados, *“já que caso prevalecesse a limitação, o direito à compensação dos prejuízos seria aniquilado e não apenas postergado, como pretende a norma”*.

Assim, constata-se que os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito da possibilidade de afastamento da trava de 30% no período de apuração em que a pessoa jurídica é extinta.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive a demonstração da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida a matéria “**aplicação da trava de 30% no aproveitamento de resultados negativos acumulados no caso de extinção da empresa**”.

[...]

No exercício da competência estabelecida no inciso III do art. 18 do Anexo II do RICARF/2015, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo, pois foi comprovada a alegada divergência de interpretação da legislação tributária e restaram atendidos os demais requisitos regimentais estabelecidos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Em sequência, os autos foram encaminhados em 27/06/2022 à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para ciência do recurso especial interposto pela Contribuinte e do despacho que a ele deu seguimento.

A PGFN, em 29/06/2022 (fl. 545), apresentou tempestivamente as contrarrazões de fls. 537 a 544 por meio da qual não ofereceu resistência ao conhecimento do recurso especial interposto. No mérito, pugna que seja negado provimento ao apelo e que seja integralmente mantida a decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo a mim relatar o feito.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro **Fernando Brasil de Oliveira Pinto**, Relator.

### 1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, conforme já evidenciado no relatório.

A Fazenda não ofereceu resistência ao conhecimento do apelo da Contribuinte.

O despacho de admissibilidade considerou comprovado o dissídio interpretativo nos seguintes termos:

Conforme já descrito, o acórdão recorrido manteve a autuação debatida no presente processo por considerar que não existe amparo legal para afastar a aplicação do limite de redução de 30% e permitir a compensação integral de resultados negativos acumulados no caso de extinção dos contribuintes, inclusive por meio de incorporação, fusão ou cisão.

O Acórdão n.º 9101-005.896, primeiro paradigma trazido pela recorrente, analisando a mesma controvérsia, ponderou que a limitação de 30% de redução do lucro líquido ajustado, corporificada nos arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/1995, *“encontra motivação na garantia de arrecadação mínima, pressupondo e tendo como basilar premissa a continuidade das atividades das entidades”*. Sendo assim, concluiu que a referida trava não deve ser aplicada nos casos de extinção da pessoa jurídica, inclusive por eventos de cisão, fusão e incorporação, sob pena de estar-se *“tributando parcela do patrimônio deste contribuinte e não do lucro”*.

Já o Acórdão n.º 1301-005.770, segundo paradigma, declara que a legislação que instituiu a trava de 30% parte da premissa *“da continuidade da atividade empresarial e da tendência natural de reversão dos prejuízos no tempo”*, o que não se verifica nos casos em que a pessoa jurídica é extinta, inclusive por incorporação. Por isso, nessas situações, admitir-se-ia o abatimento integral dos prejuízos acumulados, *“já que caso prevalecesse a limitação, o direito à compensação dos prejuízos seria aniquilado e não apenas postergado, como pretende a norma”*.

Assim, constata-se que os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito da possibilidade de afastamento da trava de 30% no período de apuração em que a pessoa jurídica é extinta.

Considerando presentes os pressupostos recursais, adoto as razões do despacho de admissibilidade para conhecer do Recurso Especial interposto no presente caso.

## 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 nº 1.598/1977:

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

[...]

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

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;*
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;*
- c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.*

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

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

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

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

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

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

[...]

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

No mesmo sentido, a Lei n.º 9.065/95 praticamente reproduziu o texto da norma estampada na Lei n.º 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>1</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 vênia para reproduzir seus fundamentos:

---

<sup>1</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.

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

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

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

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

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

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

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

*Data maxima venia, confunde-se aqueles que citam o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que "o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores". Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à sociedade, 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<sup>2</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 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, em razão de eventos de transformação societária, como a incorporação, não implica em exceção ao*

---

<sup>2</sup> Refiro-me ao *carryback*, previsto: na section 172 (b) do Internal Revenue Code.

*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 exceção 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 estaria-se 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. Confirma-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”.*

## **2 CONCLUSÃO**

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto**