



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.721091/2011-18</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.447 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	JRHX EMPREENDIMENTOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

INCORPORAÇÃO LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. APLICABILIDADE E OBSERVÂNCIA.

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.

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

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

ART. 24 DA LINDB. SÚMULA CARF N. 169.

O CARF consolidou na Súmula Vinculante nº 169 o entendimento de que [o] art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. A empresa sucessora responde pelo pagamento do tributo devido pela sucedida, sujeitando-se, inclusive, à multa de ofício e juros de mora aplicados no lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO PARA A SUCESSORA. PRINCÍPIO DA NÃO SUCESSÃO DA PENALIDADE. NÃO APLICABILIDADE.

**RESPONSABILIDADE OBJETIVA.**

O CTN, em seus artigos 129 e 132, revela o entendimento de que os sucessores respondem pelos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram anteriormente à data da sucessão, estejam eles constituídos, em constituição ou aptos a serem constituídos. É devida a multa de ofício ainda que se tenha a responsabilidade por sucessão mediante incorporação anterior ao auto de infração.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário em relação ao pedido de afastamento da trava de 30% para aproveitamento de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL nos casos de incorporação de empresas, vencidos o Relator e os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que acolhiam a preliminar arguida. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone. ii) por unanimidade de votos, no mérito, superada a preliminar aventada, ii.i.) manter integralmente os lançamentos; ii.ii) rejeitas as arguições relativas à aplicação do artigo 24, da LINDB, nos termos da Súmula CARF nº 169; ii.iii) confirmar, a teor da Súmula CARF nº 113, que “A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório; ii.iv) rejeitar as arguições relativas à utilização da taxa SELIC sobre os juros de mora incidentes nas multas de ofício lavradas. Inteligência da Súmula CARF nº 108.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Mateus Ciccone** – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Labrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de IRPJ (fls. 61/62) relativo a fato gerador ocorridos entre 30/11/1997 e 30/11/2002, decorrente da apuração de diferenças entre valores escriturados e valores declarados ou pagos, tendo como motivo a *GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%* em face da tese aplicada pelo contribuinte no sentido de inaplicabilidade da limitação dos 30% na compensação de prejuízo fiscal no presente caso por se tratar de incorporação.

De acordo com Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 52/57, não haveria amparo legal para a compensação efetuada dos prejuízos da empresa RAWET GESTÃO DE NEGÓCIOS LTDA, pelo fato de ter sido incorporada, sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado.

A impugnação alegou que a jurisprudência do CARF não aplicava a trava de 30% sobre o lucro líquido para as compensações de prejuízos acumulados no caso de extinção de empresa por incorporação.

Argumentou que é inaplicável a taxa Selic para o cálculo dos juros de mora, considerando a sua natureza remuneratória e que é inaplicável a multa de ofício sobre a incorporadora, nos termos do artigo 132 do CTN.

A DRJ julgou improcedente a Impugnação.

O Recurso Voluntário manteve os argumentos da Impugnação.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, sendo conhecido.

Trata-se de Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor de R\$ 2.049.325,44 (dois milhões e quarenta e nove mil, trezentos e vinte e cinco reais e quarenta e quatro centavos) lavrado contra a recorrente, no qual se alega compensação indevida de prejuízo fiscal apurado, tendo em vista a inobservância do limite de compensação de 30% do lucro líquido.

O lançamento teve como base a compensação de prejuízo fiscal realizada pela empresa RAWET GESTÃO DE NEGÓCIOS LTDA., efetuada em 31 de dezembro de 2006, por ocasião da incorporação feita por esta empresa.

A glosa correspondeu ao excesso em relação aos 30% permitido originariamente.

A Recorrente alega que a jurisprudência do CARF à época da extinção da empresa por incorporação era no sentido de não aplicar a trava dos 30% sobre o lucro líquido para as compensações de prejuízos acumulados.

Defende também a inaplicabilidade da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora, tendo em vista sua natureza remuneratória; e a inaplicabilidade da multa de ofício sobre a incorporadora, nos termos do art. 132 do CTN.

O Recurso Voluntário reconheceu que a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu que a limitação para compensação de prejuízos fiscais, ao valor máximo equivalente à de 30% do lucro líquido ajustado, deve ser aplicada também em casos de pessoas jurídicas extintas por incorporação.

No entanto, a Recorrente argumenta que a jurisprudência do CARF era favorável à sua tese na época dos fatos e que, nesse sentido, nortearam a tomada de decisões corporativas, notadamente em relação à decisão de utilizar integralmente ou não os saldos de prejuízos fiscais quando da extinção da pessoa jurídica incorporada.

Conforme reconhecido pelo Recurso Voluntário, prevaleceu decisão no CARF no sentido de que a limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores é prevista em lei, não havendo exceção legal no sentido de sua não limitação em caso de extinção da pessoa jurídica. Esse é o entendimento da Câmara Superior, conforme recente voto do Ilustre Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes proferido em 4 de setembro de 2024 no ACÓRDÃO 9101-007.140, abaixo transcrito:

*PROCESSO 16306.000359/2009-29*

*ACÓRDÃO 9101-007.140 – CSRF/1ª TURMA*

*SESSÃO DE 4 de setembro de 2024*

*RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE*

*RECORRENTES FAZENDA NACIONAL NOVELIS DO BRASIL LTDA.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 2004*

*COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASES NEGATIVAS DE CSLL — LIMITE DE 30% — INCORPORAÇÃO – CISÃO – FUSÃO*

*Conforme entendimento do STF, a compensação de prejuízo fiscal se caracteriza como benefício fiscal, passível, pois, de ser revogada. Desse modo, não há razão jurídica para deixar de aplicar à empresa extinta por incorporação, no período do evento, o limite de 30% do lucro líquido ajustado em relação ao prejuízo fiscal e bases de cálculo negativas acumulados de períodos anteriores.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. **No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso do Contribuinte, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por dar provimento ao recurso.** Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.*

*Assinado Digitalmente*

*Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator*

*Assinado Digitalmente*

*Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente*

*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).*

Destarte, prevaleceu, **por voto de qualidade**, o entendimento no sentido de que se deve aplicar a trava de 30% inclusive nos casos de incorporação.

Nesse sentido, a glosa efetuada pela fiscalização deveria a ser mantida, vez que fundou-se na não observância aos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995 reproduzidos pelos artigos 15 e 16 da Lei 9.065/1995, os quais estabelecem, respectivamente, que o lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária, poderá ser reduzido, por meio de compensação com prejuízos e bases de cálculo negativas acumuladas em períodos anteriores, no máximo, em trinta por cento, conforme legislação aplicável, a seguir trazida:

*“Lei nº 8.981/95:*

*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”*

*Lei nº 9.065/95:*

*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 subseqüentes, 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."*

Ocorre que referida decisão da Câmara Superior, proferida recentemente, em setembro de 2024, foi julgada via **voto de qualidade**, tendo a tese dos contribuintes recebido 4 votos, ou seja, 50% dos votos.

Uma vez que o tema ainda não foi objeto de Súmula vinculante, ousou a divergir do entendimento, reconhecendo a tese apresentada pelo contribuinte no sentido de inaplicabilidade da limitação dos 30% na compensação de prejuízo fiscal no presente caso por se tratar de incorporação.

Ora, o lançamento teve como base a compensação de prejuízo fiscal realizada pela empresa RAWET GESTÃO DE NEGÓCIOS LTDA em 31 de dezembro de 2006, por ocasião da incorporação feita por esta empresa.

No entanto, sigo a corrente de entendimento que considera que, por se encontrarem em situação *sui generis*, às pessoas jurídicas extintas por incorporação não se aplicaria a chamada "trava dos 30%", como é o caso da empresa recorrente.

Ora, a legislação tributária autoriza que os contribuintes do IRPJ reduzam o valor do lucro real, seja ele trimestral ou anual, por meio da compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores, desde que regularmente escriturados no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

No entanto, a redução do valor do IRPJ ficou limitada a 30% do lucro líquido ajustado, após a edição da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Com a edição da Lei nº 9.065/1995, porém, a compensação do IRPJ e da CSLL com prejuízos fiscais e bases negativas, apurados a partir do ano calendário de 1995, foram definitivamente limitados a 30%.

Ocorre que, no meu entendimento o objetivo das normas que criaram a "trava dos 30" não foi impedir a compensação dos prejuízos apurados pelos contribuintes, mas sim diferir os momentos de compensação, atenuando assim, os efeitos desses encontros de contas para os cofres públicos. **Uma vez interrompida a continuidade da empresa por incorporação, fusão ou cisão, a regra não mais se justifica pela total impossibilidade de compensação em momentos posteriores.**

Entendo que o interesse da norma foi regular o fluxo de caixa de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito à compensação dos prejuízos. Nesse sentido, qualquer hipótese

na qual o efeito seja eliminar a compensação não estaria abrangida pelo campo de incidência da norma de limitação.

Partindo dessa premissa, e levando-se em conta a impossibilidade de uso dos prejuízos fiscais das pessoas jurídicas incorporadas pelas pessoas jurídicas incorporadoras, pode-se admitir que nos casos de extinção por incorporação, a compensação ocorresse além do limite estabelecido pelo art. 15 da Lei n. 9.065/95.

Ora, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão de incorporação, não há meios dos prejuízos serem utilizados em anos subsequentes, como determina a legislação. Neste caso, tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%."

Esse entendimento, inclusive, havia sido validado pela Câmara Superior em 13 de julho de 2022, conforme acórdão de lavra do ilustre Conselheiro, Alexandre Evaristo, decisão esta que adoto como razão de decidir:

*Processo nº 16327.000452/2008-12*

*Recurso Especial do Contribuinte*

*Acórdão nº 9101-006.182 – CSRF / 1ª Turma*

*Sessão de 13 de julho de 2022*

*Recorrente BANCO ALVORADA S.A.*

*Interessado FAZENDA NACIONAL*

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

*Ano-calendário: 2004*

*NÃO APLICAÇÃO DA LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. EXTINÇÃO POR INCORPORAÇÃO.*

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

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, 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. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. Julgamento iniciado na reunião de junho de 2022, com a participação das conselheiras Andréa Duek Simantob e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.*

*(documento assinado digitalmente)*

*Carlos Henrique de Oliveira – Presidente.*

*(documento assinado digitalmente)*

*Alexandre Evaristo Pinto - Relator*

*Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andréa Duek Simantob, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).*

*(...)*

#### **Voto**

##### **1. Da Continuidade como Pressuposto da Mensuração Contábil**

*O êxito de uma atividade empresarial pode ser traduzido pela Contabilidade no lucro daquela atividade, ao passo que o fracasso de uma atividade empresarial pode ser traduzido pela Contabilidade no prejuízo daquela atividade.*

*Em um momento inicial do comércio, para mensurar a dinâmica do patrimônio e desempenho das empresas, a Contabilidade partia da realização de um inventário físico, que servia de parâmetro tanto para a medição de sua posição patrimonial em uma determinada data quanto para comparações com posições futuras, possibilitando uma mensuração da performance por meio da comparação entre dois diferentes momentos<sup>3</sup>.*

*A expressão das informações em moeda como denominador comum permitiu um grande avanço no que tange à mensuração dos recursos possuídos por entidades e suas variações, bem como com relação à atribuição de tais variações a períodos determináveis<sup>4</sup>.*

*Todavia, ainda assim persistia a dificuldade de determinar o êxito de uma entidade. A mensuração do êxito de uma entidade somente pode ser feita com exatidão ao final de existência dessa entidade, de forma que aí se levantarão todas as receitas e despesas daquela entidade e se apurará se o resultado foi positivo (lucro) ou negativo (prejuízo).*

*Nessa linha, Niswonger e Fess mencionam que a mensuração exata do grau de sucesso de uma entidade em um determinado momento somente poderia ser obtida se ela interrompesse as suas operações, convertesse seus ativos em dinheiro e liquidasse suas obrigações<sup>5</sup>.*

*No mesmo sentido, Robert Anthony assevera que somente ao final da vida da empresa é que se verificará se seus proprietários receberão um valor superior ao que investiram, no entanto, como não é possível que os usuários aguardem até o final da vida da empresa, eis que surge a necessidade de instituição de um exercício contábil como o intervalo de tempo escolhido para tal mensuração<sup>6</sup>.*

*Ocorre que os diversos usuários da Contabilidade (sócios, credores, o próprio Fisco, entre outros) não podem ficar aguardando até a extinção de uma entidade para saber como foi o desempenho de uma entidade. Nesse sentido, o resultado contábil é apresentado aos seus diversos usuários dentro de um lapso temporal pré-fixado (período anual, semestral, trimestral etc.), de forma que os usuários da Contabilidade observarão o desempenho da empresa nesse determinado corte temporal. Estamos aqui diante do fenômeno da periodização.*

*Isto é, como várias decisões têm de ser tomadas pelos administradores e investidores de uma entidade durante a sua existência, as demonstrações financeiras têm de ser preparadas em intervalos específicos de tempo.*

*Dessa forma, tendo em vista que o resultado da entidade é um dos principais indicadores de sua performance, a contabilidade passou a dividi-lo em períodos arbitrários de tempo, geralmente de um ano, permitindo que os usuários possam ter uma noção do desempenho na entidade naquele período, bem como tornando tal desempenho comparável com o de outros períodos do mesmo tamanho.*

*Embora o período de um ano seja um dos mais tradicionalmente utilizados para fins de divulgação e publicação de demonstrações financeiras, nota-se que, a depender da necessidade de seus usuários, há divulgação e publicação em períodos inferiores a um ano, tal qual se dá com instituições financeiras que apresentam suas demonstrações semestralmente ou com a exigência de divulgação de informações trimestrais por companhias abertas.*

*Ainda que a informatização da contabilidade permita que sejam gerados relatórios contábeis gerenciais em períodos inferiores, Shyam Sunder pontua que o período contábil utilizado para fins de divulgação de demonstrações financeiras para usuários externos da Contabilidade é resultado do “trade off” entre o custo de preparação de relatórios contábeis mais frequentes e os benefícios de uma informação oportuna, ou seja, um período contábil diário poderia ter um custo muito alto de elaboração frente aos benefícios trazidos, além do potencial de deturpação da informação contábil frente à existência de uma maior sazonalidade quanto menor for o período.*

*Considerando que as demonstrações financeiras se referem a períodos específicos, o reconhecimento das receitas e das correspondentes despesas configura um desafio para a contabilidade, na medida em que ela deve evidenciar o desempenho da entidade da forma mais adequada naquele período, gerando informações úteis e relevantes para que seus usuários possam tomar decisões de forma embasada.*

*As demonstrações financeiras das empresas são o produto final do processo contabilístico-financeiro que tem como objetivo apresentar informações confiáveis e relevantes sobre o patrimônio, sua evolução, os resultados, a estrutura financeira, solvabilidade, rentabilidade, fluxo de caixas, estatísticas e perspectivas futuras, para a tomada de decisões.*

*Como se nota, na contabilidade, o conceito de lucro está vinculado à noção de que os investidores estão recebendo um valor superior ao que investiram.*

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

*O princípio da continuidade empresarial é reconhecido pelas Normas Internacionais de Contabilidade (International Accounting Standards Board - IASB) e também é utilizado no Brasil como método de escrituração comercial, conforme se verifica no Pronunciamento Conceitual Básico<sup>10</sup> onde se lê que:*

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

*Além de estar prevista no Pronunciamento parcialmente transcrito acima, o princípio da continuidade também está previsto no artigo 5º da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/1993 (Princípios de Contabilidade), com as modificações introduzidas pela Resolução nº 1.282/2010 que dispõe que “o Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância”.*

*Outrossim, o princípio da continuidade é uma presunção que tem distintas implicações nas demonstrações financeiras das sociedades anônimas, daí a afirmação de Modesto Carvalhosa<sup>11</sup> no sentido de que*

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

*É por isso que a Lei nº 6.404/1976 (“Lei das S/A”) não impõe qualquer limitação do prazo para a duração da atividade das sociedades, a não ser que a própria sociedade, por meio de seus acionistas, e de conformidade com seu estatuto, decida interrompê-la, seja qual for o motivo.*

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

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

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

*O legislador, buscando a solução para a questão da alocação contábil intertemporal adotou o regime de competência e o esclareceu na Exposição de Motivos da Lei nº 6.404/197612 nos seguintes termos:*

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

*É para atender tal necessidade que toda empresa deve estabelecer seu exercício social, com duração de um ano, não necessariamente coincidente com o calendário civil, conforme disposição do artigo 17513, caput, da Lei das S/A, com a finalidade de possibilitar a comparação entre os exercícios.*

## **2. Da Compensação de Prejuízos Fiscais como elo garantidor da continuidade da atividade empresarial**

*Por mais que conceitualmente somente seja possível saber com exatidão se uma entidade teve lucro ou prejuízo frente aos gastos anteriormente efetuados (investimentos ou despesas) ao final da sua vida, para fins de praticabilidade tributária o imposto de renda costuma ser cobrado em bases anuais periódicas (na maior parte das vezes) em diversos países.*

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

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

*Dessa forma, caso uma entidade tenha prejuízos contábeis (e vamos assumir que nesse caso específico, não ocorram ajustes ao Lucro Real) de R\$ 5 milhões e de R\$ 4 milhões nos seus dois primeiros anos de atividade. Caso a entidade tenha um lucro contábil (e o lucro real seja coincidente) de R\$ 2 milhões em seu terceiro ano, temos uma situação em que ao olharmos isoladamente para o terceiro ano, há um lucro nominal de R\$ 2 milhões, no entanto, ao se observar que a entidade teve prejuízos que totalizaram R\$ 9 milhões nos dois primeiros anos, o que houve foi apenas uma recuperação dos prejuízos por meio do lucro nominal de R\$ 2 milhões, isto é, ao se analisar a entidade durante os três anos de sua existência, nota-se que inexistente lucro contábil em todo esse período. O prejuízo acumulado ainda é da ordem de R\$ 7 milhões. Sequer há possibilidade de distribuição de qualquer lucro*

*aos sócios diante da existência de prejuízos acumulados. Ainda que isoladamente haja um lucro contábil de R\$ 2 milhões no terceiro ano, não há possibilidade de distribuição de tal montante aos sócios.*

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

*A busca pela harmonização da legislação está expressa na Exposição de Motivos do Decreto nº 1.598/7714, do qual destacamos o seguinte trecho:*

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

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

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

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

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

*Na mesma toada, a periodização da apuração do resultado empresarial deve ser vista como ficção legal, reconhecida pela legislação societária e tributária com o simples objetivo de*

*inserir, no contexto da continuidade da pessoa jurídica, um lapso temporal que possibilite a comparação do seu desempenho, ao longo dos períodos que, na verdade, são interligados.*

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

*Com base no artigo “Imposto de renda, limitação à compensação de prejuízos fiscais e extinção de pessoa jurídica: entre John Marshall e Lourival Vilanova”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 185, de 2011, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi discorre sobre as diferentes soluções para a questão da compensação de prejuízos fiscais que foram adotadas ao longo do tempo pelo legislador pátrio.*

*Assim, o referido autor destaca que o primeiro diploma legal a disciplinar a matéria foi a Lei nº 154/1947, estipulando o prazo decadencial de três anos para a dedução dos prejuízos fiscais acumulados para efeitos de apuração do imposto sobre a renda. No ano de 1977, o Decreto-Lei n. 1.598 tratou de ampliar o prazo para o exercício do direito à compensação dos prejuízos fiscais de três para quatro anos.*

*Após quatorze anos, houve a publicação de uma terceira regra sobre o assunto da compensação de prejuízos fiscais, introduzida pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não impondo qualquer limitação para a compensação dos prejuízos fiscais, seja de ordem temporal, seja de ordem quantitativa.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**“ESCLARECIMENTO**

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

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

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

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

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

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

*Note-se que o ordenamento jurídico deixa claro que não há resultado positivo sem consideração de prejuízos anteriores, vedando expressamente a distribuição de lucro de um período sem a consideração (absorção) dos prejuízos acumulados, conforme artigo 189, da Lei nº 6.404/1974. Pressupõe-se que a sociedade continuará a operar, a partir da aplicação do princípio da continuidade da pessoa jurídica, o qual considera, logicamente, que os investimentos/sacrifícios dos anos anteriores são formadores do lucro nos anos futuros. Nesse sentido, o professor Humberto Ávila é cristalino:*

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

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

*Diante do pressuposto de que a limitação na compensação de prejuízos fiscais deve ser lida à luz do princípio de continuidade da atividade empresarial, sob pena de que estejamos tributando um lucro nominal de um ano isolado sem que seja observado os prejuízos fiscais de exercícios anteriores, isto é, se tribute algo que não é renda, mas sim patrimônio como se renda fosse com base em uma praticabilidade decorrente da periodização em um ano (por exemplo) do exercício de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica.*

*Ademais, a leitura da Lei n. 9.065/1995 não pode ser feita apressadamente, sem se considerar os casos em que a pessoa jurídica é extinta. A exposição de motivos da Medida Provisória<sup>9</sup> 998 demonstra que a limitação quantitativa ao exercício do direito da compensação dos prejuízos fiscais se justificava apenas em razão da não limitação temporal<sup>15</sup>.*

*Ocorre que nem sempre as empresas auferem lucro, e conseqüentemente nem sempre ocorre o acréscimo patrimonial, podendo ocorrer até mesmo o decréscimo patrimonial, principalmente no começo das atividades das empresas novas em razão dos investimentos feitos, e daí é que surge a necessidade de realizar a compensação de prejuízos fiscais.*

*Neste sentido, veja-se a lição de Antônio Roberto Sampaio Dória*

*[...] dada a continuidade temporal das empresas, caracterizadas modernamente como verdadeiras instituições, destacadas das pessoas que lhes detêm a propriedade do capital, pareceria irrisório definir como lucro, num dado ano, um valor positivo que desconhecesse os valores negativos de períodos anteriores, sendo que o escopo primeiro é amortizar ou compensar estes.*

*Destarte, para fins de apuração do quantum devido a título de IRPJ e CSLL, é preciso verificar tanto a existência de acréscimo patrimonial quanto o decréscimo, ou seja, os prejuízos fiscais, caso contrário, pode ocorrer tributação do patrimônio, e não do lucro.*

*O problema que se coloca é que, considerando este cenário onde a situação em que uma empresa é incorporada por outra e que esta tem prejuízos fiscais acumulados, resultando em base de cálculo negativa, a obediência à “trava” de 30% na compensação desses prejuízos, poderia configurar violação ao artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, já que haveria tributação sobre o patrimônio, e não sobre a renda auferida, e a Lei nº 9.065/1995 não regula tal situação, mas parte do princípio de que a pessoa jurídica irá continuar, ou seja, não há proibição, nem mesmo autorização para que a compensação seja feita integralmente em casos de extinção da pessoa jurídica.*

*Por conseguinte, com a extinção da pessoa jurídica por consequência da incorporação, os prejuízos não poderão ser utilizados nos exercícios subsequentes, na forma determinada*

*pela legislação, por simples impossibilidade, já que não haverá outra oportunidade: a pessoa jurídica já terá deixado de existir*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, deve ser cancelado o auto de infração que glosou a despesa.

Uma vez vencido, seguem análises dos demais temas.

#### **ARTIGO 110 DO CTN**

A Recorrente defende ainda que em casos, como o presente, de alteração da Jurisprudência administrativa em desfavor dos contribuintes, seria necessário se utilizar de um mecanismo de defesa contra a aplicação de penalidades, qual seja, o parágrafo único, do artigo 100, do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*(...)*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

Ocorre que a demonstração de que quando do lançamento tributário a postura do Contribuinte era endossada pela jurisprudência do CARF não configura hipótese contida em tal dispositivo, visto que as decisões deste tribunal não tem eficácia normativa propriamente dita, *erga omnes*, e nem transcendem seus efeitos jurisdicionais para além das partes envolvidas nos lançamentos de ofício e demais atos apreciados.

Assim, ainda não há regra no ordenamento jurídico tributário que viabilize o cancelamento das multas, dos juros e demais encargos os casos em tela.

Ademais, em que pese às razões sustentadas pela Recorrente no sentido de ser observada a jurisprudência da época dos fatos, a discussão sobre este assunto encontra-se pacificada no âmbito administrativo, nos termos da Súmula CARF nº 169:

*Súmula CARF nº 169*

*O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).*

Nesse sentido, afasto a alegação de incidência da prescrição do art. 100 do CTN, mantendo as Autuações, inclusive as penalidades, os juros e demais encargos.

#### **DA RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA PELA MULTA DE OFÍCIO.**

Quanto à questão de incidência ou não de responsabilidade do sucessor, em razão de infração tributária cometida pelo sucedido também restou consolidado no CARF entendimento no sentido de que o sucessor responde pelo pagamento do tributo e das obrigações acessórias - a multa de ofício e os juros de mora - aplicadas à sucedida antes ou depois da incorporação.

Todavia, é devida a multa de ofício ainda que se tenha a responsabilidade por sucessão mediante incorporação anterior ao auto de infração.

Isto porque prevaleceu no CARF a interpretação do art. 132 do CTN no sentido de que os sucessores respondem pelos créditos tributários constituídos até a data da sucessão, assim como pelos créditos tributários em constituição, bem como por aqueles que tiveram sua constituição iniciada após a data de sucessão, desde que relativos a fatos geradores surgidos até a referida data, sendo definido que a multa é de natureza pecuniária e, portanto, vinculada ao patrimônio da sucedida, permanece integrando o patrimônio sucedido e, portanto, também por este motivo, alcança a sucessora.

Ademais, foi proferida a Súmula 113, abaixo transcrita:

#### **Súmula CARF nº 113**

##### **Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018**

*A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

#### **TAXA SELIC SOBRE MULTA**

A Recorrente defendeu a necessidade do afastamento da SELIC sobre a multa, visto que o art. 43 da Lei nº 9.430/96 prevê a incidência dos juros de mora apenas sobre tributos e contribuições, não alcançado a incidência sobre a multa.

Todavia, essa matéria já foi sumulada.

#### **Súmula CARF nº 108**

##### **Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018**

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)*

Logo, não deve ser mantido a aplicação da Taxa Selic sobre a multa.

Diante o exposto, conheço o Recurso Voluntário e a ele dou provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni**

## VOTO VENCEDOR

### Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, redator designado

Em que pese o sempre brilhante e profundo voto elaborado pelo I. Relator, Ricardo Piza Di Giovanni, o Colegiado, no entendimento dos Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Rafael Zedral e do Presidente Paulo Mateus Ciccone, neste caso, pelo voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), divergiu da posição por ele assumida (assim como dos Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que o acompanharam), em relação ao provimento que deu, em sede de preliminar, para afastar os lançamentos perpetrados pelo Fisco tendo como suporte a infração cometida pela contribuinte de não observar a trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais quando do encerramento de suas atividades, por incorporação.

AI de IRPJ assim estampado (fls. 62):

001 - GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE			
INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%			
Compensação indevida de prejuízo fiscal apurado, tendo em vista a inobservância do limite de compensação de 30% do lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, conforme descrito no Termo de Verificação que faz parte integrante deste Auto de Infração.			
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto		Multa(%)
31/12/2006	R\$	3.784.490,79	75,00
ENQUADRAMENTO LEGAL			
Arts. 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, e 510 do RIR/99.			

Conforme relatado pelo Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, o lançamento teve como base a compensação de prejuízo fiscal realizada pela pessoa jurídica RAWET GESTÃO DE NEGÓCIOS LTDA., efetuada em 31 de dezembro de 2006, por ocasião da incorporação feita por esta empresa., originando excesso em relação aos 30% permitido originariamente.

Em seu RV a própria recorrente reconhece explicitamente que a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu que a limitação para compensação de prejuízos fiscais, ao valor máximo equivalente à de 30% do lucro líquido ajustado, deve ser aplicada também em casos de pessoas jurídicas extintas por incorporação (ACÓRDÃO 9101-007.140, de 04/09/2024), tendo, entretanto, argumentado que, à época dos fatos, a jurisprudência do CARF era favorável à sua tese.

Ao proferir seu voto, o I. Relator, ainda que reconheça tal situação, aduziu que *“referida decisão da Câmara Superior, proferida recentemente, em setembro de 2024, foi julgada via **voto de qualidade**, tendo a tese dos contribuintes recebido 4 votos, ou seja, 50% dos votos”*.

E prossegue assentando que *“vez que o tema ainda não foi objeto de Súmula vinculante, ousa divergir do entendimento, reconhecendo a tese apresentada pelo contribuinte no sentido de inaplicabilidade da limitação dos 30% na compensação de prejuízo fiscal no presente caso por se tratar de incorporação”*.

Data vênua, a leitura que faço é exatamente em sentido oposto.

De preâmbulo, cabe a transcrição dos dispositivos legais que parametrizam a matéria.

A respeito, prescreve 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 subseqüentes, 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.

Assim, a lei que rege o período de apuração atuado 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.

Na jurisprudência administrativa, como citado pelo Relator, a matéria foi, durante certo período temporal, objeto de manifestações e decisões prolatadas por diversas Turmas e Câmaras do antigo Conselho de Contribuinte (predecessor do CARF) a favor da tese defendida pela recorrente, como, aliás, trazido no seu RV, não se podendo, porém, olvidar existirem, na mesma época, decisões em sentido oposto, por exemplo, Ac.105-15908, 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Entendimento que se consolidou em 02.10.2009, com a prolação do Acórdão CSRF nº 9101-00.401 e assim permaneceu durante dez anos (exemplificativamente, Ac. CSRF nº 9101-004.217 e 9101-004.555, julgados respectivamente em junho e dezembro de 2019), tendo sido modificada enquanto vigente o art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, que levava a que as decisões, em caso de empate na votação, fossem prolatadas a favor dos contribuintes (p.ex. Acórdão nº 9101- 005.794).

Até se chegar, nesta linha do tempo, à mais recente manifestação do Colegiado em último Grau, mediante o Ac. nº 9101-007.140, sessão de 04/12/2024:

*COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASES NEGATIVAS DE CSLL – LIMITE DE 30% – INCORPORAÇÃO – CISÃO – FUSÃO*

*Conforme entendimento do STF, a compensação de prejuízo fiscal se caracteriza como benefício fiscal, passível, pois, de ser revogada. Desse modo, não há razão jurídica para deixar de aplicar à empresa extinta por incorporação, no período do evento, o limite de 30% do lucro líquido ajustado em relação ao prejuízo fiscal e bases de cálculo negativas acumulados de períodos anteriores.*

No âmbito judicial, o STF, embora ainda não tenha proferido decisão definitiva acerca deste ponto específico (aplicação da “trava” de 30% nos casos de encerramento de atividades da pessoa jurídica), já se posicionou firmemente no sentido da constitucionalidade da limitação, entendendo-a constitucional (RE nº 344.994/PR) e depois em diversos julgados que o sucederam, por exemplo, no RE nº 244.293/SC, assim ementado:

**Tributário. Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Contribuição Social sobre o Lucro. Períodos-base anteriores a 1995. Prejuízos fiscais. Compensação. Lei nº 8.981/95, arts. 42 e 58.**

1. No RE nº 344.944/PR, que envolvia discussão acerca do direito ao abatimento dos prejuízos fiscais do IRPJ acumulados em exercícios anteriores, na forma do art. 42 da Lei nº 8.981/95, o Tribunal assentou que a lei em discussão não incidia sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência e que os prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não caracterizavam fato gerador do tributo, constituindo benefício fiscal, consistente em deduções autorizadas por lei, a qual pode ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento.

2. No julgamento do RE nº 545.308/SP, o Tribunal, apreciando o art. 58 da Lei nº 8.981/95, que limita a compensação das bases negativas da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) ao percentual de trinta por cento, reafirmou o entendimento do RE nº

344.944/SP e concluiu pela constitucionalidade da limitação.

3. Não conhecimento do recurso extraordinário na parte relativa à anterioridade nonagesimal.

4. Recurso extraordinário a que se nega provimento quanto à parte restante

Concretamente, pela análise profunda que fez do tema, adoto, subsidiariamente como minhas razões de decidir, o voto externado pelo Conselheiro Alberto Pinto Silva Júnior, então na CSRF, responsável pelo voto vencedor do Acórdão nº 9101-001.337, sessão de 26/04/2012:

Com a devida vênia dos que defendem a compensação sem trava do prejuízo fiscal no último balanço da empresa a ser incorporada, ouso 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 máxima vênua, confundem-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 deduzem 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 vênia*, a interpretação, digamos, sistemática feita pelo recorrente já que não se baseia em nenhum dispositivo legal específico, mas no sistema jurídico como um todo é contraditória e ofende a isonomia, pois, “já que sustenta que o prejuízo fiscal deve ser integralmente compensável no tempo, para que a tributação não ofenda o conceito de renda, como fazer então se houver saldo remanescente de prejuízo no último período de existência da pessoa jurídica ainda que lhe fosse afastada a trava dos 30%? Ora, em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos da América<sup>1</sup> é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será então que, para respeitar o conceito de renda, o intérprete deveria também entender autorizada a compensação retroativa na situação em tela sem lei que a preveja? A resposta é, por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando 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 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

<sup>1</sup> Refiro-me ao *carryback*, previsto: na section 172 (b) do Internal Revenue Code.

longe a ponto de criar, por jurisprudência, uma nova exceção à regra da trava de 30%, sob pena de se estar legislando positivamente.

## CONCLUSÃO

Concluindo, sob qualquer ótica que se queira analisar, penso ser indiscutível que a trava de 30% exigida na compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases de cálculo negativas de CSLL, **é medida que se impõe e não pode ser ultrapassada ou afastada, mesmo nos casos de extinção da pessoa jurídica, posto que qualquer interpretação diversa implicaria em transformar o órgão julgador em legislador positivo, o que é amplamente vedado inclusive ao Poder Judiciário.**

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Mateus Ciccone**