



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004273/2009-06
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.794 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de outubro de 2021
Recorrente NOVELIS DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. NÃO APLICAÇÃO DA LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado integralmente com o lucro real no encerramento das atividades da empresa, inclusive por incorporação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência, interposto por NOVELIS DO BRASIL, CNPJ 60.561.800/0001-03, com fulcro no disposto no art. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, com alterações posteriores, em face do Acórdão CARF no. 1302-003.275, prolatado durante a sessão de 11/12/2018 (Acórdão anexado às e-fls. 284 a 298).

No referido julgamento, a 2ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara desta Primeira Seção de Julgamento decidiu, por maioria de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela contribuinte, na forma de ementa e decisão a seguir, contra as quais se insurge a recorrente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL
Ano calendário: 2004, 2006

TRAVA 30%. CISÃO. INCORPORAÇÃO. FUSÃO

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

BASE NEGATIVA. CSLL. RECÁLCULO. AFASTAMENTO GLOSA. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRANSITADO EM JULGADO.

Sendo reconhecido, em outro processo administrativo, que as glosas de despesas que deram origem ao recálculo do base de cálculo negativa foram afastadas, não há como permanecer autuação, que se baseou neste recálculo para concluir que houve um recolhimento a menor da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Gustavo Guimarães Fonseca, que davam provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rogério Aparecido Gil.

No caso concreto, a e. Turma *a quo* entendeu que a trava de 30% está calcada em legalidade e que nenhum óbice existe na sua aplicação e exigência pela Autoridade Tributária, inexistindo exceção para que seja desconsiderada nos casos de evento de cisão, incorporação ou fusão.

O Especial foi admitido pela r. presidência da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, nos seguintes termos:

3 Requisitos de Admissibilidade do Recurso Especial

O Recurso Especial dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF tem por escopo pacificar divergência de entendimentos deduzidos em decisões proferidas por Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial (extraordinária) ou pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, dentro da estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

O Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial acerca de um mesmo dispositivo de lei. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Assim, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma terceira instância, mas, sim, a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica.

Por tal razão é que o Recurso Especial não se estabelece em matéria de prova, mas unicamente na interpretação da legislação tributária, devendo satisfazer os requisitos dispostos no art. 67, do Anexo II, do RICARF, antes colacionado.

No caso sob análise, a recorrente aponta divergência de interpretação acerca de uma única matéria, para a qual aponta dois Acórdãos paradigmas, a saber: a) Aplicação do limite de 30% para a compensação da base negativa de CSLL apurada pela sucedida, quando de cisão parcial. (Paradigmas apontados – Acórdão CARF no. 101-96.509, de e-fls. 338 a 354 e Acórdão CARF no. 101-94.515, de e-fls. 356 a 375).

Ressalta-se, inicialmente, que os dois paradigmas citados são de Colegiados diferentes do que exarou o Acórdão recorrido e não se encontram reformados, não foram proferidos por Turma Extraordinária e não contrariam as demais hipóteses constantes do art. 67, §12, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º. 343, de 2015, com a redação das Portarias MF n.ºs. 152, de 2016, e 329, de 2017.

Assim, analiso. Trata-se de caso de divergência interpretativa acerca da legislação tributária, podendo-se depreender o prequestionamento da matéria, a similitude fática entre situação recorrida e paradigmáticas e a caracterização da divergência (também devidamente demonstrada no corpo do Recurso Especial sob análise), a partir da confrontação dos seguintes trechos dos Acórdãos recorrido e paradigmas:

(...)

Ainda, não vislumbro qualquer tipo de dissimilitude probatória entre a situação presente nos autos e aquelas examinadas pelos Colegiados paradigmáticos que pudesse se constituir em diferença essencial, ou seja, de forma a que pudesse interferir na **conclusão de que transmutada a situação fático-probatória dos autos aos Colegiados paradigmáticos (“teste de aderência”), o resultado do julgado recorrido se reverteria, passando-se a afastar o limite de compensação (de 30% do lucro líquido ajustado) no caso da parcela de saldo de base negativa de CSLL proporcional ao patrimônio vertido (64,52%), quando da operação de cisão parcial da recorrente.**

(...)

Assim, entendo como devidamente caracterizada a divergência interpretativa quanto à única matéria suscitada no pleito, opinando-se pelo seguimento total do Recurso Especial do sujeito passivo.

No mérito sustenta que o efeito prático da cisão parcial é a verdadeira extinção de parte do patrimônio da Novelis, sendo esta (a cisão parcial), portanto, a sua última oportunidade de aproveitar a integralidade da base negativa que acumulou até o ano de 2004, sob pena de tributação de seu patrimônio pela CSLL. Nesse sentido, esse Egrégio CARF, então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em mais de uma oportunidade, reconheceu o direito de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas proporcionalmente à parcela cindida do patrimônio líquido nos casos de cisão parcial, sem a “trava” dos 30%, conforme demonstrado por meio dos acórdãos paradigmas 1 e 2 já cotejados.

Intimada, a i. PGFN apresentou contrarrazões em que alega que não há exceção quanto à limitação da compensação de prejuízos fiscais e, assim sendo, por absoluta falta de previsão legal, não é permitida a compensação de prejuízos fiscais acima do limite máximo de 30% do lucro real, mesmo no caso em que se apresenta uma Declaração de Rendimentos final, decorrente da extinção da pessoa jurídica.

Não pode o intérprete conferir à lei uma interpretação diferente 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 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.

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.

Com efeito, os precedentes da CSRF, diversamente do entendimento demonstrado pela recorrente, entenderam que mesmo nos casos de incorporação o limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais deve ser observado. Isso porque *“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.”*

Aduziu-se, ainda, que *“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.”*

É o relatório no que reputo essencial.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

No presente caso, restou demonstrada a divergência jurisprudencial, haja vista que os acórdãos paradigmas acabaram por aplicar interpretação conforme que acabou afastando a limitação da regra dos 30% no caso de cisão parcial, enquanto o acórdão recorrido acabou por aplicar o limite de compensação.

O recurso especial deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Assim sendo, voto por CONHECER do Recurso Especial.

Recurso especial do Contribuinte - Mérito

Demonstrado o dissídio em relação à aplicação da chamada trava dos 30% no caso de extinção da pessoa jurídica, no caso por incorporação.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

Inicialmente cumpre destacar que no julgamento do RE 591.340, em sede de repercussão geral, cuja tese firmada foi de que “é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL”. Portanto, reconhecido pelo STF que a limitação à dedução de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, em 30% para cada ano-base, prevista nos artigos 42 e 58 da Lei n.º 8.981/95, bem como nos artigos 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95, não havendo violação às disposições constitucionais.

A Corte Suprema cuidou de ressaltar que aquela decisão não se aplica às hipóteses em que há extinção da pessoa jurídica, conforme *distinguisng* constante do acórdão:

“O recurso cuida, tão somente, da constitucionalidade das restrições previstas nas citadas Leis, presente a continuidade da atividade empresarial, não abrangendo a interpretação dos diplomas legais nas situações em que se observa a extinção de pessoa jurídica”.

Infere-se, inclusive **do voto do Min. Relator do acórdão vencedor, Ministro Alexandre de Moraes: “Tal restrição dirige-se à pessoa jurídica em pleno exercício de seu objeto social; ou seja, que não encerrou suas atividades, por extinção, fusão, cisão parcial ou total, ou por incorporação.”**

O mesmo entendimento se apresentou ao longo dos debates, confira-se:

“ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Antes de tomar o voto da Ministra Rosa Weber, só queria esclarecer, depois de ouvir o Relator, que não está em jogo a compensação de prejuízos fiscais de empresa extinta, porque isso foi aduzido da tribuna...

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - De fato, não foi submetido ao contraditório. Eu fiz referência ao uma tese subsidiária e não a um debate presente.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Essa tese não está em jogo, porque aí fica mais fácil entender que não vai poder compensar prejuízo de uma pessoa que já se extinguiu. Então ela tem que compensar tudo de uma vez só. Mas não é isso que está em jogo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Se tivesse que enfrentar esse tema, com maior razão, determinaria a consideração dos prejuízos.”

Na ocasião julgou-se a constitucionalidade do dispositivo como regra, não se adentrando acerca da hipótese em que há extinção da pessoa jurídica, no caso por incorporação. Tratando-se, portanto, de interpretação das discussões registradas no acórdão, não se podendo inferir que o resultado seria o mesmo para o caso concreto.

Ainda em relação à referida decisão, é importante destacar que diversamente do que havia sido feito no julgamento do Recurso Extraordinário 344.994/PR em que constou expressamente da ementa a suposta qualificação da trava como benefício fiscal, o mesmo não ocorreu quando do julgamento em repercussão geral, indicando que a assertiva não pode ser considerada mais que obter dictum, não vinculando o entendimento desta corte. Nesse sentido, não há como restringir a interpretação do dispositivo com fundamento no art. 111 do CTN.

Note-se que o ordenamento jurídico deixa claro que não há resultado positivo sem consideração de prejuízos anteriores, vedando expressamente a distribuição de lucro de um período sem a consideração (absorção) dos prejuízos acumulados, conforme artigo 189, da Lei n.º

6.404/1974. Pressupõe-se que a sociedade continuará a operar, a partir da aplicação do princípio da continuidade da pessoa jurídica, o qual considera, logicamente, que os investimentos/sacrifícios dos anos anteriores são formadores do lucro nos anos futuros. Nesse sentido, o professor Humberto Ávila é cristalino:

“a comunicação entre os períodos de apuração e a compensação de prejuízos fiscais anteriores em anos-calendário subsequentes são consequências normativas necessárias do conceito de renda como acréscimo patrimonial líquido configurado com base no critério da progressividade. Em outras palavras, nem a incomunicabilidade entre os períodos é imposição constitucional, nem a compensação de prejuízos fiscais é cortesia legal. Ao contrário, a comunicabilidade de períodos e o direito de compensação de prejuízos fiscais é que são implicações normativas inafastáveis da ordem constitucional”

Sabe-se que a renda se verifica, para efeito de tributação, dentro de um lapso temporal pré-fixado e de acordo com o acréscimo patrimonial ocorrido no período. Isso porque, para que se faça a correta verificação do quantum devido, a legislação prevê que se apure o lucro em períodos anuais ou trimestrais, observando-se o desempenho da empresa nesse determinado corte temporal. Estamos aqui diante do fenômeno da periodização.

A periodização consiste em fazer com que esses cortes temporais permitam observar o êxito da atividade empresarial. Entretanto, é importante que esses cortes cronológicos não sejam levados em consideração isoladamente porque a atividade da empresa não se exaure em cada ano de forma isolada, pelo contrário, esses períodos são interligados, ainda mais quando se pensa na persecução de seus objetivos ao longo de toda a sua existência por tempo indeterminado.

Nesse limiar, incide o princípio da continuidade da pessoa jurídica que justifica, no campo do Direito Tributário, a compensação de prejuízos fiscais, de modo que as leis tributárias se fundamentam em tal princípio para autorizar a compensação de prejuízos fiscais advindos de exercícios anteriores.

A continuidade empresarial, no sentido de querer fazer com que empresa continue produzindo ao longo do tempo, faz parte da própria ideia de empreendimento, a menos que a sociedade seja constituída com um objetivo específico, cujo atingimento terá o condão de extingui-la.

O princípio da continuidade empresarial é reconhecido pelas Normas Internacionais de Contabilidade (International Accounting Standards Board - IASB) e também é utilizado no Brasil como método de escrituração comercial, conforme se verifica no Pronunciamento Conceitual Básico² onde se lê que

As demonstrações contábeis normalmente são preparadas tendo como premissa que uma entidade está em franca marcha (going concern assumption) e irá manter-se em operação por um futuro previsível. Desse modo, parte-se do pressuposto de que a entidade não tem a intenção tampouco a necessidade de entrar em liquidação, ou ainda, tenciona reduzir materialmente a escala de suas operações. Por outro lado, se essa intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis terão que ser elaboradas em bases diferentes, e nesse caso, a base de elaboração utilizada deve ser divulgada.

Além de estar prevista no Pronunciamento parcialmente transcrito acima, o princípio da continuidade também está previsto no artigo 5º da Resolução do Conselho Federal

² Disponibilizado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis no endereço eletrônico: http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_CPC00R1_comparado.pdf. Último acesso em 21.05.2012.

de Contabilidade n.º 750/1993 (Princípios de Contabilidade), com as modificações introduzidas pela Resolução n.º 1.282/2010 que dispõe que “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”.

Outrossim, o princípio da continuidade é uma presunção que tem distintas implicações nas demonstrações financeiras das sociedades anônimas, daí a afirmação de Modesto Carvalhosa³ no sentido de que

Os princípios de contabilidade são estabelecidos e consagrados tendo em vista uma empresa em funcionamento. É evidente que o critério de avaliação de um patrimônio em plena atividade produtiva terá de ser diferente do critério de avaliação de uma empresa em processo de liquidação (arts. 206 a 219), ou sem perspectivas de continuidade.

É por isso que a Lei n.º 6.404/1976 (“Lei das S/A”) não impõe qualquer limitação do prazo para a duração da atividade das sociedades, a não ser que a própria sociedade, por meio de seus acionistas, e de conformidade com seu estatuto, decida interrompê-la, seja qual for o motivo.

Assim, se a sociedade for constituída com duração indeterminada, o lucro não é tão facilmente apurado, pois, enquanto houver interesse dos sócios quotistas ou acionistas, e a sociedade seguir cumprindo seus objetivos, a empresa continuará existindo e é nesse contexto que o princípio da continuidade se justifica. Por isso, os registros contábeis de uma sociedade empresarial são feitos levando-se em conta a continuidade da empresa. Isso implica em dizer que também os seus usuários (sejam quotistas, acionistas, administradores ou credores) devem considerar tal continuidade. O reflexo prático de tal princípio se verifica na alocação contábil que deverá ser realizada no tempo de sua competência.

O regime de competência foi introduzido no ordenamento pátrio por meio do artigo 177, caput, da Lei n.º 6.404/1976, in verbis:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o **regime de competência. (grifo nosso)**

O legislador, buscando a solução para a questão da alocação contábil intertemporal adotou o regime de competência e o esclareceu na Exposição de Motivos da Lei n.º 6.404/1976⁴ nos seguintes termos:

O Projeto procura reunir as regras gerais essenciais para que o intérprete da lei nela encontre orientação básica, mas evitando pormenores dispensáveis. Na escolha dessas regras influenciou, evidentemente, o conhecimento de hábitos e práticas que a lei pretende corrigir ou coibir, a fim de que as demonstrações financeiras informem - a administradores, acionistas, credores e investidores do mercado - a verdadeira situação do patrimônio da companhia e seus resultados.

³ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedades anônimas: Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. 3º volume. 4º ed.* São Paulo: Saraiva, 2009, p. 200.

⁴Disponível no endereço eletrônico http://www.cvm.gov.br/port/atos/leis/6404_Exposicao.asp. Último acesso em 22.05.2012.

É para atender tal necessidade que toda empresa deve estabelecer seu exercício social, com duração de um ano, não necessariamente coincidente com o calendário civil, conforme disposição do artigo 175⁵, caput, da Lei das S/A, com a finalidade de possibilitar a comparação entre os exercícios.

Em decorrência dessa desnecessidade de que o exercício fiscal coincida com o calendário civil, em um primeiro momento, houve um descompasso entre a legislação societária e a legislação tributária.

Para harmonizar novamente a legislação, evitando possíveis injustiças resultantes do risco de haver tributação com efeito de confisco ou mesmo da dupla tributação sobre uma mesma renda, sobreveio o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (Decreto nº 1.598/77), definindo que a apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ seria consumado com base no lucro real e levando em conta os aspectos intertemporais (regime de competência) dentro do exercício social da empresa.

A busca pela harmonização da legislação está expressa na Exposição de Motivos do Decreto nº 1.598/77⁶, do qual destacamos o seguinte trecho:

6. O Capítulo II reúne as normas sobre a base de cálculo do imposto. O lucro real é o lucro apurado pela pessoa jurídica na escrituração comercial, com os ajustes determinados pela legislação tributária. A lei de sociedades por ações redefiniu o lucro comercial (denominado lucro líquido do exercício), regulando mais pormenorizadamente do que a legislação anterior os critérios de classificação e avaliação do patrimônio, de elaboração de demonstrações financeiras e de apuração do lucro. **O projeto adapta a definição de base de cálculo do imposto aos novos conceitos da lei comercial, inclusive quanto à adoção (no reconhecimento do lucro), do regime de competência. (grifo nosso)**

Pelo que se denota do excerto acima, não resta dúvida de que o Decreto nº 1.598/77 veio assumir o regime de competência, inicialmente trazido pela Lei das S/A, como parâmetro para definição da base de cálculo do IRPJ.

Nessa ordem de ideias, da mesma forma que a empresa só pode distribuir lucro aos seus acionistas após a dedução dos prejuízos acumulados e a provisão para o IRPJ, na forma do artigo 189 da Lei das S/A, a compensação de prejuízos fiscais vem preservar o capital social da sociedade. Pois, se os lucros fossem distribuídos antes da apuração dos prejuízos, o capital da sociedade tenderia a ser consumido até sua insolvência e não haveria de ser diferente em se tratando de tributação.

Em suma, a periodização do resultado é fictícia, mas mesmo assim é necessário respeitá-la, dando uniformidade às condutas corporativas. Por isso, a legislação tributária seguiu o esquema do regime de competência, de modo a se harmonizar com o Direito Privado.

Repise-se que o Conselho Federal de Contabilidade já afirmou que o princípio da continuidade pressupõe a continuação da entidade no futuro, fazendo com que “a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levem em conta essa circunstância” (Art. 5º, da Resolução CFC nº 750/1993, alterada pela Resolução CFC nº 1.282/2010). Esse pressuposto

⁵ Art. 145: O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

⁶ Íntegra da Exposição de Motivos publicada originalmente no Diário Oficial da União em 22 de março de 1978, disponível no endereço eletrônico http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=J&DataIn=22/03/1978&txpagina=252&altura=700&largura=800. Último acesso em 22.05.2012.

deve ser compreendido como princípio lógico e objetivo a nortear as regras de apuração do IRPJ e da CSLL.

Na mesma toada, a periodização da apuração do resultado empresarial deve ser vista como ficção legal, reconhecida pela legislação societária e tributária com o simples objetivo de inserir, no contexto da continuidade da pessoa jurídica, um lapso temporal que possibilite a comparação do seu desempenho, ao longo dos períodos que, na verdade, são interligados.

Noutras palavras, a regra-matriz de incidência do IRPJ e da CSLL não se realiza em um só exercício. Inexistindo comunicabilidade entre os exercícios sociais estabelecidos, a apuração de qualquer resultado tributável será distorcida. É, pois, justamente esse o intuito da compensação do prejuízo fiscal: realizar a integração do resultado de exercícios passados e futuros, fazendo com que a tributação recaia sobre o que é de fato lucro tributável/acréscimo patrimonial e não sobre o que é patrimônio ou capital.

Com base no já citado artigo científico sobre o tema da “trava de 30%” na compensação de prejuízos fiscais escrito com rigorosidade técnica pelo Professor Eurico Marcos Diniz de Santi (SANTI, 2010), vê-se que, ao longo do tempo, o legislador pátrio adotou diferentes soluções para a questão da compensação de prejuízos fiscais.

Consoante visto no item anterior, o Imposto sobre a Renda foi instituído, primeiramente, pela Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922, em seu artigo 31 e após o decorrer das diversas mudanças no ordenamento pátrio no tocante ao regime deste tributo, o primeiro diploma legal a disciplinar a matéria foi a Lei nº 154/1947, estipulando o prazo decadencial de três anos para a dedução dos prejuízos fiscais acumulados para efeitos de apuração do imposto sobre a renda.

No ano de 1977, o Decreto-Lei n. 1.598 tratou de ampliar o prazo para o exercício do direito à compensação dos prejuízos fiscais de três para quatro anos.

Quatorze anos depois, foi publicada uma terceira regra sobre o assunto da compensação de prejuízos fiscais, introduzida pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não impondo qualquer limitação para a compensação dos prejuízos fiscais, seja de ordem temporal, seja de ordem quantitativa.

Após o lapso de praticamente um ano, o legislador pátrio decidiu voltar à orientação da Lei n. 154/1947, e por meio da Lei n. 8.541 de 23 de dezembro de 1992, impôs novamente o prazo decadencial de quatro anos para o exercício da compensação de prejuízos fiscais.

Por fim, foram publicados o artigo 42 da Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995 e os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065 de 20 de junho de 1995. Tais dispositivos substituíram o limite temporal de quatro anos por um limite quantitativo ao exercício do direito de compensar os prejuízos fiscais, tanto para o IRPJ quanto para a base de cálculo negativa da CSLL, de modo que a compensação pode ser feita, mas somente poderá ser reduzido o lucro líquido do período até o limite de 30% do imposto devido:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do

imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

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

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

A Lei nº 9.065/1995 resultou da conversão em lei da Medida Provisória nº 998 e é justamente essa limitação quantitativa de 30% de compensação de prejuízos fiscais introduzida pelos dispositivos acima transcritos que se chama de “trava de 30%”. Contudo, a leitura da Lei n. 9.065/1995 não pode ser feita apressadamente, sem se considerar os casos em que a pessoa jurídica é extinta.

A exposição de motivos de tal alteração na norma, verifica-se o intuito arrecadador do Estado, para que cada empresa arrecadasse um valor mínimo de tributo, retirando o que antes era limitado no tempo, tais prejuízos, em que pesem sofrerem limitações em percentual, não "prescreviam" e não prescrevem no tempo. Assim, o direito à compensação é sempre existente, deixando assim, de se tributar algo que não é renda.

Assim, como societariamente falando, o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores. E, considerando que o lucro real parte do lucro contábil, o mesmo é nitidamente afetado pela compensação dos prejuízos.

Desta feita, transcrevo, também o voto da ilustre Conselheira Cristiane Silva Costa, no acórdão 9101-003.256, de 05 de dezembro de 2017, em sede de Recurso Especial do Contribuinte, em que pese ter sido vencida por voto de qualidade.

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 n.º 9.065/1995 existia limitação temporal para a compensação de prejuízos fiscais, constante do artigo 12, da Lei n.º 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 n.º 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%.

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Com a devida vênia, ousou discordar do voto do ilustre Conselheiro Relator no que diz respeito à impossibilidade, em caso de extinção da pessoa jurídica, de aplicação da “trava de 30%” na compensação do lucro real e da base de cálculo de CSLL com prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores.

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.

Por oportuno, passo a discorrer sobre os dispositivos legais que regem a matéria.

A compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, inicialmente, era regulada pelo artigo 6º, §3º, alínea c, do DecretoLei nº 1.598/1977:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

No mesmo sentido, a Lei nº 9.065/95 praticamente reproduziu o texto da norma estampada na Lei nº 8.981/95:

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

limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

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

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

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

Conforme se observa, na realidade, *não se trata, com a devida vênia, de inexistência de lei que preveja a aplicação das citadas normas em caso de extinção da pessoa jurídica*, uma vez que tais dispositivos traduzem a regra geral de aplicabilidade de limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores limitado a 30% do lucro líquido ajustado antes dessa compensação.

É importante salientar que o legislador, quando quis excepcionar a aplicação da trava de 30% para alguma situação específica, o fez de maneira clara. O art. 470 do RIR/1999, por exemplo, afasta a limitação de 30% para compensação o prejuízo fiscal com relação às empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação (aprovados pela Comissão BEFIEX), *verbis*:

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

*I - compensação de prejuízo fiscal verificado em um período de apuração com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes independentemente da distribuição dos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, **não estando submetida ao limite estabelecido no art. 510**⁷ (Lei nº 8.981, de 1995, art. 95, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º); [grifo nosso]*

[...]

⁷ 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).

[...]

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

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

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

A mesma inaplicabilidade da “trava de 30%” na atividade rural é tratada no art. 42 da Medida Provisória n.º 1911-15, de 2000 (e reedições), conforme se transcreve a seguir:

Art. 42. O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no art. 16 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLL.

Tal entendimento vem sendo adotado na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como, por exemplo, no Acórdão n.º 9101-001.337, de lavra do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, em relação ao qual, peço vênias para reproduzir seus fundamentos:

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

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

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

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

Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de

apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial n.º 188.855-GO, in verbis:

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

Data maxima venia, confunde-se aqueles que citam o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que "o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores". Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período - lucro líquido do exercício.

Sustenta-se também que a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal. Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é em sentido contrário, ou seja, que "somente por benesse da política fiscal que se estabelecem mecanismos como o ora analisado, por meio dos quais se autoriza o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados", conforme dicção da Min. Ellen Gracie ao julgar o RE 344994.

Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.

Duas verdades óbvias se deduz de tal entendimento: primeiro, renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei; segundo, a compensação de prejuízo poderia ser totalmente desautorizada pelo legislador ordinário, pois não haveria ofensa ao conceito de renda (art. 43 do CTN).

Engana-se também quem defende que a não submissão dos prejuízos à trava, nos casos de que se trata, não se encontra vedada pelas normas veiculadas pelos artigos 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/1987, pois, teleologicamente, o art. 33 visa impedir que o saldo de prejuízo fiscal da empresa a ser incorporada cause qualquer impacto

financeiro na incorporadora, o que ocorreria se, no seu último exercício, fosse permitido a incorporada pagar menos IRPJ compensando o saldo de prejuízos além dos 30% permitidos.

Todavia, a questão principal não gira em torno do art. 33 do DL 2.341/87, mas da total falta previsão legal para que se afaste a regra geral da trava de 30% no último período de apuração da empresa a ser incorporada. Isso mesmo, não há previsão legal, mas um mero esforço exegético do recorrente, o qual desborda os parâmetros hermenêuticos das normas de regência da matéria.

Ademais, permissa venia, a interpretação, digamos, sistemática feita pelo recorrente - já que não se baseia em nenhum dispositivo legal específico, mas no sistema jurídico como um todo - é contraditória e ofende a isonomia, pois, "já que sustenta que o prejuízo fiscal deve ser integralmente compensável no tempo, para que a tributação não ofenda o conceito de renda, como fazer então se houver saldo remanescente de prejuízo no último período de existência da pessoa jurídica ainda que lhe fosse afastada a trava dos 30%? Ora, em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos da América Unidos da América⁸, é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será então que, para respeitar o conceito de renda, o intérprete deveria também entender autorizada a compensação retroativa na situação em tela sem lei que a preveja? A resposta é, por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando um situação não isonômica entre a incorporada que tem lucro no seu último exercício suficiente para ser compensado 100% do saldo de prejuízos acumulados e aquela outra que não o tenha, a qual ficará com saldo de prejuízo fiscal que jamais será compensado.

Vale ainda ressaltar que, quando o legislador ordinário quis, ele expressamente afastou a trava de 30%. Refiro-me ao art. 95 da Lei 8.981/95. Assim, nem mesmo o Poder Judiciário poderia chegar tão longe a ponto de criar, por jurisprudência, uma nova exceção à regra da trava de 30%, sob pena de se estar legislando positivamente.

Além disso, se o raciocínio de que na extinção da pessoa jurídica haveria um direito líquido e certo à utilização dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores sem utilização da trava de 30% em razão de tal saldo não poder ser utilizado posteriormente, o que ocorreria se nesse último período de apuração (o extinção da pessoa jurídica) o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal/base negativa de CSLL? Haveria um direito à restituição de IRPJ e de CSLL em razão desses saldos de períodos anteriores não poderem ser utilizados no futuro? Com a devida vênia, seria esse o resultado caso fosse adotada a tese da ilustre relatora! Obviamente, tal exegese não se mostra possível, pois, conforme já decidido pelo STF a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores é tão somente um benefício fiscal, pois o resultado a se tributar seria sempre o apurado no período de apuração correspondente, tratando-se de mero favor fiscal a possibilidade de compensar parte do lucro real/base de cálculo da CSLL do período com prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores, o que implica a necessidade de aplicação da regra geral de limitação de 30% do resultado do próprio período de apuração a

⁸ Refiro-me ao *carryback*, previsto: na section 172 (b) do Internal Revenue Code.

ser compensado, exceto nos casos em que o legislador excetuou essa aplicação, o que, a toda evidência, não ocorreu no caso da extinção da pessoa jurídica.

Isso posto, encaminho meu voto por conhecer do recurso, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Caio Cesar Nader Quintella, Conselheiro

Acompanhando o bem fundamentado voto do I. Relator, registra-se aqui a total concordância com o seu posicionamento meritório, justificando o entendimento pela procedência do Recurso Especial da Contribuinte, permitindo-se alguns comentários e ponderações sobre o tema.

Este mesmo Conselheiro já teve a oportunidade de se pronunciar sobre essa temática, na condição de Redator Designado, no recente v. Acórdão n.º 9101-005.728, de 1º de setembro de 2021, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF. Restou assim ementado tal *julgado*:

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

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO. TRAVA DE 30% DO LUCRO TRIBUTÁVEL. PREMISSA DE CONTINUIDADE DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. EXTINÇÃO. INCORPORAÇÃO. DESVIO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. ONERAÇÃO INDEVIDA DO PATRIMÔNIO. INAPLICABILIDADE.

A compensação de prejuízos fiscais é prerrogativa do contribuinte optante pelo regime do Lucro Real, garantindo a oneração apenas da renda tributável auferida dentro dessa modalidade de apuração, respeitando sua capacidade contributiva.

O limite quantitativo das compensações de apenas 30% da monta do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, inaugurado pelos arts. 42 e 58 da Lei n.º 8.981/95, posteriormente veiculado nos arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95, encontra motivação na garantia de arrecadação mínima, pressupondo e tendo como basilar premissa a continuidade das atividades das entidades, de modo a não tolher ou reduzir esse direito dos contribuintes.

Quando tal limitação é aplicada à tributação das pessoas jurídicas extintas por cisão, fusão ou incorporação, desrespeita-se tal axioma considerado pelo Legislador, dando margem a oneração fiscal de patrimônio ao invés de renda.

Sob pena de conflito e violação ao art. 43 do CTN, a trava de 30% do lucro tributável na compensação dos resultados negativos não pode ser imposta a empresa extinta, inclusive por evento de cisão, fusão ou incorporação, também se assegurando, assim, a observância sistemática e racional das demais normas legais que estabelecem os limites e informam a tributação sobre a renda.

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

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

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

Posto isso, entendeu-se pela necessidade da matéria ser amplamente debatida, adentrando tais outros aspectos materiais e a referida principiologia da tributação da renda, agora na apreciação RE n.º 591.340-SP, ao qual foi atribuída a *repercussão geral*, dentro do sistema de precedentes vinculantes (Tema RG 117).

Ocorre que, novamente, quando julgamento desse RE n.º 591.340-SP e fixação do Tema 117⁹, não foi abordada e tampouco resolvida a questão da constitucionalidade da *trava de 30%* quando aplicada à pessoa jurídica no período de sua extinção, inclusive por cisão, fusão e incorporação.

⁹ "É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL"

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

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

(destacamos)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A sazonalidade da incidência de tais tributos, adotando um período igual ou inferior ao anual para seu ciclo fenomenológico, é uma dessas construções ficcionais. Sobre isso, com muita clareza, é o comentário do Professor Luís Eduardo Schoueri¹⁰

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

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

¹⁰ Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo : Dialética, 2010. p. 259.

Afinal, fosse o Estado esperar que todas as pessoas jurídicas encerrassem suas atividades (e todas as pessoas físicas falecessem, no caso do imposto de renda das pessoas físicas) para então exercer seu poder tributante, certamente os cofres públicos não teriam recursos para fazer frente a todas as despesas estatais, ainda mais se considerar a importância arrecadatória do imposto de renda.

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

E foi exatamente dentro de tal construção jurídica de periodização de apuração da *renda*, para servir à incidência tributária, em que foi inserida a regra presente nos arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95, que estabelece a referida limitação do aproveitamento do prejuízo em cada período.

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

Comprovando a natureza de simples *diferimento* de tal método controle arrecadatório, confira-se trecho da Exposição de Motivos da MP n.º 998/05, convertida na controversa Lei n.º 9.065/95:

Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n.º 812/94 (Lei 8.981/95).

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

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

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

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

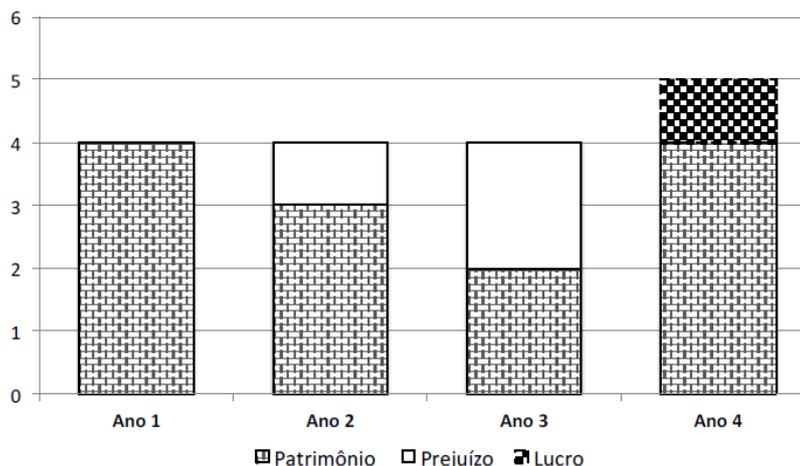
Isso pois, se nesses casos for mantida interpretação que permite a aplicação da limitação da compensação dos *resultados negativos* aos 30% do *lucro líquido ajustado*, em relação aos valores de IRPJ e CSLL devidos após o levantamento do seu balancete de encerramento, por consequência se estará tributando parcela do patrimônio deste contribuinte e não do lucro.

Há muito tal argumento é defendido pelo tributarista, especialista em tributação da renda, Ricardo Mariz de Oliveira¹¹, que também acrescenta que o *silêncio* do Legislador, ao instituir a limitação *quantitativa*, sem conferir regência jurídica específica, diversa, para a hipótese de extinção, é *ensurdecador*, sendo devido *tratamento desigual para situações desiguais, o que impõe a impossibilidade de tratar por igual pessoas jurídicas em continuidade e pessoas jurídicas em extinção, inclusive no caso de serem absorvidas por outra*.

E, para melhor ilustra a forma como tal *distorção* ocorre, desviando a incidência tributária da *renda*, efetivamente cabível à União, confira-se a excepcionalmente didática e visualmente rica demonstração procedida pelo I. Conselheiro Luís Flávio Neto, estampada no seu voto que compõe o Acórdão nº 9101.003.126, publicado em 28/11/2017, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF:

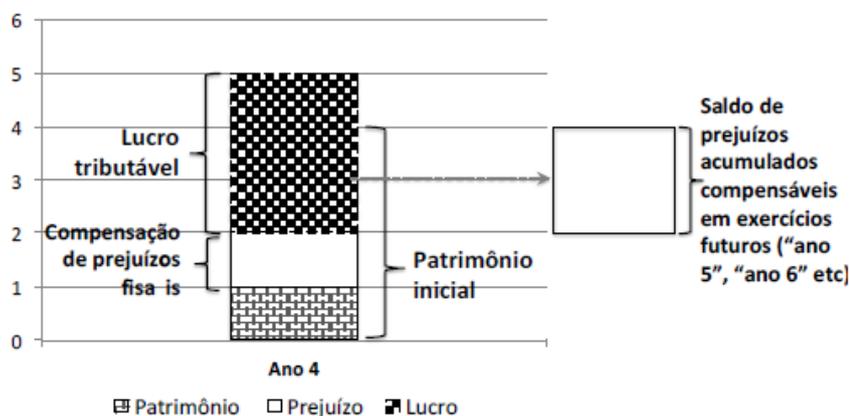
Para a melhor compreensão do tema, suponha-se, por hipótese, que uma empresa inicie as suas atividades no “ano 1”, com o capital social integralizado pelos sócios de \$4.000, obtendo prejuízo no “ano 2” de \$ 1.000, prejuízo no “ano 3” de \$1.000 e lucro no “ano 4” de \$3.000. O gráfico a seguir ilustra essa sequência de resultados:

¹¹ Limite à Compensação de Prejuízos Fiscais na Extinção da Pessoa Jurídica – um caso para a solução através da redução teleológica (ou notando a existência de silêncio eloquente). Revista de Direito Tributário Atual vol. 31, 2014.

Figura 01. Formação de prejuízos fiscais seguida de período lucrativo.

Nos anos “1”, “2” e “3”, naturalmente não haveria IRPJ ou CSL devidos sob a sistemática do lucro real. Tais tributos, por sua vez, poderiam incidir no “ano 4”, para a tributação dos resultados positivos obtidos. No entanto, para a apuração do referido resultado positivo, o contribuinte poderia considerar os resultados negativos obtidos nos exercícios anteriores, tendo em vista a necessária comunicação entre estes.

Conforme a sistemática estabelecida pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no “ano 4” e também em todos os próximos exercícios em que obtivesse resultados positivos, o contribuinte poderia compensar até 30% de seus lucros com os prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) apurados naqueles anos “1”, “2” e “3”. É o que ilustra o gráfico a seguir:

Figura 02. “Trava de 30%”. Aplicação às empresas em contínua atividade.

Não há dúvida que legislador garantiu ao contribuinte o direito de compensar a totalidade do prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), mas diluiu o seu exercício durante o tempo de atividade da empresa. A questão que se coloca no presente recurso especial consiste em saber como deve proceder o contribuinte quando não houver a aludida continuidade em suas atividades, especialmente em face de extinção por incorporação.

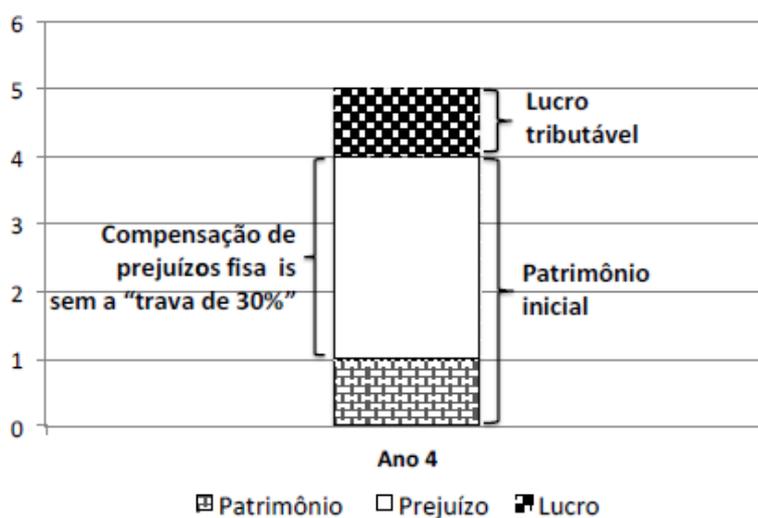
Assim, no caso concreto ora em análise, a empresa incorporada possuía saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) acumulado de exercícios anteriores. No ano em que foi extinta em razão de incorporação, o contribuinte havia obtido lucros e, em sua última declaração de rendimentos, os compensou

com o aludido saldo. Diante da impossibilidade prosseguir compensando prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) em exercícios futuros (pois, com a extinção, estes não existiriam), a contribuinte compreendeu inaplicável a “trava dos 30%”.

A interpretação sustentada pelo contribuinte conduziria à tributação da renda, dos lucros obtidos durante o exercício de suas atividades, de tal forma que apenas o efetivo acréscimo patrimonial seria tributado pelo IRPJ e da CSL, deixando a salvo desses tributos aquilo que corresponderia efetivamente ao seu patrimônio (o que, de fato, não é hipótese de incidência do IRPJ e da CSL).

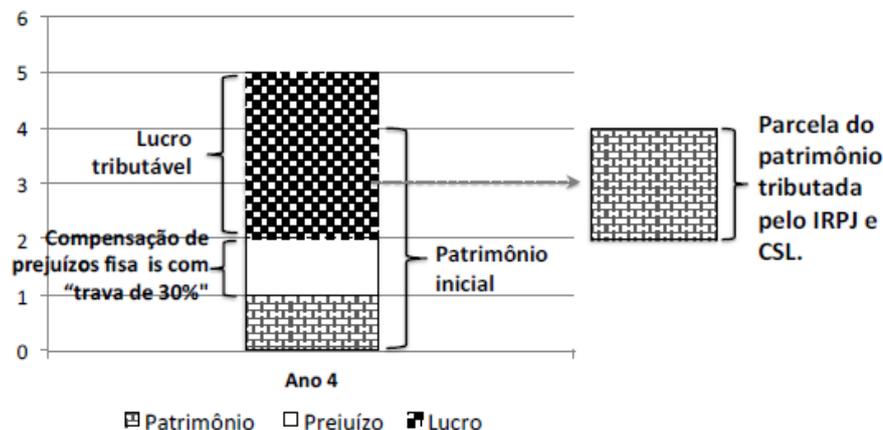
Com vistas ao exemplo exposto nas figuras “1”, “2” e “3”, acima, a interpretação sustentada pelo contribuinte pode ser representada da seguinte forma:

Figura 03. “Trava de 30%”. Interpretação do contribuinte.



Por um lado, é muito diferente a interpretação adotada pelo i. agente fiscal na lavratura do AIIIM, bem como pela PFN em sua manifestação perante esta CSRF. Por esta, na hipótese de incorporação, fusão ou cisão, o contribuinte perderia até 70% do saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), de tal forma que referidos tributos incidiriam sobre o patrimônio da empresa. É o que ilustra o gráfico a seguir:

Figura 04. “Trava de 30%”. Interpretação da PFN.



Em acréscimo, deve se considerar sistematicamente a vedação legislativa dos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei n.º 2341/87, bem como aquela remissão do art. 20 da MP n.º 1.858-6/99, ao aproveitamento dos prejuízos da incorporada pela incorporadora, *selando*, inquestionável, o cenário de tributação de patrimônio.

Além disso, cabe dizer que o direito à compensação plena de prejuízos e bases de cálculo negativas, sob um prisma normativo mais abstrato e de maior hierarquia kelseniana, encontra inafastável guarida e arrimo nos princípios da *capacidade contributiva*, da *proibição ao confisco* – e da já mencionada natureza ficcional e *artificial* da periodização da apuração dos *atos geradores* da CSLL e do IRPJ, os quais apenas podem onerar expressões de *renda* das entidades.

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

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

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

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

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, reformando o v. Acórdão n.º 1302-003.275, para afastar a aplicação da *trava dos 30%* procedida pela Fiscalização, cancelando a glosa do aproveitamento das bases de cálculo negativas.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella