



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.007944/2008-00
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.728 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 01 de setembro de 2021
Recorrente PEM ENGENHARIA (SUCESSORA DA PEM PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS S/C LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

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 nº 8.981/95, posteriormente veiculado nos arts. 15 e 16 da Lei nº 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.

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, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintela.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator designado.

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, Junia Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela Conselheira Junia Gouveia Sampaio.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.728 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 19515.007944/2008-00

Relatório

A PEM ENGENHARIA S/A recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão nº 1402-003.200, de 16/05/2018, que negou provimento ao seu Recurso Voluntário apresentado, cuja ementa e dispositivo receberam a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004

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

Aplica-se o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado (trava dos 30%) à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL acumulados, ainda que ocorra encerramento de atividades, ou qualquer outro evento de reorganização societária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

ART. 100 CTN. AFASTAMENTO DE MULTAS E ENCARGOS. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA. IMPROCEDÊNCIA.

A demonstração de que a jurisprudência deste E. CARF, à época dos fatos geradores, chancelava a postura do contribuinte, objeto da Autuação, não se amolda à previsão do art. 100 do CTN, vez seus julgados são desprovidos eficácia normativa.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação à trava de 30% para aproveitamento da compensação de prejuízo na extinção da pessoa jurídica, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento; ii) por unanimidade de votos, negar provimento em relação à aplicação do artigo 100, do CTN. Designado para redigir o voto vencedor em relação à trava de 30% o Conselheiro Marco Rogério Borges.

Trata-se de auto de infração do IRPJ do ano-calendário de 2004, em que, segundo a Fiscalização, a Recorrente (na qualidade de sucessora) teria excedido o limite de compensação de prejuízos fiscais de 30%, tendo, por conseguinte, sofrido glosa do valor compensado em excesso.

A justificativa dada pela Recorrente foi que o caso envolveria empresa sucedida por incorporação em 31/12/2004, entendendo assim ser possível deduzir a totalidade dos prejuízos fiscais acumulados pela PEM PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS (sucédida) no ano em que foi incorporada pela Recorrente (PEM ENGENHARIA S/A, sucessora).

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação, aduzindo, em apertada síntese:

- por se tratar de empresa sucedida por incorporação em 31/12/2004, entende assim ser possível a dedução da totalidade de prejuízos fiscais feita pela sucedida no ano da incorporação, posto ser última oportunidade para aproveitamento destes valores;
- a restrição à compensação integral de prejuízos da incorporada caracteriza confisco além de ofender o princípio constitucional da capacidade contributiva;
- é a incorporadora que não poderá utilizar-se de prejuízos da incorporada (art. 33 do Decreto-Lei n 2.341/87);
- em razão da incorporação há de realizar todo o lucro inflacionário da pessoa jurídica incorporada e, dessa forma, deve também permitir a integral compensação dos prejuízos apurados;
- cita jurisprudência administrativa a qual trata da matéria.

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a improcedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário que foi julgado por meio do Acórdão nº 1101-000.681, declarando-se a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, sob o fundamento de que não era possível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica que já estava regularmente extinta por incorporação à data da ciência do lançamento.

Inconformada, a PGFN ingressou com Recurso Especial que foi provido pela 1ª Turma da CSRF, revertendo-se assim a nulidade por ilegitimidade passiva por meio do acórdão nº 9101-002.600, que foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NULIDADE INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade sem prejuízo da parte. Se a indicação do nome da empresa incorporada não acarretou qualquer distorção relevante dos fatos narrados no auto de infração, se não suprimiu o exame de nenhum ponto importante para a constituição do crédito tributário, tampouco prejudicou o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório pela empresa sucessora (incorporadora), não há que se falar em nulidade do lançamento. Uma vez revertida a decisão que cancelou o auto de infração de IRPJ, cabe devolver os autos à turma ordinária para julgamento das demais matérias contidas no recurso voluntário, cujo exame restou prejudicado no julgamento anterior.

O processo foi devolvido ao Colegiado *a quo* para novo julgamento das demais matérias que ficaram prejudicadas pela anulação. O voto que orientou o segundo acórdão do CARF cuja ementa já encontra-se reproduzida ao norte, negou provimento ao recurso voluntário, mantendo-se “a trava de 30%” na extinção da empresa (incorporação).

Por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 505 a 507, a matéria arguida como divergente (“Limitação da compensação de prejuízos fiscais na extinção da empresa”) foi admitida.

No mérito, requer a Recorrente a reforma do acórdão recorrido, aduzindo, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

- defende a inaplicabilidade da “trava de 30%” no caso de extinção da empresa incorporada porque essa circunstância implicaria também na extinção do seu direito de aproveitamento do prejuízo acumulado vedação essa que foi não “foi objeto da legislação que impôs referido limite, uma vez que tal limitação tem como pressuposto a continuidade das atividades do contribuinte”;
- alega que não há como se falar em aproveitamento dos prejuízos fiscais para redução da base de cálculo do IRPJ nos anos seguintes, justamente porque aquela sociedade encerrará suas atividades e, conseqüentemente, não auferirá lucro, contra o qual poderá compensar o prejuízo acumulado, até porque esse prejuízo não poderia ser transmitido à sociedade incorporadora, consoante dispõe o art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87 e o art. 207, inciso III, do Decreto nº 3.000/99;
- o entendimento defendido pelo acórdão recorrido, é contrário a diversos precedentes do CARF, que reconheceu a possibilidade utilização do prejuízo fiscal acumulado excedendo o limite de 30% quando da extinção da sociedade, inclusive no caso de incorporação. Cita os seguintes julgados: ac. nº 108-07.456, de 02/07/2003 e ac. nº 101-96.509, de 22/01/2008.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 29/05/2019 (fl. 508) e em 11/06/2019, tempestivamente, (fl. 522) os autos retornaram ao CARF com Contrarrazões de fls. 509 a 521, cujos principais argumentos podem ser assim sintetizados:

- traz à colação manifestações do STF (RE 344.994/PR e RE 545.308/SP), defendendo a tese de que a compensação de prejuízos fiscais de exercícios anteriores “constitui autêntico benefício fiscal, que pode ser revisto a qualquer tempo pelo ente público competente para a instituição do tributo”, portanto a negativa desse aproveitamento representaria mera expectativa de direito em favor do contribuinte (RE 545.308/SP);
- em sendo um benefício fiscal, como fixado pelo STF, submete-se ao princípio da legalidade estrita, não comportando interpretação extensiva ou por analogia, nos moldes propugnados no art. 111, do CTN;
- de outro modo, embora a recorrente não veicule expressamente a pretensão de compensação de prejuízos fiscais da incorporada, haja vista o óbice legal (art. 514/RIR), o certo é que colima por vias transversas alcançar tal intento. Segundo o Fazenda Nacional, tal pretensão constituiria verdadeira burla tanto à previsão do art. 58 da Lei nº 8.981/95, bem assim ao disposto no art. 514/RIR, segundo o qual “A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33)”.
- O acolhimento da pretensão da contribuinte demandaria a este Conselho Administrativo agir como legislador positivo, bem assim implicaria em decretação de inconstitucionalidade dos preceptivos legais ligados à “trava de 30%”, o que colidiria com o art. 62 do RICARF, como pelo enunciado

da Súmula nº 2, do CARF, segundo a qual “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (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, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

O recurso foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade não foi questionada pela parte contrária, que ficou limitado a combater a questão meritória, relativa à aplicação da “trava de 30% “ nos casos de extinção da empresa.

O despacho de admissibilidade considerou comprovada a divergência após verificar que:

[...]

Enquanto a decisão recorrida entendeu que aplica-se o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado (trava dos 30%) à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL acumulados, ainda que ocorra encerramento de atividades, ou qualquer outro evento de reorganização societária, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 108-07.456, de 2003, e 101-96.509, de 2008) decidiram, de modo diametralmente oposto, que à empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal (primeiro acórdão paradigma) e que, no balanço da cisão, a parcela do prejuízo proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30% do lucro líquido ajustado (segundo acórdão paradigma).

[...]

Considerando presentes os pressupostos recursais, adoto as razões do despacho de admissibilidade para conhecer do Recurso Especial interposto no presente caso.

2 MÉRITO

Conforme relatado, trata-se de auto de infração do IRPJ do ano-calendário de 2004, em que a Recorrente excedeu o limite de compensação de prejuízos fiscais de 30%, tendo, por conseguinte, sofrido glosa do valor excedido.

A justificativa dada pela Recorrente foi a de que o auto de infração trata de empresa sucedida por incorporação em 31/12/2004, entendendo assim ser possível deduzir a totalidade de seus prejuízos fiscais no ano da incorporação, posto ser última oportunidade para aproveitamento destes valores.

Em que pesem os prestigiosos argumentos do ilustre Relator do acórdão recorrido, Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, alinho-me com o entendimento firmado pelo voto condutor daquele aresto, de lavra do Conselheiro Marco Rogério Borges.

A este respeito, entendo que a limitação de compensação de prejuízos fiscais 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 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.*

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 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 BEFIEEX), 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 BEFIEEX, 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. 510¹ (Lei nº 8.981, de 1995, art. 95, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º); [grifo nosso]

[...]

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

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

A mesma inaplicabilidade da “trava de 30%” na atividade rural é tratada no art. 42 da Medida Provisória nº 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 nº 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.

A Recorrente em seu recurso aponta uma série de julgados que seriam favoráveis a sua tese, porém olvida o fato de que essa jurisprudência trazida à colação ficou ultrapassada a partir do marco temporal de 2009.

É que em relação a presente matéria, no âmbito da jurisprudência do CARF, é possível estabelecer dois momentos bem distintos.

De fato, antes de 2009, a jurisprudência do CARF inclinava-se para a tese ora defendida pela Recorrente, porém, precisamente, em 02/10/2009, a CSRF alterou radicalmente esse entendimento até então prevalente, a partir do acórdão nº 9101-00401, da lavra da então Conselheira Ivete Malaquias, abaixo ementado:

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

Nessa mesma linha de entendimento seguiu firme a 1ª Turma da CSRF, por exemplo, por meio do Acórdão nº 9101-001.337, 26/04/2012, 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.

¹ 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.

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 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 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 América², 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

² Refiro-me ao **carryback**, previsto: na section 172 (b) do Internal Revenue Code.

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 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.

E esta é a linha de entendimento que tem prevalecido na CSRF, por meio de vários precedentes na esteira dos quais ainda podemos citar: Ac. nº 9101-002.190 e Ac. nº 9101-002.192, de 20/01/2016; Ac. nº 9101-002.227, de 02/02/2016; Ac. nº 9101-002.262, sessão de 02/03/2016.

Mais recentemente, em 06/06/2019, temos outro Julgado da 1ª Turma da CSRF (Ac. nº 9101-004.230) da lavra do Conselheiro André Mendes de Moura também defendendo a aplicação da “trava de 30%” ainda que seja no encerramento das atividade da empresa. Confira-se sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2008 COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%. Dispõe a legislação que na apuração do lucro real, poderá haver o aproveitamento da base negativa mediante compensação desde que obedecido o limite de trinta por cento sobre o lucro líquido. Eventual encerramento das atividades da empresa, em razão de eventos de transformação societária, como a incorporação, não implica em exceção ao dispositivo legal, a ponto que permitir aproveitamento da base negativa acima do limite determinado. Precedentes 1ª Turma da CSRF.

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 a decisão recorrida seja reformada! 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 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.

Releva ainda ressaltar que se a tese defendida pela Recorrente prevalecesse estar-se-ia permitindo por vias transversas a compensação dos prejuízos fiscais entre sucessora e sucedida, em afronta direta ao disposto no caput do artigo 33 do Decreto-lei 2.341/87, que, para

evitar elisão fiscal, veda, expressamente, o uso da compensação de prejuízos verificados na empresa incorporada, *verbis*:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Por fim, o mais recente precedente da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) - REsp nº 1.805.925/SP, de 23/06/2020, na mesma linha das razões de decidir do presente voto, assentou que a trava de 30% para o aproveitamento de prejuízos fiscais ou base de cálculo negativa da CSLL aplica-se também aos casos em que houver a extinção da empresa. Confira-se a ementa do referido aresto:

TRIBUTÁRIO. EMPRESA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. NATUREZA

JURÍDICA. BENEFÍCIO FISCAL. LIMITAÇÃO DE 30%. AMPLIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A legislação do IRPJ e da CSLL permite que eventuais prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores sejam compensados com os lucros apurados posteriormente, estabelecendo que a referida compensação é limitada a 30% (trinta por cento) do lucro real, por ano-calendário.
2. O STF considerou que a natureza jurídica da compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL é de benefício fiscal, decidindo pela constitucionalidade da lei que impôs o limite de 30% (trinta por cento) para que (a compensação) pudesse ser efetivada.
3. Inexiste permissão legal para que, em caso de extinção da empresa por incorporação, os seus prejuízos fiscais sejam compensados sem qualquer limitação.
4. No direito tributário, ramo do direito público, a relação jurídica só pode decorrer de norma positiva, sendo certo que o silêncio da lei não cria direitos nem para o contribuinte nem para o Fisco e, sendo a compensação um benefício fiscal, a interpretação deve ser restritiva, não se podendo ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional.
5. Havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal.
6. Recurso especial da Fazenda Nacional provido.

No caso, o principal fundamento utilizado pelo voto condutor deste precedente foi a adoção da premissa assentada pelo RE nº 344.944 do STF que decidiu que a compensação de prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal e, assim, não constituiria “direito adquirido do contribuinte, mas mera expectativa de direito”, e em sendo um benefício fiscal “a interpretação deve ser restritiva, não se podendo ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional”.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Fl. 15 do Acórdão n.º 9101-005.728 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 19515.007944/2008-00

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator designado.

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto do I. Relator, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, registra-se aqui a discordância do seu posicionamento meritório e o entendimento *prevalente* em sessão julgamento, justificando a procedência do Recurso Especial da Contribuinte.

Inicialmente, frise-se que este Conselheiro foi o Relator do v. Acórdão nº 1402-003.200, de 16/05/2018, ora recorrido, naquela oportunidade de julgamento anterior, ainda no âmbito da C. 2ª turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, restando vencido em relação ao provimento meritório integral do Recurso Voluntário, diante de seu do seu retorno dessa C. 1ª Turma da CSRF, a qual reformou o *primeiro* v. Acórdão de Recurso Voluntário, por meio do v. Acórdão nº 9101-002.600, de 03/05/2017.

Igualmente, registre-se que, dentro desse *iter* processual que precede o presente julgamento nessa C. Instância especial, também consta dos autos, no v. Acórdão nº 1101-000.681, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento em sessão de 09/04/2015, o voto vencido da I. *primeira* Relatora do Recurso Voluntário, Conselheira Nara Cristina Takeda Taga, que dava-lhe provimento, no mérito (restando tal análise jurisdicional prejudicada e ineficaz, em face de *preliminar* de nulidade acatada pela maioria dos membros do Órgão Julgador). Confira-se tais razões:

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

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

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

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

Neste diapasão, segue o entendimento já consolidado deste Colegiado segundo o qual não se aplica à empresa extinta por incorporação o limite 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.

Neste sentido:

COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. INCORPORAÇÃO E CISÃO

À empresa extinta por cisão e incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido para fins de compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa acumulados. (CARF, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, acórdão 1201.00.108, julgado em 18/06/2009)

IRPJ CSLL COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS EM PERÍODO ANTERIORES. CISÃO. INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO.

Constitui pressuposto da aplicação da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas à continuidade das atividades do contribuinte e a paulatina apropriação dos prejuízos.

Nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, com a conseqüente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador, dês que tal determinaria o fenecimento do direito do contribuinte. Precedentes deste Conselho. (Primeiro Conselho de Contribuintes, Sétima Câmara, acórdão 10709.447, julgado em 13/08/2008)

A vedação à compensação integral dos prejuízos fiscais está intimamente ligada à continuidade das atividades do contribuinte de modo a permitir a paulatina compensação. No entanto, nos casos de extinção da pessoa jurídica não deve perdurar a “trava” dos 30%. Além disso, há vedação expressa (Decreto-lei 2341/87, art. 32 e 33) ao aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada pela incorporadora.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso, para cancelar o Auto de Infração.

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

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

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

Posto isso, entendeu-se pela necessidade da matéria ser amplamente debatida, adentrando tais outros aspectos materiais e a referida principiologia da tributação da renda, agora na apreciação RE nº 591.340-SP, ao qual foi atribuída a *repercussão geral*, dentro do sistema de precedentes vinculantes (Tema RG 117).

Ocorre que, novamente, quando julgamento desse RE nº 591.340-SP e fixação do Tema 117³, não foi abordada e tampouco resolvida a questão da constitucionalidade da *trava de 30%* quando aplicada à pessoa jurídica no período de sua extinção, inclusive por cisão, fusão e incorporação.

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

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

(destacamos)

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

Então, lá, eu afirmei, e aqui, eu reafirmo que o legislador infraconstitucional tem competência para definir os conceitos legais de renda e de lucro, desde que respeite os limites semânticos do texto constitucional e as condicionantes do sistema, referentes à instrumentalidade e, acima de tudo, à eficiência da

³ "É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL"

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 interperiótica 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, abrangendo cisões, fusão ou incorporação.**

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

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

A sazonalidade da incidência de tais tributos, adotando um período igual ou inferior ao anual para seu ciclo fenomenológico, é uma dessas construções ficcionais. Sobre isso, com muita clareza, é o comentário do Professor Luís Eduardo Schoueri⁴

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

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

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

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

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

Entende-se que não se está diante de regulamentação da concessão de benefício fiscal, mas, sim, de mera medida de *diferimento* do direito de aproveitamento dos *resultados negativos*, efetivamente verificados e plenamente compensáveis para uma adequada tributação

⁴ Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo : Dialética, 2010. p. 259.

da *renda*, como medida de garantir ao Erário federal valores *mínimos* de arrecadação dos tributos em cada período - apresentando, por consequência, uma razão de existir relacionada às ciências das Finanças Públicas e não ao ramo do Direito Tributário.

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

Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812/94 (Lei 8.981/95).

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

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

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

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

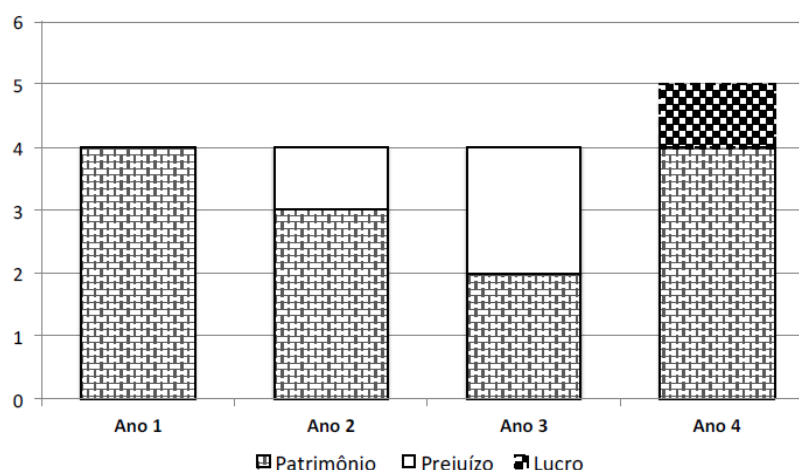
Isso pois, se nesses casos for mantida interpretação que permite a aplicação da limitação da compensação dos *resultados negativos* aos 30% do *lucro líquido ajustado*, em relação aos valores de IRPJ e CSLL devidos após o levantamento do seu balancete de encerramento, por consequência se estará tributando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

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

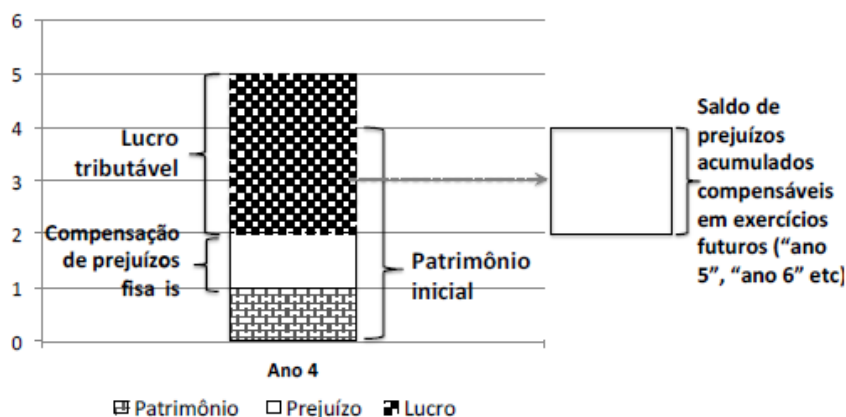
Figura 01. Formação de prejuízos fiscais seguida de período lucrativo.



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:

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

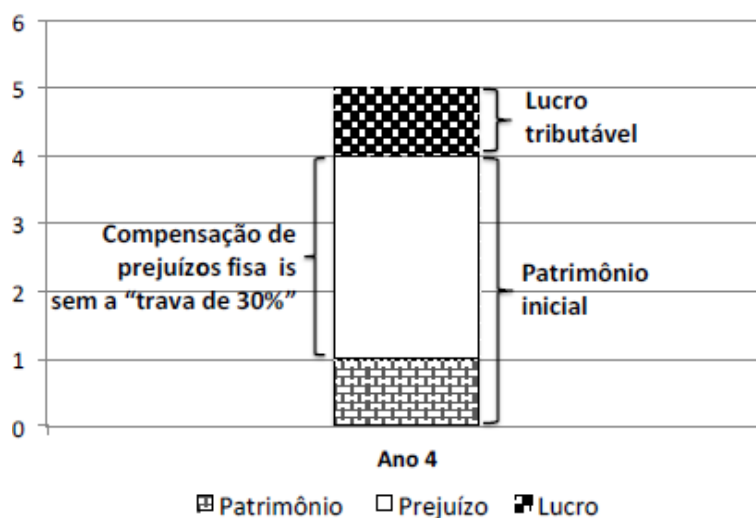
Não há dúvida que legislador garantiu ao contribuinte o direito de compensar a totalidade do prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), mas diluiu o seu exercício durante o tempo de atividade da empresa. A questão que se coloca no presente recurso especial consiste em saber como deve proceder o contribuinte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

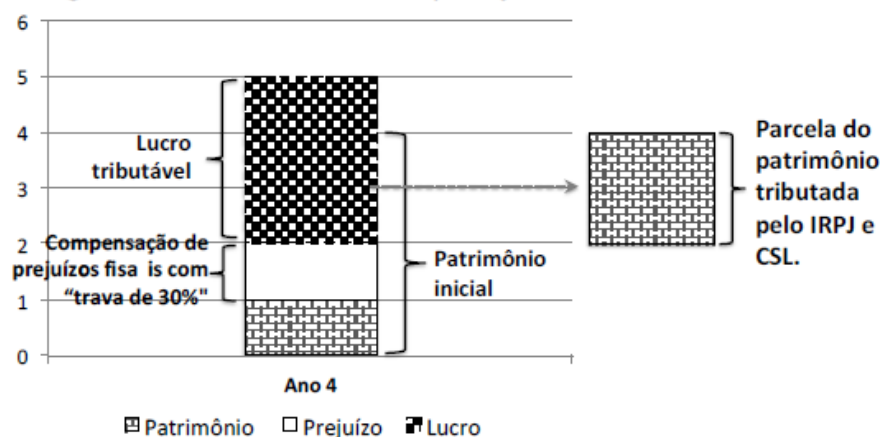
Com vistas ao exemplo exposto nas figuras “1”, “2” e “3”, acima, a interpretação sustentada pelo contribuinte pode ser representada da seguinte forma:

Figura 03. "Trava de 30%". Interpretação do contribuinte.



Por um lado, é muito diferente a interpretação adotada pelo i. agente fiscal na lavratura do AIIM, 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 nº 2341/87, bem como aquela remissão do art. 20 da MP nº 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 nº 9.065/95 aplica-se apenas enquanto for contínua a atividade da mesma entidade, permitindo a existência de períodos posteriores de apuração tributária, não podendo incidir no caso da sua extinção da pessoa jurídica, mesmo que por cisão, fusão ou incorporação.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, reformando o v. Acórdão nº 1402-003.200, para afastar a aplicação da *trava dos 30%* procedida pela Fiscalização, cancelando a glosa do aproveitamento dos prejuízos da empresa incorporada.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella