



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

Processo nº 19515.000427/2010-16
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.455 – 1ª Turma
Sessão de 22 de setembro de 2016
Matéria Compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL. Limite legal.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VOTORANTIM ENERGIA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

1- 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.

2- Uma vez revertida a decisão que cancelou o auto de infração de IRPJ, cabe devolver os autos à turma ordinária para julgamento das demais matérias contidas no recurso voluntário da contribuinte, cujo exame restou prejudicado no julgamento anterior.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

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

1- 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.

2- Uma vez revertida a decisão que cancelou o auto de infração de CSLL, cabe devolver os autos à turma ordinária para julgamento das demais matérias contidas no recurso voluntário da contribuinte, cujo exame restou prejudicado no julgamento anterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento com retorno dos autos à turma *a quo*, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – *Presidente em exercício*.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - *Relator*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rego, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Demetrius Nichele Macei, Luis Flavio Neto, Cristiane Silva Costa.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial relativamente à aplicação do limite de 30% para a compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1103-001.093, de 31/07/2014, por meio do qual a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, com a finalidade de afastar o limite legal de 30% para a compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

LIMITAÇÃO QUANTITATIVA PERIÓDICA PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS NA CÍSSÃO TOTAL

Em face da periodicidade posta, como imperativo de ordem prática (e não como princípio), a apuração do lucro, assim como a incorrência de prejuízo, se dão como a conhecemos - corte entre dois pontos temporais - e esse reconhecimento implica a comunicação entre os períodos, como pressuposto dos cortes temporais (mais ou menos arbitrários). A finalidade da "trava" de compensação não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais,

incurridos na periodicidade posta (assim como sob essa se dá a apuração dos lucros), tanto que se revogou o limite temporal de compensação. A regra da “trava”, portanto, tem seu sentido equacionado na persistência da periodicidade, e, assim, da interperiodicidade - no tempo, jamais no “não tempo” da empresa. O contrário é negar o valor e o conteúdo da regra de limitação quantitativa da compensação, no tempo; o que é negar a exigência prática de cortes temporais na aferição de lucro e de prejuízo da empresa.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente à matéria acima referida.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

- para a 3ª Turma Ordinária, a pessoa jurídica incorporada pode compensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da “trava” de 30%;

- para satisfazer a exigência de comprovação de dissídio jurisprudencial, invocamos os acórdãos da CSRF, os quais, diversamente do entendimento demonstrado nos autos, entenderam que mesmo nos casos de incorporação o limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais deve ser observado. Vejamos:

Acórdão nº 9101-001.337

Ementa: INCORPORAÇÃO LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS APLICÁVEL. Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei. À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada.

Acórdão nº 9101-00.401

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

- os precedentes acima citados comprovam, de forma cabal, a necessidade de reforma da decisão ora atacada por não refletir a melhor exegese acerca da legislação de regência da matéria;

- a norma contida no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 e no art. 514 do RIR/1999 é clara e expressa, no sentido da vedação legal de compensação de prejuízos da sucedida pela empresa incorporadora, e isto tem sua razão de ser: inibir incorporações que manifestamente têm como único sentido realizar evasão fiscal;

- esta é a primeira premissa a ser observada: a pessoa jurídica sucessora não poderá compensar os prejuízos fiscais da sucedida;

- a segunda premissa foi a introdução pela Lei 9.065/95, alterando as disposições da Lei 8.981/95, da limitação quantitativa da compensação dos prejuízos fiscais ao patamar de 30% do lucro líquido ajustado;

- o limite que antes era apenas temporal passou a ser quantitativo, com o intuito de, preservando o interesse público e a necessidade de custeio da Sociedade pelo Estado, evitar que se verificasse a ausência total de recolhimento de tributos;

- vejamos os dispositivos introduzidos pela Lei 9.065/95, arts. 15 e 16 tanto para o IRPJ quanto para a CSLL: [...];

- assim, diante da legislação reguladora do tema em questão temos as seguintes regras para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas: 1) o não aproveitamento pela sucessora dos prejuízos fiscais da sucedida em caso de incorporação; 2) o limite de 30% do lucro líquido ajustado para as compensações introduzido pela Lei 9.065/95 sem exceções quanto às incorporações;

- o i. Relator do voto vencedor efetuou uma interpretação por demais extensiva na medida em que encampou a tese do contribuinte de que nos casos de incorporação, como a pessoa jurídica sucedida não tem mais continuidade, a limitação de 30% apenas serviria para tolher um direito de aproveitamento destes prejuízos. Neste esteio, com o encerramento da empresa sucedida e diante da impossibilidade de aproveitamento destes créditos pela sucessora, a trava de 30% não deveria ser aplicada;

- entretanto, este não pode ser o raciocínio a ser aplicado ao caso em questão como bem decidiu a CSRF, por criar hipótese de exceção não prevista em lei;

- a Lei 9.065/95, ao instituir o limite quantitativo para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas, não fez qualquer exceção quanto às incorporações, estando tal redação até então vigente, motivo pelo qual deve ser observada em sua integralidade;

- o argumento de que a aplicação da trava de 30% nestes casos ocasionaria o enriquecimento ilícito do Erário, por estar impossibilitando a utilização de todo o prejuízo verificado pela empresa que não mais exercerá suas atividades, não confere;

- isto porque a compensação de prejuízos não pode ser considerada como direito subjetivo das empresas, mas sim como um benefício fiscal tendo em vista precipuamente o caráter extra fiscal da lei. A empresa está sujeita às regras de mercado e, sendo assim, pode auferir tanto lucro como prejuízo, sendo este último um risco inerente daqueles que escolhem trilhar por este caminho;

- o que a legislação pretendeu com a permissão de compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas não foi criar um direito subjetivo para o contribuinte, mas sim permitir que, em casos de apuração de prejuízos, a empresa não fosse obrigada a arcar com todo o déficit sozinha, até mesmo para fomentar as relações comerciais e impedir eventuais prejuízos irrecuperáveis que levassem ao encerramento de suas atividades;

- desta forma, a observância da limitação da trava dos 30% não limita um direito subjetivo da empresa, mas tão somente regula a forma como a compensação permitida pela legislação será exercida;

- a decisão de uma empresa incorporar outra ao seu patrimônio leva em conta questões internas e de planejamento, mas a obrigatoriedade de observar as regras que disciplinam tal transação e cumpri-las faz parte do negócio e devem ser avaliadas quando efetivação do negócio jurídico;

- ainda acerca da questão vale transcrever trecho do acórdão de nº 101-93.438 que com maestria elucida a questão:

“A compensação de prejuízos fiscais passou a ser permitida no Brasil com a Lei nº 154, de 1947, que previa a compensação com os lucros tributáveis apurados dentro dos três exercícios subseqüentes. Com o Decreto-lei 1.493/76 o período para compensação foi ampliado para quatro anos, mas a base de compensação passou a ser o lucro contábil diminuído de custos, despesas operacionais e encargos não dedutíveis. O Decreto-lei 1.598/77 manteve o prazo de quatro exercícios, e o prejuízo a ser compensado passou a ser o prejuízo fiscal. A Lei 8.383/91 permitiu que o prejuízo fiscal apurado em um mês do ano calendário de 1992 fosse compensado com o lucro real de períodos-base subseqüentes, sem qualquer limitação temporal. Para prejuízos apurados a partir de 01/01/93, o prazo para compensação passou a ser de até quatro anos-calendário, de acordo com o art. 12 da Lei 8.541/92. Até então, a limitação para compensação de prejuízos era temporal. A Lei 8.981/95 revogou a previsão para compensação em vigor e instituiu a limitação quantitativa: o valor máximo a ser reduzido é de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões. A partir da Lei 9.065/95 os prejuízos fiscais verificados a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 podem ser compensados, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31/12/94, observado o limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado em cada período, independentemente do prazo para compensação.

Além das limitações relacionadas a prazo ou valor, o Decreto-lei 2.341/87 vedou à pessoa jurídica compensar seus próprios prejuízos se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido modificação de seu controle acionário e do ramo de atividade, bem como vedou a compensação, por pessoa jurídica sucessora, de prejuízos da sucedida.

Em momento algum a lei estabeleceu exceções à regra de limitação para os casos ou de extinção, ou de sucessão por incorporação, fusão ou cisão. Ou seja, a lei não admitiu como direito subjetivo da empresa compensar seus prejuízos, de forma que, sobrevivendo extinção ou sucessão, deixar-se-ia de aplicar a limitação prevista na lei, de forma a permitir a compensação.

Estando em pleno vigor a disposição legal que limita a compensação a 30% do valor do lucro líquido ajustado bem como a que impede a compensação dos prejuízos da sucessora pela sucedida, deve ser mantida a exigência quanto a esse item.”

- diante destas considerações, resta comprovada a necessidade de modificação do acórdão prolatado para manutenção da trava dos 30% para compensação

mesmo nos casos de incorporação, tanto de prejuízos fiscais no caso do IRPJ quanto de bases de cálculo negativas de CSLL.

Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio de despacho exarado em 29/04/2015, admitiu o recurso especial, reconhecendo a existência da divergência suscitada, nos seguintes termos:

[...]

Pela simples análise das ementas acima pode-se constatar que essas decisões adotam os argumentos defendidos pela Recorrente, no sentido de que deve haver a manutenção do limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais, mesmo nos casos de incorporação.

Pelo exposto, considero comprovada a divergência, uma vez que a matéria decidida no acórdão combatido e nos paradigmas apresenta similitude fática, tendo os resultados sido díspares.

IV - Conclusão

Em razão de terem sido preenchidos os requisitos do art. 67 do RICARF, DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL POR DIVERGÊNCIA.

Em 15/06/2015, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 30/06/2015 ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

- a recorrida foi autuada na condição de sucessora de VBC Participações S.A. (VBC), com base na alegação de que esta empresa, quando de sua cisão total e posterior incorporação de seu acervo líquido, deveria ter observado o limite à compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSL de 30% (trinta por cento), respectivamente, do lucro líquido ajustado e do resultado do período ajustado, previsto nos art. 15 e 16 da Lei n. 9065, de 20.6.1995;

- assim, amparada na literalidade desses dispositivos legais, alegou a fiscalização que a VBC compensou indevidamente os montantes existentes de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, justificando, desse modo, os lançamentos das diferenças do IRPJ e da CSL que, a seu ver, seriam devidas;

- a argumentação em que se apoia a PGFN mal consegue se desprender da literalidade. E por mais que faça esforços nesse sentido, ou acaba incorrendo em contradição, ou acaba retornando ao mesmo e único ponto de sua tese, a saber: que os arts. 15 e 16, da Lei n. 9065 não previram expressamente o afastamento da trava de 30% nos casos de incorporação, fusão ou cisão, com extinção da empresa incorporada, fusionada ou cindida;

- em nenhum momento se pugnou nestes autos pela inconstitucionalidade dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065. Ainda que a recorrida não concorde com o entendimento de que autorização à compensação de prejuízos fiscais seja um "benefício fiscal", nunca questionou a validade da regra que instituiu a trava de 30%. Ao contrário, a recorrida sempre derivou seu entendimento de uma análise teleológica, histórica e sistemática da regra, apoiando-se na sua "mens legis" e numa visão integral do ordenamento jurídico brasileiro. É o entendimento

sustentado pela PGFN que redundava em ofensa ao conceito constitucional de renda e que, portanto, não pode prevalecer;

- muitos acórdãos, principalmente os mais antigos, já foram proferidos pelo antigo Conselho de Contribuintes e pelo CARF no mesmo sentido daquele proferido nos presentes autos, sem que se tivesse cogitado de inconstitucionalidade de lei;

O DIREITO À COMPENSAÇÃO INTEGRAL DOS PREJUÍZOS FISCAIS E DAS BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS.

- a matéria "sub judice" é exclusivamente de direito, consistindo em definir se, nas situações em que a pessoa jurídica é extinta por cisão total, seguida de incorporação, é cabível a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas sem observância da chamada "trava" de 30% (trinta por cento);

- o entendimento constante dos precedentes favoráveis à contribuinte fundamenta-se na premissa de que os art. 15 e 16 da Lei n. 9065 impõem restrição quantitativa à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, mas não impedem o seu aproveitamento em períodos posteriores;

- no caso de extinção da pessoa jurídica, como ela não mais terá oportunidade de aproveitar os resultados negativos em períodos futuros, a "trava" não se aplica, sob pena de se perder o direito à compensação dos prejuízos e das bases de cálculo negativas. Essa foi justamente a posição adotada pelos v. acórdãos n. CSRF/01-04258, de 2.12.2002, e CSRF/01-05100, de 19.10.2004, ambos da Câmara Superior;

- e não há qualquer motivo para que no presente caso seja adotado posicionamento diferente;

- se for considerada apenas a literalidade dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065, o intérprete e o aplicador da lei não extrairão desses dispositivos legais as normas jurídicas que dele emanam, em toda a sua completude;

- há muito tempo, a doutrina e a jurisprudência firmaram o entendimento de que a norma jurídica não está estampada no texto da lei, devendo ser obtida mediante um processo de interpretação muito mais amplo;

- é ponto pacífico que a interpretação literal não permite a compreensão exata da norma jurídica, na medida em que tal método interpretativo se apoia num único elemento, o texto do dispositivo legal, que pode ser inexato;

- acompanhando as manifestações desses juristas, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em diversas ocasiões, refutou argumentos baseados na interpretação meramente literal dos textos legais, sufragando as lições doutrinárias de que não se conhece a verdadeira norma jurídica pelas palavras empregadas pelo legislador;

- para que possa ser considerada válida a interpretação literal dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065, deve ela ser confirmada por outros elementos de interpretação. Caso contrário, a conclusão a que se chega deve ser revista à luz desses outros elementos;

- na vigência do art. 38 da Lei n. 8383, de 30.12.1991, quando o imposto de renda era apurado mensalmente pelas pessoas jurídicas, o seu parágrafo 7º permitia a compensação integral de prejuízos fiscais, sem qualquer limite;

- posteriormente, com a edição da Lei n. 8541, de 23.12.1992, art. 12, os prejuízos fiscais passaram a poder ser compensados em até quatro períodos de apuração, após o que eles não mais poderiam ser aproveitados;

- repare-se que antes da Lei n. 9065 inexistia qualquer limitação em relação ao valor dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, sendo possível a sua compensação integral, porém com limitação temporal de quatro períodos-base;

- com a edição daquela lei, o limite temporal foi extinto, mas a compensação de prejuízos fiscais passou a ser limitada a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do período, nos termos do já transcrito art. 15 da Lei n. 9065. Do mesmo modo, a compensação das bases de cálculo negativas da CSL foi restringida ao referido limite;

- assim, foi introduzido no ordenamento jurídico um limite de ordem quantitativa para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa em determinado período de apuração. Tal limitação, em relação aos respectivos valores, surgiu em contraposição ao regime até então em vigor, que previa um limite temporal para a compensação dos resultados negativos;

- são claras as diferenças entre um e outro regime. Enquanto antes havia prazo e não havia limite quantitativo, com o novo regime passou a haver limite de valor, sem qualquer limitação de prazo, o que significa que, atualmente, a restrição quantitativa não implica a perda do direito à compensação de prejuízos e, por extensão, da base de cálculo negativa, mas mera transferência, indefinida, para períodos posteriores;

- a confirmar essa conclusão, o Poder Judiciário, quando foi provocado a se manifestar a respeito da validade jurídica do limite de 30% (trinta por cento), manifestou-se no sentido de que a lei não teria vedado a compensação de prejuízos, mas apenas a transferido para períodos futuros;

- a sistemática instituída pela Lei n. 9065 em momento algum retirou do contribuinte o direito à compensação, mas apenas o diluiu no tempo, indefinidamente;

- a exposição de motivos da Medida Provisória n. 998, de 19.5.1995, que após reedições foi convertida na Lei n. 9065, confirma essa afirmação, conforme se verifica pela análise da seguinte passagem:

"Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n. 812/94 (Lei n. 8981/95). Ocorre hoje *vacatio legis* em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo."

- destarte, tendo em conta a evolução histórica da legislação, os precedentes do Superior Tribunal de Justiça acima citados e ainda o disposto na exposição de motivos da

medida provisória que originou a Lei n. 9065, é necessário concluir que, atualmente, nos termos dos art. 15 e 16 da referida lei:

1- a compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa está limitada a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do período; porém

2- é assegurada a possibilidade de aproveitamento de seus saldos em períodos posteriores, inexistindo previsão legal para a perda desse direito, como ocorria na vigência da legislação anterior;

- sendo certo que o contribuinte não perde o direito de compensar tais resultados negativos na vigência do atual regime legal, coloca-se então a principal questão discutida nestes autos: como proceder em relação às hipóteses de extinção da pessoa jurídica, por exemplo, em virtude de cisão total, incorporação e fusão, quando não mais haverá outros períodos de apuração que permitam a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas?

- veja-se também que, em tais hipóteses, a impossibilidade do excesso ao limite vir a ser aproveitado posteriormente decorre de disposição expressa contida no art. 33 do Decreto-lei n. 2341, segundo o qual, "*a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida*";

- ora, a única conclusão jurídica e possível, que atende ao preceito de que na vigência da Lei n. 9065 o contribuinte não perde o direito à compensação, é no sentido de que o limite não se aplica nos casos de extinção da pessoa jurídica;

- concluir de forma diferente significa interpretar os art. 15 e 16 da Lei n. 9065 contrariamente à finalidade desses dispositivos legais, o que, em última análise, segundo a doutrina de hermenêutica acima mencionada, representa interpretação contrária à própria norma em discussão ou, mais do que isso, tomando emprestado o alerta contido no acórdão n. 106-15178, acima transcrito, é desatender a própria lei;

- ou seja, ao contrário do que sustenta a PGFN, não se está diante de um caso de silêncio da lei, ou seja, de uma lacuna, mas sim de uma norma implícita, contida no espírito e no fim dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065 e na aplicação sistemática desses dispositivos legais com o art. 33 do Decreto-lei n. 2341, que não limita a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSL a 30% (trinta por cento) do lucro de um período, na hipótese de extinção da pessoa jurídica, em virtude de incorporação, fusão ou cisão;

- nesse contexto de normas implícitas e silêncio eloquente, a recorrida julga importante esclarecer que essas questões vêm juntamente com a chamada "redução teleológica", a qual também se amolda aos art. 15 e 16 da Lei n. 9065, embora silêncio eloquente não conviva com redução teleológica;

- não obstante, ambas as figuras prestam-se à interpretação do direito aplicável à presente lide, isto no sentido de que, por um caminho ou por outro, se chega à mesma conclusão;

- ademais, a redução teleológica está subjacente à linha de fundamentação da jurisprudência administrativa predominante;

- não poderia haver ampliação teleológica no caso dos art. 15 e 16, para incluir neles as hipóteses de cisão total, seguida de incorporação, porque estas são absolutamente desiguais àquelas de pessoas jurídicas em continuidade de operação, que poderão compensar futuramente o que não puderem compensar presentemente. Mas pode haver a redução teleológica, que necessariamente deve importar em reconhecer que as operações de cisão, incorporação e fusão devem ser excluídas da limitação dos art. 15 e 16, porque representam situações desiguais à das pessoas que continuam a operar;

- e nesse passo novamente revela-se a incongruência da tese da PGFN ao afirmar, equivocadamente, que, pelo fato de a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas não ser constitutiva de um direito subjetivo, mas tratar-se de benefício fiscal, a interpretação defendida nestes autos pela recorrida constituiria interpretação extensiva das normas em vigor;

- veja-se. Afirmar, para o caso em lide, que houve *"uma interpretação por demais extensiva"*, como fez a PGFN em seu recurso, equivale a afirmar que a interpretação estendeu uma norma a hipóteses não contempladas no seu antecedente. Ocorre que a interpretação restritiva nada tem a ver com dizer que na hipótese de incidência de determinada norma não está incluída uma determinada situação, que é o que está em cogitação no caso da trava;

- os arts. 15 e 16, da Lei n. 9065, não tratam de um benefício fiscal, pois seu objeto é tão-somente um dos componentes da base de cálculo, igualmente ao que ocorre com inúmeras outras regras jurídicas que tratam de receitas, despesas, provisões, período competente, etc;

- aliás, a esse respeito, registre-se que no último precedente proferido por esta E. CSRF sobre o tema em questão, o acórdão n. 9101-001760, de 16.10.2013, ainda que tenha decidido em sentido contrário ao aqui defendido, afirmou corretamente que a trava de 30% nas compensações de prejuízos fiscais não se enquadra no conceito de benefício fiscal, tendo natureza de mera política de tributação;

- a discussão em torno do art. 15, portanto, não é no sentido de estender a sua disposição, mas, sim, ao contrário, tende a reduzir o seu alcance, por redução teleológica, ou, em outra perspectiva, pela verificação de que uma norma implícita no ordenamento determina exatamente o inverso da ampliação, pois determina a sua não aplicação. Daí porque a circunstância de que a norma da Lei n. 9065 não pretendeu vedar a compensação de prejuízos, mas, tão somente, proporcionar um mecanismo que permita um fluxo de arrecadação permanente, seja fundamental para o deslinde da discussão;

- a trava de 30% é regra jurídica destinada a regulamentar o aproveitamento dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSL daquelas empresas que se encontram em atividade. Se a norma é criada com uma função específica de propiciar um fluxo arrecadatário ininterrupto e, conscientemente, retira a anterior limitação temporal a fim de que não restasse prejudicado o direito à compensação, nas situações em que não haja a continuidade da pessoa jurídica, a aplicação dos arts. 15 e 16, fatalmente, irá contrariar a finalidade e o espírito da sua regra;

- havendo silêncio eloquente, determinado pela ausência de disposição escrita, a norma não escrita é detectada pelo contexto normativo existente e pela clara intenção do legislador. Neste caso, o silêncio dos art. 15 e 16 quanto à hipótese de incorporação não

significa que esses dispositivos se apliquem nas situações de cisão total, seguida de incorporação, mas, pelo contrário, que o legislador quis estabelecer o limite porcentual para a compensação apenas no caso de pessoas jurídicas em continuidade;

- por outro lado, se a omissão do legislador, em tratar expressamente da hipótese de cisão, seguida de incorporação, for considerada uma lacuna, seu preenchimento pode ser feito por redução teleológica, porém com observação do imperativo de tratamento desigual para situações desiguais, o que impõe a impossibilidade de tratar por igual pessoas jurídicas em continuidade e pessoas jurídicas em extinção, inclusive no caso de serem incorporadas, quanto a estas sendo pertinente a vedação do art. 33 do Decreto-lei n. 2341;

- esta última, certamente, foi a linha seguida pela jurisprudência ao longo de mais de dez anos, conforme se verifica pela análise dos seguintes acórdãos: acórdãos n. CSRF/01-05100, de 19.10.2004, e CSRF/01-04258, de 2.12.2002; acórdãos n. 101-96509, de 22.1.2008; n. 101-95872, de 9.11.2006; n. 101-94515, de 17.3.2004; acórdão n. 107-09447, de 13.8.2008; n. 107-07857, de 11.11.2004; e também o acórdão n. 108-07456, de 2.7.2003;

- mais recentemente o entendimento aqui sustentado foi esposado pelas seguintes decisões: acórdão n. 1103-001129, de 22.10.2014; acórdão n. 1103-001057, de 7.5.2014; acórdão n. 1103-001058, de 7.5.2014; e o acórdão n. 1103-00619, de 31.1.2012, da 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª seção do CARF;

- em suma, o que se verifica é que a jurisprudência administrativa já acolheu inúmeras vezes a tese defendida pela recorrida, sendo que este também deve ser o entendimento no caso dos presentes autos;

- na esfera judicial, também há pronunciamento em abono do que foi dito até aqui, consoante retrata a ementa acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Embargos de declaração em AMS n. 0039536-31.1997.4.02.0000, de 22.3.2011; Órgão Julgador: 3ª Turma; Relator: JUIZ FEDERAL CONVOCADO FERNANDO CESAR BAPTISTA DE MATTOS);

- diante de todas essas considerações, forçoso concluir que, ao contrário do entendimento manifestado no recurso da PGFN, à VBC Participações S.A. assistia o direito à **compensação integral** dos resultados negativos em virtude de sua incorporação, pois, caso contrário, haveria perda desse direito, o que não se coaduna com a norma jurídica extraída da interpretação sistemática, histórica e teleológica dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065;

A NÃO APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO AO CASO DESTES AUTOS.

- não obstante a certeza que deposita a recorrida quanto ao seu direito, na hipótese de reverter-se o entendimento exarado no acórdão n. 1103-001093 - o que se admite em caráter meramente argumentativo - deve ser, no mínimo, afastada, no caso presente, a multa de ofício, lançada contra a recorrida no bojo dos autos de infração que originaram este processo;

- é que se as disposições do Código Tributário Nacional forem bem analisadas, chegar-se-á à conclusão de que, no caso destes autos, é indevida a multa de ofício, sob pena de se contrariar disposições legais expressas, quais sejam, o art. 132 do Código

Tributário Nacional e o art. 5º do Decreto-lei n. 1598, de 30.12.1977, consolidado no art. 207 do Decreto n. 3000, de 26.3.1999 (RIR/99);

- ao fazer referência a *tributos*, em seu art. 132, o CTN restringiu a responsabilidade dos sucessores, nos casos de fusão, transformação ou incorporação, apenas aos impostos, taxas e contribuições devidos pelos sucedidos, pois esse mesmo Código, quando definiu o vocábulo *tributo*, em seu art. 3º, excluiu expressamente a sanção de ato ilícito;

- pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos pelo sucedido, se o lançamento for formalizado após a incorporação, sendo responsável pelas multas por infrações à legislação tributária somente quando o lançamento ocorrer antes daquele evento;

- não fossem suficientes as regras do CTN para solucionar a questão, o art. 207, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, que com elas guarda perfeita sintonia, prescreve que *"respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas (...) a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida"*;

- não poderia ser mais clara a redação do Regulamento do Imposto de Renda. A pessoa jurídica que incorpora outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida, responde apenas pelo imposto devido pela que tenha sido extinta ou cindida;

- sendo assim, forçoso concluir que a pessoa jurídica, resultante de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas, mas não pelas multas, caso o correspondente lançamento seja formalizado após aquela data;

- e, nesse sentido, há inúmeros julgados reconhecendo que o sucessor não responde pelas penalidades decorrentes de infrações cometidas pelo sucedido, nos casos em que o lançamento é formalizado depois da fusão, transformação ou incorporação. Confira-se, exemplificativamente: acórdão n. CSRF/01-04187, de 14.10.2002; acórdão n. CSRF/01-04408, de 24.2.2003; acórdão n. 101-95444, de 23.3.2006; acórdão n. 101-94950, de 15.04.2005; acórdão n. 101-93438, de 19.4.2001; acórdão n. 103-22948, de 29.3.2007;

- também no acórdão n. 9900-00212, de 8.12.2009, a Câmara Superior de Recursos Fiscais afastou a imposição da multa de ofício, lançada contra o sucessor, em momento posterior à incorporação, conforme se verifica pela análise de sua ementa:

"RECURSO EX OFFICIO - CSLL - MULTA DE OFÍCIO - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após a incorporação."

- como se pode observar, a posição dominante na jurisprudência administrativa é no sentido de que o sucessor não responde pelas penalidades decorrentes de infrações cometidas pelo sucedido, quando o lançamento é formalizado depois da fusão, transformação ou incorporação, em face do que dispõem os art. 132 do CTN e 207, inciso III, do RIR/99;

- apesar disso, a recorrida não ignora o fato de que há algumas decisões administrativas que mantiveram o lançamento da multa de ofício, formalizado contra o sucessor, em decorrência de infrações de natureza fiscal cometidas pelo sucedido, a exemplo do acórdão n. CSRF/02-02396, de 25.7.2006, citado, nestes autos, quando da decisão de 1ª instância;

- no entanto, se tais decisões forem bem analisadas, verificar-se-á que essa aparente mudança de entendimento da jurisprudência administrativa decorre de situações específicas, nas quais os sucessores participavam, direta ou indiretamente, nas decisões gerenciais dos sucedidos, em virtude da relação de controle, direto ou indireto, verificada entre eles;

- isso não ocorre no caso "sub iudice", na medida em que a recorrida não detinha a maioria do capital votante da VBC, tampouco o controle dessa sociedade, não sendo possível lhe atribuir a responsabilidade pelos atos por ela praticados;

- o voto condutor do acórdão n. 9101-00050 temperou a interpretação do art. 132 do CTN, partindo da premissa de que, nos grupos econômicos, a autonomia das sociedades que os compõem é limitada, na medida em que as "grandes decisões empresariais" são tomadas em função da vontade dos controladores desse grupo;

- mais do que isso, por ocasião daquele julgamento, foi constatado que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, eram administradas pela mesma pessoa física, não possuindo corpos diretivos distintos;

- note-se que foram essas as razões que levaram a C. 1ª Turma da Câmara Superior a afastar a aplicação rigorosa do art. 132 do CTN, firmando o entendimento de que cabe o lançamento da multa de ofício contra o sucessor, quando se trate de sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico e que possuem os mesmos administradores;

- por essas decisões das 1ª e 2ª Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, verifica-se que não é o simples conhecimento de supostas infrações fiscais que justifica o lançamento da multa de ofício contra o sucessor tributário, mas a existência de um controle comum efetivo, direto ou indireto, de modo que se possa atribuir a responsabilidade à sucessora pelos atos praticados pela sucedida;

- para que não restem quaisquer dúvidas a esse respeito, a recorrida lembra que tal entendimento restou sumulado, jogando uma pá de cal na discussão. Trata-se da Súmula CARF n. 47, a qual reza:

"Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico."

- mas ainda que se admita que o conhecimento da suposta infração pelo sucessor justifica a não aplicação da regra do art. 132 do CTN, o que se faz apenas para fins de argumentação, no caso dos autos, esse entendimento não seria aplicável;

- isso porque, em novembro de 2006, quando da cisão da VBC, seguida da incorporação de parcela de seu acervo líquido pela recorrida, a jurisprudência administrativa

era firme no sentido de que, nos casos de extinção da pessoa jurídica, não se aplicava a trava de 30% (trinta por cento) à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSL;

- tanto isso é verdade que, até o mês de outubro de 2009, era pacífico na E. Câmara Superior de Recursos Fiscais o entendimento de que, no caso de extinção da pessoa jurídica, por incorporação, fusão ou cisão, não havia impedimento legal à compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSL, valendo mencionar que o acórdão n. CSRF/01-05100, de 19.10.2004, foi proferido por unanimidade de votos, refletindo a posição firme e sólida daquele órgão julgador a respeito da matéria "sub judice";

- desse modo, diante da interpretação jurisprudencial dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065, que se encontrava estratificada no momento em que a recorrida incorporou parte do acervo líquido da VBC, não se pode dizer que ela tinha conhecimento de qualquer "ilícito fiscal", supostamente cometido por aquela empresa, até porque o procedimento por ela adotado estava amparado na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, até então uníssona;

- ademais, a multa de ofício deve ser cancelada em atenção ao disposto no art. 76 da Lei n. 4.502, de 30.11.1964. Neste sentido, dispõe o mencionado dispositivo legal:

"Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado:

(...)."

- nem se alegue que a Lei n. 4502 seria específica para os casos de IPI, visto que, não obstante conter previsões acerca do antigo Imposto sobre Consumo, atual IPI, regulamenta as infrações tributárias em geral, inclusive definindo em seu texto os conceitos de sonegação, fraude, conluio, aplicáveis na determinação de multas agravadas relacionadas com qualquer tributo administrado pela Receita Federal do Brasil;

- não é por outra razão que a Lei n. 9430, de 27.12.1996, ao tratar da aplicação de penalidades aos casos de lançamento de ofício, no caso de qualquer tributo, faz referência expressa, justamente, à Lei n. 4502, assim como o próprio RIR/99, ao consolidar a legislação desse imposto, utilizou a Lei n. 4502 como fundamento legal para regras gerais de fiscalização (conforme se observa pela análise do art. 908);

- de mais a mais, mesmo que fosse regra específica da legislação de IPI, o art. 76 da Lei n. 4502/64 seria aplicável por analogia ao caso dos autos, como autoriza expressamente o art. 108 do CTN, fato que implicaria o cancelamento da multa de ofício;

- por fim, a recorrida registra que, com base no raciocínio aqui desenvolvido, inclusive interpretando a Súmula acima, a mesma operação que gerou a presente autuação já foi analisada pelo CARF, eis que após a cisão de VBC, parte do patrimônio foi incorporado pela recorrida e outras duas partes pelas empresas Antares Holdings (processo n.

Processo nº 19515.000427/2010-16
Acórdão n.º **9101-002.455**

CSRF-T1
Fl. 527

10882.002239/2010-70 - acórdão n. 1201-000784) e Camargo Corrêa Energia (processo n. 19515.000428/2010-61 - acórdão n. 1201-000803), sendo que em ambos os casos, apesar de mantida a aplicação da trava, foi afastada a multa de ofício, decisão que deve ser reproduzida no presente processo;

- sem prejuízo, de igual forma, por força do disposto no art. 100 do CTN, conforme ressaltado anteriormente, deve ser afastada a cobrança dos juros de mora no presente caso. Por outro lado, caso assim não se entenda, a não incidência dos juros de mora sobre a multa deve ser reconhecida, pois a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício não possui fundamentação legal, conforme já decidido pela CSRF no acórdão n. 9101-00722, de 08.11.2010, dentre outros.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

A controvérsia existente no presente processo diz respeito à autuação de IRPJ e CSLL relativamente ao ano-calendário de 2006, por inobservância da chamada trava de 30% na compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL.

Os autos de infração foram lavrados em face da recorrente devido ao fato de ela ter incorporado um terço do acervo da empresa VBC Participações S.A., a qual sofreu a cisão total em 28/11/2006.

De acordo com a peça fiscal, a DIPJ referente ao ano-calendário de 2006 demonstra que a VBC Participações S.A. não observou o limite de 30% do lucro líquido ajustado para fins de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas dos períodos anteriores.

Ainda de acordo com a peça fiscal:

- com relação ao IRPJ referente ao ano-calendário de 2006, a VBC Participações S.A. realizou a compensação acima do limite legal (30%), pois, apesar de o lucro apurado por essa empresa ter sido de R\$ 962.442.466,91, ela compensou o montante correspondente a R\$ 962.442.466,91, havendo, dessa forma, o excesso de compensação no valor de R\$ 673.709.726,84;

- nesse sentido, restou identificado no ano-calendário de 2006 o excesso de compensação de prejuízo fiscal na apuração do lucro real, sendo imputado à recorrente o excesso de compensação proporcional à sua parte na incorporação da VBC Participações S.A. (um terço) no valor de R\$ 224.569.908,95;

- com relação à CSLL referente ao ano-calendário de 2006, a VBC Participações S.A. realizou a compensação acima do limite legal (30%), pois, apesar de a base de cálculo desse período ter sido de R\$ 955.935.518,29, ela compensou o montante correspondente a R\$ 955.935.518,29, havendo, dessa forma, o excesso de compensação no valor de R\$ 669.154.862,80;

- nesse sentido, restou caracterizado no ano-calendário de 2006 o excesso de compensação de base cálculo negativa na apuração da CSLL, sendo imputado à recorrente o excesso de compensação proporcional à sua parte na incorporação da VBC Participações S.A. (um terço), no montante correspondente a R\$ 223.051.620,93.

O lançamento foi integralmente mantido pela decisão de primeira instância administrativa.

A decisão de segunda instância administrativa (ora recorrida), por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte, para fins de cancelar o lançamento,

encampando o entendimento de que a chamada trava de 30% não deve ser aplicada nos casos de "extinção da pessoa jurídica, seja por dissolução e liquidação, seja por cisão total, como no caso vertente, seja por incorporação, ou mesmo por fusão (de raríssima consecução)".

E o recurso especial da PGFN objetiva restabelecer os lançamentos de IRPJ e CSLL.

De acordo com o acórdão recorrido, a empresa cindida/incorporada poderia compensar integralmente o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL, acumulados em períodos anteriores, com os lucros apurados até a data de sua extinção, sem a observância da "trava" de 30%, prevista nos artigos 15 e 16 da Lei 9.065/95, *verbis*:

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

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

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

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

O acórdão recorrido sustenta suas razões em aspectos que abordam a implicação legal de o direito à compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL estar assegurado para os anos seguintes e as nuances desse direito diante do quadro de continuidade ou não das atividades da pessoa jurídica.

A matéria em pauta ainda é objeto de controvérsias no CARF, mas eu me filio à interpretação que já há algum tempo vem prevalecendo na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no sentido de que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por incorporação, ou por qualquer outro evento.

Como razões de decidir, adoto inicialmente o brilhante voto do Conselheiro Marcelo Cuba Netto no **Acórdão nº 1201-000.888, de 09/10/2013**, que fez um perspicaz estudo do tema:

"Feitas essas considerações iniciais, passemos a examinar os fundamentos da tese proposta pela interessada.

Afirma a recorrente que o significado de uma norma jurídica não é aquele que advém diretamente da literalidade do texto normativo, devendo, ao contrário, ser extraído mediante o emprego dos métodos de interpretação aceitos tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, em especial o histórico, o sistemático e o teleológico.

Nesse sentido, explica que a nova sistemática de compensação de prejuízos fiscais introduzida pela Lei nº 9.065/95 há que ser compreendida mediante comparação com o sistema vigente até então. Diz que, na sistemática anterior (Lei nº 8.541/92), era possível a compensação integral de prejuízos, porém com limitação temporal de quatro períodos-base. Alega que a nova sistemática extinguiu o limite temporal, mas manteve o direito à compensação integral, observado o limite de 30% em cada período-base futuro.

Conclui, assim, que no período em que ocorrer incorporação, fusão ou cisão, ainda que parcial, da pessoa jurídica, não sendo mais possível a compensação dos prejuízos em períodos-base futuros, a única solução jurídica possível, consentânea com o preceito contido na Lei nº 9.065/95 de que o sujeito passivo não perde o direito à compensação, é que o limite de 30% não se aplica.

Pois bem, relativamente a essa argumentação é preciso, inicialmente, concordar com a recorrente quando afirma que o significado da norma jurídica deve ser compreendido mediante o emprego dos métodos de hermenêutica jurídica.

No entanto, a interpretação histórica empreendida pela recorrente parte de uma premissa equivocada, qual seja, a de que tanto na sistemática de compensação vigente antes do advento da Lei nº 9.065/95, quanto na atual, o sujeito passivo tem direito à compensação integral de prejuízos fiscais. Vejamos.

Na sistemática anterior o sujeito passivo tinha o direito à compensação de prejuízos, desde que observado o limite temporal de quatro anos. Exemplifiquemos com duas situações distintas:

- a) o sujeito passivo apura no ano "X" prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 200,00, R\$ 300,00, R\$ 400,00 e R\$ 400,00;
- b) o sujeito passivo apura no ano "X" prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 100,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00 e R\$ 300,00;

Na hipótese descrita na situação "a" o sujeito passivo poderá compensar integralmente o prejuízo. Já na hipótese descrita na situação "b" o sujeito passivo não poderá, e, ainda que se diga que isso se deva à imposição do limite temporal, o fato iniludível é que restará uma parcela que não mais será passível de compensação. Em outras palavras, na situação "b" não haverá compensação integral do prejuízo apurado no ano "X".

Portanto, resta claro que a previsão, por lei, de um limite temporal é incompatível com a premissa afirmada pela recorrente de existência de um direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. O que existia na sistemática anterior era algo distinto, qual seja, um direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais, a depender do caso concreto, como ilustrado nas situações "a" e "b" retro.

E dizer que a compensação poderá ser realizada até integralmente é algo distinto de dizer que poderá ser realizada integralmente. É que ao estabelecer que a compensação poderá ser realizada até integralmente a lei, desde logo, admite que poderá haver hipóteses em que a compensação não se dará integralmente, conforme visto na situação "b".

Seguindo a trilha da interpretação histórica proposta pela interessada, é de se dizer que a nova sistemática introduzida pela Lei nº 9.065/95, na linha da sistemática anterior, manteve o direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Afastado o limite temporal de quatro anos, e introduzido o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%, o direito à compensação (até integral) passou a poder ser exercido ao longo da existência da pessoa jurídica.

A própria exposição de motivos à Medida Provisória nº 998/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.065/95, e apontada pela interessada para sustentar a sua tese, expressamente prevê que o sujeito passivo poderá compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Confira sua redação:

"Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n. 812/94 (Lei n. 8981/95). Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo." (Grifamos)

Assim, a compensação poderá se dar até integralmente, seja em um mesmo ano, seja em diversos anos ao longo da existência da pessoa jurídica, desde que observado, em cada um desses anos, o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%.

Se no ano da extinção da pessoa jurídica, ou da sua cisão parcial, o valor dos prejuízos acumulados for superior a 30% do lucro líquido ajustado, ainda assim o limite deverá ser observado. É que tal como na situação "b" referente à sistemática antiga, também na sistemática atual poderá haver casos, como o retratado nos presentes autos, em que o sujeito passivo não poderá compensar integralmente seus prejuízos acumulados, haja vista a imposição do limite de 30%. E não há nada de ilegal nisso, pois a lei não garante o direito à compensação integral.

Na sequência de sua peça recursal a interessada enfatiza o emprego da interpretação sistemática. Argumenta que, ao contrário do que disse a fiscalização, o caso dos autos não é de lacuna no ordenamento jurídico (inexistência de norma), e sim de uma norma jurídica existente, porém implícita.

Diz, primeiramente, que o exame conjunto do aludido art. 15 da Lei nº 9.065/95 com o abaixo transcrito art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 conduziria à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo seria a inaplicabilidade do limite de 30% quando da extinção da pessoa jurídica ou de sua cisão parcial.

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.

Também aqui não me parece estar correta a interpretação proposta pela defesa. Vejamos.

O art. 15 da Lei nº 9.065/95 veda a compensação de prejuízos em montante que reduza em mais do que 30% o lucro líquido ajustado do período. Não há menção, nesta norma, aos eventos de extinção da pessoa jurídica ou sua cisão parcial.

Por sua vez, o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 veda que a sucessora compense prejuízos da sucedida, e, em caso de cisão parcial, limita a compensação, pela própria pessoa jurídica, ao valor de seu prejuízo proporcional à parcela do patrimônio não objeto da cisão.

A incidência isolada de cada uma dessas duas normas à hipótese de extinção de pessoa jurídica que possua prejuízos fiscais acumulados em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado conduzirá às seguintes conclusões:

a) art. 15 da Lei nº 9.065/95 - impossibilidade de compensação, pela pessoa jurídica extinta, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado por força do limite de 30%;

b) art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 - impossibilidade de compensação, pela sucessora, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado pela sucedida.

Já a interpretação conjunta dessas duas normas sobre a mesma situação hipotética acima descrita conduziria, de acordo com a recorrente, à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo afastaria a aplicação do limite de 30% à pessoa jurídica extinta.

Ocorre que o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado na hipótese aventada. Dito de outro modo, se as premissas (o art. 15 da Lei nº 9.065/95 e o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) do silogismo lógico-dedutivo proposto pela recorrente não conduzem necessariamente à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado no caso de extinção da pessoa jurídica, então a recorrente deve reconhecer que não logrou êxito em demonstrar a existência da aludida norma implícita.

(...)

Prossegue a recorrente em sua defesa afirmando, com fundamento nas lições de Karl Larenz, que a já citada norma implícita também pode ser deduzida a partir do silêncio eloquente da lei.

No Capítulo V.2 de sua famosa obra (Metodologia da Ciência do Direito, 3a. ed., pg. 524 e ss.), o prestigiado filósofo do direito citado pela recorrente discorre sobre o conceito e espécies de lacunas. Nesse sentido, explica que nem todo silêncio da lei deve ser tido como uma lacuna, conforme trecho a seguir transcrito:

Poderia pensar-se que existe uma lacuna só quando e sempre que a lei (...) não contenha regra alguma para uma determinada configuração no caso, quando, portanto, “se mantém em silêncio”. Mas existe também um “silêncio eloquente” da lei.

Assim é que, pelas lições de Larenz, nem todo silêncio da lei deve ser compreendido como uma lacuna a ser preenchida pelo aplicador do direito. Casos há em que, embora o legislador haja silenciado sobre determinado assunto, não significa que haja ali uma lacuna, daí porque não pode o aplicador pretender regulá-la por meio de analogia, princípios gerais do direito ou qualquer outro método de integração do direito. É o que o autor chama de silêncio eloquente.

Pois bem, a idéia de lacuna corresponde à antítese da idéia de existência de norma, seja explícita seja implícita. Em outras palavras, se há norma regulando o caso, ainda que implícita, então não haverá ali uma lacuna. Inversamente, se há lacuna, não há norma regulando o caso, ainda que implícita.

A questão do silêncio eloquente da lei, segundo leciona Larenz, está afeto ao campo das lacunas, e não ao campo da existência de normas, sejam estas explícitas ou implícitas. Portanto, ao procurar conectar o problema das normas implícitas à questão do silêncio eloquente da lei a recorrente mistura alhos e bugalhos.

Na sequência, a interessada faz uso do princípio da eventualidade alegando que, se for entendido haver lacuna, e não norma implícita, deve ela ser preenchida segundo o espírito da lei. Argumenta que, como o espírito do art. 15 da Lei nº 9.065/95 não foi vedar a compensação integral, qualquer integração só poderá ser produzida no sentido de assegurar a compensação sem a observância do limite de 30%, nas situações em que em virtude de outra norma (art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) a limitação nessas situações frustraria qualquer possibilidade de compensação futura do excedente.

Novamente a recorrente traz à balha a questão da compensação integral do prejuízo. Sua argumentação, agora, é que há uma lacuna na Lei nº 9.065/95, a qual deixou de excepcionar o limite de 30% previsto no art. 15 às hipóteses de extinção ou cisão parcial da pessoa jurídica.

No entanto, conforme Larenz, nem todo silêncio da lei pode ser tido como uma lacuna. Nesse sentido, o simples fato de a Lei nº 9.065/95 não excepcionar a incidência de seu art. 15 a casos como o dos presentes autos, não nos autoriza concluir que exista uma lacuna naquela lei.

Mas, então, quando é que poder-se-á dizer que existe uma lacuna na lei? A resposta pode ser encontrada também em Larenz (sobre o assunto vide, também, Aleksander Peczenik, *in* On Law and Reason, pg. 24 e ss.). Haverá uma lacuna na lei quando, com base nos valores albergados pelo sistema jurídico, for possível afirmar que a norma deveria existir. E se o legislador não produziu uma norma que, em razão dos valores presentes no ordenamento jurídico, deveria existir, então o próprio direito autoriza ao aplicador promover a integração da lacuna, por meio de analogia, princípios gerais do direito, equidade, etc.

Já vimos anteriormente que não existe norma jurídica, sequer implícita, estabelecendo o direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. Investiguemos agora se essa propalada compensação integral, apesar de não ser um direito formalmente estabelecido, constitui-se em um valor resguardado pelo ordenamento jurídico. Se a resposta for positiva, então, conforme afirmado pela recorrente, há que se reconhecer a existência de uma lacuna na Lei nº 9.065/95 ao não excepcionar a incidência de seu art. 15 aos casos de extinção ou cisão parcial.

A defesa não aponta qual a norma ou conjunto de normas do ordenamento que albergaria esse suposto valor. Certamente não está ele contido no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, pois, como dito outrora, o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado nas hipóteses de extinção ou cisão parcial.

Talvez a única norma do ordenamento jurídico em que seria possível vislumbrar a existência do afirmado valor (compensação integral de prejuízos) é a contida no art. 153, III, da Constituição da República, o qual estabelece competir à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Ocorre que o próprio STF, ao examinar por diversas vezes a questão, já afirmou e reafirmou que a limitação de 30% à compensação de prejuízos não ofende o conceito constitucional de renda, daí porque é de se concluir não ser possível dele se inferir a existência do alegado valor concernente à compensação integral de prejuízos."

Entendo completamente aplicáveis à discussão desenvolvida nos presentes autos as considerações expostas no voto reproduzido.

A tese defendida pela contribuinte recorrida, no sentido de que existiria, no ordenamento atinente ao IRPJ, norma implícita que determina a possibilidade de afastamento da trava de 30% no ano de encerramento das atividades da pessoa jurídica, é devidamente refutada. Demonstra-se que a interpretação conjunta dos arts. 15 da Lei nº 9.065/1995 e do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987 (reproduzido no art. 514 do RIR/1999) não conduz necessariamente à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado. Assim, improcede a defesa da existência da aventada norma implícita.

O voto ainda aborda a questão do pretense direito adquirido das pessoas jurídicas à compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas de CSLL acumulados ao longo dos exercícios anteriores. A este respeito, conclui-se que inexistente

tal direito adquirido no sistema atualmente adotado para as compensações (limitação quantitativa em cada exercício, sem limite temporal), assim como não existia na regra anterior (limitação temporal de quatro anos para a compensação, sem limite quantitativo para cada exercício).

O Acórdão **CSRF nº 9101-00.401, de 02/10/2009**, indicado como paradigma pela recorrente, também discute se existe ou não direito adquirido dos contribuintes à compensação de resultados negativos anteriores.

Tal decisão representou uma mudança de posicionamento da CSRF a respeito do tema, motivada, entre outras razões, por decisões do próprio Poder Judiciário:

"Voto

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

(...)

Os Tribunais Superiores já definiram que na compensação de prejuízos não se trata de direito adquirido, mas sim de uma expectativa de direito, como demonstram decisões do Superior Tribunal de Justiça, como exemplo o Recurso Especial nº. 307.389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

(...)

Também o STF se pronunciou acerca do tema, em 25/03/2009, no RE 344.994-0 do Paraná, cujo Relator inicial, o Ministro Marco Aurélio restou vencido. Redige o voto vencedor o Ministro Eros Grau, acórdão assim ementado:

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 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.

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. 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.

Neste recurso pretendia o autor que a trava não incidisse sobre os saldos de prejuízos ocorridos até dezembro de 1994, sob argumento de que se estava diante de um direito adquirido à compensação de todo prejuízo e a nova lei não poderia restringir tal direito.

Aliás, quanto à interpretação teleológica pretendida no paradigma trazido à colação, no que toca aos prejuízos fiscais, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sua composição Plenária, que a compensação de

prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal e pode, como instrumento de política tributária, ser revisto pelo legislador sem implicar, sequer, no direito adquirido. Destaque é de ser dado ao voto da Ministra Ellen Gracie, que bem traduz a lógica do que aqui defendemos e neutraliza os argumentos da Recorrente nos seguintes termos:

(...)

5. (...)

Entendo, com vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas.

Ora, o Regulamento do Imposto de Renda - RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não têm "crédito" oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à "socialização" dos prejuízos, coma a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes. E apenas por benesse da política fiscal - atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos - que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigente para o exercício fiscal que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30%, ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. Mas, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do Imposto de Renda, o contribuinte tem mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

Não se cuida, como parece claro, de qualquer alteração de base de cálculo do tributo, para que se invoque a exigibilidade de lei complementar. Menos ainda, de empréstimo compulsório.

Não há, por isso, quebra dos princípios da irretroatividade (CR, art. 150, III, a e b) ou do direito adquirido (CF, art 5º, XXXVI).

(...)

8. Por tais razões, peço licença para seguir a linha da divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau.

Em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie de incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu

significado, eis que as normas que cuidam de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

(...)

Dessa forma, em homenagem ao comando legal do art. 111 do CTN, que impõe restrição de interpretação das normas que concedem benefícios fiscais, como é o caso, descabe o elastério interpretativo pretendido pela Recorrente."

Em que pese o RE nº 344.994-0 efetivamente não tratar de hipótese idêntica à discutida nos presentes autos (ou no processo em que foi prolatado o Acórdão CSRF nº 9101-00.401), a mencionada decisão judicial joga luz sobre aspectos extremamente úteis à discussão acerca da aplicabilidade da trava de 30% na compensação realizada por empresas prestes a serem incorporadas.

De início, estabelece-se que a possibilidade de compensação de resultados negativos passados é um benefício fiscal, concedido pelo Estado, mediante lei perfeitamente constitucional, como instrumento de política tributária e econômica. Assim sendo, leis que limitem a possibilidade de compensação (até totalmente) são igualmente constitucionais. Por fim, entendeu a Suprema Corte que a compensação de eventuais prejuízos fiscais já acumulados reveste-se da condição de mera expectativa de direito, inexistindo direito adquirido à sua utilização tributária posterior.

Trazendo-se tais conclusões para a discussão travada nos presentes autos, pode-se construir o entendimento de que não é inquestionável, como entende o acórdão combatido e defende o contribuinte recorrido, a premissa de que existe um direito sagrado à compensação integral dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL já registrados.

Somente tomando-se por intocável tal premissa é que se pode defender que a única solução possível para a situação em que uma pessoa jurídica terá suas atividades encerradas, por conta de sua incorporação, é pela dispensa da limitação da compensação a 30% do resultado positivo apurado.

Após a prolação do Acórdão nº 9101-00.401, a CSRF proferiu uma série de outras decisões em que prevaleceu a tese de que a trava de 30% na compensação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, prevista nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995 e arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995, é obrigatória mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica.

Uma destas decisões é o **Acórdão CSRF nº 9101-001.337, de 26/04/2012**, também apontado pela recorrente como paradigma, que faz uma pertinente observação acerca da evolução da legislação que trata da compensação de prejuízos fiscais, ao mesmo tempo em que aborda os aspectos materiais e temporais para a incidência do IRPJ. Com isso, visou-se a afastar o argumento de que a negativa da compensação integral de prejuízos fiscais representaria tributação de outra grandeza que não a renda:

"Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

Com a devida vênia do ilustre Relator, ousou discordar do seu tão elaborado voto, por enxergar, nele, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.

Sustenta o ilustre relator 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 ilustre Relator, 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 descréscimo 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 máxima vênia, confunde-se o Relator quando cita 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. 6 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 também o Relator que “a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal” e traz jurisprudência do STJ nesse sentido. 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).

(...)

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."

O voto vencedor redigido pelo Conselheiro Alberto Pinto S. Jr. faz um interessante apanhado das normas concernentes ao imposto de renda, tanto de pessoas jurídicas quanto de físicas, que não permitem(iam) o aproveitamento tributário de resultados negativos anteriores e nem por isso desnaturaram o conceito constitucional de renda. Para corroborar sua tese, traz trecho de julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que declara expressamente que tais resultados negativos anteriores não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda. Seu aproveitamento tributário seria, isso sim, benesse tributária instituída pelo Estado para "minorar a má atuação da empresa em anos anteriores".

Após diferenciar o tratamento dado ao tema pelas Ciências Contábeis daquele que interessa à seara tributária ("renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei"), o I. Redator faz observação relevante para o deslinde da controvérsia aqui examinada: existem exceções, legalmente previstas, à submissão da compensação ao limite de 30% do resultado positivo do período de apuração. E, entre elas, não

está a pretendida pelo contribuinte. Em outras palavras: quando o legislador quis estabelecer exceções à regra geral, o fez expressamente.

A controvérsia também é abordada no voto vencedor do **Acórdão CSRF nº 9101-001.760, de 16/10/2013**, que trata com profundidade de vários aspectos relevantes para a discussão proposta:

"Voto Vencedor - Mérito

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado

(...)

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

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

A periodização é importante pois há que se confrontar situações em tempos diferentes para que se identifique se a empresa tem ou não prejuízo, se a empresa tem ou não lucro. Esta lógica contábil existe para se informar ao dono do "equity" acionista ou sócio, como está evoluindo seu patrimônio, o que só tem lógica se forem confrontados períodos distintos. E daí se faz a escolha temporal, que pode ser cinquenta anos, dez anos, um ano, seis meses, três meses, um mês, etc, aquilo que a lógica contábil entender conveniente em termos de mercado, pois como foi dito informar ao dono do capital a situação do seu patrimônio é a função da contabilidade. No caso brasileiro, este prazo está na própria lei comercial (art. 175 da Lei.

6.404/1977, prevê o exercício social de um ano, e em seu Par. Único permite períodos distintos). Daí que em função da continuidade, ou princípio da continuidade, os prejuízos têm que ser levados em conta, pois o acionista ou sócio não olha o seu investimento por períodos equivalentes ao exercício social, mas por todo o período do investimento que planejou, embora tenha que “tomar o pulso” de tempos em tempos (e.g., balanços mensais, semestrais ou anuais, com os prejuízos passando para o período seguinte). Assim, um acionista que tem em perspectiva ações de uma empresa por um determinado período, olha o quanto o investimento vale no início e no final do período; assim, vinculado a uma lógica contábil, todos os ganhos e todas as perdas do período devem ser computados continuamente, é o princípio da continuidade operando, o que lhe dá o resultado final ao longo do período. Veja-se que a função da contabilidade, ou pelo menos uma das funções principais, é informar ao dono do capital a situação do seu investimento.

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

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

Posto de outra forma, decorre de decisão em sede política tributária e econômica que a legislação tributária permita a dedução de prejuízos, mas

isto por uma lógica econômica de formação de capital, e não simplesmente por uma lógica contábil. A lógica econômica é que a dedução de prejuízo na verdade implica em um alongamento do período de apuração, permitindo que a empresa se recupere de períodos sem lucro (como é típico do início das atividades, em face de perspectivas futuras).

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

que não há trava no encerramento das atividades. Por outro lado, a história legislativa de determinado dispositivo não permite um embargo interpretativo com efeitos legislativos infringentes, mas tão somente teleológicos.

(...)

Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também foi suscitada a tese de que o prejuízo teria a mesma natureza de patrimônio, isto seria um "ativo". Disto decorreria que haveria tributação sobre o patrimônio (prejuízo), se não fosse permitida sua dedutibilidade. Ocorre que prejuízo (perda), no meu entender não é ativo. A legislação tributária, norma de sobreposição, consentânea com a economia e as bases econômicas da atividade empresarial, concede o aproveitamento dos prejuízos dentro da lógica da continuidade empresarial, mas daí a entender que prejuízo acumulado pode representar patrimônio, é o mesmo que dizer que tanto faz lucro ou prejuízo, o que contrasta com a própria lógica econômica. A empresa distribui lucro ou ativa lucro, não distribui prejuízo, nem ativa prejuízo. Ninguém persegue o prejuízo, a atividade empresarial persegue o lucro. Norma que permite transmutar perda em lucro com base na *rationale* de que a perda tem valor patrimonial é uma contradição em si mesma. Contudo, é verdade que dada a perspectiva (expectativa) de que o prejuízo fiscal em um dado exercício diminua o tributo devido em um exercício posterior, no futuro, há a possibilidade se ativar esta expectativa de direito, a título de ativo fiscal diferido (conforme, e.g., Resolução CFC n. 1189/09). Trata-se de perspectiva de impacto patrimonial positivo, como é qualquer redução de custo, ainda que tributário. Assim, o prejuízo fiscal, que difere do prejuízo contábil (podendo haver caso de lucro contábil com prejuízo fiscal, o que não é infrequente) pode ser considerado uma espécie de expectativa de direito com perspectivas de consequências patrimoniais positivas. Contudo, é um argumento puramente contábil e se aplica, na perspectiva puramente contábil. Ou seja, isto tudo é uma questão contábil e que, neste aspecto, nada tem a ver com a limitação legal de aproveitamento de prejuízo fiscal, que só comporta exceções legais. O fato dos prejuízos fiscais acumulados constarem da parte B do Lalur e de reduzirem tributo a pagar no futuro, não lhes dá o condão de patrimônio.

(...)

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

(...)

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

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

O I. Redator expõe brilhantemente, com notável grau de detalhamento, as razões que prevaleceram naquele julgamento a respeito de vários aspectos relevantes para o debate acerca do afastamento da trava de 30% no caso de empresa incorporada: inexistência de direito adquirido à compensação de prejuízos fiscais já registrados; independência da lei tributária em relação às normas contábeis; constitucionalidade das restrições legais à possibilidade de compensação pelos contribuintes.

Além disso, aborda também a tese segundo a qual os prejuízos fiscais e o saldo negativo das bases de cálculo da CSLL seriam uma espécie de ativo das pessoas jurídicas, compondo seu patrimônio.

Com muita propriedade, o voto transcrito há pouco admite que tal tese pode ser dotada de algum sentido se analisada sob o ponto de vista puramente contábil. Mas não se pode admitir a tentativa de se atribuir ao prejuízo fiscal acumulado a natureza de patrimônio. Tal configuração afrontaria à própria lógica econômica das empresas, uma vez que, de certa forma, estar-se-ia pretendendo transmutar a perda em lucro.

Considero que os argumentos que fundamentaram a decisão recorrida foram satisfatoriamente refutados pelas decisões administrativas acima referidas, cujas razões de decidir transcritas adoto como minhas.

Acrescento ainda, a título de ilustração, que esta CSRF, em seus julgamentos mais recentes, tem se mantido fiel ao entendimento aqui adotado, pela impossibilidade de dispensa do limite legal, para a compensação, de 30% do lucro real (ou da base de cálculo positiva de CSLL), mesmo no encerramento das atividades da pessoa jurídica. Neste sentido os Acórdãos nº 9101-002.153, nº 9101-002.191, nº 9101-002.192, nº 9101-002.207, nº 9101-002.208, nº 9101-002.209, nº 9101-002.210, nº 9101-002.211 e nº 9101-002.225.

A meu ver, o principal aspecto da polêmica em pauta reside no equivocado entendimento de que necessariamente deve haver uma completa comunicação entre os períodos de apuração do IRPJ e da CSLL.

É precisamente esse entendimento que dá azo à idéia de que todo o prejuízo ao longo da história da empresa deve ser confrontado com todo o lucro auferido ao longo do tempo.

Entretanto, a tributação do IRPJ e da CSLL não se dá dessa forma.

Com efeito, o que se tributa é a renda/lucro (acréscimo patrimonial) auferida em um determinado período de apuração, e não a renda/lucro resultante de toda a existência da empresa.

No julgamento do já referido RE 344994, o STF, apesar de não ter examinado a questão do limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal em caso de extinção de empresa, deixou bem claro que a lei aplicável em relação à compensação de prejuízo fiscal é a lei vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Tal pronunciamento veio no sentido preciso de afirmar a independência entre os exercícios, o que também ficou bem evidenciado pelas situações apontadas nas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais acima transcritas (em especial, a evolução histórica do instituto e o paralelo com a tributação da renda das pessoas físicas).

Nesse mesmo passo, vale ainda observar que não há doutrinadores defendendo a possibilidade de compensação de prejuízos futuros com lucros anteriores, dando margem a repetição de indébitos. Caso isso fosse possível, pagamentos realizados no passado poderiam vir a ser considerados indevidos em razão de prejuízos futuros. Contudo, tal hipótese é prontamente repelida pelo senso comum da prática tributária, e a ilustração permite visualizar claramente que os exercícios devem mesmo ser independentes.

De todo o exposto, pode-se concluir que a continuidade da empresa não implica em um direito adquirido à compensação de prejuízo fiscal e de base negativa, independentemente do aspecto temporal para a incidência do imposto/contribuição; que o referido limite de 30% não desnatura a materialidade do imposto/contribuição (renda/lucro em determinado período de apuração); e que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por cisão/incorporação, ou por qualquer outro evento.

Nesse passo, devem ser restabelecidas as autuações fiscais a título de IRPJ e CSLL.

Importante observar que o acórdão recorrido, em razão de ter afastado a incidência dos próprios tributos, não adentrou na análise das questões atinentes à exigência da multa em relação à recorrente (na condição de sucessora da empresa extinta), e nem na questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, matérias que já constavam da impugnação e do recurso voluntário, e que foram novamente trazidas em sede de contrarrazões.

Tais matérias foram argüidas em sede de recurso voluntário, mas seu exame ficou prejudicado naquela oportunidade, em razão do que restou decidido.

Assim, uma vez restabelecidas as autuações fiscais, deverá haver julgamento quanto à exigência da multa na empresa sucessora e à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, fazendo-se necessário o retorno dos autos à Turma *a quo* para análise dos pontos específicos suscitados em relação a essas matérias no recurso voluntário.

Desse modo, voto no sentido de:

- DAR provimento ao recurso especial da PGFN, restabelecendo as exigências de IRPJ e CSLL; e

- DETERMINAR o retorno dos autos à Turma *a quo*, para prolação de nova decisão quanto à exigência da multa na empresa sucessora e à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Processo nº 19515.000427/2010-16
Acórdão n.º **9101-002.455**

CSRF-T1
Fl. 546

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

CÓPIA