



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

Processo n° 19515.001081/2010-73
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.861 – 1ª Turma
Sessão de 12 de maio de 2017
Matéria COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL. LIMITE LEGAL.
Recorrente ULTRAGAZ PARTICIPAÇÕES S/A, INCORPORADA PELA COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA, INCORPORADA PELA IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro real posteriormente apurado, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Contra o Sujeito Passivo acima identificado foram lavrados:

I - O Auto de Infração às fls. 279-285, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$5.757.851,49, a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real no ano-calendário de 2007.

Consta na Descrição dos Fatos:

001 - GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE - INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%

Compensação indevida de prejuízo(s) fiscal(is) apurada, 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. [...]

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 247, art. 250, inciso III do art. 251 e parágrafo único do art. 510 do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999).

Consta no Termo de Verificação Fiscal, fls. 276-278:

1. Da ação fiscal junto o a empresa incorporadora:

A ação fiscal de revisão da DIPJ ND n.º. 1468044, da empresa SPGAS Distribuidora de Gás Ltda., CNPJ n.º. 65.828.550/0001-39, extinta por incorporação em 15/10/2007, está sendo concluída junto à empresa Ultragaz Participações S/A e se restringe aos fatos constatados junto à primeira.

A responsabilidade da sucessora pelos tributos devidos pela empresa extinta por incorporação, tem por base as disposições do art. 207, inciso III, do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº. 3.000/99, art. 132, da Lei 5.172/66 (Código Tributário) e art. 1.116, da Lei 10.406/2002 (Código Civil).

2. Da compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL de exercícios anteriores pela empresa:

Na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), referente ao exercício financeiro 2007, período base de 01/01/2007 a 15/10/2007 e entregue em 30/11/2007, com apuração pelo lucro real anual, foi efetuada a compensação de prejuízos conforme demonstrado abaixo:

Item DIPJ	Ano-calendário de 2007	R\$
09A/42	Lucro Real após compensação de Prej. Próprio Per. de Apuração	16.633.846,22
09A/43	Compensação de Prejuízos Fiscais de exercícios anteriores	16.633.846,22
09A/47	Lucro Real	0,00

De igual forma foi efetuada a compensação de bases de cálculo negativas de Contribuições Sociais:

Item DIPJ	Ano-calendário de 2007	R\$
17/36	Base de Cale. antes da comp. de BC neg. de anos anteriores	16.633.846,22
17/37	Compensação de BC negativas de exercícios anteriores	16.633.846,22
17/54	CSLL a pagar	0,00

3. Da irregularidade apurada:

3.1. Compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa da CSLL, em percentual superior ao limite legal de 30% do lucro líquido ajustado.

Como demonstrado no item 2, acima, a empresa compensou saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de exercícios anteriores em montante igual a 100% do lucro líquido ajustado, contrariando, dessa forma, as disposições do art. 510 do RIR/99; art. 42, parágrafo único e 58, da Lei nº. 8.981/95, com a redação pelos artigos 15 e 16, da Lei 9.065/95, que determinam a compensação de no máximo 30%.

Intimada através do Termo nº. 02 - Verificação Intimação e Fiscal quanto a compensação pleiteada, a empresa, em documento datado de 04/01/2010, informou que nos casos extinção do contribuinte por incorporação, a trava para efeito de compensação de prejuízos e BC negativas de CSLL não prevalece. Arguiu com o entendimento emanado do acórdão do 1º Conselho de Contribuintes, que decidiu o recurso nº. 126.597 e pareceres dos juristas, Dr. Igor Mauler Santiago e Yves Gandra Martins (cópias incluídas).

Entretanto, considerada a inexistência de ato na legislação tributária que ampare a compensação integral dos prejuízos e/ou BC negativas de

CSLL por empresas extintas por incorporação, essa fiscalização, norteadas pelo princípio da legalidade e com base nas disposições do art. 926 do RIR/99, está efetuando o lançamento do imposto de renda devido sobre o lucro real ajustado, com obediência da trava de 30% prevista nos atos anteriormente citados.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o seguinte crédito tributário pelo lançamento formalizado neste processo:

II - O Auto de Infração às fls. 285-290, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$2.087.166,77, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real no ano-calendário de 2007.

Consta na Descrição dos Fatos:

001 - CSLL - BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES

Compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL, tendo em vista a inobservância da trava de 30% do lucro líquido ajustado [...]

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 58 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Cientificado, o Sujeito Passivo apresentou a impugnação, fls. 197-226.

Está registrado no Acórdão da 7ª TURMA/DRJ/SPOI/SP nº 16-37.821, de 18.04.2012, fls. 461-471:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO.

Na compensação de prejuízo fiscal deve ser obedecido o limite de 30% do lucro líquido ajustado, mesmo nos casos de extinção da sociedade empresária por incorporação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

CSLL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO. LIMITE. INCORPORAÇÃO.

Na compensação de base de cálculo negativa da CSLL deve ser obedecido o limite de 30% do lucro líquido ajustado, mesmo nos casos de extinção da sociedade empresária por incorporação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acordam os membros da 7ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Notificado, o Sujeito Passivo apresentou o recurso voluntário, fls. 568-582.

Está registrado no Acórdão nº 1402-001.683, de 07.05.2014, e-fls. 620-660:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AUSÊNCIA DE ATUALIZAÇÃO CADASTRAL. EMPRESA NÃO BAIXADA JUNTO AO CNPJ. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO EXERCÍCIO DA AMPLA DEFESA. VÍCIO CAUSADO PELO RECORRENTE. LANÇAMENTO VÁLIDO.

Enquanto a contribuinte não proceder à baixa do CNPJ da empresa extinta por incorporação é válido o lançamento realizado em nome da empresa já extinta, mormente quando o vício tiver origem em atos omissivos e comissivos praticados pelo próprio contribuinte.

Não caracterizado o prejuízo ao exercício da ampla defesa, o erro na identificação do sujeito passivo não é suficiente para anular a exigência.

INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL EXCEPCIONANDO A REGRA GERAL.

A compensação de prejuízos fiscais não é elemento inerente ao cálculo 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.

MULTA DE OFÍCIO. SUCEDIDA E SUCESSORA PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO OU SOB CONTROLE COMUM.

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 (Súmula CARF nº 47). [...]

Acordam os membros do colegiado, Por voto de qualidade, rejeitar a arguição de erro de identificação do sujeito passivo; e no mérito, negar provimento ao recurso.

Em face dos embargos de declaração opostos pelo Sujeito Passivo, foi proferido o Acórdão nº 1402-001.867, de 25.11.2014, e-fls. 746-753:

ASSUNTO: NORMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO PARA SANAR OMISSÃO PRESENTE. Constatada a existência de contradição ou dúvida quanto aos fundamentos do voto condutor do aresto, acolhem-se os embargos para fins sanar e esclarecer a decisão.

INEXIGIBILIDADE DE MULTA E JUROS. NORMAS COMPLEMENTARES. PRÁTICA REITERADA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. DECISÕES DO CARF SEM EFICÁCIA NORMATIVA. IMPOSSIBILIDADE. As decisões do CARF não caracterizam prática reiterada da administração tributária, nos termos tratados no inciso III do art. 100 do CTN, uma vez que, no inciso II do mesmo dispositivo legal resta evidente que somente as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa podem ser considerados normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos. [...]

Acordam os membros do colegiado, por acolher os embargos de declaração para, no mérito, por maioria de votos, rejeitá-lo e ratificar a decisão para negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

O Sujeito Passivo foi cientificado da referida decisão 25.02.2015, e-fls. 825-826, termo inicial da contagem do prazo de quinze dias estabelecido no art. 68 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. Em 11.03.2015, e-fls. 823-824, tempestivamente, foi interposto o recurso especial, e-fls. 764-777 ¹.

Suscita que:

INAPLICABILIDADE DA TRAVA DE 30% À HIPÓTESE DE INCORPORAÇÃO

9. Remanesce divergência quanto à aplicabilidade ou não do limite de 30% do lucro líquido ajustado na compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL, nos casos de encerramento das atividades da empresa por incorporação, a despeito do acórdão nº 9101-00.401, proferido em 02/10/2009, por essa Câmara Superior de Recurso Fiscais.

A conclusão alcançada no Acórdão nº 9101-00.401 quanto à aplicabilidade da trava de 30% na hipótese de encerramento das atividades da empresa não reflete o posicionamento majoritário desse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Trata-se de decisão isolada, proferida por essa Câmara Superior de Recursos Fiscais em situação excepcional, com composição muito distinta da titular (Presidente, Vice-Presidente e dois Conselheiros substitutos), sendo certo que, mesmo após o referido julgado, continuam sendo proferidas outras em sentido contrário. Diante disso, não se pode reputar superada a tese da contribuinte, especialmente porque inexistente Súmula ou dispositivo regimental que determine a adoção do posicionamento adotado naquela oportunidade [...].

¹ Fundamentação Legal: Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 e Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

10. Com efeito, esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem reafirmado a impossibilidade de aplicação do limite de 30% à hipótese de extinção da empresa por incorporação, a exemplo dos julgados anexos (ref. acórdãos 1103-001.057 e 1103-00.617 - docs. 03 e 04), eleitos como paradigma, proferidos pela 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, da 1ª Seção do CARF, em 07/05/2014 e 31/01/2012, respectivamente. Ambos foram objeto de recursos especiais interpostos perante essa CSRF, que aguardam julgamento (doc. 05).

11. A divergência entre o acórdão recorrido e esses precedentes é flagrante.

O acórdão recorrido concluiu que a trava de 30% aplicar-se-ia à hipótese de incorporação, partindo de uma interpretação isolada da norma que trata da compensação de prejuízos fiscais (Lei 9.065/95), a saber:

"A limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores é prevista em lei, não havendo qualquer previsão no sentido de sua limitação em caso de extinção da pessoa jurídica" (fl. 657).

Ao passo que, no acórdão 1103-001.057 (ref. doc. 03), versando situação fática idêntica à presente (incorporação), entenderam os conselheiros, fundados em interpretação integrada do ordenamento jurídico, que a trava de 30% é inaplicável na incorporação: [...]

A divergência, como se vê, é flagrante: enquanto o acórdão recorrido, partindo de uma interpretação isolada da norma, entendeu que seria impossível afastar a limitação de 30% à hipótese de incorporação, ao argumento de que a lei não teria previsto exceção à trava; o acórdão paradigma, pautado em interpretação integrada do ordenamento, concluiu que é legítima a compensação integral dos prejuízos nos casos de incorporação.

12. Outra divergência que se extrai dos julgados refere-se à premissa adotada pelo acórdão recorrido, de que a compensação de prejuízos seria um "benefício fiscal", sujeito a interpretação literal da lei, e que "quando o legislador ordinário quis, ele expressamente afastou a trava de 30% ... art. 95 da Lei 8.981/95 8. 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 estar legislando positivamente (fl. 659)."

Já o acórdão 1103-001.057 (ref. doc. 03) perfilhou entendimento diametralmente oposto: de que a compensação de prejuízo fiscal não constitui "benefício fiscal" e de que a previsão do art. 95 da Lei 8.981/95 não guarda semelhança com o que ocorre na incorporação, a saber: [...]

13. Verifica-se também franca divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão 1103-00.617 (ref. doc. 04). O citado paradigma concluiu inaplicável a trava de 30% à hipótese de incorporação, considerando "o ordenamento legal da apuração do IRPJ como um todo", especialmente a disposição contida no art. 33 do Decreto Lei 2.341/87 (art. 514 do RIR/99). [...]

Contrariamente àquele julgado, o acórdão recorrido concluiu que a trava seria aplicável na incorporação, partindo de uma leitura isolada da

norma que trata da compensação de prejuízos fiscais, entendendo, ainda, que a vedação expressa no art. 33 do Decreto Lei 2.341/87 se "estenderia" à hipótese de compensação dos prejuízos fiscais na incorporação, como se extrai do trecho reproduzido a seguir: [...]

14. Sem razão o acórdão recorrido. Como esclarecem os paradigmas invocados pela recorrente (ref. acórdãos 1103-001.057 e 1103-00.617 - docs. 03 e 04), a análise detida e contextualizada dos dispositivos legais que disciplinam a trava e dos motivos que levaram à sua instituição, revela a sua manifesta inaplicabilidade em caso de extinção da empresa.

Até 1987, a empresa incorporadora conservava o direito de compensar os prejuízos fiscais das incorporadas. Com o advento do Decreto-lei 2.341/87, passou a ser vedada a compensação, pela incorporadora, dos prejuízos fiscais apurados pela sociedade incorporada. Esse é o regime aplicado até os dias atuais.

Em 1995, por sua vez, com a supressão dos limites temporais para compensação de prejuízos existentes, a Lei 9.065/95 instituiu um limite quantitativo à compensação de prejuízos fiscais, de 30% do lucro líquido apurado no exercício. Essa norma foi editada com o notório objetivo de garantir um fluxo permanente de receitas para o Fisco, sem retirar, no entanto, o direito à compensação do contribuinte que, dependendo do montante do lucro líquido apurado, muitas vezes poderia ser exercido de forma integral. Nesse sentido, o parágrafo único do art. 42 da Lei 8.981/95 estabelece que "a parcela dos prejuízos fiscais apurados em 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequente."

Considerando, pois, que (i) a instituição do limite quantitativo "não visou impedir a total compensação dos prejuízos, mas apenas limitá-la em cada período, com transferência do saldo para períodos posteriores"; e que (ii), na incorporação de empresas, "o saldo de prejuízo fiscal até então não compensado não pode ser transferido para a incorporadora, por expressa disposição legal proibitiva", é de rigor que, na extinção da empresa por incorporação, a compensação de prejuízos fiscais não sofra qualquer restrição. [...]

Ou seja, no caso de incorporação, "a exclusão decorre da combinação da norma limitadora, que não excluiu a compensação integral, mas apenas a limitou em cada período-base, com a norma proibitiva da transferência da compensação para as pessoas jurídicas sucessoras.

Realmente, se a lei não impede a compensação integral, pois apenas a posterga, mas se ela não permite que a compensação venha a ser feita futuramente pela sucessora, o impasse se resolve através da permissão de compensação integral pela sucedida, em situação que não está abrangida pela hipótese de incidência da norma de limitação. [...]

15. E nem se diga, conforme pretendido pelo acórdão recorrido, que "a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL tem natureza de benefício fiscal e pode, como instrumento de política tributária, ser revisto pelo legislador, sem implicar, sequer, em direito adquirido".

No ponto, também verifica-se divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma (acórdão 1103-001.057 - ref. doc. 03), do qual se extrai o seguinte: [...]

Como aponta o citado paradigma, a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas não constitui simples benesse fiscal, mas direito dos contribuintes, na medida em que a sua restrição implica tributar parcela do patrimônio que não consubstancia renda e tampouco lucro, em franca contrariedade à regra matriz constitucional de incidência dos referidos tributos!

16. Além dos citados paradigmas, confira-se o seguinte julgado - também posterior a 2009 - convergindo no entendimento da inaplicabilidade da trava de 30% na incorporação, a saber: [...]

17. De rigor, pois, a análise do presente recurso especial por essa Câmara Superior ante o flagrante dissídio dos julgados, a fim de que, analisada a questão em todos os seus aspectos, prevaleça a orientação dos acórdãos paradigmas, acolhendo-se o pleito da contribuinte.

PEDIDO

18. Por todo o exposto, ante a manifesta divergência na interpretação das normas tributárias que regem a questão, requer-se aos insignes julgadores o acolhimento do recurso, para a reforma do acórdão recorrido, a fim de que, tal qual nos paradigmas citados, seja integralmente cancelada a exigência fiscal, eis que o limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais e bases negativas não poderia ser aplicado à hipótese versada nos autos, de extinção da empresa por incorporação.

Houve seguimento ao recurso especial do Sujeito Passivo (Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de 14.08.2015, e-fls. 831-837), uma vez que as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial em relação a "Compensação de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativas da CSLL sem Observância do Limite de 30% do Lucro Líquido Ajustado no Caso de Extinção da Pessoa Jurídica por Incorporação" a partir do exame dos seguintes paradigmas: Acórdão nº 1103-001.057, de 07.05.2014 e Acórdão nº 1103-00.617, de 31.01.2012.

Notificada em 10.11.2015, e-fl. 838, a PGFN apresentou em 18.11.2015, e-fl. 839, as suas contrarrazões, e-fls. 838-844.

Argui que:

II. DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO O artigo 33 do Decreto-lei n. 2.341/87 determina:

“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.”

O art. 514 do RIR/99 também reflete este impedimento, vejamos: [...]

A norma 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.

Portanto, 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.

Desta feita 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 cálculos 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.

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.

Não pode o intérprete conferir à lei uma interpretação aquém da realidade para criar hipótese de exceção à regra prevista, sob o pretexto de que tal regra, nos casos de incorporação, não poderia ser aplicada em razão da impossibilidade de aproveitamento posterior destes prejuízos pela empresa extinta.

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 extrafiscal 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 sozinho, 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.

Ora, se a lei não fez qualquer exceção a esta regra para o caso em exame não se pode permitir que no silêncio da lei se crie hipótese de exceção sem qualquer respaldo. 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.

Assim, estando plenamente em vigor a limitação dos 30% para a compensação bem como por não existir nenhuma regra que a excepcione para os casos de incorporação, não se pode deferir a pretensão da recorrente, uma vez que exclui a aplicação de determinado dispositivo legal plenamente em vigor e de observância cogente sem qualquer fundamento.

Como já apontado, a lei não traz qualquer exceção à regra de compensação de 30%, sendo temerário fazê-lo o julgador, pois ao agir assim, está limitando a plenitude da norma e entendendo-a parcialmente inconstitucional, embora sem redução do texto. [...]

Sobre o tema forçoso colacionar ainda entendimento exposto por este Conselho: [...]

Acórdão nº 9101-001.337 – 1ª Turma

Sessão de 26 de abril de 2012 [...]

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 — 1ª Turma

Sessão de 02 de outubro de 2009

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. [...]

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS- A regra legal que estabeleceu o limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos não contém exceção para as empresas que sejam objeto de incorporação. [...]

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, sobrevindo 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, mostra-se acertado o entendimento do acórdão recorrido que manteve a 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.

III – DO PEDIDO

Em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) que seja negado provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Relator

Verifica-se que o Acórdão nº 1103-001.057, de 07.05.2014, foi reformado pelo Acórdão nº 9101-002.451, de 22.09.2016. Ocorre que, na data da interposição do recurso especial do Sujeito Passivo, o Acórdão nº 1103-001.057, de 07.05.2014, ainda não tinha sido reformado na matéria que lhe aproveita e por isso deve ser mantido como paradigma (§ 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF).

Também nº Acórdão nº 1103-00.617, de 31.01.2012, foi reformado pelo Acórdão nº 9101-002.453, de 22.09.2016. Entretanto, na data da interposição do recurso especial do Sujeito Passivo, o Acórdão nº 1103-00.617, de 31.01.2012, ainda não tinha sido reformado na matéria que lhe aproveita e por isso deve ser mantido como paradigma (§ 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF).

Por conseguinte, não cabem reparos ao seguimento da admissibilidade do recurso especial do Sujeito Passivo e assim voto por CONHECER o recurso especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Passo à análise do mérito que se restringe a matéria relativa à compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado no caso de extinção da pessoa jurídica por incorporação.

Mérito - Compensação de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativas da CSLL sem Observância do Limite de 30% do Lucro Líquido Ajustado no Caso de Extinção da Pessoa Jurídica por Incorporação

O Sujeito Passivo procura demonstrar, em síntese, que a limitação a 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL não se aplica nas hipóteses de descontinuidade da pessoa jurídica extinta por incorporação.

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, disciplinou a questão da seguinte forma a partir de 01.01.1995:

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

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

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

O Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 344.994/PR declarou a constitucionalidade do art. 42 e do art. 58 da Lei n.º 8.981, de 1995:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. [...]

Vale transcrever excertos do Voto-Vista da Ministra Ellen Gracie:

Como sabido, em matéria de Imposto de Renda, a lei aplicável é aquela vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Entendo com a devida vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8.981/95 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 8.981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não tem 'crédito' oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à 'socialização' dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes.

É apenas por benesse da política fiscal – atenta a valores mais amplos como a 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 que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigorante par ao exercício que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30% ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido.

Pacificando este entendimento, ainda o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 545.308/SP declarou novamente a constitucionalidade do art. 42 e do art. 58 da Lei n.º 8.981, de 1995:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do

Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido.

Assim o STF fixou que o direito a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL tem natureza jurídica de benefício fiscal em favor do contribuinte. Desse modo pode ser revista pelo ente tributante e não se caracteriza direito adquirido, ou seja, direito subjetivo definitivamente incorporado ao patrimônio jurídico do titular (art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 e art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988).

Por seu turno, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, manteve o benefício fiscal nos mesmos moldes da Lei nº 8.981, de 1995 e assim dispõe a partir de 01.01.1996:

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

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

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

Ademais, nesse mesmo sentido está registrado no enunciado da Súmula

CARF nº 3:

Para 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 pode 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.

Por conseguinte, restou cristalino o entendimento de que a Lei nº 8.981, de 1995 e por inferência também a Lei nº 9.065, de 1995, que tratam da limitação legal de 30% para compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL são constitucionais, mesmo porque não foi declarada a inconstitucionalidade de nenhuma delas pelo Supremo Tribunal Federal (art. 102 da Constituição Federal). Aliás, como se trata de benefício fiscal pode ser revisto a qualquer tempo pelo ente público competente para a instituição do tributo e se restringe às condições fixadas em lei (*caput* do art. 37 da Constituição Federal). Verifica-se, por conseguinte, que a mencionada compensação não pode ser considerada como direito adquirido, senão nos limites da legislação que rege a matéria.

Nos julgamentos pelo STF do RE 344.994/PR e do RE 545.308/SP, apesar de não ter examinada a questão do limite legal de 30% para compensação de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL em caso de extinção de pessoa jurídica, restou cristalino que a lei aplicável em relação a essa compensação é aquela vigente na data do encerramento do exercício fiscal. Aliás assim se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça no REsp 1107.518/SC: "A homenagem ao princípio da legalidade tributária exige expressa disposição na lei da conduta a ser praticada pelo ente tributante e pelo contribuinte."

Sobre o conceito legal de renda, tem-se que para fins de IRPJ em seu aspecto material da hipótese de incidência deve ser entendido como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN). Fica a cargo de lei ordinária federal fixar os demais aspectos da hipótese de incidência, inclusive o temporal, uma vez que a competência para instituir o IRPJ e a CSLL é da União (inciso III do art. 153 e alínea c do inciso I do art. 195, todos da Constituição Federal). A limitação de 30% para compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL não pode ser traduzida em instituição de novo tributo, o que somente poderia ser efetivado nos estritos termos das determinações constantes na Constituição Federal.

Trata-se tão somente de instrumento de política tributária. Este benefício fiscal, constituído dentro de parâmetros legais, tem natureza jurídica de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação a períodos futuros (art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988). Nada mais é que a utilização delimitada de prejuízos fiscais acumulados ou bases de cálculo negativas de CSLL acumuladas de períodos anteriores. O conceito de renda não foi adulterado, tampouco extravasada a competência tributária da União acarretando tributação do patrimônio.

Em relação ao conceito de lucro, cabe explicitar que tem caráter eminentemente legal (art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988), o que pode não corresponder às perspectivas societárias e econômicas, conforme entendimento do STF esposado no RE 344.994/PR. Reitere-se que a limitação de 30% para compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL não tem o condão de criar "artificialmente um lucro nas pessoas jurídicas deficitárias, para tributar-lhes o patrimônio", como bem elucidado acima pelo Voto-Vista da Ministra Ellen Gracie.

Pode-se concluir que a continuidade da pessoa jurídica não implica um direito adquirido à compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL afastada do limite legal de 30%, o que não desnatura a materialidade da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, nem o conceito para fins tributários de renda ou de lucro em determinado período de apuração, no sentido preciso de confirmar a independência entre os exercícios.

Ainda, o art. 32 e art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, vedaram 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, pela pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão, de prejuízos da sucedida e não estabeleceu exceções a esta regra.

A interpretação sistemática da Lei nº 8.981, de 1995, da Lei nº 9.065, de 1995 e do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, leva a conclusão de que a limitação a 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL aplica-se nas hipóteses de descontinuidade da pessoa jurídica por incorporação, já que inexistente neste contexto norma implícita. Reitere-se que não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da pessoa jurídica.

Já restou bem esclarecido que o presente litígio abrange questões sobre o direito à compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL em anos futuros, especificamente no que toca às nuances desse direito diante do quadro de continuidade ou não das atividades da pessoa jurídica.

Não deixo de reconhecer que a matéria em pauta ainda é objeto de controvérsias no CARF, mas, como já apontado resumidamente acima, 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.

Entre as razões de decidir, adoto 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 baila 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 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 de uma 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** 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, como 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 correta 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**, 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 decréscimo patrimonial para ser compensado no ano seguinte.

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

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

Data máxima venia, 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 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 vênias 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 extinta: 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 outro tipo de argumentação a meu ver inadequada, que procura defender o entendimento de que a aplicação da trava de 30% à compensação promovida por pessoa jurídica prestes a ser incorporada resultaria no abandono forçado de um ativo seu, de origem tributária, assegurado em lei.

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 a 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 corroborados 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 nº 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 transcritas neste voto (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 de CSLL, 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.

Tem-se que no ano-calendário de 2007 (15.10.2007), a SPGAS Distribuidora de Gás Ltda., CNPJ n.º 65.828.550/0001-39, foi extinta por incorporação pela sucessora Ultragaz Participações S/A., responsável pelos tributos devidos por sucedida extinta por incorporação. A SPGAS Distribuidora de Gás Ltda., em razão de sua extinção, compensou o lucro ajustado apurado ao longo de 2007 com os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores, sem a limitação de 30% prevista na legislação tributária. Verifica-se que a circunstância de a pessoa jurídica SPGAS Distribuidora de Gás Ltda. ter sido incorporada, com a extinção de sua personalidade jurídica, não permite a compensação sem limitação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL dos anos anteriores.

Restou bastante evidenciado que deve prevalecer a regra geral impositiva para todos os efeitos legais, qual seja, que a limitação a 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL impõe-se inclusive no caso de extinção da pessoa jurídica.

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

Conclusão

Desse modo, voto no sentido de:

- CONHECER o recurso especial interposto pelo Sujeito Passivo;
- NEGAR provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo no que se refere à compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado no caso de extinção da pessoa jurídica por incorporação, mantendo-se os lançamentos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo