



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000933/2010-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.770 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2021
Recorrente T4F ENTRETENIMENTO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA INCORPORADA. APROVEITAMENTO DO PREJUÍZO FISCAL PELA INCORPORADORA. LIMITAÇÃO. TRAVA DE 30%. INAPLICABILIDADE

Não se aplica a trava de 30% na hipótese de extinção da pessoa jurídica por incorporação, posto que a legislação a qual a instituiu, mais precisamente os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995, parte da premissa da continuidade da atividade empresarial e da tendência natural de reversão dos prejuízos no tempo, o que não se verifica na hipótese.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora), Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que lhe negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Marcelo José Luz de Macedo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges,

Rafael Taranto Malheiros, Bianca Felicia Rothschild, Marcelo José Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

O presente processo trata de auto de infração de exigência de crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, e multa respectiva, no valor consolidado de R\$ 2.264.694,90, em decorrência da constatação, pela fiscalização, de ocorrência da seguinte infração à legislação tributária:

*001 – GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE
INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%*

Compensação indevida de prejuízos fiscais apurados, tendo em vista a inobservância do limite de compensação de 30% do lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação do imposto de renda, conforme Termo de Verificação Fiscal.

<i>Fato gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/2007</i>	<i>R\$ 17.213.781,89</i>	<i>75,00</i>

Enquadramento Legal

Arts. 247, 250, inciso III, 251 e parágrafo único, e 510 do RIR/99

Contra tal lançamento a interessada apresentou impugnação na qual alega, consoante os argumentos ali aduzidos, em síntese, que:

- (i) o fato gerador do IRPJ é a obtenção de acréscimos patrimoniais. Por esse motivo, a evolução do patrimônio para fins de imposição do IRPJ não pode se limitar a apenas um período, sob pena de tributar-se o próprio patrimônio;*
- (ii) atenta a essa situação, o legislador, ao criar a trava de 30%, rejeitou a possibilidade dessa regra acarretar a perda do direito de compensar prejuízo fiscal apurado em anos anteriores;*
- (iii) nessa linha de ideias, os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 não se aplicam se dessa aplicação resultar a perda de prejuízos fiscais;*
- (iv) no caso vertente, Ocesa foi extinta por incorporação, e a Impugnante não poderia aproveitar o estoque de prejuízo fiscal da primeira; e*
- (v) portanto, a situação em tela não se enquadra no escopo material dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, uma vez que, ante a iminente perda do direito à compensação de prejuízo fiscal torna inaplicável a trava de 30%.*

Para defender sua tese, traz à colação posicionamentos doutrinários e jurisprudência administrativa sobre o assunto.

Por fim, requer o cancelamento do Auto de Infração e que todas as intimações e notificações sejam encaminhadas aos seus procuradores, bem como o envio de cópias à impugnante. Protesta ainda por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente pela juntada de novos documentos, e pelo deferimento da prova pericial acima descrita.

A impugnação foi julgada improcedente pela DRJ, através de acórdão n.09-50.324, cuja ementa segue transcrita:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. IRPJ E CSLL. LIMITAÇÃO DE 30% DO LUCRO AJUSTADO. DECLARAÇÃO FINAL. EXTINÇÃO POR INCORPORAÇÃO.

O prejuízo fiscal de pessoa jurídica extinta, por incorporação, somente poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro. Inexiste, para a hipótese, previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima desse limite.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

INTIMAÇÃO. PROCURADOR.

A legislação relativa ao processo administrativo fiscal preceitua que as intimações por via postal ou por qualquer outro meio devem ser feitas ao sujeito passivo, no domicílio tributário por ele eleito. Destarte, não é possível a intimação em nome de terceira pessoa e em endereço diverso daquele fornecido pelo interessado para fins cadastrais.

Em 07/08/2014, o contribuinte foi cientificado do acórdão da DRJ (Termo fl.240), ainda irresignado, em 22/08/2014, interpôs **recurso voluntário**, no qual aduz:

- (i) o fato gerador do IRPJ é a obtenção de acréscimos patrimoniais. Por esse motivo, a evolução do patrimônio para fins de imposição do IRPJ não pode se limitar a apenas um período, sob pena de tributar-se o próprio patrimônio;
- (ii) atenta a essa situação, o legislador, ao criar a trava de 30%, rejeitou a possibilidade dessa regra acarretar a perda do direito de compensar prejuízo fiscal apurado em anos anteriores;
- (iii) nessa linha de ideias, os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 não se aplicam se dessa aplicação resultar a perda de prejuízos fiscais;
- (iv) no caso vertente, Ocesa foi extinta por incorporação, e a Recorrente não poderia aproveitar o estoque de prejuízo fiscal da primeira; e
- (v) portanto, a situação em tela não se enquadra no escopo material dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, uma vez que, ante a iminente perda do direito à compensação de prejuízo fiscal torna inaplicável a trava de 30%.

Por fim, a Recorrente requereu reforma do Acórdão proferido pela DRJ com o consequente cancelamento do Auto de Infração e solicitou ainda, que as intimações e notificações sejam feitas na pessoa do patrono e do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Trata o presente processo de auto de infração de IRPJ e CSLL decorrente da glosa de prejuízos fiscais que excedeu ao limite de 30%. No caso em tela, tratou-se de compensação integral dos saldos acumulados de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL da pessoa jurídica OCESA, por ocasião de sua incorporação pela Recorrente.

Argumenta o contribuinte que a OCESA não poderia aproveitar, em anos subsequentes, a parcela de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL que remanesceriam se observada fosse a chamada "trava de 30%".

Em síntese, alega a Recorrente que a situação fática da extinção da OCESA em razão de sua incorporação pela Recorrente não se enquadra no escopo material dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, ante a iminente perda do direito à compensação de prejuízo fiscal, tornando inaplicável a trava de 30%.

Os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 estabelecem, a partir de 1996, o limite de 30% do lucro líquido ajustado, para fins de compensação do prejuízo fiscal do IRPJ e da base negativa da CSLL, acumulados até o ano-calendário 1995, *in 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. (grifei)

Em relação ao tema, o CARF já emitiu súmula vinculante, estabelecendo a aplicação do limite de 30% para fins de compensação do prejuízo fiscal ou base negativa:

Súmula CARF nº 3

Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

Com efeito, a Súmula CARF n. 03 afasta qualquer discussão acerca da legitimidade do limite de 30%. Além disso, tal matéria foi objeto de julgamento pelo STF, na sistemática da Repercussão Geral, e em 27/06/2019, aquele E. Tribunal fixou a seguinte tese:

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

A Recorrente argumenta que a limitação constante dos artigos supracitados não se aplicaria na hipótese de extinção de empresa incorporada, sob pena de afastar o direito à compensação dos prejuízos acumulados.

Tal argumento não procede.

A limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores é prevista em lei, já tendo sido ratificada sua constitucionalidade pelo Supremo, e não há qualquer previsão no sentido de que a regra não se aplica em caso de extinção da pessoa jurídica.

A lei estabeleceu uma regra geral que limita a compensação do prejuízo fiscal, e qualquer exceção há que estar prevista em lei. Quando o legislador quis excluir alguma situação específica da regra geral, o fez de maneira expressa, como no caso das empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação (aprovados pela Comissão BEFIEX), *in verbis*:

Art. 470. Às empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - Comissão BEFIEX, poderão ser concedidos os seguintes benefícios, nas condições fixadas em regulamento (Decreto-Lei nº 2.433, de 1988, art. 8º, incisos III e V, e Lei nº 8.661, de 1993, art. 8º):

I - compensação de prejuízo fiscal verificado em um período de apuração com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes independentemente da distribuição dos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, **não estando submetida ao limite estabelecido no art. 510** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 95, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º); (grifei)

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

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

A CSRF já se manifestou diversas vezes neste sentido, a exemplo do acórdão n. 9101-004.230, de 06/06/2019, do qual transcrevo alguns trechos:

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

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

Primeiro, no que diz respeito às empresas inscritas no regime BEFIEEX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981, de 1995, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995:

(...)

Segundo, quando o legislador tratou do aproveitamento de prejuízos fiscais referentes à atividade rural, na Lei nº 8.023, de 1990. De acordo com o diploma legal e as instruções normativas da Receita Federal sobre o tema (IN SRF nº 39, de 28/06/1996 e nº 257, de 11/12/2002), mediante o atendimento de determinadas condições, não se aplica o limite de 30% à compensação de prejuízos de atividade rural com (1) lucro apurado pela mesma atividade, em qualquer ano-calendário, e (2) lucro apurado pelas atividades em geral, desde que no mesmo período de apuração. Também se pode utilizar o saldo de prejuízos de atividade rural, acumulados de períodos anteriores, para compensar lucro apurado de atividades em geral, e vice-versa, casos em que se aplica a trava dos 30%.

Como se pode observar, o aproveitamento de prejuízos fiscais, quando recebeu tratamento de exceção, foi mediante dispositivo legal próprio, específico para a situação positivada pela norma.

Vale ainda citar o acórdão n. 9101-001.760, cujo voto do I. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão rebate, com precisão, o argumento da Recorrente no sentido de que o não aproveitamento do prejuízo fiscal implicaria em tributar o patrimônio:

O quarto argumento sobre o qual se firma a outra posição é de que sem se aproveitar o prejuízo do período anterior estar-se-ia tributando o patrimônio, o qual é corroborado pela citação de renomados autores, trazidos no voto, e em memoriais. Com a devida vênia, contudo, este argumento também não procede, e o contra-argumento aqui é singelo. A distinção feita pela I. Relatora é meramente econômica, e não jurídica. Do ponto de vista econômico, mesmo um tributo indireto (como IPI e ICMS) atinge o patrimônio, pois se não fosse cobrado resultaria em patrimônio maior após a operação (tanto do contribuinte de fato quanto do contribuinte de direito). A análise da repercussão da aplicação da norma tributária, indubitavelmente direito de sobreposição, indica que ela se destaca do substrato ao qual se dirige, pois a norma elege algumas expressões econômicas para tributar, e o fato de que estes fenômenos econômicos estão interligados não invalida a incidência. O fato gerador do imposto de renda é a variação patrimonial positiva calculada de acordo com a norma tributária, e o fato de se apoiar

em substrato normativo-contábil, não transmuta a norma tributária em norma contábil. Tributos sobre o patrimônio têm incidência instantânea, com comandos normativos do tipo "o fato gerador é a propriedade de bens do tipo X na data Y", e "o contribuinte é o proprietário". É fato que o Imposto de Renda, o IPI, o ICMS, o PIS/COFINS afetem o patrimônio disponível do contribuinte, mas não transforma essas exações fiscais em tributos incidentes sobre o patrimônio, embora, repise-se, a sua cobrança altere o patrimônio dos contribuintes (de fato e de direito). Quando a legislação do Imposto de Renda limita deduções ela afeta a renda tributável e, por conseguinte, o patrimônio, mas não pode ser considerada inconstitucional por isto. Isto é da natureza da metodologia do tipo tributário do imposto de renda. Como foi dito, o que a Constituição veda é tributar a não renda. Dado isto, como calcular a renda tributável até o limite da variação patrimonial positiva é matéria de lei.

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

Nesse sentido, há de se reconhecer a impossibilidade de se aproveitar o prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL acima do limite de 30% do lucro líquido ajustado como regra geral a todos imposta, e que as exceções de situações específicas encontram-se expressamente descritas em lei. Não havendo previsão legal que excepcione as hipóteses de extinção de empresa por incorporação, aplica-se o limite legal de 30%.

Conclusão

Isto posto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, Redator designado.

Em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora, pedimos licença para discordar da premissa eleita como norte para sua fundamentação jurídica, razão pela qual chegamos a conclusão distinta.

Conforme exaustivamente relatado, discute-se nos autos a possibilidade de aproveitamento de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de períodos anteriores em percentual superior ao limite de 30% estipulado pelos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995, o que ficou comumente denominado de travados 30%, na hipótese de extinção da pessoa jurídica por incorporação.

Destaque-se, desde já, que o evento “extinção da pessoa jurídica” é de fundamental relevância para a análise e deslinde da questão, posto caso se tratasse de hipótese de aproveitamento de prejuízo e base negativa por pessoa jurídica em atividade corrente, estaríamos diante de matéria já julgada pelo Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, e, inclusive, objeto de súmula editada por este Conselho Administrativo, veja-se:

Súmula CARF nº 3. Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Em sendo assim, muito embora a referida súmula afaste qualquer discussão acerca da aplicabilidade da trava dos 30%, entendemos que ela se destina apenas aos casos ordinários, não se voltando, portanto, para todas as situações possíveis, dentre as quais aquelas em que há a extinção da pessoa jurídica por incorporação.

Em outras palavras, a Súmula CARF nº 3 não deve, em nenhuma circunstância, ser aplicado a situações que não correspondam àquelas de continuidade e curso normal das atividades da pessoa jurídica.

Isto porque a alteração legislativa que resultou na instituição da trava dos 30% se deu em contrapartida à extinção do prazo de quatro anos para o exercício do próprio direito de

compensar os prejuízos fiscais, tendo em vista duas premissas básicas: (A) primeiro que a regra é a continuidade das empresas no tempo e (B) segundo que a tendência natural – ou pelo menos esperada – em toda atividade empresarial é a reversão dos resultados negativos registrados em um exercício nos seguintes.

Com esteio nessa interpretação teleológica, o CARF assim já se manifestou sobre o assunto no voto vencido proferido no acórdão nº 1101-000.681 de 15/03/2015:

No que toca à limitação Inter periódica percentual prevista nas Leis nº 8.981/95 em e nº 9.065/95, esta visa diluir no tempo os efeitos das reduções de lucro tributável em decorrência a de prejuízos fiscais anteriores.

Ocorre que com a extinção da sociedade incorporada, a imposição da limitação consistente na chamada “trava” dos 30%, implicaria na extinção do direito ao aproveitamento dos prejuízos acumulados. Posto que, tal limitação tem como pressuposto a continuidade das atividades do contribuinte, de maneira a permitir a gradual compensação.

Verifica-se que o verdadeiro objetivo da limitação é a manutenção do fluxo arrecadatório e nunca o fenecimento do direito do contribuinte deduzir o prejuízo de exercícios anteriores com os lucros futuros, o que a trava visa é que isto ocorra de forma paulatina.

Vale ressaltar que a legislação tributária veda o aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da incorporada pela incorporadora, o que não é o caso em análise.

Assim, devidamente compreendida a racionalidade da norma, resta por óbvio que ela só funciona e é aplicável a contento diante da verificação das premissas fáticas em que repousa.

Por isso a sua total inaplicabilidade nas hipóteses de extinção da pessoa jurídica, situação na qual admite-se o abatimento integral dos prejuízos acumulados com os lucros verificados no balanço final de encerramento, já que caso prevalecesse a limitação, o direito à compensação dos prejuízos seria aniquilado e não apenas postergado, como pretende a norma.

Em recente julgado da Primeira Câmara Superior de Recursos Fiscais, foi mantido o mencionado entendimento pela inaplicabilidade da trava nas hipóteses de extinção da pessoa jurídica. Observemos então a fundamentação do voto vencedor no acórdão nº 9101-005.72 de 01/09/2021 (fls. 16/24 do acórdão):

Pois bem, o tema a aplicabilidade da limitação de 30% do lucro tributável, apurado no período, para o aproveitamento dos prejuízos e bases de cálculos negativas percebidas pelas pessoas jurídicas (*trava de 30%*), quando da sua extinção, inclusive por cisão, fusão e incorporação, é matéria há muito debatida neste E. CARF.

Ainda que a jurisprudência deste C. Tribunal Administrativo e aquela dos antecessores C. Conselhos de Contribuinte, inicialmente, de maneira relativamente pacífica, tenham apontado para o afastamento de tal *trava* nessas hipóteses de extinção das entidades, desde de 2009, após o julgamento pelo C. Pleno E. Supremo Tribunal Federal do RE nº 344.994/PR, instaurou-se no contencioso administrativo profunda divergência sobre o tema, gerando verdadeiras variações *sazonais* quanto à tese prevalente nos Colegiados, mesmo certo e reconhecido que o referido *julgado* analisou e chancelou a constitucionalidade da denominada *trava de 30%* considerando o aspecto, a dinâmica e os efeitos mais *temporais* da incidência da regra questionada (abordando a segurança jurídica dos contribuintes em confronto com seu advento e as limitações constitucionais da anterioridade, da irretroatividade e do direito adquirido – art. 5º, inciso XXXVI, art. 145, §1º e art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da Constituição da República).

Nesse *primeiro* julgamento procedido pelo E. STF não houve aprofundamento dos reflexos da referida limitação quantitativa no aproveitamento dos *prejuízos* no exercício da competência de tributar da União, sua adequação aos conceitos de *renda* e *lucro*, a violação dos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia ou a sua aplicação à base de cálculo negativa da CSLL e – muito menos – a sua observância nas hipóteses de extinção das pessoas jurídicas.

Posto isso, entendeu-se pela necessidade da matéria ser amplamente debatida, adentrando tais outros aspectos materiais e a referida principiologia da tributação da renda, agora na apreciação RE nº 591.340-SP, ao qual foi atribuída a *repercussão geral*, dentro do sistema de precedentes vinculantes (Tema RG 117). Ocorre que, novamente, quando julgamento desse RE nº 591.340-SP e fixação do Tema 1173, **não** foi abordada e tampouco resolvida a questão da constitucionalidade da *trava de 30%* quando aplicada à pessoa jurídica no período de sua extinção, inclusive por cisão, fusão e incorporação.

Tal delimitação do objeto julgado e o correspondente alcance da *nova r.* decisão da E. Corte Suprema consta expressamente do r. voto do Exmo. Min. Relator, Marco Aurélio:

De início, destaco a necessidade de delimitar-se o que submetido a julgamento. O recurso cuida, tão somente, da constitucionalidade das restrições previstas nas citadas Leis, presente a continuidade da atividade empresarial, não abrangendo a interpretação dos diplomas legais nas situações em que se observa a extinção de pessoa jurídica. Embora pertinentes as ponderações trazidas, na condição de terceira, pela Confederação Nacional do Comércio, buscando demonstrar a incompatibilidade, com o Texto Maior, da limitação do aproveitamento de prejuízo, é dado salientar que o ponto alusivo aos efeitos da restrição em casos de extinção de pessoa jurídica não é objeto do mandado de segurança impetrado, inexistente deliberação, sob esse enfoque, no âmbito do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. O quadro impede o pronunciamento do Supremo relativamente ao tema. (destacamos)

Porém, chega a se comentar, talvez na condição de *obiter dictum*, tal hipótese marginalizada, sugerindo um entendimento *por vir* (ainda, que sem efeito nesse julgamento):

Então, lá, eu afirmei, e aqui, eu reafirmo que o legislador infraconstitucional tem competência para definir os conceitos legais de renda e de lucro, desde que respeite os limites semânticos do texto constitucional e as condicionantes do sistema, referentes à instrumentalidade e, acima de tudo, à eficiência da tributação para alcançar todos os objetivos constitucionais que são atingidos através da arrecadação.

In casu, a legislação atacada preserva o conceito constitucional de renda, ao permitir a dedução dos prejuízos da base de cálculo negativa. Eventual violação surgiria - isso que é importante - se o exercício desse direito fosse condicionado de modo a tornar sua fruição tecnicamente impossível ou desproporcional ou custosa, o que seria impossível no caso de extinção da pessoa jurídica. (destacamos)

A mesma observação também foi registrada no r. voto do Exmo. Min. Edson Fachin:

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

E, também, o registro da limitação do objeto recursal sob análise está presente no r. voto do Exmo. Min. Alexandre de Moraes:

Tal restrição dirige-se à pessoa jurídica em pleno exercício de seu objeto social; ou seja, que não encerrou suas atividades, por extinção, fusão, cisão parcial ou total, ou por incorporação. Esse, em síntese, o panorama fático-normativo estabelecido nestes autos.

Tal cenário é importante para a presente demanda, administrativa tributária, de duas maneiras: **1) não** estão os Julgadores deste E. CARF sujeitos à observância e à repetição da conclusão ou qualquer elemento do conteúdo decisório de tais v. Arestos do E. STF - nos termos do art. 62, do Anexo II, do RICARF e **2)** os próprios Exmo. Ministros da C. Instância máxima do Poder Judiciário, inegavelmente, reconhecem haver legítimo discrimen jurídico e diferenciação na apuração de legitimidade da aplicação da trava dos 30% em hipóteses específicas de extinção da pessoa jurídica, abrangendo cisões, fusão ou incorporação.

Assim, independentemente de haver um entendimento de que a prerrogativa da compensação de prejuízos e de bases de cálculo negativas tenha natureza de benesse fiscal, a verificação de incidência e a aplicação das regras referentes a tal dinâmica devem se pautar pela observação sistemática e racional das demais normas legais que informam e constroem a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, seus regimes de apuração, restando, inafastavelmente, submetidas ao conteúdo do art. 43 do CTN.

Nesse sentido, a tributação da renda das pessoas jurídicas pelo regime do *Lucro Real* (e a correspondente apuração da base de cálculo da CSLL nessa modalidade), considerando as atuais opções legais de apuração do *lucro tributável* das pessoas jurídicas, mesmo sendo aquela que exprime e permite uma maior aproximação do *lucro* - conceitualmente considerado - efetivamente percebido pelo contribuinte no desempenho de suas atividades, ainda assim, é totalmente permeada por ficções, presunções, convenções e abstrações jurídicas, as quais permitem seu manejo prático e eficiente pelo Estado na arrecadação.

A sazonalidade da incidência de tais tributos, adotando um período igual ou inferior ao anual para seu ciclo fenomenológico, é uma dessas construções ficcionais. Sobre isso, com muita clareza, é o comentário do Professor Luís Eduardo Schoueri

Fica claro aqui que o lucro real, apesar da denominação que recebeu, nada mais é do que uma realidade construída, artificiosa, sobre a qual recai a tributação.

A própria periodização do imposto de renda é construção artificial, na medida em que não é possível conhecer a efetiva capacidade contributiva de uma pessoa jurídica antes que esta encerre suas atividades. No entanto, a estipulação de um período para a apuração do imposto de renda é medida indispensável diante das necessidades financeiras do Estado e da supremacia do interesse público.

Afinal, fosse o Estado esperar que todas as pessoas jurídicas encerrassem suas atividades (e todas as pessoas físicas falecessem, no caso do imposto de renda das pessoas físicas) para então exercer seu poder tributante, certamente os cofres

públicos não teriam recursos para fazer frente a todas as despesas estatais, ainda mais se considerar a importância arrecadatória do imposto de renda.

Absorvendo tal lição acadêmica, é evidente que o prejuízo e as bases de cálculo negativas verificadas pelas pessoas jurídicas são elementos diretamente vinculados ao conceito legal de *renda*, podendo se concluir pela efetiva necessidade de compensá-los em períodos posteriores, para, somente assim, revelar os (quase *reais*) *ganhos* percebidos pela entidade, que serão objeto de tributação (independentemente do fracionamento legal do vencimento das obrigações fiscais, em períodos cíclicos e sucessivos).

E foi exatamente dentro de tal construção jurídica de periodização de apuração da *renda*, para servir à incidência tributária, em que foi inserida a regra presente nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, que estabelece a referida limitação do aproveitamento do prejuízo em cada período.

Entende-se que **não** se está diante de regulamentação da concessão de benefício fiscal, mas, sim, de mera medida de *diferimento* do direito de aproveitamento dos *resultados negativos*, efetivamente verificados e plenamente compensáveis para uma adequada tributação da *renda*, como medida de garantir ao Erário federal valores *mínimos* de arrecadação dos tributos em cada período - apresentando, por consequência, uma razão de existir relacionada às ciências das Finanças Públicas e não ao ramo do Direito Tributário.

Comprovando a natureza de simples *diferimento* de tal método controle arrecadatório, confira-se trecho da Exposição de Motivos da MP nº 998/05, convertida na controversa Lei nº 9.065/95:

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 nº 812/94 (Lei 8.981/95).

Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo (destacamos).

Historicamente, a limitação do aproveitamento do prejuízo sempre foi *temporal*, que, quando muito, impunha ao contribuinte prazo para gozar do direito à compensação, a partir da sua formação, mas permitindo um abatimento integral da monta verificada. A limitação *quantitativa* é inovação do Legislador de 1995, que - exatamente visando preservar a capacidade contributiva e o devido limite *material* da incidência dos tributos sobre a renda - coincidiu-a com a retirada da referida limitação cronológica, anteriormente presente na legislação.

Assim, essa nova dinâmica de compensação de prejuízos acumulados instaurada em 1995 pressupõe a continuidade das operações do contribuinte, de forma que não haja supressão, quantitativa e material, de parcela do *resultado negativo* compensável. De fato, tal método apresenta-se lógico e juridicamente adequado dentro da possibilidade de sempre (vez que afastada a limitação temporal) se *realocar*, em períodos posteriores, a parcela do prejuízo não abatida no momento, então, presente.

Contudo, a controvérsia e a *celeuma* apresenta-se nos casos de extinção da pessoa jurídica, inclusive por eventos de cisão, fusão e incorporação.

Isso pois, se nesses casos for mantida interpretação que permite a aplicação da limitação da compensação dos *resultados negativos* aos 30% do *lucro líquido ajustado*, em

relação aos valores de IRPJ e CSLL devidos após o levantamento do seu balancete de encerramento, por consequência se estará tributando parcela do patrimônio deste contribuinte e não do *lucro*.

Há muito tal argumento é defendido pelo tributarista, especialista em tributação da renda, Ricardo Mariz de Oliveira⁵, que também acrescenta que o *silêncio* do Legislador, ao instituir a limitação *quantitativa*, sem conferir regência jurídica específica, diversa, para a hipótese de extinção, é *ensurdecedor*, sendo devido *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 absorvidas por outra*.

[...]

E é certo que o art. 43 do CTN carrega o conceito legal de *renda*, bastante abrangente, prestigiando tanto a *teoria das fontes* (renda-produto), como a *teoria do acréscimo* (renda-acréscimo), delimitando, em esfera legal, a incidência dos tributos lá regulados.

Ambas as *teorias* encampadas pela norma veiculada por tal dispositivo não contemplam a oneração do patrimônio, estático, do contribuinte na sua designação legal de *renda*. Dentro dessa delimitação legislativa, a tributação sobre a *renda* pressupõe a existência de um efetivo acréscimo patrimonial, operacional, eventual ou mesmo aleatório, aritmeticamente verificado, ou ainda exige que o valor percebido advenha de determinada *fonte*, que lhe entrega em contraprestação à atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, de maneira *repetível e sustentável*, caracterizando fluxo.

Desse modo, não pode prevalecer interpretação de norma que pressuponha (ou resulte, de forma insofismável) a violação de norma geral ou conflito com demais dispositivos do sistema jurídico tributário, devendo-se, então, acatar solução hermenêutica que permite uma relação *harmoniosa* e racional entre os seus objetos.

Claramente, dentro dessa lógica e considerando que não deveria tal *controle* quantitativo do aproveitamento do *prejuízo* (que tem como motivação garantir arrecadação mínima) implicar em supressão do pleno direito ao seu abatimento, a limitação da *trava de 30%* corporificada nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 aplica-se apenas enquanto for contínua a atividade da mesma entidade, permitindo a existência de períodos posteriores de apuração tributária, não podendo incidir no caso da sua extinção da pessoa jurídica, mesmo que por cisão, fusão ou incorporação.

Face ao exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo