



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720231/2016-37
ACÓRDÃO	1302-007.944 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AC AGRO MERCANTIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%. CISÃO PARCIAL. INAPLICABILIDADE DE EXCEÇÃO.

A compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores sujeita-se ao limite de 30% do lucro líquido ajustado, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.065/1995 e do art. 510 do RIR/1999. A ocorrência de cisão parcial não autoriza, por si só, a compensação integral dos prejuízos fiscais, inexistindo previsão legal de afastamento da limitação nessa hipótese.

CISÃO PARCIAL. PESSOA JURÍDICA CINDIDA REMANESCENTE. ART. 33 DO DECRETO-LEI Nº 2.341/1987. COMPENSAÇÃO PROPORCIONAL.

Nos termos do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987, na cisão parcial, a pessoa jurídica cindida pode compensar seus próprios prejuízos fiscais apenas na proporção da parcela remanescente do patrimônio líquido, sendo vedada a transferência dos prejuízos fiscais à sucessora ou a compensação integral pela cindida em desacordo com a legislação aplicável.

CISÃO PARCIAL. AUSÊNCIA DE EXTINÇÃO TOTAL. PATRIMÔNIO REMANESCENTE. PRESERVAÇÃO PROPORCIONAL DO SALDO. INEXISTÊNCIA DE PERDA ABSOLUTA DO DIREITO DE COMPENSAR.

Não havendo extinção total da pessoa jurídica, mas cisão parcial com patrimônio líquido remanescente e preservação proporcional de saldo de prejuízos fiscais, não se configura perda absoluta do direito de compensação futura apta a afastar a limitação legal de 30%.

RECURSO VOLUNTÁRIO. RETORNO DA CSRF. ARGUMENTO NÃO PRECLUSO. MÉRITO DESFAVORÁVEL.

Afastada a preclusão por determinação da Câmara Superior, conhece-se do argumento relativo à cisão parcial. No mérito, nega-se provimento, mantendo-se a glosa da compensação realizada em desacordo com a legislação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora, vencidos os Conselheiros Henrique Nimer Chamas, Ailton Neves da Silva e a Conselheira Miriam Costa Faccin, que votaram por dar provimento ao recurso. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto a Conselheira Miriam Costa Faccin.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de retorno dos autos a esta Turma Ordinária, por determinação da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, para apreciação do argumento de defesa relativo à alegada inaplicabilidade do limite de 30% à compensação de prejuízos fiscais em caso de cisão parcial.

O lançamento decorreu de procedimento fiscal relativo ao IRPJ do ano-calendário de 2013, período de 01/01/2013 a 01/08/2013, em razão de evento especial de cisão parcial.

A fiscalização apurou, além de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa, compensação indevida de prejuízos fiscais de anos anteriores, pois a contribuinte teria compensado lucro real das atividades gerais com saldo de prejuízos fiscais da atividade rural em

montante superior ao limite de 30%. Segundo o **Termo de Verificação Fiscal**, a glosa correspondeu a R\$66.941.851,39, parcela excedente ao limite de R\$31.035.609,48.

Na **impugnação**, a contribuinte sustentou, em síntese, erro na quantificação da estimativa mensal, possibilidade de compensação integral de prejuízos da atividade rural e improcedência da multa isolada. A **DRJ julgou improcedente a impugnação**, mantendo o lançamento. Em **recurso voluntário**, a contribuinte reiterou suas alegações e acrescentou argumento específico de que a trava de 30% não se aplicaria em caso de cisão parcial, sob pena de perda do direito de compensar os prejuízos fiscais.

O **Acórdão nº 1302-006.302**, de lavra do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, conheceu parcialmente do recurso voluntário, rejeitou a preliminar de nulidade, manteve a glosa de prejuízos fiscais e afastou a multa isolada, aplicando o princípio da consunção. O acórdão, entretanto, não conheceu da tese relativa à cisão parcial, por considerá-la matéria nova e preclusa, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

Assim restou ementado o acórdão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

MATÉRIA NÃO PROPOSTA EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede de Impugnação não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

LANÇAMENTO. OMISSÃO DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS. VÍCIO SANÁVEL NO JULGAMENTO. CAUSA DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO.

A compensação de prejuízos se dá em momento posterior à determinação da matéria tributável, e a sua não realização pela autoridade atuante é perfeitamente sanável por decisão proferida no contencioso administrativo, não configurando causa de nulidade do lançamento.

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

Ano-calendário: 2013

BALANÇO/BALANCETE DE SUSPENSÃO. APURAÇÃO DE PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO EM MÊS POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE. ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.720231/2016-37.

O prejuízo apurado em balanço/balancete anterior não possui qualquer efeito para o mês em curso, para quem somente terá validade o resultado apurado em novo balanço/balancete levantado desde o início do ano-calendário.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. TRINTA POR CENTO DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. LIMITE.

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.

LUCROS. ATIVIDADE RURAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE.

O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo de mesma natureza, obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. Não comprovado que o lucro é proveniente de atividade rural, é aplicável o referido limite.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento ou recolhimento a menor de estimativas mensais, mesmo depois de encerrado o respectivo ano base. Todavia, não pode ser exigida de forma concomitante com a multa de ofício, aplicável aos casos de omissão de receitas e de deduções indevidas, tendo em vista o princípio da consunção.

A **Fazenda Nacional interpôs recurso especial** quanto à multa isolada. A **contribuinte também interpôs recurso especial**, alegando, entre outros pontos, ausência de preclusão quanto à tese da inaplicabilidade da trava de 30% em caso de cisão parcial.

A CSRF negou provimento ao recurso especial fazendário e deu provimento ao recurso especial da contribuinte apenas para afastar a preclusão, determinando o retorno dos autos ao colegiado de origem para exame do argumento de defesa não precluso.

Confira-se a ementa do julgado, de lavra do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

MATÉRIA IMPUGNADA. ARGUMENTO SUBSIDIÁRIO INVOCADO APENAS EM SEDE DE RECURSO. NÃO OCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

A preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de impugnar a matéria objeto

do lançamento (ou seja, a infração), o que não se confunde com argumento subsidiário apenas invocado em sede de recurso voluntário.

Afastada a preclusão, os autos devem retornar ao Colegiado a quo para apreciação de tal argumento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

O julgamento ora realizado limita-se ao ponto devolvido pela Câmara Superior: a possibilidade, ou não, de afastamento da limitação de 30% na compensação de prejuízos fiscais em razão de cisão parcial.

A preclusão foi afastada pela CSRF. Portanto, o argumento deve ser conhecido.

A **controvérsia** remanescente é de mérito e consiste em verificar se a cisão parcial autoriza a compensação integral dos prejuízos fiscais de períodos anteriores.

Antes do exame da tese relativa à cisão parcial, cumpre delimitar a premissa já assentada no Acórdão nº 1302-006.302 quanto à natureza do lucro compensado e à incidência da limitação de 30%. Na ementa daquele julgado, constou expressamente, às fls. 2480/2481 dos autos:

LUCROS. ATIVIDADE RURAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE

O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo de mesma natureza, obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite máximo, para compensação,

de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. Não comprovado que o lucro é proveniente de atividade rural, é aplicável o referido limite.

No voto, o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo delimitou a controvérsia nos seguintes termos, às fls. 2492/2493 dos autos:

Como bem delimitado tanto no Acórdão da DRJ quanto no Recurso Voluntário, o litígio dos autos não se relaciona com a possibilidade de compensação de prejuízos da atividade rural com resultados positivos subsequentes desta mesma atividade, como permitido pelo art. 512 do RIR/99.

A questão que se estabelece é saber se os resultados apurados pela Recorrente, no ano-calendário em pauta, referem-se a resultados da atividade rural ou a resultados das demais atividades, quando, então, aí sim, incidiria a limitação imposta pelo art. 510 do RIR/99.

(...)

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).

É que a acusação que motivou o lançamento é a de que o sujeito passivo compensou resultados das demais atividades com prejuízos acumulados relativos à atividade rural, sem a obediência à referida "trava".

E, ao concluir o ponto, registrou-se, à fl. 2500:

A partir de todo o exposto, fica evidente que a Recorrente não se desvencilhou do ônus de comprovar que as receitas por ela auferidas se referem à Atividade Rural, de modo a tornar admissível a compensação de prejuízos por ela realizada, com amparo no art. 512 do RIR/99.

Deve, portanto, ser mantido o lançamento que glosou a referida compensação, já que violada a restrição determinada no art. 510 do RIR/99.

Assim, para fins do presente retorno, parte-se da premissa já decidida no Acórdão nº 1302-006.302: a contribuinte não comprovou que o resultado positivo contra o qual foram compensados os prejuízos fiscais era proveniente de atividade rural, razão pela qual a compensação de prejuízos fiscais acumulados da atividade rural com resultado das demais atividades sujeita-se ao limite de 30%, nos termos do art. 510 do RIR/1999.

Para tanto, necessário recapitular o ponto específico no curso processual.

Vejamos como constam as informações sobre inconsistências da Contribuinte apontadas no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL - SAPLI (fls. 49):

INCONSISTÊNCIAS DO CONTRIBUINTE

C.N.P.J.: 60.704.863 - AC AGRO MERCANTIL S.A.

Página 1

Compensação de Prejuízo

Declaração	Período	Motivo	Valor Atualizado (R\$)
08/1/1 5346-91	Anual / 2013 - Cisão Parcial	Excede 30% Lucro Real	66.941.851,39
Total 2013			66.941.851,39

Diante de tais informações, assim consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 203 e ss)

I. Histórico:

Em 11.01.2016, o contribuinte tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal, no qual foram solicitados o Estatuto Social Consolidado e Atas, o LALUR, além de esclarecimentos relativos ao valor declarado de R\$ 77.489.787,36, da ficha 9A, linha 94, Compensação de prejuízos Fiscais de períodos Anteriores na DIPJ/2014, ac: 2013- Evento Especial: Cisão Parcial de 01/01/2013 a 01/08/2013.

O contribuinte apresentou, parcialmente, o que foi solicitado acima em 21.01.2016. Não prestou esclarecimentos quanto ao valor supra referido.

O contribuinte tomou ciência de intimação que solicitava os balancetes de suspensão/redução em 01.03.2016. Os balancetes de suspensão/redução apresentados não correspondem aos valores declarados na DIPJ/2014.

II- Infrações Apuradas**II.1 – Multa Isolada por Insuficiência de Declaração e Recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada**

Foi apurado o imposto de renda mensal por estimativa a pagar relativo ao mês de agosto/2013-cisão parcial, em função da DIPJ apresentada. O valor em questão não foi recolhido em DARF e/ou declarado em DCTF.

[...]

II.2- Compensação Indevida do Saldo de Prejuízos da Atividade Rural de Anos Anteriores sem a trava de 30% sobre o Lucro Real das Atividades Gerais

O contribuinte efetuou a compensação do lucro real apurado de atividades gerais no período com saldo de prejuízos fiscais da atividade rural de anos anteriores em valor superior (R\$ 66.941.851,39) ao limite da trava de 30% (R\$ 31.035.609,48), ou seja, foram compensados R\$ 20.487.673,52 de prejuízos fiscais de anos anteriores relativos às atividades gerais e R\$ 77.489.787,36 de prejuízos fiscais de anos anteriores relativos à atividade rural.

[...]

III - Apuração do novo Lucro Real após compensação dos prejuízos fiscais de anos anteriores e Apuração do novo Saldo de Prejuízos Fiscais de Anos Anteriores- Atividade Rural em função da glosa da Compensação Indevida superior a 30% do Lucro Real antes das compensações.

Tendo em vista a utilização de valor superior à trava de 30% sobre o Lucro Real antes das compensações, no valor total de R\$ 77.489.787,36 do saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores de atividade rural, esta fiscalização, neste ato, procede a APURAÇÃO DO NOVO LUCRO REAL APÓS COM-PENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE ANOS ANTERIORES, relativo ao ano calendário de 2013, através da adição do valor apurado de R\$ 66.941.851,39 ao Lucro Real e ao Saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores-Atividade Rural, conforme descrito no item II.2 do presente Termo. Cabe ressaltar que devido a Cisão Parcial com remanescente de 26,78 %, resulta um saldo de R\$ 23.951.214,37 de Saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores de atividade rural.

[...]

Fica o contribuinte ciente de que deverá proceder aos devidos ajustes no “Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR”, de modo a refletir as alterações realizadas pela fiscalização, conforme item III do presente Termo, ou, querendo, proceder à impugnação da presente redução dentro do prazo legal. Assim sendo, procedemos à lavratura do presente TERMO DE CONSTATAÇÃO – IRPJ, que dará origem ao Auto de Infração – IRPJ.

O procedimento fiscal foi efetuado à vista dos elementos disponíveis até a presente data, tendo sido verificado o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ, referente ao ano-calendário de 2013.

Por sua vez, a contribuinte assim se manifestou em sua impugnação (fls. 241):

A existência de prejuízos na apuração das estimativas relativas aos meses anteriores pode ser evidenciada pela simples conferência da Ficha 11 da DIPJ, bem como pela própria tabela constante no item II.1 do Termo de Constatação Fiscal, que demonstra que, até junho de 2013, a impugnante havia apurado um prejuízo fiscal de R\$ 33.680.110,13.

Portanto, ao efetuar o lançamento da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas supostamente devidas, a fiscalização deveria ter compensado os prejuízos registrados nos meses anteriores (R\$ 33.680.110,13), o que reduziria o lançamento da multa de R\$ 12.930.503,95 para R\$ 8.720.490,19. Veja-se:

Cenários	Base de Cálculo	Alíquota de 15%	Adicional (10%)	IRPJ total	Multa isolada (50%)
Sem prejuízos anteriores	103.452.031,63	15.517.804,74	10.343.203,16	25.861.007,91	12.930.503,95
Com prejuízos anteriores	69.771.921,50	10.465.788,23	6.975.192,15	17.440.980,38	8.720.490,19

O Acórdão da DRJ, por sua vez, assim entendeu (fls. 771 e ss):

3 Da Compensação de Prejuízos Fiscais de Atividade Rural

A contribuinte alega que teria direito à compensação de prejuízos da atividade rural de períodos anteriores sem a trava de 30%, aduzindo que as receitas originaram o resultado positivo compensado referem-se a alienação (ou integralização de capital) de bens do ativo imobilizado utilizados unicamente da atividade rural, eis que tais bens pertenciam a sociedades Breccia Ltda. (atividade pecuária) e AC Café. (cafeicultura).

A partir do ano-calendário de 1995, a limitação temporal à compensação de prejuízos deixou de existir, entretanto a redução do lucro líquido ajustado, em razão do aproveitamento de prejuízos acumulados, ficou limitada a 30%, em face do disposto na Lei nº 8.981, de 1995, art. 42, e na Lei nº 9.065, de 1995, art.15.

O limite de 30% para redução do lucro líquido ajustado, com aproveitamento de prejuízos acumulados, não se aplica aos prejuízos decorrentes da atividade rural, quando a compensação ocorrer com lucro real da mesma atividade, conforme dispõe o art. 17, caput, da IN SRF nº 257/02. O prejuízo fiscal da atividade rural no período de apuração poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades apurado no mesmo período, sem limite (§ 2º). A compensação de prejuízos acumulados da atividade rural com o lucro líquido ajustado das demais atividades, em períodos subsequentes, não é vedada, desde que respeitado o limite de redução de 30%.

Na hipótese de existência de prejuízos não operacionais, decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo permanente não utilizados exclusivamente na produção rural, incluída a terra nua, a compensação é permitida apenas com lucros de mesma natureza, observado o limite de redução do lucro de, no máximo, trinta por cento previsto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995. (art. 18 da IN SRF nº 257/02)

No caso sob litígio, a contribuinte reduziu o lucro líquido ajustado das demais atividades com prejuízos fiscais acumulados da atividade rural, sem respeitar o limite de redução de 30% (trava). A alegação da impugnante de que a compensação deu-se com resultado da atividade rural não se sustenta, conforme fundamentos expendidos do item 2 deste voto.

Portanto, não há reparos ao lançamento fiscal de glosa de compensação de prejuízos fiscais da atividade rural.

No recurso voluntário, a Contribuinte sustentou que, por se tratar de cisão parcial, a trava de 30% deveria ser afastada, sob pena de perda do direito de compensação (fls. 811 e ss):

4. Não aplicação da “trava” de 30% na compensação de prejuízos no caso de cisão parcial

Ainda que se entenda pela manutenção do crédito tributário ora em discussão, o que se faz apenas para fins argumentativos, cabe ressaltar, subsidiariamente, que, nos casos de extinção de pessoa jurídica, inclusive no caso de cisão parcial, como a pessoa jurídica extinta não mais terá oportunidade de aproveitar os resultados negativos em períodos futuros, a “trava” de 30% para compensação dos prejuízos não se aplica, sob pena de se perder o direito à compensação dos referidos saldos.

Discute-se se o art. 15 da Lei n. 9065/95, que prevê o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido para compensação de prejuízos apurados em anos anteriores, deve ser sempre observado, ainda que o contribuinte não possa aproveitar os prejuízos em períodos posteriores. Esse dispositivo legal possui a seguinte redação:

“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.”

Esta discussão foi enfrentada em diversas decisões do 1º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entenderam não ser válida a aplicação do mencionado limite nos casos de extinção da pessoa jurídica, ou de cisão parcial, como é a hipótese dos autos.

O entendimento daqueles C. órgãos de julgamento, que, antes da instituição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, integravam a estrutura do Ministério da Fazenda, fundamenta-se na premissa de que o art. 15 da Lei n. 9065/95 impõe restrição quantitativa à compensação de prejuízos fiscais, mas não impede o seu aproveitamento em períodos posteriores.

No caso de extinção da pessoa jurídica, ou de cisão parcial (nesse caso apenas em relação à parcela do patrimônio vertida na operação), como ela não mais terá oportunidade de aproveitar os resultados negativos em períodos futuros, a "trava" não se aplica, sob pena de se perder o direito à compensação dos referidos saldos.

Essa foi justamente a posição adotada pelos v. acórdãos n. CSRF/01-04258, de 2.12.2002, e CSRF/01-05100, de 19.10.2004, ambos da Câmara Superior. No caso específico da cisão parcial, o mesmo entendimento foi adotado pelo acórdão n. 101-94515, de 17.3.2004, o qual afastou o limite de 30% (trinta por cento) na proporção do patrimônio líquido vertido.

Em breves linhas, as razões pelas quais a trava não se aplica, e que motivaram a consolidação da jurisprudência administrativa, são as seguintes.

A trava foi instituída não para extinguir o direito à compensação, mas para garantir que a arrecadação anual não seja diminuída excessivamente, tendo ficado assegurado o direito de compensação dos excessos a 30% nos anos posteriores. Esta possibilidade está expressa na exposição de motivos do Poder Executivo e foi confirmada na jurisprudência do STJ e do STF, que consideraram constitucional a aplicação da trava sobre prejuízos verificados antes da sua introdução e afirmaram que a compensação integral não fora extinta, mas transferida para períodos futuros.

Ora, uma pessoa jurídica extinta não pode futuramente vir a compensar seus prejuízos porque esse futuro não existe para ela, e, se não puder compensá-los quando do seu encerramento, ficará em situação desfavorável e de perda da possibilidade que está prevista na instituição da norma limitadora.

Trata-se de hipótese típica de interpretação da norma por redução teleológica, método este empregado na jurisprudência, inclusive da Suprema Corte, quando a teleologia da norma revela que sua literalidade pode abranger situações para as quais ela não foi promulgada, isto é, situações em que a aplicação fria da letra da lei conduziria a resultado incompatível com o objetivo do legislador e a teleologia da norma que editou.

Para reforço deste método, não se pode olvidar que é vedada a transferência da compensação de prejuízos fiscais das entidades incorporadas para suas incorporadoras, ou da cindida para sua sucessora (Decreto-lei n. 2341, art. 33), o que, portanto, não deixa outra alternativa para a compensação dos prejuízos a não ser pela própria incorporada ou condida na sua última declaração de rendimentos, o que se faz pela redução teleológica do art. 15 da Lei n. 9065, de modo a excluir a sua aplicação em situação que é incompatível com sua finalidade e seu objetivo.

Dessa forma, faz-se imperiosa a determinação da retificação do lançamento, considerando os prejuízos fiscais sem a aplicação da "trava dos 30%".

Ao relatar o recurso voluntário, o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo consignou que a contribuinte havia reiterado as alegações já deduzidas e acrescentado argumento específico quanto à cisão parcial:

A matéria objeto do Recurso está parcialmente contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, inciso I, do RI/CARF.

O Recurso veicula matérias não abordadas na Impugnação, no que diz respeito à não aplicação da limitação de 30% na compensação de prejuízos no caso de cisão parcial e à não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Plenamente aplicável ao caso o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, de modo que as matérias devem ser consideradas não submetidas ao contencioso administrativo. In verbis:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Artigo com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)

Tratando da preclusão consumativa, Fredie Didier Jr (Curso de Direito Processual Civil, 18a ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. Vol. 1, p. 432) assim leciona:

A preclusão consumativa consiste na perda de faculdade/poder processual, em razão de essa faculdade ou esse poder já ter sido exercido, pouco importa se bem ou mal. Já se praticou o ato processual pretendido, não sendo possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo. A consumação do exercício do poder o extingue. Perde-se o poder pelo exercício dele.

É exatamente o caso dos presentes autos. Se o Recorrente foi omissivo, no momento da apresentação da Impugnação, não pode, em sede de Recurso ao CARF, trazer matérias que poderiam, e deveriam, ter sido opostas naquele primeiro recurso.

Naquele julgamento, o colegiado conheceu parcialmente do recurso voluntário, rejeitou a preliminar de nulidade, manteve a glosa da compensação de prejuízos fiscais, afastou a multa isolada e não conheceu do argumento relativo à cisão parcial, por reputá-lo matéria nova e preclusa.

Assim, irressignada, a Contribuinte apresentou Recurso Especial à Câmara Superior, que decidiu nos seguintes termos (fls. 2929 e ss):

Recurso especial do sujeito passivo

De início, cumpre observar que o acórdão recorrido, na parte que ora interessa, examinou controvérsia no âmbito de exigência de IRPJ, por compensação indevida de prejuízos fiscais de anos anteriores, eis que realizada além do limite legal permitido ("trava de 30%").

A acusação que motivou o lançamento é a de que a contribuinte teria compensado resultados das demais atividades com prejuízos acumulados relativos à atividade rural, sem obediência à referida "trava".

Em *sede de primeira instância*, discutiu-se exclusivamente se os resultados apurados pela contribuinte no ano-calendário em pauta seriam ou não decorrentes de alegados resultados da atividade rural – como sustentado pela contribuinte – ou a resultados das demais atividades – como alegado pelo Fisco, hipótese esta que aí sim incidiria a limitação imposta pelo art. 510 do RIR/99.

Nesse ponto, os julgadores de primeira instância, assim como concluiu a decisão recorrida, entenderam que a contribuinte não teria logrado êxito em comprovar que os referidos resultados tributados se referem exclusivamente à atividade rural, de modo que aplicou-se a trava de 30%.

Mais precisamente, segundo o voto condutor da decisão ora recorrida:

[...]

A partir de todo o exposto, fica evidente que a Recorrente não se desvencilhou do ônus de comprovar que as receitas por ela auferidas se referem à Atividade Rural, de modo a tornar admissível a compensação de prejuízos por ela realizada, com amparo no art. 512 do RIR/99.

Deve, portanto, ser mantido o lançamento que glosou a referida compensação, já que violada a restrição determinada no art. 510 do RIR/99.

Antes disso, é certo, o acórdão recorrido aponta, no relatório e a título de preliminar de voto, o quanto segue:

Relatório

[...]

Após a ciência da citada decisão (fl. 786), o sujeito passivo apresentou o Recurso Voluntário de fls. 791/824, no qual:

[...]

(iii) apresenta nova matéria relativa à não aplicação da limitação de 30% na compensação de prejuízos no caso de cisão parcial;

[...]

Voto Vencido [*vencedor na matéria aqui recorrida*]

[...]

A matéria objeto do Recurso está parcialmente contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, inciso I, do RI/CARF.

O Recurso veicula matérias não abordadas na Impugnação, no que diz respeito à não aplicação da limitação de 30% na compensação de prejuízos no caso de cisão parcial e à não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Plenamente aplicável ao caso o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, de modo que as matérias devem ser consideradas não submetidas ao contencioso administrativo. *In verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Artigo com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)

Tratando da preclusão consumativa, Fredie Didier Jr (Curso de Direito Processual Civil, 18a ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. Vol. 1, p. 432) assim leciona:

A preclusão consumativa consiste na perda de faculdade/poder processual, em razão de essa faculdade ou esse poder já ter sido exercido, pouco importa se bem ou mal. Já se praticou o ato processual pretendido,

não sendo possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo. A consumação do exercício do poder o extingue. Perde-se o poder pelo exercício dele.

É exatamente o caso dos presentes autos. Se o Recorrente foi omissivo, no momento da apresentação da Impugnação, não pode, em sede de Recurso ao CARF, trazer matérias que poderiam, e deveriam, ter sido opostas naquele primeiro recurso.

[...] Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento, à exceção das matérias não veiculadas desde a Impugnação.

O silogismo empregado no voto condutor do recorrido, portanto, foi o seguinte: como a contribuinte não havia suscitado em sua defesa a não aplicação da trava de 30% em razão de cisão parcial, esta *matéria* teria sido atingida pela preclusão.

Nenhum reparo caberia ao raciocínio, não fosse, é certo, um “detalhe” da maior relevância: a não aplicação da trava de 30% em razão de cisão parcial, na verdade, não se trata de uma *matéria* propriamente dita, mas sim de um *argumento subsidiário* que acabou sendo invocado apenas em sede de recurso voluntário.

Como se sabe, a instauração da fase litigiosa no âmbito do contencioso administrativo federal se dá com a contestação de cada *matéria* que integra o lançamento/cobrança, podendo ela ocorrer com base em uma ou mais *teses jurídicas*. Vale dizer: tanto o Fisco, na acusação fiscal, quanto o contribuinte, em suas defesas, são “livres” para utilizar um ou mais fundamentos por *matéria*.

E *por matéria* deve-se entender justamente o ponto ou infração que a parte do processo deseja impugnar, podendo o sujeito passivo, para tanto, invocar um ou mais argumentos, assim como é facultado à Turma Julgadora, na apreciação da controvérsia instaurada, se valer de um ou mais *fundamentos autônomos* em suas razões de decidir sobre uma única matéria contemplada na impugnação ou no recurso.

Nesse contexto, não há que se falar em preclusão de *argumento*, inclusive quando equivocadamente considerado como *matéria*, na linha do que decidiu o *acórdão paradigma 9101 000.514*, cuja ementa ora transcrevo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA IMPUGNADA.

A preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). “Matéria não impugnada” significa, em outros termos, “exigência/infração não contestada”: e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A contrario sensu, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os “fundamentos de defesa”, mas sim a “defesa” contra determinada exigência ou infração legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos

princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

Nesse sentido, a ocorrência de preclusão deve ser afastada. (grifos no original)

E então houve reforma pela Câmara Superior. No Acórdão nº 9101-007.378, a CSRF entendeu que a alegação de inaplicabilidade da trava de 30% em razão da cisão parcial não constituía “matéria” autônoma, mas argumento subsidiário relativo à mesma infração impugnada, determinando o retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação do argumento.

Pois bem.

A regra geral de compensação de prejuízos fiscais está prevista no art. 15¹ da Lei nº 9.065/1995, segundo o qual os prejuízos fiscais podem ser compensados com o lucro líquido ajustado, observado o limite máximo de 30%.

Essa regra foi reproduzida, à época, pelo art. 510² do RIR/1999. O STF, no Tema 117³ da repercussão geral, reconheceu, em termos gerais, a constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e de bases de cálculo negativas da CSLL, fixando a tese de que “*é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL*”.

Não se desconhece que há debate específico acerca da aplicação dessa limitação em hipóteses de extinção da pessoa jurídica. Essa controvérsia, entretanto, possui contornos

¹ **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.

² **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). (revogado)

§ 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). (revogado)

§ 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.(revogado)

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

³ **Tema 117 - Limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.**

Descrição:

Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 145, § 1º; 148; 150, II e IV; 153, III; e 195, I, c, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, bem como dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no que limitaram em 30%, para cada ano-base, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica - IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Tese:

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

próprios e foi submetida ao Tema 1401/STF⁴, relativo à constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL na hipótese de extinção da pessoa jurídica.

O presente caso, contudo, não versa sobre extinção total da pessoa jurídica. Trata-se de cisão parcial, com patrimônio líquido remanescente e preservação proporcional de saldo de prejuízos fiscais na pessoa jurídica cindida. Por essa razão, eventual discussão constitucional própria das hipóteses de extinção não se confunde com a situação dos autos, disciplinada por regra legal específica, qual seja, o parágrafo único do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987.

Pois bem.

A contribuinte sustenta que, por se tratar de cisão parcial, a trava de 30% deveria ser afastada, sob pena de perda do direito de compensação.

A legislação específica das reorganizações societárias não autoriza essa conclusão.

O art. 33⁵ do Decreto-Lei nº 2.341/1987 estabelece que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. Para a cisão parcial, a regra é específica: a pessoa jurídica cindida pode compensar seus próprios prejuízos apenas proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

A jurisprudência administrativa do CARF registra essa mesma interpretação: em cisão parcial, a cindida compensa seus próprios prejuízos proporcionalmente à parcela remanescente, e, se a regra não for observada, prevalece a tributação.

Vejamos julgados nesse sentido:

⁴ **Tema 1401 - Constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL na hipótese de extinção da pessoa jurídica.**

Relator(a):

MIN. ANDRÉ MENDONÇA

Leading Case:

- RE 1425640

Descrição:

Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 5º; XXII; 150; II; e IV; 153; III; e 195; I; “c”, da Constituição Federal, se é constitucional a limitação ao direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL, na forma dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995 e do art. 58 da Lei nº 8.981/1995, nas hipóteses de extinção da pessoa jurídica.

⁵ **Art. 33.** A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Processo nº : 13851.000248/98-98
 Recurso nº : 124.922 - *EX OFFICIO*
 Matéria : IRPJ – EX: 1994
 Recorrente : DRJ em RIBEIRO PRETO – SP
 Interessada : BRASIL WARRANT REPRESENTAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.
 Sessão de : 19 de abril de 2001
 Acórdão nº : 103-20.578

RECURSO EX OFFICIO – Tendo o julgador de primeira instância administrativa se atido às provas constantes dos autos e dado correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. CISÃO PARCIAL. A pessoa jurídica cindida poderá compensar seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela do patrimônio líquido que com ela permanecer.

Processo nº : 10166.015805/2001-16
 Recurso nº : 137.516
 Matéria : IRPJ - Ex(s): 1997
 Recorrente : SANOLI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTAÇÃO LTDA.
 Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
 Sessão de : 02 de dezembro de 2004
 Acórdão nº : 103-21.813

IRPJ - REDUÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL - COMPENSAÇÃO - CISÃO PARCIAL - O artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 determina que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida, dispondo seu parágrafo único que, no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. Não atendida a norma acima, prevalece a tributação.

A alegação de perda do direito de compensação não altera essa conclusão. Na cisão parcial, eventual impossibilidade de utilização integral dos saldos não decorre de omissão legislativa, mas da própria disciplina legal do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987, que veda a transferência de prejuízos fiscais à sucessora e limita, na cindida, a compensação à proporção da parcela remanescente do patrimônio líquido.

Admitir a compensação integral no momento da cisão parcial, sob o argumento de evitar a perda futura de parcela dos prejuízos, equivaleria a neutralizar o parágrafo único do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987. A norma deixaria de produzir efeito justamente nas hipóteses em que foi editada para incidir, pois a pessoa jurídica cindida poderia, antes ou por ocasião do evento, compensar integralmente saldos que a lei somente autoriza manter proporcionalmente.

No caso concreto, não houve extinção total da pessoa jurídica. O próprio Termo de Verificação Fiscal considerou a existência de cisão parcial com remanescente de 26,78% e indicou saldo remanescente proporcional de R\$ 23.951.214,37 de prejuízos fiscais de anos anteriores da atividade rural. Assim, não procede a premissa de impossibilidade absoluta de compensação futura. O que a legislação impede é a compensação integral, no evento da cisão parcial, sem observância do limite legal.

A tese da contribuinte implicaria criação de exceção não prevista em lei. O limite de 30% não comporta afastamento por analogia, equidade ou juízo de conveniência econômica.

A compensação de prejuízos fiscais não constitui direito subjetivo irrestrito à neutralização integral e imediata de resultados negativos acumulados. Sua natureza jurídica, conforme reconhecida pela jurisprudência superior, é de benefício fiscal, cuja fruição depende de autorização legal e deve observar os requisitos, formas e limites expressamente estabelecidos pela legislação tributária.

Em matéria tributária, o silêncio da lei não cria direito à compensação integral. Ao contrário, havendo norma expressa que limita a compensação e norma específica que disciplina os efeitos da cisão parcial sobre os prejuízos fiscais, a interpretação deve preservar a opção legislativa, sob pena de ampliação indevida de regime fiscal favorecido.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ainda que em hipótese mais gravosa de extinção por incorporação, reforça essa conclusão. No REsp nº 1.805.925/SP, a Primeira Turma deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional, assentando expressamente a natureza jurídica de benefício fiscal da compensação de prejuízos fiscais, bem como a impossibilidade de afastamento da trava de 30% sem previsão legal específica:

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.

(REsp n. 1.805.925/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 23/6/2020, DJe de 5/8/2020.)

Embora o precedente do STJ trate de extinção por incorporação, sua razão de decidir é relevante para o presente caso: se não há, segundo o STJ, autorização legal para afastar a limitação sequer em hipótese de extinção por incorporação, com maior razão não se pode afastá-la em hipótese de cisão parcial com patrimônio remanescente, especialmente diante de regra legal específica que limita a compensação proporcional pela própria pessoa jurídica cindida.

No âmbito administrativo, como visto, o precedente específico sobre cisão parcial é ainda mais direto: a sucessora não pode compensar prejuízos fiscais da sucedida, e a pessoa jurídica cindida somente pode aproveitar seus próprios prejuízos na proporção da parcela remanescente do patrimônio líquido. Essa é exatamente a lógica aplicada pela fiscalização no presente caso.

Desse modo, a cisão parcial não autoriza, por si só, a compensação integral dos prejuízos fiscais de períodos anteriores. A legislação aplicável prevê, de um lado, a limitação geral de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos fiscais; de outro, disciplina específica para reorganizações societárias, vedando a transferência de prejuízos à sucessora e permitindo à cindida, em caso de cisão parcial, apenas a compensação proporcional à parcela remanescente do patrimônio líquido.

A interpretação defendida pela contribuinte criaria exceção não prevista em lei, afastaria a limitação do art. 15 da Lei nº 9.065/1995 e esvaziaria o comando específico do parágrafo único do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987. Além disso, partiria de premissa fática incompatível com os autos, pois não houve extinção total da pessoa jurídica, mas cisão parcial com remanescente patrimonial e preservação proporcional do saldo de prejuízos fiscais.

Portanto, permanece aplicável o limite de 30% previsto no art. 15 da Lei nº 9.065/1995 e no art. 510 do RIR/1999, não havendo fundamento legal para autorizar a compensação integral dos prejuízos fiscais de períodos anteriores em razão da cisão parcial.

DISPOSITIVO

Por essas razões, conheço do argumento relativo à inaplicabilidade da trava de 30% em caso de cisão parcial, por força do decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, mas, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo a glosa da compensação de prejuízos fiscais realizada em desacordo com o limite legal.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Miriam Costa Faccin**

Apresento a presente declaração de voto para expor as razões pelas quais não acompanhei a Ilustre Relatora no mérito do Recurso Voluntário, aderindo, com a devida vênia, à divergência.

O propósito recursal consiste na possibilidade de aproveitamento de prejuízo fiscal em montante superior ao limite de 30% (trinta por cento) do lucro do exercício, por pessoa jurídica submetida à cisão, na apuração da base de cálculo do IRPJ, à luz do disposto no artigo 3º da Lei nº 9.249/95⁶; artigo 17 da IN SRF 257/2002⁷; artigos: 247⁸; 250, inciso III⁹; 251¹⁰; 509¹¹, 510¹² e 512¹³ do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

Nos termos desses dispositivos, a legislação assegura ao contribuinte a compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e de bases de cálculo negativas (CSLL) apurados em períodos anteriores com resultados positivos de períodos subsequentes. Essa compensação, contudo, está limitada a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado em cada período de

⁶ **Art. 3º.** O lucro real será determinado a partir do lucro líquido do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda.

⁷ **Art. 17.** Os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, apurados em períodos de apuração anteriores, poderão ser compensados com o lucro líquido ajustado e com a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, respectivamente, observado o limite de trinta por cento do lucro líquido ajustado.

⁸ **Art. 247.** Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda.

⁹ **Art. 250.** Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido: [...]

III – os prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, observado o limite de trinta por cento do lucro líquido ajustado.

¹⁰ **Art. 251.** Os prejuízos fiscais apurados em períodos de apuração anteriores poderão ser compensados com o lucro líquido ajustado, observado o limite de trinta por cento.

¹¹ **Art. 509.** A base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido apurada em períodos anteriores poderá ser compensada com o resultado ajustado positivo apurado em períodos subsequentes, observado o limite de trinta por cento.

¹² **Art. 510.** A compensação da base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido fica limitada a trinta por cento do resultado ajustado positivo apurado no período.

¹³ **Art. 512.** Aplicam-se à compensação da base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, no que couber, as disposições relativas à compensação de prejuízos fiscais.

apuração, “a fim de resguardar o fluxo estável no ingresso de receitas do Estado, resguardando-se a compensação do excedente nos anos subsequentes”¹⁴.

É de se compreender que a imposição do limite de 30% ao aproveitamento de prejuízos fiscais acumulados pressupõe a continuidade da pessoa jurídica, uma vez que a legislação assegura a compensação integral desses prejuízos ao longo dos períodos subsequentes, até o seu esgotamento. Em outras palavras, os mencionados dispositivos não restringem o direito à compensação, mas apenas diferem no tempo a utilização dos resultados negativos, de modo a atenuar os impactos imediatos na arrecadação estatal.

Como bem pontuado por **Misabel Derzi, Valter Lobato e Fernando Fonseca** (In: *Ensaio em Direito Público: os 10 anos da Ministra Regina Helena Costa no Superior Tribunal de Justiça*, Londrina, PR: Editora Troth, 2023, p. 315):

“Tanto assim o é, que a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/05, posteriormente convertida na Lei nº 9.065/05, indica que “[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”. É possível afirmar, então, que o legislador buscou *diferir* o direito ao aproveitamento dos prejuízos acumulados, como medida para garantir aos cofres públicos valores de arrecadação dos tributos em cada período”.

Entretanto, na hipótese de extinção da pessoa jurídica contribuinte por incorporação, fusão ou cisão, antes da integral compensação dos prejuízos fiscais, impõe-se solução distinta, não se admitindo seu aproveitamento pela sucessora em períodos subsequentes, diante da vedação expressa prevista no artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987¹⁵, cuja legitimidade foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) como medida voltada ao combate à elisão fiscal e como regular exercício da competência tributária¹⁶.

E, uma vez interrompida a continuidade da pessoa jurídica, seja por extinção, seja por sucessão decorrente de incorporação, fusão ou cisão, não se justifica a aplicação do limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais. Isso porque, diante da vedação expressa do artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987 quanto ao aproveitamento desses prejuízos pela sucessora em períodos futuros, não haverá nova oportunidade para sua compensação. Ademais, inexistente previsão legal que impeça a pessoa jurídica extinta de aproveitá-los integralmente no momento do encerramento.

¹⁴ Nesse sentido, trecho do voto vencido do Min. Napoleão Nunes Maia Filho no REsp n. 1.805.925/SP.

¹⁵ **Art. 33.** A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e a da compensação houver ocorrido modificação de seu controle societário e do ramo de atividade, nem poderão ser compensados prejuízos fiscais da pessoa jurídica sucedida pela sucessora.

¹⁶ Nesse sentido o REsp nº 1.107.518/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 25.8.2009.

Nesse sentido, posicionam-se **Misabel Derzi, Valter Lobato e Fernando Fonseca** (In: *Ensaio em Direito Público: os 10 anos da Ministra Regina Helena Costa no Superior Tribunal de Justiça*, Londrina, PR: Editora Troth, 2023, p. 315):

“E a supressão do direito também se verifica nas hipóteses em que a pessoa jurídica é objeto de incorporação, fusão ou cisão. Isso porque, nessas situações, a invalidade da limitação é reforçada pelo art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987, de acordo com o qual a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. Ou seja, não haverá oportunidade posterior para os prejuízos acumulados serem compensados”.

Em linha semelhante, ao tratar das hipóteses de dissolução e liquidação de sociedades, **Edmar Oliveira Andrade Filho**¹⁷ observa que a legislação é omissa quanto ao destino dos prejuízos fiscais nessas situações, sendo razoável aplicar entendimento análogo ao adotado nos casos de incorporação, fusão ou cisão:

“A legislação é absolutamente omissa em relação aos casos em que ocorre encerramento das atividades por dissolução seguida de liquidação de sociedade empresarial. A tendência é que os tribunais venham a decidir de modo semelhante ao que fizeram em relação à incorporação, fusão ou cisão, afinal, parece fora de dúvida razoável que a dissolução de uma sociedade com a liquidação de seus ativos e passivos implica: (a) a cessação de atividades exploradas pela empresa; (b) a perda da personalidade jurídica; e (c) a extinção ou resolução do contrato de sociedade. Ora, rigorosamente, essas mesmas consequências são produzidas quando uma sociedade é incorporada por outra, e, desse modo, é possível cogitar da aplicação do velho princípio do *ubi eadem ratio idem jus* (nas mesmas razões, o mesmo direito)”.

Dessa forma, na ocorrência de sucessão empresarial, a compensação dos prejuízos fiscais deve ser realizada integralmente pela pessoa jurídica sucedida, tendo em vista a impossibilidade de aproveitamento posterior. Entendimento diverso implicaria tributar resultados que não representam acréscimo patrimonial, mas mera recomposição de perdas, o que contraria o conceito de renda previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN) e o princípio da legalidade tributária, consagrado no artigo 150, I, da Constituição Federal e no artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN).

A esse respeito, são importantes as lições de **Misabel Derzi, Valter Lobato e Fernando Fonseca** (In: *Ensaio em Direito Público: os 10 anos da Ministra Regina Helena Costa no Superior Tribunal de Justiça*, Londrina, PR: Editora Troth, 2023, p. 314):

“A tributação do patrimônio, como se renda fosse, além de inconstitucional, impõe sério risco à continuidade da pessoa jurídica, notadamente por afastar a necessidade de manutenção do capital. Não por outra razão, a lei societária impede que lucros e dividendos sejam distribuídos antes de absorvidas

¹⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas: lucro real e lucro arbitrado*. 14ª ed., rev., reform. e atual., São Paulo: MP: APET, 2021, p. 543.

integralmente as perdas (art. 189 da Lei nº 6.404/76). Corretíssima, nossa lei comercial busca preservar a vida da sociedade. Se prejuízos – do exercício corrente ou cumulados em exercícios anteriores – são redução patrimonial, inexistem lucros efetivos a distribuir. A distribuição de lucros é, por si só, quando os lucros são reais, um favor de redução patrimonial, mas, nesse caso, a decisão pela não distribuição, com vistas à capitalização, deverá ser livre opção dos sócios.

Em continuidade, os apontamentos ora desenvolvidos devem ser aplicados, de igual maneira, para as hipóteses de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica. Para além da necessidade de se obstar a tributação do patrimônio, a limitação da compensação no caso de extinção da sociedade encontra impedimento na própria norma. É que, a dinâmica de compensação de prejuízos acumulados instaurada pelas Leis nº 8.981/95 e nº 9.065/95 pressupõe a continuidade das operações do contribuinte, de forma que não haja supressão, quantitativa e material, de parcela do resultado negativo compensável”.

Além disso, o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal¹⁸, veda a incidência tributária sobre o patrimônio ou sobre a própria fonte produtora, restringindo-a à efetiva geração de riqueza nova.

Assim, a interpretação que melhor se harmoniza com o sistema jurídico é aquela que, diante da extinção da pessoa jurídica, assegura o aproveitamento integral dos prejuízos fiscais e das bases negativas, evitando a tributação de riqueza inexistente e garantindo a observância dos princípios constitucionais aplicáveis.

Ainda que assim não fosse, no caso concreto, o próprio “Termo de Constatação Fiscal” (e-fls. 203/206) reconhece que a compensação efetuada pela Recorrente decorre de **saldo de prejuízos fiscais oriundos da atividade rural**, conforme se extrai do seguinte trecho:

“II.2- Compensação Indevida do Saldo de Prejuízos da Atividade Rural de Anos Anteriores sem a trava de 30% sobre o Lucro Real das Atividades Gerais

O contribuinte efetuou a compensação do lucro real apurado de atividades gerais no período com saldo de prejuízos fiscais da atividade rural de anos anteriores em valor superior (R\$ 66.941.851,39) ao limite da trava de 30% (R\$ 31.035.609,48), ou seja, foram compensados R\$ 20.487.673,52 de prejuízos fiscais de anos anteriores relativos às atividades gerais e R\$ 77.489.787,36 de prejuízos fiscais de anos anteriores relativos à atividade rural”. (Destques no original)

De acordo com o artigo 583 do RIR/18, o valor do prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido na mesma atividade em períodos de apuração posteriores, sem qualquer limitação, *in verbis*:

¹⁸ Art. 145. [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art. 583. O prejuízo fiscal da atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo da mesma atividade, apurado em períodos de apuração posteriores, sem a limitação de trinta por cento de que trata o art. 580.

Ademais, em razão do disposto no §2º do artigo 263 da IN n. 1.700/17¹⁹, o prejuízo fiscal da atividade rural determinado no período de apuração poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades, apurado no mesmo período, sem limite.

Reforçando essa interpretação, destaca-se a lição de **Edmar Oliveira Andrade Filho**²⁰, pontuando que:

“Essa regra permite, portanto, que os prejuízos decorrentes da exploração de atividade rural sejam absorvidos por eventuais lucros oriundos da exploração de outras atividades, se for o caso, apenas e tão somente no período em que forem gerados. Em exercícios subsequentes, a compensação com resultados oriundos de outras atividades não é proibida, mas estará sujeita ao limite de 30%, na forma do disposto no §4º do art. 263 da IN n. 1.700/17”.

Desse modo, pode-se concluir que, na hipótese de sucessão da pessoa jurídica, decorrente de incorporação, fusão ou cisão, deve ser afastada a limitação de 30% para a compensação de prejuízos fiscais, assegurando-se seu aproveitamento integral. Tal solução é a única compatível com a finalidade da legislação, e, sobretudo, com os princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva e da tributação da renda real, evitando-se a incidência sobre riqueza inexistente.

Diante dessas razões, voto pelo provimento do Recurso Voluntário, para afastar a aplicação da limitação de 30% (trinta por cento).

É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin

¹⁹ **Art. 263.** [...]

§ 2º O prejuízo fiscal da atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo da mesma atividade, apurado em períodos de apuração subsequentes, sem a limitação de trinta por cento de que trata o art. 58, observado o disposto na legislação específica.

²⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas: lucro real e lucro arbitrado*. 14ª ed., rev., reform. e atual., São Paulo: MP: APET, 2021, p. 536/537.