

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	19515.720326/2016-51
ACÓRDÃO	9101-007.071 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	11 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	COMPANHIA ULTRAGAZ S.A.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE NEGATIVA. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%.

Dispõe a legislação que na apuração do lucro tributável poderá haver o aproveitamento de prejuízo fiscal ou 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 de prejuízo fiscal ou base negativa acima do limite determinado. Precedentes da 1ª Turma da CSRF.

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. Precedentes da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso com retorno ao colegiado a quo, vencidos os Conselheiros Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Jandir

José Dalle Lucca que votaram por negar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (PGFN) em face do Acórdão nº 1302-006.305, de 16/11/2022, que deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte acima identificada.

O Acórdão Recorrido restou assim assentado

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO. TRAVA DE 30%. EMPRESA INCORPORADA.

Não se aplica, na empresa extinta por incorporação, o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal, sob pena de o benefício fiscal não poder ser exercido pela sucedida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a aplicação da denominada trava de 30% (trinta por cento) na compensação de prejuízos fiscais, com o consequente cancelamento da exigência fiscal, nos termos do relatório e voto do relator,

vencidos os conselheiros Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso.”

Conforme destacado no Despacho de Admissibilidade (fls. 400/404), *“esse julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1302-006.304, de 16 de novembro de 2022, prolatado no julgamento do processo nº 19515.720327/2016-03, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.”*

A PGFN alegada o dissídio jurisprudencial, com base nos Acórdãos Paradigmas nºs. 9101-003.807 e 9101-002.861, que foram aceitos pelo Despacho de Admissibilidade acima mencionado.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 416/430) arguindo, de plano, suposta falta de identificação dos pontos de divergência com o Acórdão Recorrido, de forma tópica.

Alega que o argumento da PGFN se baseia no art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87 e no art. 514 do RIR/99, não se tratando estes da “trava de 30%” para a situação especial de incorporação, caso da presente lide.

Por fim, alega que os paradigmas não refletiriam *“o entendimento mais recente deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”*, e, no mérito, requer a manutenção do Acórdão Recorrido.

O PAF nº 19515.720327/2016-03, que tratava da mesma matéria, mas para IRPJ, foi julgado por esta 1ª Turma da CSRF em 04 de junho p.p., cuja decisão foi exarada através do Acórdão nº 9101-006.995, e cujo dispositivo se transcreve abaixo:

“Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso com retorno ao colegiado a quo, vencidos os Conselheiros Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Jandir José Dalle Lucca que votaram por negar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.”

É o relatório, naquilo que julgo essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Helder Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

Conforme destacado no relatório acima e no Despacho de Admissibilidade, *“esse julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1302-006.304, de 16 de novembro de 2022, prolatado no julgamento do processo nº 19515.720327/2016-03, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.”*

Com efeito, permito-me transcrever as razões de decidir do Acórdão nº 9101-006.995, no qual este Conselheiro foi o relator, e ainda que restando vencido, por voto de qualidade, o seu teor se aplica igualmente ao presente feito, ajustado apenas quanto ao tributo em questão - CSLL.

A Admissibilidade foi analisada quando do exame de admissibilidade, sendo o Recurso Especial admitido como tempestivo.

CONHECIMENTO

Ao contrário do alegado pela Contribuinte, este Conselheiro não identificou motivos para não conhecer de ambos os Acórdãos Paradigmas, que pudessem macular o entendimento exarado no Despacho de Admissibilidade que os admitiu.

Tratam-se de operações de incorporações nas quais houve o questionamento por parte da fiscalização quanto ao limite de uso dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de anos anteriores, que passou a ser denominado de “trava de 30%”. A base legislativa é a mesma, inclusive com as devidas referências aos julgados do STF, não vinculativos às decisões do CARF, por não serem decisões em repetitivos ou repercussão geral.

Entende este Conselheiro que a menção ao art. 514 do RIR/99, norma que veda a utilização do prejuízo fiscal/base negativa da empresa incorporada pela incorporadora, não é a base para a impossibilidade de utilização da integralidade do prejuízo/base negativa em caso de extinção. Nota-se que este normativo se encontra inserido no contexto da construção da argumentação dos votos dos Acórdãos, inclusive no próprio Acórdão Recorrido:

“Contudo, no caso de incorporação, fusão ou cisão total ou parcial, por expressa vedação da legislação, a entidade sucedida está impedida de aproveitar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa, nos termos do então vigente artigo 514 do RIR/99:

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Por outro lado, mesmo que se entenda que a compensação seja um benefício fiscal, podendo este ser limitado pelo ente tributante, como restou decidido, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal nos autos dos REs 344.944 e 591.340, no caso da extinção da sociedade, o direito à compensação nunca poderá ser exercido, já que existe vedação legal expressa para a sucessora "compensar os prejuízos fiscais da sucedida".

Não se pode olvidar que, quando se limita o direito à compensação em um percentual do lucro líquido, há um entendimento de que em períodos posteriores aquele prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa serão, de alguma forma, aproveitados, uma vez que é inerente às pessoas jurídicas em geral a continuidade.

Por outro lado, quando houve a imposição da trava de 30%, não foi impedida a compensação total dos prejuízos fiscais e da base negativa. O que se fez foi apenas autorizar o aproveitamento dos saldos remanescentes em etapas futuras. Com aquela limitação, o legislador procurou assegurar a continuidade da arrecadação tributária, mas nunca limitar o direito de o contribuinte utilizar em compensações futuras a totalidade do saldo dos prejuízos fiscais e da base negativa.”

Ou seja, não é o art. 514 a base legal para a decisão, mas o art. 16 da Lei nº 9.065/95.

No que se refere ao argumento da não observância aos julgados mais recentes do CARF, trata-se, ao meu sentir, apenas de “*argumentum ad populum*”. Não identifico no presente feito, quaisquer das hipóteses legais para a adoção mandatória de um determinado entendimento, na esteira dos art. 98 e seguintes do RICARF (aprovado pela PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023).

O dissenso se mostra evidente, sem necessidade de maiores digressões minudentes ou tópicos sobre a matéria posta em discussão.

Portanto, voto por conhecer do dissenso jurisprudencial na matéria “*o limite para compensação de prejuízos fiscais no caso de pessoa jurídica em extinção*”.

MÉRITO

O primeiro aspecto a ser considerado no presente caso é que tanto no Acórdão Recorrido quanto nos Acórdãos Paradigmas há expressa menção aos julgados do STF (RE 344.994/PR e RE 545.308/SP). No Acórdão Paradigma nº 9101-003.807, inclusive, há indicação de não haver decisão definitiva submetida ao rito do artigo 543B, do Código de Processo Civil, destacando:

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

Que se diga o mesmo no Acórdão Recorrido. Vejamos:

“Por outro lado, por lealdade processual aos demais conselheiros, não se pode deixar de mencionar que o STJ, em decisões da 1ª e 2ª Turmas da 1ª Seção de Julgamento do Tribunal, proferiu entendimento – Resp’s 1.805.925 e 1.925.025 – no sentido de vedar o aproveitamento, no caso de incorporação, da integralidade do prejuízo fiscal acumulado pela incorporada.

Entretanto, os julgados mencionados não foram afetados na condição de recurso repetitivo e, por isso, não vinculam esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.”

Portanto, entende este Conselheiro que não estamos diante, por enquanto, da observância mandatória de decisão judicial proferida no âmbito do STF ou mesmo do STJ.

Quanto à questão da “trava de 30%” (inaugurada pela Lei nº 9.065/95), adoto as mesmas razões de decidir do I. Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, relator do Acórdão Recorrido, fazendo aqui a transcrição do seu voto, com o devido pedido de licença, e acrescido da merecida homenagem:

(...)no caso de incorporação, fusão ou cisão total ou parcial, por expressa vedação da legislação, a entidade sucedida está impedida de aproveitar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa, nos termos do então vigente artigo 514 do RIR/99:

“Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.”

Por outro lado, mesmo que se entenda que a compensação seja um benefício fiscal, podendo este ser limitado pelo ente tributante, como restou decidido, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal nos autos dos REs 344.944 e 591.340, no caso da extinção da sociedade, o direito à compensação nunca poderá ser exercido, já que existe vedação legal expressa para a sucessora “*compensar os prejuízos fiscais da sucedida*”.

Não se pode olvidar que, quando se limita o direito à compensação em um percentual do lucro líquido, há um entendimento de que em períodos posteriores aquele prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa serão, de alguma forma, aproveitados, uma vez que é inerente às pessoas jurídicas em geral a continuidade.

Por outro lado, quando houve a imposição da trava de 30%, não foi impedida a compensação total dos prejuízos fiscais e da base negativa. O que se fez foi apenas autorizar o aproveitamento dos saldos remanescentes em etapas futuras. Com aquela limitação, o legislador procurou assegurar a continuidade da arrecadação tributária, mas nunca limitar o direito de o contribuinte utilizar em compensações futuras a totalidade do saldo dos prejuízos fiscais e da base negativa.

Contudo, quando há extinção da entidade, sendo vedada a utilização do prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa pela sucessora, é ilógico se pensar em limite para aproveitamento dos créditos pela sucedida.

Desta feita, independentemente da modalidade de extinção da entidade (por incorporação, fusão ou cisão) e se esta extinção é total ou parcial, a sociedade com prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, no caso de aplicação do limite (trava), ficaria privada de exercer o seu direito à compensação.

Não se desconhece, por outro lado, que o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem sido alterado nos últimos anos. Anteriormente, os julgados convergiam no sentido de se autorizar a compensação, sem a limitação dos 30% (CSRF/01-05.100, CSRF/01-04.258, 108-

07456, 101-95856) e neste entendimento que se filia, em que pese precedentes em contrário recentes. Cita-se, apenas para se ilustrar, ementa de julgado que se amolda como uma luva ao presente caso. Veja-se:

NORMAS PROCESSUAIS - ARGÜIÇÃO DE NULIDADE —Não é nula a decisão de primeira instância que não toma conhecimento de matéria submetida ao Poder Judiciário, IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE LEGAL.

BALANÇO DE CISÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS -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. Em relação à parcela proporcional ao patrimônio líquido transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. **Por essa razão, no balanço da cisão, a parcela de prejuízos proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30%.**

LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO-DIFERENCIAL DO IPC/BTNF-PAGAMENTO COM O BENEFÍCIO DA LEI Nº 8.541/92, ART. 31, V, E SEU § 3º . LEI Nº 8.682/93, ARTS. 10 E 11: No período compreendido entre o advento da MP nº 312/93, que revogou a Lei nº 8.200/91, e o da Lei nº 8.682/93, não mais havia obrigatoriedade de o contribuinte calcular e computar lucro inflacionário referente ao diferencial IPC/BTNF, de modo que o pagamento do Imposto de Renda sobre o lucro inflacionário acumulado então existente, com o benefício previsto no art. 31, inciso V, e seu § 3º, da Lei nº 8.541/92, realizou e zerou todo o saldo existente. Os atos praticados com base naquela medida e suas reedições foram convalidados pelo art. 10 da Lei nº 8.682/93, não se podendo aplicar o disposto no artigo 11, seguinte, que revigorou a exigência contida no art. 30 da Lei nº 8.200/91, aos atos jurídicos perfeitos e acabados sob a égide da lei anterior.

JUROS DE MORA- SELIC - A Lei 9.065/95, que estabelece a aplicação de juros moratórios com base na variação da taxa Selic para os débitos não pagos até o vencimento, está legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, não cabendo a órgão integrante do Poder Executivo negar-lhe aplicação.

Recurso provido em parte.

(Processo nº 13807-009038/00-14 - Acórdão nº 01-94.515 - Sessão de março de 2004)

(...)”

Aqui faço apenas uma pequena complementação de minha lavra, para afirmar que, não obstante eventual limitação de utilização do prejuízo fiscal com lucros futuros, em um

contexto de existência indeterminada de uma pessoa jurídica, se há um momento mais que perfeito e genuíno de apuração de obtenção de uma renda ou acréscimo patrimonial de uma sociedade, este é o da sua extinção.

Tomemos como exemplo uma determinada empresa que foi constituída com R\$ 1.000 (mil reais) de capital. Adotou a sistemática de apuração dos tributos com base no lucro real anual. Nesse primeiro ano, não obteve renda alguma, e gastou os R\$ 1.000,00. Ou seja, apurou exatos R\$ 1.000,00 de prejuízo fiscal/base negativa. No segundo ano, obteve renda, que depois de pagas as despesas, resultou um lucro de exatos R\$ 1.000,00, antes da apuração do IRPJ/CSLL.

Entretanto, nesse mesmo instante, os sócios resolvem extinguir tal pessoa jurídica (e aqui, indiferente se por cisão total, incorporação, ou simples extinção, na linha do voto do Conselheiro Flavio Vilhena Dias), se a “trava de 30%” não é aplicada, o mesmo capital inicial da sociedade é devolvido aos sócios.

Mas, de outro modo, se a “trava de 30%” é aplicada, forçoso concluir que estaremos diante de uma tributação do próprio patrimônio da sociedade (aqui representado pelo seu capital), e esse é um dos aspectos não julgado pelos tribunais superiores. Aqui é que o argumento de ser a utilização de prejuízo fiscal/base negativa um “benefício fiscal” encontra o seu maior “calcanhar de Aquiles”, no meu sentir.

Neste ponto, permito-me transcrever trecho do artigo de Michell Przepiorka e Caio Cezar Soares Malpighi 1, cuja assertiva a seguir me alinho: *“a ficção estabelecida pela legislação para apurar os lucros e os prejuízos em períodos predefinidos não pode se afastar da capacidade contributiva e do que se entende por renda, sob o risco de subversão de competência.”* E, ainda, passagem do voto do Ministro Marco Aurélio, no RESP nº 591.340-SP, que igualmente reproduzo:

“Surge impróprio classificar o direito em jogo como se benefício fiscal fosse. Ao contrário do que declarado pelo Tribunal de origem, não se está diante de concessão de benesse prevista em lei suscetível de limitação.

Verifica-se, sim, a configuração do próprio processo formador da renda da empresa, do qual a despesa e, conseqüentemente, eventuais prejuízos são partes inerentes, impossíveis de ser ignoradas. Não há como se desvincular a despesa de certo ano da renda a ser auferida futuramente. Desconsiderar o investimento efetuado pela sociedade empresária para atingir o lucro posterior é desmembrar elementos indissociáveis [...]

Sendo as despesas da empresa elementos necessários para a aferição do lucro, estancar a apuração da base de cálculo a períodos determinado, deixando de levar em conta o ocorrido em exercícios anteriores, pode gerar distorções na verificação da renda tributável”

¹ BEVILACQUA, Lucas, CECCONELLO, Vanessa, PRZEPIORKA, Michell (coords), Tributação Federal: Jurisprudência do CARF em debate. São Paulo, SP: NSM Editora, 2023. Pg 421.

Lembre-se que o RESP nº 591.340-SP não aborda a questão da “trava de 30%” para os casos de extinção de uma sociedade, situação esta igualmente abordada pelo então Conselheiro Caio Quintella no Acórdão nº 9101-005.922, de 3 de dezembro de 2021, além de também abordar a questão da tributação do patrimônio e não do lucro como apontado anteriormente (grifos no original):

“(…)

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, pelo encerramento regular de suas atividades, abarcando as hipóteses de cisão, 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 Schoueri²

Fica claro aqui que o lucro real, apesar da denominação que recebeu, nada mais é do que uma realidade construída, artificial, 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 arrecadatária 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 e de bases de cálculo negativas em cada período.

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

Comprovando a natureza de simples diferimento de tal método controle arrecadatário, 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.

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.”

Assim, oriento o meu voto para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da PGFN.

CONCLUSÃO

Voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao recurso especial fazendário. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que deveria lhe ser dado provimento parcial, mas reformando o acórdão recorrido no ponto objeto de insurgência, em linha com o entendimento que esta Conselheira manifesta desde a participação no julgamento consubstanciado no Acórdão nº 1101-00.691, exarado na sessão de julgamento de 16 de março de 2012. Transcreve-se, a seguir, o voto vencedor lá prevalente por qualidade², que replica o entendimento afirmado por este Colegiado, também por voto de qualidade, desde o Acórdão nº 9101-00.401, exarado em 02 de outubro de 2009, antes da ocorrência do fato gerador aqui autuado:

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Nara Cristina Takeda Taga, e divergiram na matéria os Conselheiros José Ricardo da Silva, Benedicto Celso Benício Júnior e Nara Cristina Takeda Taga.

O presente voto expressa o entendimento majoritário desta Turma de Julgamento, no sentido de que a limitação de 30% para compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas é também aplicável no último período de atividades da pessoa jurídica, por ocasião de sua extinção.

Argumenta o I. Relator que a lei, ao estabelecer tal limite, não objetivou eliminar, tampouco restringir o direito das empresas de compensação dos resultados negativos, visto que a norma legal assegurou esse direito, independentemente do prazo necessário para a compensação de todo o montante. Demais disto, a exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95 explicitaria que tal restrição não se prestava a retirar do contribuinte o direito de compensar.

Dispõe a Lei nº 9.065/95, fruto da conversão da Medida Provisória nº 998/95:

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.

Importante destacar, de início, que, como se observa nesta transcrição, a Lei nº 9.065/95 não mencionou a possibilidade de posterior compensação dos prejuízos não utilizados em razão do limite então fixado. Este registro constava do dispositivo anterior da Lei nº 8.981/95, fruto da conversão da Medida Provisória nº 812/94:

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

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

Assim, a lei que rege o período de apuração autuado limita-se a permitir a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas anteriores devidamente comprovados na escrituração comercial e fiscal, mas até o limite de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação.

A Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/95 [*"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 812194 (Lei 8.981195). 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."*], por sua vez, somente esclarece 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. Inexiste qualquer menção à garantia de compensação dos saldos acumulados até o seu esgotamento.

Em termos numéricos, a citação extraída da Exposição de Motivos em referência apenas admite que uma empresa que detenha saldo de \$1.000 de prejuízos fiscais acumulados compense-os integralmente em um período de apuração no qual apure lucro líquido ajustado de R\$ 3.400. Ou seja, a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas passou a depender, necessariamente, da produção de resultados positivos em montante do qual pudesse ser destacado, apenas, 30% para tal utilização.

Os demais argumentos que fundamentam as decisões favoráveis invocadas no voto do I. Relator dizem respeito à impossibilidade de utilização dos saldos de prejuízos e bases negativas após a extinção da pessoa jurídica, aspecto que remete a análise à determinação da natureza da compensação autorizada em lei.

Ensina Ricardo Mariz de Oliveira, em sua obra *Fundamentos do Imposto de Renda* (Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo: 2008, p. 895/900), ao tratar do *poder legal para impedir, condicionar ou limitar a compensação de prejuízos fiscais*:

*Para os que sustentam haver um direito verdadeiramente imanente à obrigação tributária relativa ao imposto de renda, inatingível por lei ordinária, portanto um meta-direito que até prescinde de declaração por lei ordinária, o seu fundamento está no fato de **que a hipótese de tributação é sempre um acréscimo patrimonial, e acréscimo patrimonial exige que se deduzam prejuízos anteriores para que somente possa ser alvo de incidência o valor que representar efetivo aumento ao capital trazido pelos sócios para o empreendimento gerador do lucro.***

Se assim não for, estar-se-á tributando o próprio capital ou o patrimônio do contribuinte, descaracterizando e desnaturando o fato gerador do imposto de renda.

E, sendo assim, não poderia haver limite de prazo ou de valor, assim como outras condições não poderiam ser impostas para o exercício (já que aquisição sempre existiria) desse direito. Muito menos ele poderia ser eliminado.

Contrariamente a esta colocação, apresentam-se diversos fundamentos.

*O primeiro prende-se a que **todo empreendimento econômico tem que ser segmentado em seu desenvolvimento temporal**, para inúmeros efeitos empresariais e jurídicos, sob pena de que, somente no encerramento definitivo da própria atividade econômica que se pretende desenvolver através da pessoa jurídica, seria possível determinar com segurança e em definitivo a existência e o montante do incremento patrimonial produzido por tal atividade.*

Daí a lei predeterminar a segmentação da atividade em exercícios sociais, para fins de direito privado, e em períodos-base, para fins tributários, nos quais se compara se, entre o início e o final de cada um deles, houve ou não aumento de patrimônio, sendo que a diferença entre o patrimônio líquido no início e no final de cada período, descontadas as transferências patrimoniais, representa o lucro obtido nesse entretempo, se a mutação tiver sido positiva, ou o prejuízo suportado, se tiver sido negativa.

Numa sociedade empresarial de prazo indeterminado, ou de longo prazo, essa segmentação não é apenas uma exigência legal, mas uma imposição natural, ante conveniências e necessidades múltiplas, nestas incluídas principalmente duas:

- a necessidade, porque objetivo, de partilhar lucros entre os sócios, até face à mutabilidade do quadro social;*
- a necessidade de cobrir gastos públicos através da tributação da renda.*

Outrossim, a arrecadação tributária também é constitucionalmente segmentada em períodos orçamentários, não havendo, na Carta Republicana, qualquer dispositivo que impeça a fragmentação da vida das empresas em períodos de apuração dos seus resultados ou que imponha que a apuração se faça sempre por forma acumulada, isto é, necessariamente deduzindo-se dos ganhos atuais as eventuais perdas passadas.

Nestas condições, a determinação de períodos-base é matéria de lei ordinária, assim como a determinação, quanto aos prejuízos, da independência absoluta de cada período em relação aos demais, na qual prejuízos não se transferem para frente ou para trás, ou a interdependência dos períodos, na qual se admite a comunicação de prejuízos anteriores com os lucros presentes (o chamado "carry forward"), ou dos presentes prejuízos com os lucros do passado (o chamado "carry back"). Qualquer dessas possibilidades, para se efetivar, depende de norma legal.

Mesmo o parágrafo 2º, inciso I, do art. 153 da Constituição Federal, segundo a qual o imposto de renda deve ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, não socorre à existência do direito impostergável e inalterável ora em comento.

Muito pelo contrário, os princípios a que esse inciso alude conduzem inequivocamente à segmentação da vida dos contribuintes para fins do imposto de renda.

Em primeiro lugar, esses princípios, que estudamos no capítulo III, são previstos para serem fixados e delineados por lei, dada a cláusula final do dispositivo constitucional, "na forma da lei".

É verdade que a lei fixa a forma de aplicação dos referidos critérios, mas não pode ignorá-los ante a textual designação constitucional de que o imposto "será" informado por eles.

Todavia, a aplicação desses princípios requer a separação dos períodos-base, pois, se todo o período de vida empresarial necessariamente tivesse que ser considerado, sempre em conjunto por seus efeitos acumulados, deveria sê-lo para todos os efeitos, inclusive para aplicação da própria progressividade da tabela de alíquotas de cálculo do imposto.

Mas não é assim, pois em cada período-base se reinicia a progressão da aplicação das alíquotas, sobre a respectiva base de cálculo.

Além disso, se, como visto, apenas ao final do empreendimento se poderá ter certeza absoluta de que haverá ganho a tributar, qualquer cobrança de imposto de renda antes desse final poderia assumir a condição de mero empréstimo compulsório, eis que os lucros até então gerados poderiam ser total ou parcialmente consumidos por prejuízos supervenientes.

*Em vista de tudo, a divisão da vida econômica da empresa em períodos de tempo chega a ser uma imposição natural e inevitável, tanto que, como vimos no capítulo III, **dos mesmos princípios decorre uma exigência inafastável, que é a periodização da apuração do aumento patrimonial.***

Ademais, o que exsurge das garantias constitucionais, de forma clara e insofismável, é a irretroatividade das leis, qualificada pela exigência da anterioridade, de tal arte que fatos econômicos presentes, vale dizer, ocorridos na vigência das leis presentes, podem ser tomados em consideração para gerarem obrigações tributárias presentes, sem necessária consideração a fatos e ocorrências do passado.

Dai a compensação de prejuízos ser matéria de lei ordinária, que pode dá-la ou não, para frente ("carry-forward") ou para trás ("carry-back"), com ou sem prazo, com ou sem limite de valor, com ou sem outras condições, apenas devendo ser observadas as exigências constitucionais quanto à vigência da lei, assim como os demais preceitos constitucionais aplicáveis.

Outra argumentação comumente desenvolvida baseia-se em que a Lei n. 6404 exige a dedução dos prejuízos de exercícios sociais anteriores, o que obrigaria o legislador tributário a seguir idêntica trilha, mormente face ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição Federal para definir as competências tributárias.

*Já vimos várias vezes³³ **a invalidade deste argumento, que decorre principalmente da própria Lei n. 6404, a qual admite a existência de critérios de apuração das demonstrações financeiras distintos daqueles que ela preconiza, fixados em outras leis para finalidades diversas, situações em que prevê o registro destas outras demonstrações em livros auxiliares (art. 177, parágrafos 2º e 7º).***

Mais decisivo ainda é o fato de que o referido parágrafo 2º ressalva expressamente critérios distintos decorrentes de "disposições da lei tributária", e é isto que ocorre com todas as regras de ajustes no lucro líquido para determinação do lucro real, que é a base de cálculo do imposto de renda, cujos ajustes são previstos na lei fiscal e registrados no livro auxiliar fiscal, que é o LALUR.

Ora, dentre os ajustes previstos pela legislação tributária, feitos para fins exclusivamente fiscais e não integrados na contabilidade do lucro líquido, encontra-se exatamente a compensação de prejuízos fiscais.

Portanto, a Lei n. 6404 não contém uma definição de lucro que seja imutável perante a legislação tributária, nos termos dos art. 109 e 110 do CTN.

Aliás, exatamente por isso são diferentes em seus montantes os prejuízos fiscais e os prejuízos apurados contabilmente.

Voltando ao argumento mais comum de que somente é possível tributar o aumento patrimonial e este somente existe após compensação de prejuízos anteriores, é necessário que se leve em conta um dado relevante, qual seja, o de que, na compensação de prejuízos fiscais, está em causa a apuração do aumento patrimonial dentro de um específico período de tempo.

Sem qualquer dúvida, como já dito muitas vezes, o imposto de renda pressupõe a existência de acréscimo patrimonial, e este é o resultado dos ingressos ao patrimônio anterior, menos os gastos incorridos para produzir os ingressos. Se assim não for, ou se estará tributando a receita bruta, ou se estará tributando o próprio patrimônio, mas nenhuma destas alternativas se compadecerá com a competência da União para tributar a renda.

A partir desta afirmação, não pode restar muita dúvida quanto à ilegitimidade da vedação da dedução de gastos essenciais à produção do acréscimo patrimonial no segmento de tempo que a lei tiver fixado como período-base, mesmo porque acréscimo somente haverá após os ingressos cobrirem os gastos incorridos para a sua obtenção.

Vale dizer, somente há acréscimo quando as receitas ingressadas forem maiores do que os custos e as despesas que tiverem sido necessárias para a geração daquelas mesmas receitas.

Em outras palavras, a base de cálculo, para ser representativa do efetivo aumento patrimonial e não desvirtuar a incidência tributária sobre este, deve refletir a diferença entre os ingressos ocorridos nesse patrimônio e as saídas dele ocorridas para aquisição dos ingressos.

E tal mutação patrimonial universal deve ser medida entre dois pontos no tempo, predeterminados pela lei tributária.

Já os prejuízos de períodos anteriores ao atual não interferem com o fato neste ocorrido, embora se reflitam no patrimônio da pessoa jurídica contribuinte.

No período-base corrente, é inelutável a medição do acréscimo ou do decréscimo ocorrido no patrimônio do contribuinte, a partir do valor desse mesmo patrimônio na data de abertura deste mesmo período.

Para que a mutação presente, em vias de processamento, seja adequadamente considerada, não se tolera a repartição do patrimônio de forma a medir variações em suas diversas partes, dissociadas e independentes umas das outras.

O princípio da universalidade do lucro impõe a apuração global de todo o aumento ou de toda a redução do patrimônio em cada período-base, o que exige, portanto, a dedução dos prejuízos neste ocorridos, porque estes são fatos presentes, indissociáveis dos demais fatos que acarretam aumento ou redução na universalidade que constitui o patrimônio do contribuinte.

Mas os prejuízos anteriores não interferem com a mutação ocorrida no período em curso, porque são o resultado de fatos do passado, pertencentes a outros períodos-base, que já se refletiram num patrimônio menor na data inaugural do período atual, quando se inicia a apuração de uma nova mutação patrimonial, para mais ou para menos.

Enfim, tudo isto pode ser resumido na afirmação de que o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial ocorrido num período-base e é constituído pela diferença entre a universalidade patrimonial no início desse período e a universalidade patrimonial no final do mesmo, sendo essa diferença matematicamente formada pela universalidade de fatores positivos e negativos que afetam esse patrimônio durante o mesmo lapso temporal, descontadas as transferências patrimoniais. Ora, os prejuízos de períodos-base anteriores não integram essa universalidade de fatores positivos e negativos.

Dai a lei, sem descaracterizar a base de cálculo própria dos tributos sobre a renda, poder admitir ou não a compensação das perdas passadas ou permiti-la sob determinadas condições, ou sob determinada limitação temporal, ou sob determinadas limitações de valor em relação ao montante da mutação patrimonial presente. (negrejou-se)

Conclui-se do exposto que a sucessão de leis autorizando, reiteradamente, a compensação de prejuízos fiscais na apuração da base de cálculo do IRPJ, não altera a essência do acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, suscetível de tributação: *diferença entre a universalidade patrimonial no início desse período e a universalidade patrimonial no final do mesmo*, descontadas as *transferências patrimoniais*, e naquela diferença não se inserem os prejuízos e as bases negativas apurados em períodos anteriores. Esta concessão legislativa pode existir, ou não, e ainda assim a tributação da renda não padecerá de inconstitucionalidade.

Veja-se que no mesmo sentido já havia se posicionado a autoridade julgadora de 1ª instância, na decisão recorrida, embora pautando-se em outros referenciais normativos e doutrinários:

Neste cenário, conquanto as respeitáveis ponderações inseridas no bojo das decisões forenses e administrativas mencionadas pelo impugnante em favor da tese conduzida na peça impugnatória, exordialmente, importa acentuar que representa ponto incontradito as asserções que visam conduzir o campo de incidência da tributação do imposto de renda à configuração de um acréscimo patrimonial auferido em decorrência da aquisição econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza.

Sob o aspecto do conceito de renda, todavia, vale destacar aquilo que foi traçado na obra do insigne jurista Leandro Paulsen, instruído na lição de Roque Antonio Carraza:

“(...) renda é disponibilidade de riqueza nova, havida por dois momentos distintos (...) é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao logo de um determinado tempo, Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e por subtraendo, o total das deduções ou abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. (...) tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa ..., é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza (Paulsen, Leandro, Impostos Federais, Estaduais e Municipais, Livraria do Advogado, Porto Alegre/RS, 5ª ed. rev. e atual., 2010, p. 48/49).”

Por sinal, as aferições do acréscimo patrimonial ou do resultado positivo de determinado exercício financeiro traduzem fatos jurídico-tributários para concretude do nascimento da obrigação tributária passível de incidência do imposto de renda, aplicável às pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real, nos moldes da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, cuja apuração emerge, primordialmente, da resultante da confrontação do montante de despesas incorridas e receitas realizadas no encerramento do período de referência, que, por sua vez, em respeito ao princípio da competência, devem ser autônomos em relação ao resultado demonstrado em anos-base distintos.

Ante este enfoque, cabe observar os fundamentos reguladores estabelecidos pela legislação societária quanto à produção dos pertinentes acréscimos patrimoniais, bem como a influência que a compensação de prejuízos de períodos anteriores exerce sobre o resultado final demonstrado no patrimônio líquido da entidade ao final do exercício financeiro.

Tal aspecto fica evidente pela observância do teor do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976 (Lei das S/A), abaixo reproduzido sob a redação aplicável à época dos fatos geradores, na qual se nota a forma verticalizada de composição da Demonstração do Resultado do Exercício, principiando-se da receita operacional bruta e agregando-se, na seqüência, o conjunto de operações econômicas computadas em obediência ao princípio da competência para fins de obtenção do lucro ou prejuízo líquido da entidade:

“Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.”

Outrossim, o art. 189 do referido diploma legal determina que se deduzam do resultado do exercício os prejuízos acumulados antes de qualquer das participações, cuja aferição não traz nenhum efeito no sentido de transfigurar a apuração do lucro do exercício, mas, tão somente, determinar o valor de referência sobre o qual serão calculadas as importâncias destinadas às importâncias especificadas no art. 190 da mesma norma.

Neste cenário, pode-se inferir tal exegese pela observação concomitante com os termos do art. 191 da Lei das S/A, uma vez que se define o conceito de Lucro Líquido

do Exercício como sendo a demonstração da variação monetária entre o resultado do exercício e as mencionadas participações:

“Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.”

Assim sendo, fica patente que a caracterização do Lucro Líquido ou Lucro Contábil do exercício financeiro, demonstrado em observância com os ditames estabelecidos pela legislação societária, provém da hipótese de apuração de um resultado positivo contingente à incidência da tributação do pertinente imposto de renda e CSLL do período-base, a despeito a coexistência ou não de prejuízos acumulados de períodos anteriores a serem absorvidos no cômputo do patrimônio líquido da entidade.

E, se a lei pode admitir ou não a compensação de perdas passadas, ou permiti-la sob determinadas condições, como dito por Ricardo Mariz de Oliveira no excerto antes transcrito, é possível concluir que a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas, quando autorizada por lei, tem natureza de isenção, que atinge o critério material da hipótese de incidência, subtraindo parte do complemento de seu verbo, ou seja, parte da renda.

Esta é a conclusão que se extrai da fenomenologia das isenções tributárias, exposta por Paulo de Barros Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário (Editora Saraiva, 17ª edição, São Paulo:2005, p. 489/491):

De que maneira atua a norma de isenção, em face da regra matriz de incidência? É o que descreveremos.

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente.

[...]

Outro exemplo: o queijo tipo Minas é isento do IPI. Quer significar que u’a norma de isenção foi dirigida contra a regra matriz daquele gravame federal, mutilando o critério material da hipótese, precisamente no tópico do complemento do verbo. Com isso, a amplitude do núcleo hipotético, que abarcava até aquele instante todos os produtos industrializados, perde um elemento de seu conjunto – o queijo tipo Minas.

[...]

E assim por diante, sempre o mesmo fenômeno: o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz).

Importa referir que o legislador muitas vezes dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de recontro normativo, mas não chama a norma mutiladora de isenção. Não há relevância, pois aprendemos a tolerar as falhas do produto legislado e sabemos que somente a análise sistemática, iluminada pela compreensão dos princípios gerais do direito, é que poderá apontar os verdadeiros rumos da inteligência de qualquer dispositivo de lei.

[...]

Não confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com mera redução de base de cálculo ou da alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o quantum de tributo que deve ser pago. O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é isenção parcial.

A Lei nº 9.065/95, contrapondo-se à regra-matriz do IRPJ e da CSLL, que tem por base de cálculo o lucro da pessoa jurídica aferido em determinado período de apuração, em observância ao princípio da universalidade, reduz seu campo de incidência, afirmando que não é renda 30% do lucro precedido de apuração deficitária. Nega, portanto, a existência de acréscimo patrimonial até que sejam esgotados os prejuízos fiscais e bases negativas acumulados, mas observando-se o limite de 30% do lucro apurado.

De outro lado, ainda que se enquadre esta determinação como *mera redução de base de cálculo*, minimamente a *isenção parcial* estaria presente, integrante do conjunto de *exclusões do crédito tributário*, referidas no art. 175 do Código Tributário Nacional.

Consoante expresso na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/95, a limitação desta isenção teve cunho arrecadatório: o alcance máximo de sua aplicação é estabelecido em razão do lucro líquido ajustado do período de apuração, de modo que ao menos 70% do lucro seja tributado, caso o sujeito passivo faça uso do benefício fiscal. E este objetivo deve ser respeitado, ainda que se trate do último período de apuração da pessoa jurídica.

Isto porque a interpretação da norma em referência deve ser literal, consoante dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (negrejou-se)

Ao assim determinar, o Código Tributário Nacional impede o *intérprete de aprofundar-se nos planos semânticos e pragmáticos*, segundo entendimento de Paulo de Barros Carvalho, na obra antes citada (p. 107). No caso em análise, inviabiliza conjecturas acerca da impossibilidade de utilização futura dos prejuízos e bases negativas não compensados até o momento da extinção, e de eventual ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

A esta mesma conclusão chegou a I. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, ao relatar caso semelhante e ter seu posicionamento acolhido por voto de qualidade na Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciado no Acórdão nº 9101-00.401. De seu voto, extrai-se:

Confesso seduzir-me, inicialmente, a tese defendida pela Recorrente, de sorte que no acórdão paradigma, da então 8ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com ela concordei. Todavia, melhor refletindo, revi meu posicionamento pelos motivos que neste voto discorro.

Um dos exemplos trazidos a lume, também como paradigma, é a decisão proferida no recurso 126597, Ac. CSRF/01-04,258 de 01/12/2002, do i. Conselheiro Celso Alves Feitosa, que negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional e está assim decidido e ementado:

(..) Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Verinaldo Henrique da Silva.

COMPENSAÇÃO PREJUÍZO E BASE NEGATIVA — *No caso de incorporação, uma vez que vedada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada.*

Nesse julgado a decisão afirma que não há óbice a compensação integral, nos casos de declaração de encerramento de atividades, tanto do imposto de renda das pessoas jurídicas, quanto da contribuição social sobre o lucro E na mesma linha, com o brilhantismo habitual, o i. patrono da Recorrente sustenta que o limite imposto através do artigo 15 da Lei 9065/1995 não se aplica nos casos de extinção da pessoa jurídica em virtude de incorporação pois, caso contrário, a empresa incorporada perderia o direito à compensação de prejuízos, o que não corresponde à finalidade do mencionado artigo, conforme entendimento até então majoritário da jurisprudência deste Colegiado.

Mas, esta não é a melhor interpretação para o conteúdo semântico do artigo 15 da Lei 9065/1995.

Os Tribunais Superiores já definiram que na compensação de prejuízos não se trata de direito adquirido, mas sim de uma expectativa de direito, como demonstram decisões do Superior Tribunal de Justiça, como exemplo o Recurso Especial nº 307389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

O princípio da legalidade, do mesmo modo que impõe a exigência de cobrança a tributo só por lei expressa, também, exige que a compensação de prejuízos com lucros para fins tributários somente ocorra com autorização legislativa.

Insustentável a tese da recorrente de que não há proibição da compensação pretendida. No regime de direito público, especialmente no campo do direito tributário, a relação jurídica decorre de norma positiva, O silêncio da lei não cria direitos para nenhuma das partes: sujeito ativo e sujeito passivo.

Outrossim, no trato de qualquer benefício fiscal, mesmo concedido por lei, a interpretação é restritiva.

Também o STF se pronunciou acerca do tema, em 25/03/2009, no RE 344.994-0 do Paraná, cujo Relator inicial, o Ministro Marco Aurélio restou vencido. Redige o voto vencedor o Ministro Eros Grau, acórdão assim ementado:

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N.º 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 50, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

*O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios **anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido.** A Lei n.º 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento.*

Neste recurso pretendia o autor que a trava não incidisse sobre os saldos de prejuízos ocorridos até dezembro de 1994, sob argumento de que se estava diante de um direito adquirido à compensação de todo prejuízo e a nova lei não poderia restringir tal direito.

Aliás, quanto a interpretação teleológica pretendida no paradigma trazido à colação, no que toca aos prejuízos fiscais, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sua composição Plenária, que a compensação de prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal e pode, como instrumento de política tributária, ser revisto pelo legislador sem implicar, sequer, no direito adquirido. Destaque é de ser dado ao voto da Ministra Ellen Gracie, que bem traduz a lógica do que aqui defendemos e neutraliza os argumentos da Recorrente nos seguintes termos:

(...)

4 Já quanto à limitação da compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.1994, destaco, por oportuno, as palavras sucintas e rigorosamente claras com que rejeitou o pedido de liminar, ocasião em que o eminente Juiz Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira assentou quanto importa para o deslinde da questão.

"A lei questionada limitou as deduções de prejuízos da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social referentes a exercício futuro. Vedado estaria fazê-lo em relação a fatos geradores já ocorridos quando de sua publicação, ou para exigência no mesmo exercício. " (fl. 44)

5. (...)

Entendo, com vênio ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8.981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas.

Ora, o Regulamento do Imposto de Renda - RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8.981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não têm crédito "oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à "socialização" dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes. É apenas por benesse da política fiscal - atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos - que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. E a lei vigente para o exercício fiscal que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30%, ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. Mas, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do Imposto de Renda, o contribuinte tem mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

Não se cuida, como parece claro, de qualquer alteração de base de cálculo do tributo, para que se invoque a exigibilidade de lei complementar. Menos ainda, de empréstimo compulsório.

Não há, por isso, quebra dos princípios da irretroatividade (CF, art. 150, 111, a e b) ou do direito adquirido (CF, art 5º, XXXVI)

(...)

8. Por tais razões, peço licença para seguir a linha da divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau.

Em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu significado eis que a norma que cuida de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Neste sentido é a jurisprudência consoante arestos a seguir elencados:

Ementa: I. A legislação pertinente ao Simples ao prever exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente, consoante dispõe o art. 111, I do CTN (STJ REsp 825012/MG Rel.: Min. Castro Meira, 2ª Turma. Decisão: 16/05/06. DJ de 26/05/06, p. 250.)

Ementa: ... I. Da leitura do art. 151 do CTN deduz-se que as possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário nele estão exauridas, não comportando interpretação extensiva do seu conteúdo, ante o teor do art 111, inciso I, do CTN..." (STJ. Resp 7827291PR, Rel.: Min Castro Meira, 2ª Turma, Decisão: 06/12/05. DJ de 01/02/06, p.. 506.)

"Ementa: ... I. O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas....." (STJ. REsp 192531/RS, Rel.: Mm.. Octavio de Noronha, 2ª Turma. Decisão: 17/02/05. DJ de 16/05/05, p. 275.)

"Ementa: ... II. Nos termos do art. 111 do CTN, a interpretação das normas de índole tributária não comportam ampliações ou restrições, e, sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, deve prevalecer aquela que mais se aproxima do elemento literal. ..." (TRF 2º Região, AMS 94.02.14085-9/R1 Rel.: Des. Federal Poul Erik Dyrlyn, 6ª Turma. Decisão: 15/12/04 DJ de 10/01/05, p. 52.)

De fato, quando a lei quis que fosse liberado o limite a compensação de 30% dos prejuízos fiscais, o fez de forma expressa, como foi o caso dos lucros auferidos pelas empresas inseridas no regime Befiex, como se vê no artigo 95 da Lei 8981/1995, com a redação inserida através do artigo 1º. da Lei 9065/1995, a saber:

"Art. 95. As 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 - BEFIEX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas."

Nesta esteira a Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, vem determinando, quanto a Compensação de Prejuízos Fiscais, o seguinte:

Art. 35. Para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais em até, no máximo, trinta por cento.

(...)

§ 4º O limite de redução de que trata este artigo não se aplica aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais, bem como aos apurados pelas 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 - BEFIEX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981 com a redação dada pela Lei nº 9.065, ambas de 1995.

Nesta normativa, também, a confirmação do que dispunha o artigo 14 da Lei 8023/1990, no que tange ao tratamento diferenciado concedido às empresas que exercem atividades rurais que podiam compensar todos os prejuízos incorridos, sem limites. Lei 8023/1990:

Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nas anos-base posteriores.

O permissivo é posteriormente ampliado para a CSLL através do art. 41 da MP 2.113-32 de 21/06/2001, como segue:

MP 2.113-32 de 21/06/2001

Art.41. 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 interpretação fundada em argumentos finalísticos serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários.

Dessa forma, em homenagem ao comando legal do art. 111 do CTN, que impõe restrição de interpretação das normas que concedem benefícios fiscais, como é o caso, descabe o elastério interpretativo pretendido pela Recorrente.

O destaque feito pela I. Conselheira às palavras da Ministra Ellen Gracie bem reflete a finalidade da norma em comento: socializar os prejuízos de empresas deficitárias para garantir sua sobrevivência. Admite-se excluir o crédito tributário correspondente a até 30% do lucro da pessoa jurídica, em razão de prejuízos e bases negativas pretéritos, como estímulo à subsistência da empresa em dificuldades. Logo, nenhuma razão há para ampliação deste benefício, mormente em face da extinção desta empresa.

Portanto, se a isenção não foi ampliada pelo legislador, de modo a alcançar maior percentual do lucro da pessoa jurídica no momento de sua extinção, caso ainda disponíveis prejuízos e bases negativas para compensação, não pode o intérprete conferir-lhe este alcance.

Relevante observar que Ricardo Mariz de Oliveira, embora reconheça ao legislador o direito de vedar qualquer compensação de prejuízos fiscais, manifesta-se favoravelmente à compensação superior ao limite de 30% no último período de apuração da pessoa jurídica, na mesma obra antes referida (p. 864/865):

Quanto ao limite de trinta por cento, a jurisprudência administrativa⁷, firmou-se no sentido de não ser aplicável no período-base da pessoa jurídica extinta por incorporação, tendo em vista que a instituição do mesmo não visou impedir a total compensação dos prejuízos, mas apenas limitá-la em cada período, com transferência do saldo para os períodos posteriores. Assim, como após a incorporação o saldo de prejuízo fiscal até então não compensado não pode ser transferido para a incorporadora, por expressa disposição legal proibitiva, na última apuração de lucro real da pessoa jurídica a ser incorporada, que é feita exatamente para efeito da incorporação, a compensação não sofre a referida limitação. O mesmo ocorre com o lucro real final apurado na extinção da pessoa jurídica ou na sua fusão ou cisão, sendo que, se a cisão for parcial, a não aplicação do limite se dá sobre a porcentagem dos prejuízos fiscais correspondente à porcentagem do patrimônio líquido a ser vertido, porque é sobre ela que se dará a impossibilidade de compensação futura.

Essa construção jurisprudencial tem fundamentos corretos e sólidos, que se resumem ao seguinte:

- é necessário, para a correta compreensão da norma legal, que o intérprete perquiria sobre a sua finalidade e leve em conta a "mens legis";*
- a análise da exposição de motivos da Medida Provisória n. 998, de 1995, que foi posteriormente convertida na Lei n. 9065, evidencia que o legislador, em momento algum, pretendeu eliminar a compensação dos prejuízos fiscais;*
- conforme concluiu o relator do acórdão do "leading case"⁸, "a expressão 'sem retirar do contribuinte o direito de compensar'⁹ reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação dos prejuízos acumulados, sendo inaplicável a trava";*
- a própria lei proíbe a transferência do prejuízo fiscal não compensado até o ato de fusão, incorporação ou cisão, para a sucessora da pessoa jurídica que tinha o prejuízo fiscal.*

Na verdade, a exclusão do limite de compensação, nos casos de incorporação, fusão e cisão, conta com um fundamento muito forte, não existente nos casos de liquidação da pessoa jurídica, para os quais apenas os demais são aplicáveis.

Entretanto, nessas três operações, a exclusão decorre da combinação da norma limitadora, que não excluiu a compensação integral, mas apenas a limitou em cada período-base, com a norma proibitiva da transferência da compensação para as pessoas jurídicas sucessoras.

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

Este tema ainda não se pacificou nas câmaras administrativas, pois existem algumas decisões em contrário à grande maioria que segue aquele entendimento.

Não obstante, o entendimento predominante tem lastro inclusive em manifestações do Superior Tribunal de Justiça, não especificamente sobre este tema, mas sobre o limite de compensação. São julgados que, ao apreciarem a validade jurídica do limite de trinta por cento, entre outros fundamentos, manifestaram que a lei não vedou a compensação de prejuízos, mas apenas a transferiu para períodos futuros¹⁰.

Porém, como dito, por veicular exclusão do crédito tributário, a Lei nº 9.065/95 não permite tal extensão interpretativa, e, demais disso, consoante explicitado no início deste voto, a referida Lei deixou de trazer a referência antes contida na Lei nº 8.981/95 acerca da possibilidade de compensação posterior dos saldos de prejuízos e bases negativas não utilizados em razão do limite estabelecido, assim como a Exposição de Motivos da Medida Provisória que a originou apenas ressalta a possibilidade de compensação integral se 30% do lucro apurado a comportasse.

Por estas razões, correta se mostra a glosa procedida pela autoridade lançadora e, por consequência, a exigência do crédito tributário principal aqui lançado [...]. (*destaques do original*)

O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, por sua vez, assim refere o voto condutor do Acórdão nº 9101-001.337, bem como decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, para fundamentar a negativa de provimento ao recurso voluntário no Acórdão nº 1402-002.529:

A lide diz respeito à aplicação da limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL a 30% do lucro real/base de cálculo da CSLL do período quando da extinção da pessoa jurídica, no caso, em razão de operação de fusão. Por concordar integralmente com sua fundamentação, ainda que tratando de extinção de pessoa jurídica em razão de incorporação, peço vênias aos meus pares para adotar como razões de decidir, *mutatis mutandis*, o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior nos autos do PAF 11065.001759/2007-56 (acórdão 9101-001.337), em julgamento ocorrido na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Com a devida vênias dos que defendem a compensação sem trava do prejuízo fiscal no último balanço da empresa a ser incorporada, ousou discordar, por enxergar, nos

argumentos que assim sustentam, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.

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

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

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

Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial 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. 6º 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 de 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 América³, 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,

³ Refiro-me ao carryback, previsto: na section 172 (b) do Internal Revenue Code.

por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando uma situação não isonômica entre a incorporada que tem lucro no seu último exercício suficiente para ser compensado 100% do saldo de prejuízos acumulados e aquela outra que não o tenha, a qual ficará com saldo de prejuízo fiscal que jamais será compensado.

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

Portanto, conforme se observa, a limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores é prevista em lei, não havendo qualquer exceção legal no sentido de sua não limitação em caso de extinção da pessoa jurídica.

Qualquer interpretação diversa implicaria o órgão julgador atuar como legislador positivo, o que é amplamente vedado inclusive aos órgãos do Poder Judiciário.

Ainda no que atine à legalidade e à constitucionalidade de tal vedação, em qualquer hipótese, ressalta-se os seguintes julgados do STJ e STF:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. LUCRO DE EMPRESA INCORPORADA A SER COMPENSADO COM PREJUÍZO DA EMPRESA INCORPORADORA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

1. A empresa incorporadora não pode compensar prejuízos apurados em determinado exercício com lucros obtidos por empresa incorporada, para fins de imposto de renda, por ausência de previsão legal.
2. O silêncio da lei sobre determinada situação não gera direitos para as partes que compõem a relação jurídico-tributária.
3. A homenagem ao princípio da legalidade tributária exige expressa disposição na lei da conduta a ser praticada pelo ente tributante e pelo contribuinte.
4. Compensação não permitida. Precedente: REsp 54348/RJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, 1ª Turma.
5. Recurso improvido. (Recurso Especial nº 307389 RS)

TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INCORPORAÇÃO E FUSÃO - VEDAÇÃO - ART. 3 DO DECRETO-LEI 2.341/87 - VALIDADE – ACÓRDÃO - OMISSÃO: NÃO OCORRÊNCIA.

1. Inexiste violação ao art. 535, II do CPC se o acórdão embargado expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial.
2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.
3. A limitação à compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente.

4. Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.

5. O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária.

6. Recurso especial não provido. (Recurso Especial nº 1.107.518 - SC)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N.8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 50, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (Recurso Extraordinário 344.9940)

Assim sendo, entendo que a exigência deve ser mantida integralmente. *(destaques do original)*

Neste Colegiado, esta Conselheira permaneceu acompanhando o entendimento da maioria qualificada, como o expresso no Acórdão nº 9101-004.217⁴, assim ementado:

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.

Em acréscimo, vale a transcrição do voto condutor do ex-Conselheiro André Mendes de Moura:

A matéria devolvida trata da possibilidade de aproveitamento integral do saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL da pessoa jurídica incorporada pela sucessora.

Transcrevo o disposto nas Leis nº 8.981, de 1995, e na Lei nº 9065, de 1995:

[...]

Verifica-se que nos comandos legais **não há nenhuma disposição** no sentido de que a regra que estabelece o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado apurado pela empresa, albergue a exceção alegada pela recorrente, qual

⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luís Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo, e divergiram na matéria os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano.

seja, de que em razão da extinção da pessoa jurídica por conta da incorporação, ou qualquer outro evento de reorganização societária, o prejuízo fiscal poderia ser aproveitado integralmente.

Inclusive, quando o legislador pretendeu estabelecer exceções à aplicação da trava dos 30%, tal medida foi realizada de **maneira expressa**, conforme aduziu com precisão o voto proferido no Acórdão nº 9101-00.401, da sessão de 02 de outubro de 2009, da Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, citando **dois exemplos**.

Primeiro, no que diz respeito às empresas inscritas no regime BEFLEX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981, de 1995, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 95. As 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 - BEFLEX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas.

Inclusive, o art. 510 do RIR/99 contempla expressamente a hipótese:

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

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

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

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

.....

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 **BEFLEX, poderão ser concedidos os seguintes benefícios**, nas condições fixadas em regulamento (Decreto-Lei nº 2.433, de 1988, art. 8º, incisos III e V, e Lei nº 8.661, de 1993, art. 8º):

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

Segundo, quando o legislador tratou do aproveitamento de prejuízos fiscais referentes à atividade rural, na Lei nº 8.023, de 1990. De acordo com o diploma legal e as instruções normativas da Receita Federal sobre o tema (IN SRF nº 39, de 28/06/1996 e nº 257, de 11/12/2002), mediante o atendimento de determinadas condições, não se aplica o limite de 30% à compensação de prejuízos de atividade rural com (1) lucro apurado pela mesma atividade, em qualquer ano-calendário, e (2) lucro apurado pelas atividades em geral, desde que no mesmo período de apuração. Também se pode utilizar o saldo de prejuízos de atividade rural, acumulados de períodos anteriores, para compensar lucro apurado de atividades em geral, e vice-versa, casos em que se aplica a trava dos 30%.

Como se pode observar, o aproveitamento de prejuízos fiscais, quando recebeu tratamento de exceção, foi mediante dispositivo legal próprio, específico para a situação positivada pela norma.

Em relação à jurisprudência administrativa, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vale apreciar a evolução da questão, sob uma perspectiva histórica.

A Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nas sessões de 02/12/2002 (Acórdão nº 01-04.258), e de 19/10/2004 (Acórdão nº 01-05.100), decidiu no sentido de que o limite de utilização de 30% não seria aplicado nos casos de extinção de pessoa jurídica.

Ocorre que **tal posicionamento foi modificado**, conforme o já mencionado Acórdão nº 9101-00.401, de 02/10/2009, pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja publicação ocorreu em 02/01/2011:

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

E, em oportunidade posterior, o entendimento foi ratificado, em vários precedentes:

INCORPORAÇÃO LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS APLICÁVEL. Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei. À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada. (Acórdão nº 9101-001.337, 1ª Turma/CSRF, sessão 26/04/2012, redator do voto vencedor Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. A mesma limitação se aplica à compensação de bases negativas da CSLL. (Acórdão nº 9101-001.760, 1ª Turma/CSRF, sessão 16/10/2013, redator do voto vencedor Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão)

ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE A 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO.

O encerramento das atividades da pessoa jurídica não é exceção ao dispositivo legal que limita a compensação de prejuízos acumulados ao percentual de 30% do lucro líquido ajustado (trava dos 30%).(Acórdão nº 9101-002.481, 1ª Turma/CSRF, sessão 22/11/2016. Relatora Adriana Gomes Rêgo.)

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

O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro real posteriormente apurado, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. (Acórdão nº 9101-002.845, 1ª Turma/CSRF, sessão 12/05/2017. Relator Rafael Vidal de Araújo.)

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE SUCEDIDA. PROIBIÇÃO. INCORPORAÇÃO OCORRIDA ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6, DE 30/06/1999.

Antes da MP nº 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas). A lei apenas autorizava a compensação de base negativa própria. Mas ainda que se considere que a MP nº 1.858-6 trouxe realmente uma inovação no sistema jurídico, vedando o que antes era permitido, não há dúvida de que essa vedação deve ser aplicada às compensações ocorridas depois de 28/09/1999 (data da vigência da referida MP), mesmo que o evento de incorporação tenha ocorrido antes dessa data. No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF. (Acórdão nº 9101-004.107, 1ª Turma/CSRF, sessão 10/04/2019. Relatora Viviane Vidal Wagner)

No que concerne ao voto proferido pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, na decisão proferida no Acórdão nº 9101-001.760, peço vênias para transcrever excerto no qual rebate, com precisão, argumento de que o não aproveitamento do prejuízo fiscal implicaria em tributar o patrimônio:

O quarto argumento sobre o qual se firma a outra posição é de que sem se aproveitar o prejuízo do período anterior estar-se-ia tributando o patrimônio, o qual é corroborado pela citação de renomados autores, trazidos no voto, e em memoriais. Com a devida vênias, contudo, este argumento também não procede, e o contra-argumento aqui é singelo. A distinção feita pela I. Relatora é meramente econômica, e não jurídica. Do ponto de vista econômico, mesmo um tributo indireto (como IPI e ICMS) atinge o patrimônio, pois se não fosse cobrado resultaria em patrimônio maior após a operação (tanto do contribuinte de fato quanto do contribuinte de direito). A análise da repercussão da aplicação da norma tributária, indubitavelmente direito de sobreposição, indica que ela se destaca do substrato

ao qual se dirige, pois a norma elege algumas expressões econômicas para tributar, e o fato de que estes fenômenos econômicos estão interligados não invalida a incidência. O fato gerador do imposto de renda é a variação patrimonial positiva calculada de acordo com a norma tributária, e o fato de se apoiar em substrato normativo-contábil, não transmuta a norma tributária em norma contábil. Tributos sobre o patrimônio têm incidência instantânea, com comandos normativos do tipo "o fato gerador é a propriedade de bens do tipo X na data Y", e "o contribuinte é o proprietário". É fato que o Imposto de Renda, o IPI, o ICMS, o PIS/COFINS afetem o patrimônio disponível do contribuinte, mas não transforma essas exações fiscais em tributos incidentes sobre o patrimônio, embora, repise-se, a sua cobrança altere o patrimônio dos contribuintes (de fato e de direito). Quando a legislação do Imposto de Renda limita deduções ela afeta a renda tributável e, por conseguinte, o patrimônio, mas não pode ser considerada inconstitucional por isto. Isto é da natureza da metodologia do tipo tributário do imposto de renda. Como foi dito, o que a Constituição veda é tributar a não renda. Dado isto, como calcular a renda tributável até o limite da variação patrimonial positiva é matéria de lei.

Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também suscitada a tese de que o prejuízo teria a mesma natureza de patrimônio, isto seria um "ativo". Disto decorreria que haveria tributação sobre o patrimônio (prejuízo), se não fosse permitida sua dedutibilidade. Ocorre que prejuízo (perda), no meu entender não é ativo. A legislação tributária, norma de sobreposição, consentânea com a economia e as bases econômicas da atividade empresarial, concede o aproveitamento dos prejuízos dentro da lógica da continuidade empresarial, mas daí a entender que prejuízo acumulado pode representar patrimônio, é o mesmo que dizer que tanto faz lucro ou prejuízo, o que contrasta com a própria lógica econômica. A empresa distribui lucro ou ativa lucro, não distribui prejuízo, nem ativa prejuízo. Ninguém persegue o prejuízo, a atividade empresarial persegue o lucro. Norma que permite transmutar perda em lucro com base na rationale de que a perda tem valor patrimonial é uma contradição em si mesma. Contudo, é verdade que dada a perspectiva (expectativa) de que o prejuízo fiscal em um dado exercício diminua o tributo devido em um exercício posterior, no futuro, há a possibilidade de ativar esta expectativa de direito, a título de ativo fiscal diferido (conforme, e.g., Resolução CFC n. 1189/09). Trata-se de perspectiva de impacto patrimonial positivo, como é qualquer redução de custo, ainda que tributário. Assim, o prejuízo fiscal, que difere do prejuízo contábil (podendo haver caso de lucro contábil com prejuízo fiscal, o que não é infrequente) pode ser considerado uma espécie de expectativa de direito com perspectivas de consequências patrimoniais positivas. Contudo, é um argumento puramente contábil e se aplica, na perspectiva puramente contábil. Ou seja, isto tudo é uma questão contábil e que, neste aspecto, nada tem a ver com a limitação legal de aproveitamento de prejuízo fiscal, que só comporta exceções legais. O fato dos prejuízos fiscais acumulados constarem da parte B do Lalur e de reduzirem tributo a pagar no futuro, não lhes dá o condão de patrimônio.

No âmbito do Poder Judiciário, o Supremo Tribunal Federal, em 25/03/2009, ao julgar o RE 344.994-0/PR (ocasião em que foi vencido relator Ministro Marco Aurélio), prevaleceu entendimento do Ministro Eros Grau, que redigiu o voto vencedor, conforme ementa a seguir.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido. 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 344994, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, DJe-162 DIVULG 27-08-2009 PUBLIC 28-08-2009 EMENT VOL-02371-04 PP-00683 RDDT n. 170, 2009, p. 186-194)

No voto vista da Ministra Ellen Gracie, discorreu-se sobre a inexistência de direito adquirido quanto ao aproveitamento dos prejuízos fiscais acumulados em anos-calendários anteriores, constituindo-se em uma mera expectativa de direito:

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

Entendo com a devida vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8.981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas. Ora, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8.981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

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

Na mesma direção do precedente anterior, foi proferido o acórdão no RE 545.308/SP (em que foi vencido o relator Marco Aurélio), no qual o voto vencedor da Ministra Carmen Lúcia foi assim ementado:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei

8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido.(RE 545308, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2009, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-05 PP-01244 RTJ VOL-00214- PP-00535)

A jurisprudência, tanto no STF quanto no CARF, mostra-se convergente sobre a impossibilidade se aproveitar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL, de pessoa jurídica incorporada pela sucessora, sem que seja observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado previsto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente** do recurso especial da Contribuinte, para a matéria "possibilidade de compensação integral de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no ano de extinção da pessoa jurídica", e, no mérito, **negar-lhe provimento**. *(destaques do original)*

Destaque-se que o citado voto do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no Acórdão nº 9101-001.760, bem confronta a argumentação que conclui pela tributação de parcela de patrimônio e não de lucro do sujeito passivo.

Oportuna, ainda, a transcrição do histórico legislativo traçado pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no voto declarado no Acórdão nº 9101-005.794:

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

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

A compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, inicialmente, era regulada pelo artigo 6º, §3º, alínea c, do 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 subsequentes.

§ 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 subsequentes.

[...]

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

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

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

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

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

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

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

É importante salientar que o legislador, quando quis excepcionar a aplicação da trava de 30% para alguma situação específica, o fez de maneira clara. O art. 470 do RIR/1999, por exemplo, afasta a limitação de 30% para compensação o prejuízo fiscal com relação às empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação (aprovados pela Comissão BEFLEX), 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 BEFLEX, 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 subseqüentes independentemente da distribuição dos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, **não estando submetida ao limite estabelecido no art. 510⁵** (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.

[...]

Além disso, se o raciocínio de que na extinção da pessoa jurídica haveria um direito líquido e certo à utilização dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores sem utilização da trava de 30% em razão de tal saldo não poder ser utilizado posteriormente, o que ocorreria se nesse último período de apuração (o extinção da pessoa jurídica) o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal/base negativa de CSLL? Haveria um direito à restituição de IRPJ e de CSLL em razão desses saldos de períodos anteriores não poderem ser utilizados no futuro? Com a devida vênia, seria esse o resultado caso fosse adotada a tese da ilustre relatora! Obviamente, tal exegese não se mostra possível, pois, conforme já decidido pelo STF a possibilidade de compensação de

⁵ 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.

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 exceção essa aplicação, o que, a toda evidência, não ocorreu no caso da extinção da pessoa jurídica. *(destaques do original)*

Anote-se que o mesmo entendimento está expresso no voto vencido do acórdão paradigma nº 9101-005.728 no qual, *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, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintela.*

Nesta mesma toada, metade deste Colegiado permaneceu decidindo contrariamente à limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas no período de extinção da pessoa jurídica. Em 05/10/2021, por força do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, este Colegiado assim decidiu no já referido Acórdão nº 9101-005.794⁶:

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

Ano-calendário: 2004

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

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

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

Contudo, nesta mesma data, 05/10/2021, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em sentido contrário ao julgado deste Colegiado, alcançou a mesma conclusão antes afirmada por esta 1ª Turma da CSRF desde 2009, no julgado exarado no Recurso Especial nº 1.925.025/SC⁷, assim ementado:

⁶ Participaram do julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

⁷ Trânsito em julgado em 08/11/2021.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. APLICAÇÃO DOS LIMITES DE 30%, DOS ARTS. 15 E 16, DA LEI N. 9.065/95 E ARTS. 42 E 58, DA LEI N. 8.981/95 TAMBÉM PARA EMPRESAS EXTINTAS (INCORPORAÇÃO, FUSÃO, CISÃO) SOB PENA DE VIOLAÇÃO INDIRETA (FRAUDE À LEI) AO ART. 33, DO DECRETO-LEI N. 2.341/87.

1. A empresa contribuinte, ciente da regra jurídica cogente proibitiva consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87 ("art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida"), objetiva provimento declaratório para o aproveitamento integral dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL, afastando-se os efeitos dos art. 42 e 58 da Lei 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95, quando de sua futura extinção (por incorporação, fusão ou cisão).

2. Na prática, pleiteia-se que a empresa futuramente sucessora (por incorporação, fusão ou cisão), também ciente da regra jurídica cogente proibitiva consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87, possa contornar essa regra ao fazer uso de 100% desses prejuízos fiscais dentro da própria incorporada, fusionada ou cindida antes de a incorporar, fundir-se a ela ou cindir (assim o faria sem dívidas tributárias), afastando ali a limitação de 30%, dos arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95, ao argumento de que a "vedação de 30% estabelecida na Lei n. 8.981/95 somente faria sentido para as empresas que estão continuando a sua atividade e não para aquelas que estão se extinguindo". Nessas condições, a empresa futuramente sucessora estaria fazendo uso do prejuízo fiscal da sucedida a ser futuramente extinta (na própria sucedida e, por conseguinte, também em si mesma na condição de sucessora, já que ou eram ou se tornarão uma única empresa) para além do limite legal previsto.

3. A ótica reconhecida por ambas as Turmas desta Corte foi a de que o procedimento é uma burla ao art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87 através do afastamento da Lei n. 8.981/95, caracterizando violação indireta à lei (fraude à lei). Precedentes: REsp. n. 1.805.925 - SP, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão Min. Gurgel de Faria, DJe 5/8/2020; EDcl nos EDcl no AgInt nos EDcl no REsp. n. 1.725.911 - SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.11.2020; REsp. n. 1.107.518 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2009.

4. O conjunto normativo composto pelas limitações constantes do art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87; arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95; deve ser interpretado à luz da cláusula antielisiva específica do art. 51, da Lei n. 7.450/85, dispositivo legal que já teve aplicação reconhecida no REsp. n. 1.743.918 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.03.2019.

5. O conjunto produz norma antielisiva para reduzir os incentivos a que as empresas passem a fabricar prejuízos fiscais a fim de serem adquiridos no mercado mediante incorporação por outras (normalmente estando todas sob mesma orientação dentro de um grupo econômico de fato ou mesma consultoria tributária) com o propósito único de reduzir o IRPJ e a CSLL devidos (ausência de propósito negocial). Trata-se de um típico caso onde a empresa que assim procede busca a chancela do Poder Judiciário para realizar um Planejamento Tributário Abusivo. A compreensão do tema já havia sido feita no REsp. n. 1.107.518/SC (Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2009), como bem observado no acórdão embargado.

6. Recurso especial não provido.

Veja-se que, frente à alegação de que o art. 33 do Decreto nº 2.341/87 vedaria a utilização de prejuízos fiscais pela sucessora e que, assim, deveria ser admitida a compensação para além do limite de 30% no último período de apuração da pessoa jurídica que seria extinta, a totalidade dos Ministros da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça⁸ concluiu que tal proceder representaria burla da *regra jurídica cogente proibitiva consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87*, porque *a empresa futuramente sucessora estaria fazendo uso do prejuízo fiscal da sucedida a ser futuramente extinta (na própria sucedida e, por conseguinte, também em si mesma na condição de sucessora, já que ou eram ou se tornarão uma única empresa) para além do limite legal previsto*.

Tendo por premissa que: 1º) a Lei n. 8.981/95 e a Lei n. 9.065/95 não fazem o *discrímen* desejado pela empresa (situações de fusão, cisão e incorporação); 2º) o RE n. 591.340 - SP, em que o STF julga a constitucionalidade da limitação de 30%, não enfrenta esta especificidade da empresa em extinção para excepcioná-la da regra geral e 3º) há inúmeros julgados tanto do STF quanto do STJ no sentido da aplicabilidade da referida limitação de 30%, o Ministro Relator Mauro Campbell Marques conclui pela violação indireta do art. 33, do Decreto-Lei nº 2.341/87 consignando que:

Observe ainda que o conjunto normativo composto pelas limitações constantes do art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87; arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95; deve ser interpretado à luz da cláusula antielisiva específica do art. 51, da Lei n. 7.450/85 (*"art 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda"*). O referido dispositivo legal já teve aplicação reconhecida por esta Casa no REsp. n. 1.743.918 / SP, de minha relatoria, julgado em 19.03.2019.

O conjunto produz norma antielisiva para reduzir os incentivos a que as empresas passem a fabricar prejuízos fiscais a fim de serem adquiridos no mercado mediante incorporação por outras (normalmente estando todas sob mesma orientação dentro de um grupo econômico de fato ou mesma consultoria tributária) com o propósito único de reduzir o IRPJ e a CSLL devidos (ausência de propósito negocial). Trata-se de um típico caso onde a empresa que assim procede busca a chancela do Poder Judiciário para realizar um **Planejamento Tributário Abusivo**.

O tema já foi enfrentado por **ambas** as Turmas desta Corte e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, sendo que a ótica adotada foi a de que **o procedimento pleiteado pela CONTRIBUINTE (empresa a ser extinta compensando prejuízos fiscais para além do limite de 30%) é uma burla ao art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87** através do afastamento da Lei n. 8.981/95. [...] (*destacou-se*)

⁸ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

Nota-se no referido julgado que inexistia qualquer referência diferenciada a eventual reorganização societária destinada à burla das disposições legais sob análise. A pretensão de inobservância do limite legal de compensação de prejuízos no momento da extinção da pessoa jurídica, associada à sua incorporação por pessoa jurídica que não poderia pretender a utilização dos prejuízos fiscais excedentes, foi suficiente para a afirmação de “planejamento tributário abusivo”.

De fato, o revolvimento das fases processuais anteriores permite constatar que a demanda foi iniciada a partir de mandado de segurança preventivo, no qual a interessada pretendia o afastamento da limitação prevista desde os arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e, subsidiariamente, pleiteava seu afastamento *no caso de extinção da pessoa jurídica*. O pedido subsidiário, porém, foi sucessivamente negado em termos semelhantes ao expresso em sede de embargos de declaração à sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5012572-18.2019.4.04.7200/SC:

Assim, inexistindo previsão legal a amparar a pretensão da contribuinte, ao mesmo tempo em que há vedação expressa à compensação de prejuízos fiscais além do limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, não há direito líquido e certo a ser amparado em sede de mandado de segurança, nem mesmo no caso de extinção de pessoas jurídicas.

Em julgado contemporâneo, em sede de Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.935.751/RS⁹, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça fez consignar na ementa, ainda, que *havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% 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*.

Neste segundo caso também se tratava de mandado de segurança preventivo, e inclusive por esta razão o pedido subsidiário de afastamento da limitação no período de extinção da pessoa jurídica não fora apreciado em 1ª e 2ª instâncias, nos termos expressos no julgamento da apelação, que confirmou a sentença proferida no Mandado de Segurança nº 5026802-83.2019.4.04.7000/PR:

Como não demonstra a situação concreta, a ensejar a inconstitucionalidade incidental, tenho que o pedido subsidiário carece de possibilidade jurídica, diante da impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade em tese na via incidental.

Também unânime é a manifestação da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça¹⁰, no mesmo sentido, como se vê no julgamento de Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.908.071/PR, realizado em 17/05/2021¹¹, e assim ementado:

⁹ Trânsito em julgado em 29/11/2021.

¹⁰ Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região) votaram com a Sra. Ministra Relatora Regina Helena Costa.

¹¹ Trânsito em julgado em 11/06/2021.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. IRPJ E CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS COM LUCROS FUTUROS. LIMITE DE 30% (TRINTO POR CENTO) DO LUCRO REAL POR ANO CALENDÁRIO. AMPLIAÇÃO PELO JUDICIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO INTERNO CONTRA DECISÃO FUNDAMENTADA NAS SÚMULAS 83 E 568/STJ. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA SOBRE O TEMA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - 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.

III - Inexiste permissão legal para que, em caso de extinção da empresa por incorporação, os seus prejuízos fiscais sejam compensados sem qualquer limitação.

IV - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

V - Agravo Interno improvido.

Nos mesmos termos antes referidos pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, a Ministra Regina Helena Costa consigna que *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.*

Também aqui o pedido subsidiário, originalmente deduzido em mandado de segurança preventivo, não foi apreciado em 1ª instância, conforme sentença proferida no Mandado de Segurança nº 5012531-66.2019.4.04.7001/PR:

No que diz respeito ao pedido subsidiário, verifica-se que a parte impetrante não demonstrou pressuposto fático da pretensão (encontrar-se extinta ou prestes a extinguir-se), não sendo o mandado de segurança a via adequada para a declaração pretendida, na medida em que, de acordo com a Súmula 266 do Supremo Tribunal Federal, não cabe mandado de segurança contra lei em tese.

Assim, em relação a esse pedido, o indeferimento da petição inicial, pela inadequação da via eleita, é medida que se impõe.

No julgamento da apelação, apenas uma referência indireta foi consignada no acórdão do Tribunal Regional da 4ª Região:

Acresce que não se verifica a alegada ofensa à isonomia, visto que a limitação dos 30% é a todos imposta, assim como é viabilizado a todas as empresas **que permaneçam em**

atividade a utilização, no próximo exercício, de eventual saldo remanescente de prejuízo fiscal. Também não se cogita de cobrança de empréstimo compulsório, já que a instituição de benefícios fiscais a reduzir a base de cálculo do tributo não altera sua natureza jurídica (no caso: imposto e contribuição social). Enfim, em vez de ser verificar o alegado confisco, como alega a impetrante, a limitação de 30% é forma de aplicação de benefício fiscal estabelecido justamente a minorar os efeitos tributários da tributação sobre lucro e renda dos contribuintes que experimentaram prejuízo em exercícios anteriores, sem que se vislumbre a alegada tributação sobre o patrimônio. *(destacou-se)*

As manifestações do Superior Tribunal de Justiça, portanto, não são dependentes da caracterização de operações para burla intencional do limite de compensação de prejuízos e bases negativas de CSLL, e assim expressam a interpretação das normas jurídicas aplicáveis a todas as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real e beneficiadas pela possibilidade de redução de suas bases tributáveis em razão do insucesso passado de suas atividades.

Assim, ainda que se alegue que a tese aqui sustentada, até aqui, não se ampara em nenhum julgado do Supremo Tribunal Federal, tem-se ampla evolução do tema no Superior Tribunal de Justiça, em favor do entendimento da Fazenda Nacional.

Logo, como *sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador*, deve ser reformado o acórdão recorrido.

Por fim, com respeito à menção, pelo Ministro Mauro Campbell Marques, no Recurso Especial nº 1.925.025/SC, de que *o RE n. 591.340 - SP, em que o STF julga a constitucionalidade da limitação de 30%, não enfrenta esta especificidade da empresa em extinção para excepcioná-la da regra geral*, releva notar que, em recente decisão, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal afirmou que a limitação de compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, em 30% do lucro real apurado, aplica-se, inclusive, no caso de extinção da pessoa jurídica. Confira-se:

AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. IRPJ E CSLL. LIMITAÇÃO DE 30%. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM O ENTENDIMENTO FIRMADO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO NO JULGAMENTO DO RE 591.340. TEMA N. 117/RG. EXTINÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO AGIR COMO LEGISLADOR POSITIVO PARA CONCEDER BENEFÍCIOS FISCAIS NÃO PREVISTOS EM LEI.

1. O acórdão recorrido está em conformidade com o entendimento firmado pelo Supremo no RE 591.340, Tema n. 117/RG, Redator do acórdão o ministro Alexandre de Moraes, no sentido da constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

2. Quanto à restrição dos 30% (trinta por cento) na compensação dos prejuízos, em situações de extinção da pessoa jurídica, não cabe ao Poder Judiciário, atuando como legislador positivo, conceder ou estender benefício fiscal não previsto na legislação tributária. Precedentes.

3. Agravo interno desprovido. (RE 1357308, 2ª Turma da STF, Relator Ministro Nunes Marques sessão virtual de 23 a 30/06/2023) ¹²

Firmou-se, portanto, que a aplicação do limite de 30% no período de apuração de extinção da pessoa jurídica está em conformidade com o entendimento assim consolidado no Supremo Tribunal Federal:

Tema 117 - Limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL: “É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL”.

Correta, portanto, a glosa promovida pela autoridade lançadora.

Observe-se, porém, que a Contribuinte também deduziu em recurso voluntário os seguintes tópicos de defesa:

- Ilegitimidade da aplicação da multa, juros moratórios e correção monetária tendo em vista que as compensações foram realizadas pela recorrente com amparo nas reiteradas decisões administrativas ratificando o procedimento;
- Impossibilidade de exigência da multa de ofício da incorporadora (art. 132 do CTN); e
- Impossibilidade de exigência de juros sobre a multa de ofício

Embora o art. 113, §5º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, dispense o retorno de processo *quando a matéria remanescente na instância especial for objeto de Súmula do CARF* – o que se verifica em relação ao segundo e ao terceiro item acima, objeto das Súmulas CARF nº 108 e 179 – o primeiro item passa a demandar apreciação do Colegiado *quo* com o restabelecimento da exigência principal. Daí a necessidade de retorno afirmada no presente caso e a impossibilidade de se dar provimento integral ao recurso especial fazendário para já restabelecer a exigência.

Estas as razões para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Fazenda Nacional, com retorno ao Colegiado *a quo*.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

¹² Os Srs. Ministros André Mendonça (Presidente), Gilmar Mendes e Dias Toffoli votaram com o Sr. Ministro Nunes Marques, divergindo o Sr. Ministro Edson Fachin, cujo voto vencido declarado, inclusive, refere o primeiro acórdão desfavorável à Fazenda Nacional no tema - 9101-005.728 - já sob o critério de desempate estabelecido no art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, sem registrar que o relator, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, restou vencido naquele julgado.