



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

**Processo n°** 19515.002561/2006-75  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.453 – 1ª Turma  
**Sessão de** 22 de setembro de 2016  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** KLABIN S.A.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2001

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 - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**MATÉRIAS NÃO EXAMINADAS NA FASE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. DEVOLUÇÃO À TURMA *A QUO*.**

Uma vez restabelecida a autuação fiscal relativa à glosa do excesso de compensação na base de cálculo do IRPJ no ano-calendário de 2001, faz-se necessário o retorno dos autos à Turma *a quo* para análise dos pontos específicos suscitados no recurso voluntário que deixaram de ser apreciados no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício.

(Assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora.

(Assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator designado.

EDITADO EM: 10/11/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rego, Rafael Vidal De Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição à conselheira Nathália Correia Pompeu), Luis Flavio Neto e Cristiane Silva Costa.

## **Relatório**

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ e CSLL pela *"compensação indevida de prejuízo(s) fiscal(is) apurado(s) em sua sucedida KLABIN EXPORT S/A, CNPJ n. 58.246.406/0001-39, 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"*, como descreve o auto de infração (fls. 36/38), com a imposição de multa equivalente a 75% do imposto então apurado.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (SP) manteve integralmente o Auto de Infração (fls. 135/145):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Data do fato gerador: 31/12/2001*

*COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. LIMITE DE 30%.*

*Para fins de determinação do saldo de imposto de renda a pagar, a compensação de prejuízos fiscais existentes em nome da pessoa jurídica está limitada a trinta por cento da base de cálculo, inclusive nos casos de baixa por incorporação.*

*LANÇAMENTO. SALDO CREDOR DE IMPOSTO DE RENDA.*

*No cálculo do lançamento, a autoridade lançadora não pode considerar as deduções do imposto de renda devido se ainda não analisados os atributos de liquidez e certeza do saldo de imposto delas resultante, bem como a sua disponibilidade.*

*SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE.*

*A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelos tributos devidos pela incorporada até a data da incorporação, inclusive por eventual multa de ofício e demais encargos legais.*

*Lançamento Procedente*

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário alegando: **(i)** a legitimidade da compensação integral de prejuízos fiscais; **(ii)** a sucedida "já apontara a existência de pré-pagamentos feitos ao longo do ano em montante suficiente para fazer frente a todo o saldo de imposto devido no encerramento de suas atividades", **(iii)** impossibilidade da exigência de multa por força do artigo 132, do CTN (fls. 162/172)

A 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara deste Conselho deu provimento ao recurso voluntário em acórdão cuja ementa se colaciona a seguir:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ*

*Ano-calendário: 2001*

*PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ACIMA DO LIMITE DE 30%.*

*A pessoa jurídica incorporada pode compensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da "trava" de 30%, em razão da vedação legal à transferência de prejuízos para a sucessora.*

Os autos foram encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional em 24 de abril de 2012, conforme despacho de encaminhamento às fls. 185.

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial em 29/05/2012, no qual alega divergência na interpretação a respeito da **limitação de 30% na compensação de prejuízo fiscal**, indicando como paradigmas os acórdãos nº **(i) 105-15999**, no qual consta que "A partir do ano-calendário de 1995, a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL fica limitada a 30% do lucro no período. Cabível a exigência de ofício de contribuição incidente sobre diferença compensada a maior na declaração de incorporação, uma vez inexistente qualquer exceção ao limite imposto, ainda que na hipótese de encerramento da empresa." e **(ii) 101-93438**, no qual consta decisão da seguinte forma: "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"

O recurso especial foi admitido, conforme razões a seguir reproduzidas (fls. 225/227)

*Em uma análise prelibatória, entendo que o cotejo dos trechos das ementas dos paradigmas com o acórdão recorrido, permitem constatar a divergência alegada. Enquanto no acórdão recorrido entendeu-se que a pessoa jurídica incorporada pode compensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da “trava” de 30%, em razão da vedação legal à transferência de prejuízos para a sucessora; nos paradigmas, os relatores se posicionaram no sentido dessa impossibilidade, uma vez que 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. (...)*

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

O sujeito passivo apresentou contrarrazões ao recurso, requerendo não seja conhecido, porque não está assinado e não há data de protocolo e, sucessivamente, requer seja negado provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Caso provido o recurso, a Recorrida pleitea a remessa dos autos à Turma *a quo* para julgamento das demais matérias tratadas em recurso voluntário. (230/236).

## Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa

Conheço do recurso especial da contribuinte, eis que tempestivo e devidamente demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária.

O recurso especial foi autenticado digitalmente pelo Procurador da Fazenda Nacional em 29 de maio de 2012, data em que se considera protocolizado. Ressalto que prescreve o artigo 64-B, do Decreto nº 70.235/1972:

*Art. 64-B. No processo eletrônico, os atos, documentos e termos que o instruem poderão ser natos digitais ou produzidos por meio de digitalização, observado o disposto na Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001”.*

Por sua vez, o artigo 6º, da Medida Provisória 2.200-2, dispõe que:

*Art. 6o Às AC, entidades credenciadas a emitir certificados digitais vinculando pares de chaves criptográficas ao respectivo titular, compete emitir, expedir, distribuir, revogar e gerenciar os certificados, bem como colocar à disposição dos usuários listas de certificados revogados e outras informações pertinentes e manter registro de suas operações.*

*Parágrafo único. O par de chaves criptográficas será gerado sempre pelo próprio titular e sua chave privada de assinatura será de seu exclusivo controle, uso e conhecimento.*

Portanto, rejeito a alegação da Recorrida de não conhecimento por falta de assinatura e protocolo, eis que a assinatura digital supre estes requisitos. E, por tais razões, confirmo o conhecimento do recurso.

A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais é regulada pelo artigo 6º, §3º, alínea c, do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

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

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

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

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

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

A Lei nº 8.981/1995 estabeleceu a limitação máxima de 30%, tratando também da possibilidade de utilização dos prejuízos acumulados nos anos-calendário subsequentes:

*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 subsequentes.*

A Lei nº 9.065/1995 também delimitou a compensação do prejuízo fiscal, tratando do limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado:

*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.*

A limitação de 30% na compensação de prejuízos é reproduzida no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), *verbis*:

*Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º): (...)*

*III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).*

*Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).*

*§ 1º 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 compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).*

*§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.*

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

Em que pese a vedação à autorização de compensação usual acima dos 30%, a autorização para compensação integral dos prejuízos, na hipótese de incorporação, tem relação com a sucessão de direitos e obrigações da incorporada pela incorporadora, como tratam os artigos 227, da Lei nº 6.404/1964 e 1.116, do Código Civil. Afinal, a restrição ao direito da incorporadora de aproveitamento de todo o prejuízo detido pela incorporada implica na limitação - indevida - da plena sucessão de direitos e obrigações como assegurada legalmente.

É oportuno ressaltar que os artigos 15 e 16, da Lei nº 9.065/1995 estabelecem limitação de 30% para o aproveitamento ao ano, sem, no entanto, impedir a compensação da totalidade dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL ao longo do tempo. A interpretação do acórdão recorrido, estendendo a limitação de 30% ao caso de empresas extintas por incorporação, implica na negativa do direito ao restante do crédito, em violação aos próprios artigos 15 e 16 da citada Lei.

Ademais, lembre-se que antes da Lei nº 9.065/1995 existia limitação temporal para a compensação de prejuízos fiscais, constante do artigo 12, da Lei nº 8.541/1992, para aproveitamento apenas nos 4 (quatro) anos-calendários subsequentes ao da apuração deste prejuízo. (*Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser*

*compensados, corrigidos monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos calendários, subsequentes ao ano da apuração).*

Esta limitação temporal (quatro anos-calendários subsequentes) foi extinta com a edição da Lei nº 9.065/1995, que prestigiou a possibilidade de aproveitamento integral do prejuízo em qualquer exercício posterior, mas limitou este aproveitamento ao percentual de 30% ao ano. A lógica da norma, portanto, é assegurar o aproveitamento da integralidade do prejuízo, razão pela qual há que ser garantido o aproveitamento integral na hipótese de incorporação da pessoa jurídica.

A garantia da integral compensação de prejuízos à incorporadora respeita, ainda, o conceito de lucro firmado no artigo 43, do Código Tributário Nacional, impossibilitando que patrimônio da incorporada seja objeto de tributação pelo Imposto sobre a Renda.

Diante de tais razões, a compensação de prejuízos fiscais, no caso de incorporação, não está limitada ao percentual de 30%.

É importante lembrar que o Supremo Tribunal Federal analisou a limitação de 30% na compensação de prejuízos fiscais, concluindo pela sua constitucionalidade, em acórdãos cujas ementas são a seguir reproduzidas:

*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. (RE 344994, Tribunal Pleno, DJe 27/08/2009)*

*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. (RE 545.308, Tribunal Pleno, DJe 25/03/2010)*

Ademais, há decisão do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a repercussão geral da matéria:

*IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - PREJUÍZO - COMPENSAÇÃO - LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controversa sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. (RE 591.340, DJe 06/11/2008)*

Não obstante o reconhecimento de repercussão geral, inexistiu decisão definitiva que tenha reconhecido a constitucionalidade da limitação de 30%, para compensação de prejuízos fiscais, submetida ao rito do artigo 543-B, do Código de Processo Civil.

Acrescente-se que as decisões anteriormente proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não são vinculantes para os julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, além disso, estas decisões não trataram da incorporação de pessoa jurídica, situação peculiar que há de ser enfrentada de forma distinta daquelas apreciadas pelo Supremo Tribunal Federal, conforme transcrição supra.

Por tais razões, voto por **negar provimento ao recurso especial**, para reafirmar a legitimidade da compensação de prejuízos fiscais em percentual superior aos 30% (trinta por cento), confirmando a decisão recorrida.

Caso vencida, voto por acolher o pedido da Recorrida para baixa dos autos à Turma Ordinária para julgamento das demais razões de recurso voluntário, notadamente os argumentos acima reproduzidos: **(i)** a sucedida "já apontara a existência de pré-pagamentos feitos ao longo do ano em montante suficiente para fazer frente a todo o saldo de imposto devido no encerramento de suas atividades", **(ii)** impossibilidade da exigência de multa por força do artigo 132, do CTN (fls. 162/172)

Cristiane Silva Costa – Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator Designado.

Com a devida vênia, divirjo do entendimento exposto pela insigne Conselheira Relatora em relação à possibilidade de afastamento da trava de 30% na compensação de resultados negativos anteriores por pessoa jurídica no ano da sua extinção por incorporação.

De fato, o principal tema dos debates travados ao longo do presente processo diz respeito à autuação de IRPJ relativamente ao ano-calendário de 2001, por inobservância da chamada trava de 30% na compensação de prejuízo fiscal.

O auto de infração foi lavrado em face do sujeito passivo KLABIN S/A devido ao fato de ele ter incorporado, em 28/12/2001, a pessoa jurídica KLABIN EXPORT S/A.

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal, elaborado pela Fiscalização, a documentação fornecida pela contribuinte, concernente ao ano-calendário de 2001, demonstra que a KLABIN EXPORT S/A não observou o limite de 30% do resultado do período de apuração ajustado para fins de compensação de prejuízos fiscais dos períodos anteriores.

Segundo a Fiscalização, a KLABIN EXPORT S/A, ao apurar o IRPJ devido em relação ao ano-calendário de 2001, realizou a compensação acima do limite legal (30%), pois, apesar de o lucro real desse período ter sido de R\$7.394.552,30, ela compensou o montante correspondente a R\$6.023.399,79, havendo, dessa forma, o excesso de compensação no valor de R\$3.805.034,10.

Como bem descrito no Relatório deste acórdão, o lançamento foi integralmente mantido pela decisão de primeira instância administrativa. A decisão de segunda instância (ora recorrida), por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para fins de cancelar o lançamento, encampando o entendimento de que "a pessoa jurídica incorporada pode compensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da 'trava' de 30%". O recurso especial da PGFN objetiva restabelecer os lançamentos exonerados.

De acordo com o acórdão recorrido, a empresa incorporada poderia compensar integralmente o prejuízo fiscal acumulado em períodos anteriores, com os lucros apurados até a data de sua extinção, sem a observância da "trava" de 30%, prevista no art. 15 da Lei nº 9.065/1995. Traz o mencionado dispositivo legal:

*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. (grifou-se)*

O acórdão recorrido defende que a aplicação da "trava" de 30% somente se justificaria mediante a presunção de continuidade da pessoa jurídica. Como o art. 514 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 impede o aproveitamento de prejuízos fiscais da incorporada pela incorporadora, a aplicação da limitação de 30% no ano da incorporação da empresa provocaria o "abandono forçado de um ativo seu, representado por benefício assegurado em lei".

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

Como razões de decidir, adoto inicialmente o brilhante voto do Conselheiro Marcelo Cuba Netto no **Acórdão nº 1201-000.888, de 09/10/2013**, que faz 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 n° 998/95, posteriormente convertida na Lei n° 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 Mediada 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 n° 9.065/95 com o abaixo transcrito art. 33 do Decreto-lei n° 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 n° 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 n° 2.341/87) a limitação nessas situações frustraria qualquer possibilidade de compensação futura do excedente.*

*Novamente a recorrente traz à balha a questão da compensação integral do prejuízo. Sua argumentação, agora, é que há uma lacuna na Lei n° 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 n° 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." (destaques no original)*

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

A tese abraçada pelo acórdão recorrido, no sentido de que a melhor interpretação, retirada do ordenamento atinente ao IRPJ, seria pelo afastamento da trava de 30% no ano de encerramento das atividades da pessoa jurídica, é devidamente refutada. Demonstra-se que a interpretação conjunta do art. 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.

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 vigorante 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." (destaques no original)*

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, ao contrário do que defendem o acórdão combatido e a contribuinte recorrida, não existe um direito sagrado à compensação integral dos prejuízos fiscais 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 da 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 maxima 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.” (destaques no original)

O voto vencedor redigido pelo I. Conselheiro Alberto Pinto S. Jr. faz um interessante apanhado das normas concernentes ao imposto de renda, tanto de pessoas jurídicas

quanto de físicas, que não permitem(iam) o aproveitamento tributário de resultados negativos anteriores e nem por isso desnaturaram o conceito constitucional de renda. Para corroborar sua tese, traz trecho de julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que declara expressamente que tais resultados negativos anteriores não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda. Seu aproveitamento tributário seria, isso sim, benesse tributária instituída pelo Estado para "minorar a má atuação da empresa em anos anteriores".

Após diferenciar o tratamento dado ao tema pelas Ciências Contábeis daquele que interessa à seara tributária ("renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei"), o I. Redator faz observação relevante para o deslinde da controvérsia aqui examinada: existem exceções, legalmente previstas, à submissão da compensação ao limite de 30% do resultado positivo do período de apuração. E, entre elas, não está a pretendida pela contribuinte. Em outras palavras: quando o legislador quis estabelecer exceções à regra geral, o fez expressamente.

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

*"Voto Vencedor - Mérito*

*Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado*

*(...)*

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

*argumentos que possam ser procedentes dentro da lógica contábil na qual todo prejuízo deve ser confrontado com os resultados dos períodos seguintes (e imediatamente), esta não é a lógica legal.*

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

*A periodização é importante pois há que se confrontar situações em tempos diferentes para que se identifique se a empresa tem ou não prejuízo, se a empresa tem ou não lucro. Esta lógica contábil existe para se informar ao dono do "equity" acionista ou sócio, como está evoluindo seu patrimônio, o que só tem lógica se forem confrontados períodos distintos. E daí se faz a escolha temporal, que pode ser cinquenta anos, dez anos, um ano, seis meses, três meses, um mês, etc, aquilo que a lógica contábil entender conveniente em termos de mercado, pois como foi dito informar ao dono do capital a situação do seu patrimônio é a função da contabilidade. No caso brasileiro, este prazo está na própria lei comercial (art. 175 da Lei. 6.404/1977, prevê o exercício social de um ano, e em seu Par. Único permite períodos distintos). Daí que em função da continuidade, ou princípio da continuidade, os prejuízos têm que ser levados em conta, pois o acionista ou sócio não olha o seu investimento por períodos equivalentes ao exercício social, mas por todo o período do investimento que planejou, embora tenha que "tomar o pulso" de tempos em tempos (e.g., balanços mensais, semestrais ou anuais, com os prejuízos passando para o período seguinte). Assim, um acionista que tem em perspectiva ações de uma empresa por um determinado período, olha o quanto o investimento vale no início e no final do período; assim, vinculado a uma lógica contábil, todos os ganhos e todas as perdas do período devem ser computados continuamente, é o princípio da continuidade operando, o que lhe dá o resultado final ao longo do período. Veja-se que a função da contabilidade, ou pelo menos uma das funções principais, é informar ao dono do capital a situação do seu investimento.*

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

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

*Posto de outra forma, decorre de decisão em sede política tributária e econômica que a legislação tributária permita a dedução de prejuízos, mas isto por uma lógica econômica de formação de capital, e não simplesmente por uma lógica contábil. A lógica econômica é que a dedução de prejuízo na verdade implica em um alongamento do período de apuração, permitindo que a empresa se recupere de períodos sem lucro (como é típico do início das atividades, em face de perspectivas futuras).*

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

*(...)*

*Outro argumento expedido pela I. Relatora, muito semelhante ao primeiro, diz respeito à obediência da norma tributária aos princípios e normas contábeis, no que se refere à apuração da base do IRPJ e da CSLL. Ocorre que, neste caso, o tratamento dado pela legislação tributária diverge da norma comercial, mas é consentâneo com a própria Lei n. 6.404/1977, a lei comercial e*

*contábil, que prevê em seu art. 177, §7º (redação atual dada pela Lei nº 11.941/ 2009) que tratamento tributário diferente pode ser dado pela legislação tributária, conforme seu art. 177, in verbis:*

*(...)*

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

*(...)*

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

*(...)*

*Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também foi suscitada a tese de que o prejuízo teria a mesma natureza de patrimônio, isto seria um "ativo". Disto decorreria que haveria tributação sobre o patrimônio (prejuízo), se não fosse permitida sua dedutibilidade. Ocorre que prejuízo (perda), no meu entender não é ativo. A legislação tributária, norma de sobreposição, consentânea com a economia e as bases econômicas da atividade empresarial, concede o aproveitamento dos prejuízos dentro da lógica da continuidade empresarial, mas daí a entender que prejuízo acumulado pode representar patrimônio, é o mesmo que dizer que tanto faz lucro ou prejuízo, o que contrasta com a própria lógica econômica. A empresa distribui lucro ou ativa lucro, não distribui prejuízo, nem ativa prejuízo. Ninguém persegue o prejuízo, a atividade empresarial persegue o lucro. Norma que permite transmutar perda em lucro*

*com base na rationale de que a perda tem valor patrimonial é uma contradição em si mesma. Contudo, é verdade que dada a perspectiva (expectativa) de que o prejuízo fiscal em um dado exercício diminua o tributo devido em um exercício posterior, no futuro, há a possibilidade se ativar esta expectativa de direito, a título de ativo fiscal diferido (conforme, e.g., Resolução CFC n. 1189/09). Trata-se de perspectiva de impacto patrimonial positivo, como é qualquer redução de custo, ainda que tributário. Assim, o prejuízo fiscal, que difere do prejuízo contábil (podendo haver caso de lucro contábil com prejuízo fiscal, o que não é infrequente) pode ser considerado uma espécie de expectativa de direito com perspectivas de consequências patrimoniais positivas. Contudo, é um argumento puramente contábil e se aplica, na perspectiva puramente contábil. Ou seja, isto tudo é uma questão contábil e que, neste aspecto, nada tem a ver com a limitação legal de aproveitamento de prejuízo fiscal, que só comporta exceções legais. O fato dos prejuízos fiscais acumulados constarem da parte B do Lalur e de reduzirem tributo a pagar no futuro, não lhes dá o condão de patrimônio.*

(...)

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

(...)

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

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

O I. Redator expõe brilhantemente, com notável grau de detalhamento, as razões que prevaleceram naquele julgamento a respeito de vários aspectos relevantes para o

debate acerca do afastamento da trava de 30% no caso de empresa incorporada: inexistência de direito adquirido à compensação de prejuízos fiscais já registrados; independência da lei tributária em relação às normas contábeis; constitucionalidade das restrições legais à possibilidade de compensação pelos contribuintes.

Além disso, aborda também outra discussão suscitada nos presentes autos. O acórdão recorrido afirmou 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, representado por benefício 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 à própria lógica econômica das empresas, uma vez que, de certa forma, estar-se-ia pretendendo transmutar a perda em lucro.

Considero que os argumentos defendidos pela contribuinte e que fundamentaram o acórdão questionado foram satisfatoriamente refutados pelas decisões administrativas acima referidas, cujas razões de decidir transcritas adoto como minhas.

Acrescento ainda, a título de ilustração, que esta CSRF, em seus julgamentos mais recentes, tem se mantido fiel ao entendimento aqui adotado, pela impossibilidade de dispensa do limite legal, para a compensação, de 30% do lucro real (ou da base de cálculo positiva de CSLL), mesmo no exercício de 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 prejuízos fiscais e de bases negativas 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.

Nesse passo, correta a autuação fiscal referente à glosa do excesso de compensação na base de cálculo do IRPJ no ano-calendário de 2001, objeto dos presentes autos. Assim, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer o crédito tributário lançado.

Como foi destacado pela contribuinte recorrida em suas contrarrazões, o acórdão recorrido, ao dar provimento ao recurso voluntário em relação à sua arguição principal, deixou de apreciar outras alegações constantes da peça recursal.

Assim, diante da presente determinação de restabelecimento da autuação referente à glosa do excesso de compensação, faz-se necessária a devolução dos autos à Turma *a quo* para que se pronuncie acerca de duas outras alegações formuladas pela contribuinte em sede de recurso voluntário: i) a impossibilidade de cobrança de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2001, mesmo que apurado com observância da trava de 30% na compensação, em razão da existência de "pré-pagamentos" realizados ao longo daquele ano, em valor suficiente; e ii) o descabimento da cobrança de multa de ofício da empresa, na qualidade de responsável tributário, por força do disposto no art. 132 do Código Tributário Nacional.

Desse modo, voto no sentido de:

- conhecer do recurso especial interposto pela PGFN;
- dar-lhe provimento para restabelecer o lançamento tributário relativo ao IRPJ do ano-calendário de 2001;
- determinar a remessa dos autos à Turma *a quo* para apreciação dos dois temas que deixaram de ser julgados por ocasião do proferimento do acórdão recorrido.

(Assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo

