



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13896.720620/2011-34  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.922 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2021  
**Recorrente** JOSÉ MARCOS DE SOUZA FREIRE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no lançamento por ilegitimidade passiva se a exigência foi formalizada em face do sócio administrador da pessoa jurídica quando, após a liquidação voluntária desta, foram apurados tributos devidos por inobservância de dispositivo legal.

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. SÚMULA CARF 169.

Os ditames emanados pelo enunciado da súmula CARF 169 estabelecem 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.

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

Ano-calendário: 2006

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

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

O limite *quantitativo* das compensações de apenas 30% da monta do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, inaugurado pelos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, posteriormente veiculado nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, encontra motivação na garantia de arrecadação mínima, pressupondo e tendo como basilar premissa a continuidade das atividades das entidades, de modo a não tolher ou reduzir esse direito dos contribuintes.

Quando tal limitação é aplicada à tributação das pessoas jurídicas extintas por evento lícito e regular, desrespeita-se tal axioma considerado pelo Legislador, dando margem a oneração fiscal de *patrimônio* ao invés de *renda*.

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

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

Ano-calendário: 2006

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA ANALISADA.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, tendo sido, inclusive, tratadas e enfrentadas as prescrições legais específicas do 58 da Lei n.º 8.981/95 e do 16 da Lei n.º 9.065/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam: (i) em relação à primeira matéria (ilegitimidade passiva), por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Especial. Votou pelas conclusões o conselheiro Caio Cesar Nader Quintela; e (ii) em relação à segunda matéria (compensação de prejuízos), por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintela.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator designado

Participaram do presente 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, Andrea Duek Simantob (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo sujeito passivo acima identificado contra o Acórdão n.º 1201-001.298, de 21/01/2016.

O referido sujeito passivo vem aos autos na condição de responsável tributário pelos débitos apurados junto à pessoa jurídica M & D Comércio de Alimentos Ltda., da qual ele era sócio administrador.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no lançamento por ilegitimidade passiva se a exigência foi formalizada em face do sócio administrador da pessoa jurídica quando, após a liquidação voluntária desta, foram apurados tributos devidos por inobservância de dispositivo legal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

IRPJ. CSLL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

A compensação de prejuízos está limitada a 30%, assim como a compensação da base de cálculo negativa da CSLL, ainda que no encerramento das atividades da empresa, pois inexistente base legal para a utilização integral dos prejuízos fiscais acumulados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Luis Fabiano e João Figueiredo, que lhe davam provimento por considerarem inaplicável o limite de 30% na compensação de resultados fiscais negativos no momento da extinção da pessoa jurídica.

No recurso especial, o sujeito passivo alega que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente às seguintes matérias:

- 1- Nulidade do lançamento por ilegitimidade passiva; e
- 2- IRPJ. CSLL. Compensação de Prejuízos.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso apenas para a segunda divergência, conforme o despacho proferido pelo Presidente de Câmara (e-fls. 428/449).

O reconhecimento dessa divergência jurisprudencial está embasado em parecer que apresenta as seguintes considerações:

**II - No que concerne à inaplicabilidade da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais - declaração de encerramento de pessoa jurídica:**

O acórdão recorrido, quanto à compensação de prejuízos, decidiu que se aplica a trava de 30% no caso de encerramento de pessoa jurídica, conforme fundamentação do voto condutor que transcrevo, a seguir, no que pertinente, *in verbis*:

(...)

2. *Do Mérito*

*Quanto ao mérito, o cerne da questão se subsume à possibilidade de compensação integral do prejuízo acumulado de IRPJ e das bases negativas da CSLL.*

*(...)*

*De se notar que inexistente, na legislação de regência, qualquer exceção ou permissivo para a compensação integral de prejuízos, ainda que no momento de extinção das empresas.*

*Esta Turma já firmou entendimento no sentido de que o limite de 30% deve ser observado sem exceções, por ausência de disposição legal em contrário.*

*A despeito dos argumentos trazidos pela Recorrente, o limite para a compensação dos prejuízos e das bases negativas tem posição firmada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, que decidiu, em 25 de março de 2009, pela sua constitucionalidade, por meio de acórdão paradigmático proferido no Recurso Extraordinário n. 344.994/PR.*

*Naquele julgamento, o STF firmou o entendimento de que o direito à dedução de prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores seria instrumento de política tributária, mediante benefício fiscal em favor do contribuinte, de tal sorte que poderia ser manipulado pelo Poder Legislativo:*

**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.**

*A matéria, entretanto, será objeto de nova manifestação pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, dada a repercussão geral reconhecida no RE n. 591.340/SP.*

*Ressalte-se que o motivo da apreciação pelo STF recai sobre a possível violação de princípios constitucionais, notadamente os da capacidade contributiva, da vedação ao efeito confiscatório em seara tributária e, por fim, o da isonomia.*

*Na esteira da decisão do Supremo Tribunal Federal, este Conselho tem decidido pela legalidade da trava dos 30%, inclusive nas hipóteses de incorporação ou encerramento de empresas.*

*Como exemplo, podemos citar a decisão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do acórdão n.º 9101-004018 (sessão de outubro de 2009), na qual se negou provimento ao Recurso Especial apresentado pelo contribuinte contra o acórdão n.º 10515908 e se firmou o entendimento de que o limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores também é aplicável no encerramento das atividades da empresa, conforme ementa a seguir:*

**IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.**

**O prejuízo fiscal 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.**

*Igual raciocínio é adotado em praticamente todas as Turmas deste Conselho,  
(...)*

*Embora a sistemática do lucro real permita o reconhecimento e o aproveitamento de resultados negativos, o legislador decidiu, por razões de política fiscal e econômica, limitar as compensações, no intuito de garantir um mínimo de recursos oriundos das grandes empresas.*

*(...)*

*Nesse sentido, pelos fundamentos apresentados e pela ausência de previsão legal para a espécie, entendo que não assiste razão à Recorrente, até porque, como regra geral, a matéria encontra-se sumulada neste Conselho:*

***Súmula CARF nº 3: Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.***

*(...)*

Entretanto, não se pode dizer que o caso dos autos (decidido pelo acórdão recorrido) amolda-se à referida súmula CARF, pois, inclusive na fundamentação do voto condutor do acórdão recorrido, consta taxativamente que a citada súmula trata genericamente da aplicação da trava de 30%, ou seja, que não trata de situação específica de encerramento de atividade por pessoa jurídica.

Se isso não bastasse, o paradigma de divergência indicado pelo Recorrente (Acórdão nº 1103-001.058, proferido na Sessão de 07/05/2014) é posterior à edição da Súmula CARF nº 03. Referido paradigma indicado pelo Recorrente aplicou entendimento pelo afastamento da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais, na extinção de pessoa jurídica por incorporação, revelando que a matéria ainda não está pacificada no âmbito do CARF. Transcrevo, no que pertinente, a fundamentação do voto condutor do referido paradigma, *in verbis*:

*(...)*

*Conforme relatado, discute-se a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais sem o limite de 30% estabelecido no caput do art. 15 da Lei 9.065/1995 no balanço de encerramento de atividades de pessoa jurídica incorporada.*

*(...)*

*Com efeito, o exame isolado do referido dispositivo sugere a interpretação adotada pela turma recorrida, mantendo a trava de 30%. No r. acórdão contestado, fez-se referência à existência de decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) admitindo o afastamento do limite nos casos de extinção de empresa, a exemplo do Acórdão nº 0105.100/2004, e, por outro lado, mantendo a sua aplicação, como ocorreu no Acórdão nº 9101-00.401/2009.*

*Também se mencionou a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da constitucionalidade da trava, no RE 344.9940/PR2, em 25/03/2009, assim resumida:*

***"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."**

Concluiu a Turma recorrida:

*"Como se depreende, a Suprema Corte, muito embora não tenha tratado do tema específico de que tratam os presentes autos, qual seja, o caso de encerramento de atividades de pessoa jurídica, assentou tratar a compensação de prejuízos fiscais de instrumento de política tributária, que pode ser revista pelo Estado.*

*Em outras palavras, pode a lei estabelecer limitações à compensação de prejuízos, inclusive vedá-la, em certos casos. Na esteira desse r. entendimento, é de se reconhecer a procedência dos presentes lançamentos tributários, razão pela qual, não há que falar-se em possível ofensa aos princípios da legalidade e tipicidade cerrada em matéria tributária, e muito menos na existência de erros e interpretações legais equivocadas."*

*Como bem dito na passagem acima transcrita, o tema ora examinado não coincide com aquele especificamente submetido à avaliação da Suprema Corte.*

*O acórdão da CSRF que manteve a trava (n.º 9101-00.401/2009) foi adotado pelo voto de qualidade do presidente, contrapondo, de um lado, todos os conselheiros fazendários, favoráveis ao limite de 30%, e de outro, os não fazendários, que votaram pelo seu afastamento no caso concreto.*

A decisão recebeu a seguinte ementa:

**"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."***

(...)

*Em que pese o respeitável entendimento da e. Relatora no julgamento da CSRF, o "benefício fiscal" referido na decisão do STF acima transcrita não deve ser confundido com qualquer das hipóteses tratadas no art. 111 do CTN – Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), a pressupor interpretação literal.*

(...)

*Com o devido respeito, há outro equívoco de fundamentação localizado no argumento de ausência de disposição legal autorizadora, afirmando-se que "quando a lei quis que fosse liberado o limite à compensação de 30% dos prejuízos fiscais, o fez de forma expressa, como foi o caso dos lucros auferidos pelas empresas inseridas no regime Befiex". São situações distintas, tendo em vista a necessidade da norma excepcional na hipótese aventada, de Befiex, considerando-se a manutenção das operações da pessoa jurídica, o que pressupõe a disposição legal a excluir expressamente a incidência da regra geral de imposição da trava.*

*Sem a disposição específica excludente, seria aplicável a regra geral do limite também às empresas no regime do Befiex. De modo diverso, no caso sob exame nestes autos ocorreu a descontinuidade das atividades, conclui-se pelo afastamento do limite pela via da interpretação do ordenamento.*

*A bem da verdade, a exclusão da trava na extinção de pessoa jurídica por incorporação não é tema expressamente tratado em lei, cabendo ao julgador pesquisar todo ordenamento – como sistema lógico, harmonioso e integrado para encontrar a interpretação adequada ao caso concreto.*

*A particularidade do caso estudado pressupõe a busca pela identificação da mens legis consentânea ao ordenamento legal como um todo, incluindo-se os princípios contábeis norteadores da lógica sistêmica na qual se fundamentam as normas específicas de apuração do IRPJ.*

*Observe-se que a lei não impediu a compensação do total de prejuízos fiscais, cuidou especificamente de estabelecer regra geral impositiva de limites de valor por período de apuração, permitindo o aproveitamento de saldos remanescentes em etapas futuras.*

*Na prática, optou o legislador por distribuir no tempo o aproveitamento do prejuízo para fins de compensação, procurando assegurar a continuidade da arrecadação tributária.*

*Tal distribuição no tempo se sustenta no postulado contábil da continuidade das entidades, cuja definição mereceu o seguinte comentário de Eliseu Martins, Sérgio de Iudícibus e Ernesto Gelbcke no "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações", como se vê abaixo:*

*(...)*

*A aplicação da trava de 30% é justificável enquanto existente a presunção de continuidade da pessoa jurídica. A extinção via incorporação afasta a exigência de observância do limite à compensação.*

*Entendimento contrário significaria negação da faculdade conferida à contribuinte e resultaria no abandono forçado de um ativo seu, de origem tributária, assegurado em lei. Lembram os autores mencionados, na mesma obra, que na cessação de atividades, "determinados ativos, como, por exemplo, os valores diferidos, deixarão de ostentar tal condição, passando à condição de despesas, em face da impossibilidade de sua recuperação mediante as atividades operacionais usualmente dirigidas à geração de receitas."*

*Há de se considerar também a norma especial de vedação à compensação de prejuízos fiscais contida no art. 514 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/1999 (RIR/1999), conjuntamente com a qual deve ser interpretado o art. 15 da Lei 9.065/1995*

*(...)*

*Vê-se, então, que os prejuízos da incorporada não se transferem para a incorporadora, sua sucessora, por expressa disposição legal, o que significaria o obrigatório descarte de qualquer saldo existente na escrituração fiscal da incorporada por ocasião do evento societário, a prevalecer a interpretação adotada pela fiscalização e prestigiada no acórdão recorrido.*

*(...)*

*Encontra-se no ordenamento do IRPJ a resposta interpretativa mesmo na ausência de disposição legal expressa, conforme detalhado acima. Vê-se, portanto, que não ocorreu lacuna normativa a pressupor a utilização de analogia, mas sim norma implícita identificável mediante apropriado exercício interpretativo. Trata-se de caso em que a lei é convincente pelo que não disse, por desnecessário.*

*Esta turma já enfrentou essa matéria, afastando a trava em semelhante caso, no âmbito do processo n.º 19515.002561/200675, quando ratificou o voto deste mesmo relator no Acórdão n.º 1103-00.617, de 31/01/2012, assim resumido:*

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

***Ano-calendário: 2001***

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

*A pessoa jurídica incorporada pode compensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da 'trava' de 30%, em razão da vedação legal à transferência de prejuízos para a sucessora."*

*Dessa forma, deve ser afastado o limite à compensação de prejuízos fiscais no caso concreto.*

(...)

O contribuinte, também, indicou o paradigma de divergência (Acórdão nº CSRF/01-05.100), em sentido contrário ao acórdão recorrido, no caso de pessoa jurídica extinta, cuja fundamentação do voto condutor, no que pertinente, transcrevo, *in verbis* :

(...)

*Desse modo, e considerando que à empresa incorporadora é vedado o aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada (Decreto-lei 2341/87, arts. 32 e 33), deixa de existir a premissa de inexistência de limitação de aproveitamento do prejuízo com os lucros futuros, o que compromete a legitimidade da trava do prejuízo.*

*A Câmara Superior de Recursos Fiscais pronunciou-se a respeito dessa matéria no Acórdão CSRF/01-04.258, no sentido de permitir o aproveitamento integral do prejuízo fiscal, na hipótese tal qual a sob exame — último período base por incorporação.*

(...)

Como visto, no que concerne **à inaplicabilidade da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais - declaração de encerramento de pessoa jurídica**, o Contribuinte demonstrou a dissidência jurisprudencial, atendendo pressupostos de admissibilidade do recurso especial de que tratam os arts. 67 e 68 do RICARF/2015.

Assim, por tudo que foi exposto, **deve-se dar seguimento parcial ao recurso especial do Contribuinte**, ou seja, admitir seguimento ao recurso especial do Contribuinte quanto **à matéria suscitada inaplicabilidade da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais - declaração de encerramento de pessoa jurídica**, pois restou demonstrada a dissidência jurisprudencial.

(destaques do original)

Diante do parcial seguimento, o sujeito passivo apresentou agravo, que foi acolhido parcialmente pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme despacho de e-fls. 466/471.

A primeira divergência – nulidade do lançamento por conta da ilegitimidade passiva - também acabou sendo admitida, nos termos do parecer que embasa o referido despacho de agravo, e que apresenta as seguintes considerações:

[...]

O Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente à "identificação do sujeito passivo e responsabilidade do sócio administrador, no caso de empresa dissolvida", dado que os paradigmas indicados tratam de situação fática diversa.

O agravante afirma a inexistência de prova de *atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos* e aponta a negativa de vigência ao art. 51 do Código de Civil frente à dissolução convencional, deliberada pelos sócios da pessoa jurídica. Argumenta que o 1º Conselho de Contribuintes firmou a possibilidade de lavratura de auto de infração contra sociedade extinta por dissolução, com atribuição de responsabilidade ao sócio na forma do art. 134, inciso VII do CTN. Invoca a Súmula STJ nº 430 contrária à responsabilização do sócio gerente por mero inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade, e acrescenta que a CSRF teria considerado incabível a *autuação dos ex-sócios por não serem sucessores mas responsáveis tributários na*



*ocorrência de hipótese previstas no art. 135 do CTN. Observa que o acórdão recorrido foi decidido por maioria de votos e requer o acolhimento do agravo, reconhecendo-se a ilegitimidade passiva do ora agravante.*

O crédito tributário exigido nestes autos foi formalizado em face do agravante como responsável tributário da pessoa jurídica M&D Comércio de Alimentos Ltda, dada a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acima do limite legal no ano-calendário 2006 e a constatação de que a referida pessoa jurídica foi extinta por liquidação voluntária em 15/01/2007. O acórdão recorrido rejeitou a arguição de ilegitimidade passiva sob o fundamento de que o art. 135, III do CTN autorizaria a imputação de responsabilidade, dada a ocorrência de infração à lei caracterizada pela conduta do sócio administrador em entregar a DIPJ relativa ao ano-calendário 2006 desrespeitando o limite legal de compensação de prejuízos e bases negativas acima do limite.

Considerando que o requerimento de agravo se presta a suscitar a revisão do exame de admissibilidade do recurso especial, e não analisar o mérito da questão apresentada pela recorrente, cumpre avaliar se os paradigmas apresentados pelo interessado se prestam a caracterizar divergência a ser solucionada pela 1ª Turma da CSRF. Destaque-se, ainda, que nos termos do art. 71, §4º do Anexo II do RICARF, *no agravo não será admitida a produção de novas provas da divergência*, razão pela qual as referências a outros julgados administrativos veiculadas em agravo serão desconsideradas.

O primeiro paradigma apresentado em recurso especial, referente ao processo administrativo n.º 13808.000680/96-89, está consubstanciado no Acórdão n.º 107-06.453, no qual, a arguição de nulidade de lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta foi rejeitada pelo Colegiado sob os seguintes fundamentos:

*A autoridade tributária, documentou às fls. 332, a impossibilidade de cientificar pessoalmente o sujeito passivo, encaminhando o processo a DRF/DISAR/EOCRT-SP-OESTE para promover a ciência do contribuinte por via postal, considerando que a empresa encontrava-se com o seu CGC baixado desde 30/11/93, propondo a ciência em nome da pessoa de LUIZ ALBERTO CHEMIN, na qualidade de sócio responsável perante o Ministério da Fazenda conforme referido distrato social e solicitação de baixa de fls. 83. Não sendo o responsável localizado pela fiscalização, em seu domicílio, à Rua Sebastião Gil, 22-sobreloja-Pinheiros-São Paulo, a documentação foi encaminhada por via postal, ao citado endereço constante dos dados cadastrais do sistema da SRF e cópia da declaração de rendimentos de fls. 74/79.*

*As sociedades reputam-se dissolvidas, entre outros casos, por mútuo consenso de todos os sócios, hipótese dos autos. Em todos os casos, deve continuar a sociedade somente para se ultimarem as negociações pendentes, procedendo-se a liquidação das ultimas. Esta a regra do art.355 do Código Comercial.*

*Pelo Código Tributário Nacional, a regra é preservar o direito do Estado de reaver seu crédito. A empresa dissolvida, representada pelo sócio responsável, deve continuar para responder pelo crédito tributário enquanto não decair o direito da Fazenda Nacional de proceder o lançamento, responsabilidade prevista nos arts.128 a 138 do Código Tributário Nacional.*

*A autoridade administrativa tributária agiu corretamente, ao cientificar na pessoa do sócio responsável pela guarda dos livros obrigatórios da escrituração comercial e fiscal da empresa dissolvida, e pelos comprovantes dos lançamentos neles efetuados, até que ocorresse a prescrição/decadência dos créditos tributários decorrentes das operações, o lançamento do crédito tributário a favor da Fazenda Nacional, em nome da empresa e devido por ela, no período em que exerceu suas operações comerciais e que deixou de recolher os tributos aos cofres públicos.*

No exame de admissibilidade firmou-se o entendimento de que o paradigma indicado (Acórdão n.º 107-06.453) trata de auto de infração lavrado em nome de pessoa jurídica

dissolvida ou extinta (de comum acordo dos sócios), com CNPJ baixado na RFB, dando o Fisco ciência do lançamento ao sócio responsável, nos termos do arts. 128 a 138 do CTN. Nesse caso, como não houve imputação de responsabilidade pessoal do sócio responsável pelas infrações imputadas, o auto de infração foi lavrado em nome da pessoa jurídica.

Todavia, no paradigma n.º 107-06.453, as infrações constatadas resultaram em lançamento formalizado contra a pessoa jurídica extinta, diversamente do praticado nestes autos, onde a constatação da extinção ensejou a conclusão de que o lançamento deveria ser formalizado em face do sócio-administrador, consoante exposto no Termo de Verificação Fiscal às fls. 72/73. Assim, o fato de não haver, no paradigma, imputação de responsabilidade pessoal ao sócio responsável evidencia a divergência em face do acórdão recorrido, no qual a arguição de ilegitimidade passiva, fundamentada em recurso voluntário sob o entendimento de que a dissolução da sociedade não extingue a personalidade jurídica e de que a baixa da pessoa jurídica foi regularmente processada, foi afastada sob o fundamento de que o art. 135, III do CTN autorizaria o lançamento contra o sócio-responsável.

O agravante também apresentou, em recurso especial, o paradigma n.º 1401-000.434, no sentido de que infração ao art. 135 do CTN demandaria inequívoca demonstração dolosa, fato e circunstância não atestada pelo fisco federal, argumentando que a Secretaria da Receita Federal recepcionou todos os documentos relativos à extinção e baixa das inscrições necessárias para funcionamento, e procedeu aos respectivos registros, sem qualquer observação e, diga-se de passagem, a confecção, orientação etc. foi feita por profissional devidamente habilitado no ramo contábil que, aliás, firmou todos os documentos.

Do excerto da ementa do paradigma destacado pelo agravante consta que nos termos da legislação em vigor, tanto nos casos do artigo 124, como dos artigos 135 e 137, todos do CTN, há necessidade de comprovação de fato jurídico tributário, distinto da ocorrência do fato gerador, capaz de permitir a inclusão dos sócios e/ou administradores no pólo passivo da relação jurídica tributária. No caso, negou-se provimento ao recurso de ofício apresentado em razão da exclusão da imputação de responsabilidade solidária aos administradores da pessoa jurídica porque não exposto, na acusação fiscal, o fato jurídico tributário relativo ao interesse comum entre a pessoa jurídica e seus sócios-administradores, ou mesmo indicada a previsão legal específica em que os administradores, simplesmente pelo fato de serem administradores, poderiam responder pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica.

No exame de admissibilidade concluiu-se que:

*O outro paradigma indicado (Acórdão n.º 1401-000.434), como já dito, também não se aplica ao caso, pois trata de situação fática em que o Fisco, - além de lavrar auto de infração contra a pessoa jurídica -, lavrou termo de sujeição passiva solidária dos administradores, porém a fiscalização deixou de caracterizar os fatos (interesse comum entre a pessoa jurídica e seus sócios-administradores) que poderiam justificar a imputação da sujeição passiva solidária dos administradores. Por isso, a decisão de primeira instância afastou a indigitada solidariedade dos administradores, e recorreu de ofício. O acórdão paradigma indicado negou provimento ao recurso de ofício, confirmando a exclusão da responsabilidade solidária dos administradores, conforme voto condutor, in verbis:*

[...]

A situação examinada no acórdão recorrido é substancialmente diferente porque foram apresentados fatos e fundamentação jurídica para a imputação de responsabilidade. A acusação fiscal indicou previsão legal específica para a responsabilização do sócio-gerente da pessoa jurídica extinta, e no acórdão recorrido confirmou-se que a conduta deste, na entrega da DIPJ do ano-calendário 2006, tendo em conta a extinção da pessoa jurídica, autorizaria a imputação promovida pela Fiscalização.

Assim, neste ponto não merece reparos o despacho agravado.

Constato, ante o exposto, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Proponho, assim, que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à arguição de ilegitimidade passiva, mas apenas em face do paradigma n.º 107-06.453.

(destaques do original)

Portanto, ao final houve o seguimento do recurso para as duas divergências suscitadas.

Em 06/06/2018, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência dos despachos que deram seguimento ao recurso especial do sujeito passivo, que, tempestivamente, apresentou contrarrazões, questionando a admissibilidade do recurso quanto à arguição de ilegitimidade passiva e, quanto ao mérito, em relação às duas matérias, requer seja negado provimento.

Em 20/08/2018, foi juntada aos autos uma nova manifestação do sujeito passivo, onde ele requer a aplicação da Lei n.º 13.655, de 25 de abril de 2018 (LINDB) ao caso dos autos.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Adréa Duek Simantob, Relatora.

### 1. Conhecimento

De início, cumpre ressaltar que entendo que deve ser afastada a preliminar trazida pela PGFN em sede de contrarrazões de não conhecimento do recurso, para a divergência sobre a ilegitimidade passiva.

O Acórdão paradigma n.º 107-06.453 realmente não adentrou na discussão sobre a responsabilidade do sócio, em face do disposto no art. 135, III, do CTN, mas isso não compromete a divergência suscitada.

Conforme foi observado no parecer que embasou o despacho de agravo, o referido paradigma cuidou de **auto de infração lavrado em nome de pessoa jurídica dissolvida ou extinta (de comum acordo dos sócios), com CNPJ baixado na Receita Federal, dando-se ciência do lançamento ao sócio responsável**, nos termos do arts. 128 a 138 do CTN.

Aquele outro caso **também apresentava situação que poderia ensejar lançamento já em nome do próprio responsável (sócio administrador)**, eis que além da extinção da pessoa jurídica, foi ainda identificada infração com dolo/fraude, o que motivou inclusive a aplicação e manutenção da multa qualificada de 150%.

Ocorre que o lançamento foi feito em nome da própria pessoa jurídica, e esse procedimento foi considerado correto pelo paradigma.

No caso do acórdão recorrido, uma das linhas de defesa do sujeito passivo era justamente que o auto de infração deveria ter sido feito em nome da pessoa jurídica (já extinta), e não diretamente em nome do sócio administrador (exatamente o procedimento que foi adotado no caso paradigma).

Mas esse argumento não foi acolhido pelo acórdão recorrido, que invocou o art. 135, III, do CTN, para defender a correção do lançamento realizado diretamente contra o sócio administrador.

Não deixo de perceber que o acórdão paradigma, embora tenha considerado correto o lançamento em nome da pessoa jurídica (diante de circunstâncias semelhantes às que foram analisadas pelo acórdão recorrido), não condenou o procedimento adotado no caso do acórdão recorrido (ou seja, a responsabilização direta do sócio administrador com base no art. 135, III, do CTN). Mas isso, conforme já mencionado, não prejudica, a meu ver, a caracterização da divergência.

O despacho de exame de admissibilidade, quando negou o seguimento do recurso para a divergência relativa à ilegitimidade passiva, destacou que o acórdão recorrido tratou de caso em que foi imputada sujeição passiva direta ao sócio administrador da pessoa jurídica, enquanto que o Acórdão paradigma n.º 107-06.453 teria tratado de caso em que se imputou responsabilidade solidária subsidiária dos sócios.

E em razão dessa diferença, não reconheceu a divergência jurisprudencial com base no referido paradigma.

O despacho de agravo exarado pelo Presidente da CSRF, por outro lado, percebeu que teria havido validação de procedimentos fiscais distintos para situações equivalentes.

Ou seja, examinando situações semelhantes, o acórdão recorrido considerou correta a responsabilização direta do sócio administrador, enquanto que o paradigma considerou correta a responsabilidade solidária subsidiária dos sócios, mantendo o lançamento realizado em nome da pessoa jurídica extinta.

E é precisamente na validação desses diferentes procedimentos fiscais, diante de situações fáticas semelhantes, que reside a alegada divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão paradigma n.º 107-06.453.

Assim, tenho como corretas as razões pelas quais o recurso especial acabou sendo admitido também para a divergência relativa à ilegitimidade passiva, de modo que a preliminar de não conhecimento apresentada pela PGFN deve ser rejeitada.

Quanto à divergência trava de 30% na compensação de prejuízos – declaração de encerramento de pessoa jurídica, conheço do recurso nos termos do despacho de admissibilidade.

Neste sentido, conheço do recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

## 2. Mérito

Quanto à petição relativa ao Art. 24 da Lei n.º 13.655/2018 apresentada pelo sujeito passivo em 20/08/2018, pela qual reivindica a aplicação do art. 24 do Decreto-Lei n.º 4.657/1942 – LINDB, que foi introduzido no referido diploma legal pela Lei n.º 13.655/2018, importante registrar que a matéria foi objeto do enunciado de súmula aprovado pelo Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Segue o inteiro teor da súmula 169:

*O art. 24 do decreto-lei n.º 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei n.º 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.*

Assim, voto pelo afastamento da alegação ora mencionada na respectiva petição.

### **Primeira Divergência: Nulidade do lançamento por ilegitimidade passiva.**

Conforme já bem assinalado, o acórdão recorrido, diante de situação em que a pessoa jurídica já estava extinta, considerou correta a responsabilização direta do sócio administrador com base no art. 135, III, do CTN.

No contexto da divergência que restou admitida, a pretensão da defesa é ver afirmado o entendimento de que o lançamento contido nestes autos não poderia ser feito contra o responsável, que ele deveria ter sido realizado em nome da própria pessoa jurídica, na forma como ocorreu no caso paradigma, que também tratou de lançamento contra pessoa jurídica extinta.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, entretanto, tem se manifestado no sentido de validar o procedimento que a Fiscalização adotou nos presentes autos, referendando a possibilidade de o responsável ser colocado no polo passivo da obrigação tributária desde o momento de sua formalização, pelo ato de lançamento.

Nesse sentido, faço referências ao voto exarado pelo conselheiro Rafael Vidal de Araujo no Acórdão n.º 9101-003.427, de 06/02/2018.

Em relação à divergência sobre ilegitimidade passiva, cabe primeiramente destacar que de acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, compete à

autoridade fiscal “identificar o sujeito passivo”, dentre outras medidas próprias ao exercício da atividade de lançamento.

O art. 121 do mesmo código, por sua vez, define os sujeitos passivos da obrigação tributária como sendo:

- I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Portanto, não há dúvidas de que a autoridade fiscal lançadora tem perfeita competência legal para imputar responsabilidade tributária a terceiros. Ela não só pode como deve identificar corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária, tanto na condição de contribuinte, quanto na condição de responsável.

Aliás, é justamente o exercício desta competência legal que garante aos responsáveis a possibilidade de exercício de direito de defesa na esfera administrativa, e que, posteriormente, possibilita a formação de título executivo contra eles.

O que antigamente era motivo de crítica era o procedimento de promover execução fiscal contra alguém que durante o contencioso administrativo não tinha sido chamado para compor o polo passivo da obrigação tributária.

Nesse passo, é importante ressaltar que a jurisprudência administrativa no Brasil fez nos últimos tempos um grande aprofundamento nas questões envolvendo a identificação do sujeito passivo já no momento do lançamento fiscal.

Antigamente, nem mesmo existia a figura do "Termo de Sujeição Passiva Solidária", e a fiscalização passou a adotar esse tipo de procedimento para que a execução judicial dos créditos lançados tivesse mais êxito. Os órgãos julgadores, por sua vez, relutavam em analisar as questões sobre responsabilidade tributária, entendendo que era assunto para o momento da execução fiscal (assunto próprio da PGFN), mas esse entendimento hoje em dia está totalmente superado.

Tudo isso está diretamente relacionado à formação do título executivo fiscal contra alguém, e foram justamente as questões sobre esse tema que motivaram a referida evolução dos procedimentos fiscais e da jurisprudência administrativa.

Ocorre que o referido Acórdão paradigma n.º 107-06.453, exarado em 07/11/2001, reflete justamente uma posição antiga, que está totalmente superada hoje em dia.

Não há como defender que o sócio administrador não poderia ser chamado a compor o polo passivo da obrigação tributária (na condição de responsável), que o lançamento deveria ter sido realizado em nome da pessoa jurídica, etc.

Se em determinadas situações, em que há continuidade da pessoa jurídica, a autoridade autuante pode e deve colocar desde o início o responsável tributário no polo passivo da obrigação tributária (via Termo de Sujeição Passiva Solidária), com mais razão isso deve ocorrer quando, em situações equivalentes, a pessoa jurídica já está extinta no momento do lançamento.

Aliás, nos dias de hoje, o procedimento defendido pela recorrente é que acarretaria nulidade por erro na identificação do sujeito passivo, e nulidade por vício material, conforme evidencia um outro julgado desta 1ª Turma da CSRF:

Acórdão n.º 9101-002.764

Sessão de 06 de abril de 2017

[...]

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

A pessoa jurídica formal e regularmente extinta não tem existência no mundo jurídico, e deve ser excluída do pólo passivo de lançamento efetuado após sua liquidação. Sendo a pessoa jurídica extinta o único sujeito passivo apontado pelo Fisco no lançamento, não pode este subsistir.

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, à identificação do sujeito passivo, etc. Não há como tratar o erro na identificação do sujeito passivo como mero vício de natureza formal, principalmente se o saneamento da nulidade exigir alteração de conteúdo no lançamento, naqueles casos em que não basta substituir um n.º cadastral (CNPJ ou CPF) por outro.

Desse modo, o acórdão recorrido não merece nenhum reparo em relação à matéria tratada nessa primeira divergência.

Cabe ainda registrar que não está em questão no âmbito da divergência admitida a gravidade da infração imputada ao sócio administrador, a materialização da hipótese prevista no art. 135, III, do CTN, etc., eis que o segundo paradigma apresentado pelo sujeito passivo (Acórdão n.º 1401-000.434) não possibilitou o seguimento do recurso especial de divergência, na parte em que esse tipo de questão poderia ser discutida.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial do sujeito passivo para essa primeira divergência.

### **Segunda Divergência: IRPJ. CSLL. Compensação de Prejuízos.**

Quanto à alegação de inaplicabilidade da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais, em razão da extinção da pessoa jurídica, reproduzo a seguir uma outra decisão desta 1ª Turma da CSRF, fundamentada novamente no voto do conselheiro Rafael Vidal de Araujo, que analisou de forma bastante detalhada as questões presentes nesse tópico:

Acórdão n.º 9101-003.256

Sessão de 05 de dezembro de 2017

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

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.

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL.  
DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

A base de cálculo negativa de CSLL poderá ser compensada com as bases de cálculo posteriormente apuradas, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado (base positiva). Não há previsão legal que permita a compensação de base negativa acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

[...]

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênia para dela divergir quanto à limitação para a compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL.

A principal questão colocada em debate gira em torno de aspectos que abordam a implicação legal de o direito à compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL estar assegurado para os anos seguintes, e que também abordam as nuances desse direito diante do quadro de continuidade ou não das atividades da pessoa jurídica.

A matéria em pauta ainda é objeto de controvérsias no CARF, mas eu me filio à interpretação que já há algum tempo vem prevalecendo na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no sentido de que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por incorporação, ou por qualquer outro evento.

Como razões de decidir, adoto inicialmente o voto do i. Conselheiro Marcelo Cuba Netto no **Acórdão nº 1201-000.888, de 09/10/2013**, que fez um perspicaz estudo do tema:

*Feitas essas considerações iniciais, passemos a examinar os fundamentos da tese proposta pela interessada.*

*Afirma a recorrente que o significado de uma norma jurídica não é aquele que advém diretamente da literalidade do texto normativo, devendo, ao contrário, ser extraído mediante o emprego dos métodos de interpretação aceitos tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, em especial o histórico, o sistemático e o teleológico.*

*Nesse sentido, explica que a nova sistemática de compensação de prejuízos fiscais introduzida pela Lei nº 9.065/95 há que ser compreendida mediante comparação com o sistema vigente até então. Diz que, na sistemática anterior (Lei nº 8.541/92), era possível a compensação integral de prejuízos, porém com limitação temporal de quatro períodos-base. Alega que a nova sistemática extinguiu o limite temporal, mas manteve o direito à compensação integral, observado o limite de 30% em cada período-base futuro.*

*Conclui, assim, que no período em que ocorrer incorporação, fusão ou cisão, ainda que parcial, da pessoa jurídica, não sendo mais possível a compensação dos prejuízos em períodos-base futuros, a única solução jurídica possível, consentânea com o preceito contido na Lei nº 9.065/95 de que o sujeito passivo não perde o direito à compensação, é que o limite de 30% não se aplica.*

*Pois bem, relativamente a essa argumentação é preciso, inicialmente, concordar com a recorrente quando afirma que o significado da norma jurídica deve ser compreendido mediante o emprego dos métodos de hermenêutica jurídica.*



No entanto, a interpretação histórica empreendida pela recorrente parte de uma premissa equivocada, qual seja, a de que tanto na sistemática de compensação vigente antes do advento da Lei n.º 9.065/95, quanto na atual, o sujeito passivo tem direito à compensação integral de prejuízos fiscais. Vejamos.

Na sistemática anterior o sujeito passivo tinha o direito à compensação de prejuízos, desde que observado o limite temporal de quatro anos. Exemplifiquemos com duas situações distintas:

a) o sujeito passivo apura no ano "X" prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 200,00, R\$ 300,00, R\$ 400,00 e R\$ 400,00;

b) o sujeito passivo apura no ano "X" prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 100,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00 e R\$ 300,00;

Na hipótese descrita na situação "a" o sujeito passivo poderá compensar integralmente o prejuízo. Já na hipótese descrita na situação "b" o sujeito passivo não poderá, e, ainda que se diga que isso se deva à imposição do limite temporal, o fato iniludível é que restará uma parcela que não mais será passível de compensação. Em outras palavras, na situação "b" não haverá compensação integral do prejuízo apurado no ano "X".

Portanto, resta claro que a previsão, por lei, de um limite temporal é incompatível com a premissa afirmada pela recorrente de existência de um direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. O que existia na sistemática anterior era algo distinto, qual seja, um direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais, a depender do caso concreto, como ilustrado nas situações "a" e "b" retro.

E dizer que a compensação poderá ser realizada até integralmente é algo distinto de dizer que poderá ser realizada integralmente. É que ao estabelecer que a compensação poderá ser realizada até integralmente a lei, desde logo, admite que poderá haver hipóteses em que a compensação não se dará integralmente, conforme visto na situação "b".

Seguindo a trilha da interpretação histórica proposta pela interessada, é de se dizer que a nova sistemática introduzida pela Lei n.º 9.065/95, na linha da sistemática anterior, manteve o direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Afastado o limite temporal de quatro anos, e introduzido o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%, o direito à compensação (até integral) passou a poder ser exercido ao longo da existência da pessoa jurídica.

A própria exposição de motivos à Medida Provisória n.º 998/95, posteriormente convertida na Lei n.º 9.065/95, e apontada pela interessada para sustentar a sua tese, expressamente prevê que o sujeito passivo poderá compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Confira sua redação:

"Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n. 812/94 (Lei n. 8981/95). 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." (Grifamos)

Assim, a compensação poderá se dar até integralmente, seja em um mesmo ano, seja em diversos anos ao longo da existência da pessoa jurídica, desde que observado, em cada um desses anos, o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%.

*Se no ano da extinção da pessoa jurídica, ou da sua cisão parcial, o valor dos prejuízos acumulados for superior a 30% do lucro líquido ajustado, ainda assim o limite deverá ser observado. É que tal como na situação “b” referente à sistemática antiga, também na sistemática atual poderá haver casos, como o retratado nos presentes autos, em que o sujeito passivo não poderá compensar integralmente seus prejuízos acumulados, haja vista a imposição do limite de 30%. E não há nada de ilegal nisso, pois a lei não garante o direito à compensação integral.*

*Na sequência de sua peça recursal a interessada enfatiza o emprego da interpretação sistemática. Argumenta que, ao contrário do que disse a fiscalização, o caso dos autos não é de lacuna no ordenamento jurídico (inexistência de norma), e sim de uma norma jurídica existente, porém implícita.*

*Diz, primeiramente, que o exame conjunto do aludido art. 15 da Lei nº 9.065/95 com o abaixo transcrito art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 conduziria à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo seria a inaplicabilidade do limite de 30% quando da extinção da pessoa jurídica ou de sua cisão parcial.*

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

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

*Também aqui não me parece estar correta a interpretação proposta pela defesa. Vejamos.*

*O art. 15 da Lei nº 9.065/95 veda a compensação de prejuízos em montante que reduza em mais do que 30% o lucro líquido ajustado do período. Não há menção, nesta norma, aos eventos de extinção da pessoa jurídica ou sua cisão parcial.*

*Por sua vez, o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 veda que a sucessora compense prejuízos da sucedida, e, em caso de cisão parcial, limita a compensação, pela própria pessoa jurídica, ao valor de seu prejuízo proporcional à parcela do patrimônio não objeto da cisão.*

*A incidência isolada de cada uma dessas duas normas à hipótese de extinção de pessoa jurídica que possua prejuízos fiscais acumulados em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado conduzirá às seguintes conclusões:*

*a) art. 15 da Lei nº 9.065/95 - impossibilidade de compensação, pela pessoa jurídica extinta, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado por força do limite de 30%;*

*b) art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 - impossibilidade de compensação, pela sucessora, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado pela sucedida.*

*Já a interpretação conjunta dessas duas normas sobre a mesma situação hipotética acima descrita conduziria, de acordo com a recorrente, à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo afastaria a aplicação do limite de 30% à pessoa jurídica extinta.*

*Ocorre que o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado na hipótese aventada. Dito de outro modo, se as premissas (o art. 15 da Lei nº 9.065/95 e o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) do silogismo lógico-dedutivo proposto pela recorrente não conduzem necessariamente à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado no caso de extinção da pessoa jurídica, então a recorrente deve*

*reconhecer que não logrou êxito em demonstrar a existência da aludida norma implícita.*

[...]

*Prossigue a recorrente em sua defesa afirmando, com fundamento nas lições de Karl Larenz, que a já citada norma implícita também pode ser deduzida a partir do silêncio eloquente da lei.*

*No Capítulo V.2 de sua famosa obra (Metodologia da Ciência do Direito, 3a. ed., pg. 524 e ss.), o prestigiado filósofo do direito citado pela recorrente discorre sobre o conceito e espécies de lacunas. Nesse sentido, explica que nem todo silêncio da lei deve ser tido como uma lacuna, conforme trecho a seguir transcrito:*

*Poderia pensar-se que existe uma lacuna só quando e sempre que a lei (...) não contenha regra alguma para uma determinada configuração no caso, quando, portanto, “se mantém em silêncio”. Mas existe também um “silêncio eloquente” da lei.*

*Assim é que, pelas lições de Larenz, nem todo silêncio da lei deve ser compreendido como uma lacuna a ser preenchida pelo aplicador do direito. Casos há em que, embora o legislador haja silenciado sobre determinado assunto, não significa que haja ali uma lacuna, daí porque não pode o aplicador pretender regulá-la por meio de analogia, princípios gerais do direito ou qualquer outro método de integração do direito. É o que o autor chama de silêncio eloquente.*

*Pois bem, a idéia de lacuna corresponde à antítese da idéia de existência de norma, seja explícita seja implícita. Em outras palavras, se há norma regulando o caso, ainda que implícita, então não haverá ali uma lacuna. Inversamente, se há lacuna, não há norma regulando o caso, ainda que implícita.*

*A questão do silêncio eloquente da lei, segundo leciona Larenz, está afeto ao campo das lacunas, e não ao campo da existência de normas, sejam estas explícitas ou implícitas. Portanto, ao procurar conectar o problema das normas implícitas à questão do silêncio eloquente da lei a recorrente mistura alhos e bugalhos.*

*Na sequência, a interessada faz uso do princípio da eventualidade alegando que, se for entendido haver lacuna, e não norma implícita, deve ela ser preenchida segundo o espírito da lei. Argumenta que, como o espírito do art. 15 da Lei nº 9.065/95 não foi vedar a compensação integral, qualquer integração só poderá ser produzida no sentido de assegurar a compensação sem a observância do limite de 30%, nas situações em que em virtude de outra norma (art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) a limitação nessas situações frustraria qualquer possibilidade de compensação futura do excedente.*

*Novamente a recorrente traz à balha a questão da compensação integral do prejuízo. Sua argumentação, agora, é que há uma lacuna na Lei nº 9.065/95, a qual deixou de excepcionar o limite de 30% previsto no art. 15 às hipóteses de extinção ou cisão parcial da pessoa jurídica.*

*No entanto, conforme Larenz, nem todo silêncio da lei pode ser tido como uma lacuna. Nesse sentido, o simples fato de a Lei nº 9.065/95 não excepcionar a incidência de seu art. 15 a casos como o dos presentes autos, não nos autoriza concluir que exista uma lacuna naquela lei.*

*Mas, então, quando é que poder-se-á dizer que existe uma lacuna na lei? A resposta pode ser encontrada também em Larenz (sobre o assunto vide, também, Aleksander Peczenik, in *On Law and Reason*, pg. 24 e ss.). Haverá uma lacuna na lei quando, com base nos valores albergados pelo sistema jurídico, for possível afirmar que a norma deveria existir. E se o legislador não produziu*

*uma norma que, em razão dos valores presentes no ordenamento jurídico, deveria existir, então o próprio direito autoriza ao aplicador promover a integração da lacuna, por meio de analogia, princípios gerais do direito, equidade, etc.*

*Já vimos anteriormente que não existe norma jurídica, sequer implícita, estabelecendo o direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. Investiguemos agora se essa propalada compensação integral, apesar de não ser um direito formalmente estabelecido, constitui-se em um valor resguardado pelo ordenamento jurídico. Se a resposta for positiva, então, conforme afirmado pela recorrente, há que se reconhecer a existência de uma lacuna na Lei n.º 9.065/95 ao não excepcionar a incidência de seu art. 15 aos casos de extinção ou cisão parcial.*

*A defesa não aponta qual a norma ou conjunto de normas do ordenamento que albergaria esse suposto valor. Certamente não está ele contido no art. 33 do Decreto-lei n.º 2.341/87, pois, como dito outrora, o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado nas hipóteses de extinção ou cisão parcial.*

*Talvez a única norma do ordenamento jurídico em que seria possível vislumbrar a existência do afirmado valor (compensação integral de prejuízos) é a contida no art. 153, III, da Constituição da República, o qual estabelece competir à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.*

*Ocorre que o próprio STF, ao examinar por diversas vezes a questão, já afirmou e reafirmou que a limitação de 30% à compensação de prejuízos não ofende o conceito constitucional de renda, daí porque é de se concluir não ser possível dele se inferir a existência do alegado valor concernente à compensação integral de prejuízos.*

Também como fundamento deste voto, cito, na sequência, o Acórdão **CSRF n.º 9101-00.401, de 02/10/2009**, decisão que retrata uma mudança de posicionamento no CARF, motivada, entre outras razões, por decisões do próprio Poder Judiciário:

*Voto*

*Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO*

*[...]*

*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 n.º 307.389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:*

*[...]*

*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 5.º, 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.

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 à 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 vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8981/95 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 8981/95, 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, coma a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes. E 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. É a lei vigorante 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 (CR, art. 150, III, 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 de 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 as normas que cuidam de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.*

[...]

*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.*

Vale trazer à baila o **Acórdão CSRF nº 9101-001.337, de 26/04/2012**, que faz uma pertinente observação acerca da evolução da legislação sobre a compensação de prejuízos fiscais, ao mesmo tempo em que aborda os aspectos materiais e temporais para a incidência do imposto, conforme consta do voto vencedor que orientou aquela decisão:

*Voto Vencedor*

*Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..*

*Com a devida vênia do ilustre Relator, ousou discordar do seu tão elaborado voto, por enxergar, nele, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.*

*Sustenta o ilustre relator 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 ilustre Relator, 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 vênia, confunde-se o Relator quando cita 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. 6 e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período - lucro líquido do exercício.*

*Sustenta também o Relator que “a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal” e traz jurisprudência do STJ nesse sentido. 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.*

*Dois 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).*

[...]

*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.*

[...]

Há ainda o **Acórdão CSRF nº 9101-001.760, de 16/10/2013**, que também trata com profundidade os vários aspectos que circundam a questão sob exame:

*Voto Vencedor - Mérito*

*Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado*

[...]

*Sopesando os argumentos da Fazenda e do Contribuinte, a I. Relatora inicialmente traça um histórico da legislação que rege a matéria da compensação de prejuízos. Peço vênia para reproduzir entre aspas trechos do voto da I. Relatora, porque desta forma se torna mais clara a contraposição de argumentos. A I. Relatora parte da constatação de que "nunca subsistiram limitações temporais e quantitativas concomitantemente" e conclui que isto se deve à razão de ser a compensação de prejuízos um direito do contribuinte, "inerente aos princípios que regem a apuração do IRPJ/CSLL e à lógica contábil que determina os efeitos intertemporais dos atos das pessoas jurídicas, a qual atribui os critérios de apuração do lucro líquido, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL". Primeiramente, embora nunca tenham subsistido limitações temporais e quantitativas concomitantemente, até 1945, no Direito brasileiro, não existia possibilidade de compensação de prejuízos, ou seja, a limitação era total, assim os prejuízos de um período de apuração não eram transportados para o período seguinte, que eram considerados estanques. Ora, isto era muito pior para o contribuinte, pois não havia limites porque simplesmente não era possível compensar o prejuízo, e a norma não foi considerada inconstitucional. No que diz respeito ao segundo argumento, embora a lógica contábil seja usada para o cálculo da base tributável do IRPJ e da CSLL, a base de cálculo do imposto está sob o império da lei que pode, inclusive, ser diferente, ou mesmo contrária à lógica contábil, que é lastreada em princípios geralmente aceitos, resoluções e pronunciamentos de instituições de Direito Privado, etc... Ocorre que em matéria de direito público, sempre prevalece a lei. Assim, em que pesem argumentos que possam ser procedentes dentro da lógica contábil na qual todo prejuízo deve ser confrontado com os resultados dos períodos seguintes (e imediatamente), esta não é a lógica legal.*

*Na verdade, a lógica da lei tem a ver com dois aspectos essenciais ao caso, a periodização e o fato gerador do imposto de renda.*

*A periodização é importante pois há que se confrontar situações em tempos diferentes para que se identifique se a empresa tem ou não prejuízo, se a empresa tem ou não lucro. Esta lógica contábil existe para se informar ao dono do "equity" acionista ou sócio, como está evoluindo seu patrimônio, o que só tem lógica se forem confrontados períodos distintos. E daí se faz a escolha temporal, que pode ser cinquenta anos, dez anos, um ano, seis meses, três meses, um mês, etc, aquilo que a lógica contábil entender conveniente em termos de mercado, pois como foi dito informar ao dono do capital a situação do seu patrimônio é a função da contabilidade. No caso brasileiro, este prazo está na própria lei comercial (art. 175 da Lei. 6.404/1977, prevê o exercício social de um ano, e em seu Par. Único permite períodos distintos). Daí que em função da continuidade, ou princípio da continuidade, os prejuízos têm que ser levados em conta, pois o acionista ou sócio não olha o seu investimento por períodos equivalentes ao exercício social, mas por todo o período do investimento que planejou, embora tenha que "tomar o pulso" de tempos em tempos (e.g., balanços mensais, semestrais ou anuais, com os prejuízos passando para o período seguinte). Assim, um acionista que tem em perspectiva ações de uma empresa por um determinado período, olha o quanto o investimento vale no início e no final do período; assim, vinculado a uma lógica contábil, todos os ganhos e todas as perdas do período devem ser computados continuamente, é o princípio da continuidade operando, o que lhe dá o resultado final ao longo do período. Veja-se que a função da contabilidade, ou pelo menos uma das funções principais, é informar ao dono do capital a situação do seu investimento.*



*Na verdade, está se assumindo o princípio da continuidade e seus efeitos nos lucros, mais no seu sentido econômico, porque no seu sentido contábil mais exato o princípio da continuidade não trata disto, mas sim na forma com que os ativos são avaliados, a depender da continuidade da empresa. Diz a resolução CFC 750/1993 (com redação dada pela Resolução CFC n.º. 1.282/10), quando trata dos princípios da contabilidade: “Art. 5º 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.” Ou seja, este princípio diz respeito à precificação dos componentes do patrimônio, nada indicando que decorre dele a imposição principiológica do aproveitamento de prejuízos de um período em relação a outro. Mas, ad argumentandum tantum e seguindo a lógica econômica da compensação de prejuízos como decorrência da continuação da empresa, que se presume indefinidamente, os prejuízos e lucros se compensariam contínua e indefinidamente.*

*Mas esta não é a lógica da legislação tributária. Para efeitos tributários, a periodização tem como função firmar o aspecto temporal para efeito de se verificar se entre o momento inicial e momento final houve variação patrimonial positiva (atualmente a lei prevê este lapso em três meses, e opcionalmente de um ano, para o lucro real). Veja-se que o fato de a legislação tributária permitir que se transponha o prejuízo de um período para o período seguinte é uma decisão de política tributária. Diga-se de passagem, uma política correta, mas que obedece aos princípios legais e não aos princípios contábeis. Assim, o aproveitamento de prejuízos é uma decisão de política tributária (em linha com a política econômica), mas não entendo que seja um benefício fiscal, pois não se enquadra neste conceito, mesmo porque é geral. Neste aspecto específico concordo com a posição da I. Relatora. Benefício fiscal ocorre quando a lei tributária concede o aproveitamento integral (sem a trava dos 30%) para algumas atividades, isto porque difere da regra geral da sujeição à limitação dos 30 %. Ou seja, o aproveitamento de prejuízos não pode ser considerado um benefício fiscal, mas tão somente nas situações que se dirijam a atividades específicas em que se permite um tratamento mais benéfico, com o aproveitamento integral (enquanto os outros contribuintes têm a “trava”).*

*Posto de outra forma, decorre de decisão em sede política tributária e econômica que a legislação tributária permita a dedução de prejuízos, mas isto por uma lógica econômica de formação de capital, e não simplesmente por uma lógica contábil. A lógica econômica é que a dedução de prejuízo na verdade implica em um alongamento do período de apuração, permitindo que a empresa se recupere de períodos sem lucro (como é típico do início das atividades, em face de perspectivas futuras).*

*Em suma, a dedutibilidade do prejuízo, embora impacte a base de cálculo do imposto de renda, é matéria legal, não se contrapondo a princípios constitucionais que informam a matéria tributária, como entende a I. Relatora. A lei pode tanto impedir totalmente o aproveitamento do prejuízo, como, de fato, fazia por volta de 68 anos atrás para pessoas jurídicas em geral e assim o faz até hoje, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou pelo Simples. Por outro lado, a lei pode permitir o aproveitamento integral, como faz para algumas atividades, como pode impor limites temporais (como fazia até pouco tempo) ou quantitativos (como o faz atualmente), sem que possa ser considerada violadora de qualquer princípio ou regra constitucional. ...*

*[...]*

*Outro argumento expedido pela I. Relatora, muito semelhante ao primeiro, diz respeito à obediência da norma tributária aos princípios e normas contábeis, no que se refere à apuração da base do IRPJ e da CSLL. Ocorre que, neste caso, o tratamento dado pela legislação tributária diverge da norma comercial, mas é*

*consentâneo com a própria Lei n. 6.404/1977, a lei comercial e contábil, que prevê em seu art.177, §7º (redação atual dada pela Lei nº 11.941/ 2009) que tratamento tributário diferente pode ser dado pela legislação tributária, conforme seu art.177, in verbis:*

[...]

*Ou seja, a própria lei que dispõe sobre o tratamento tributário da apuração contábil ressalva que a aplicação das normas tributárias com critérios diferentes deve ser observada. Assim, não há contradição entre norma tributária e norma contábil, mesmo porque o tratamento dado à apuração do lucro real direciona justamente à apuração do lucro com base na legislação comercial sucedido pelos ajustes previstos da norma tributária (adições e exclusões), conforme preconiza o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, e também o art. 17 da Lei nº 11.941/2009 (Lei que tratou das novas normas contábeis) e tributação, introduzindo o denominado regime tributário de transição RTT). Ou seja, a vedação de aproveitamento de prejuízos persiste mesmo no caso de encerramento da empresa, à minguia de previsão legal tributária. Não se pode impor normas e princípios contábeis para alterar a legislação tributária, criando uma situação excepcional onde a norma tributária não prevê exceção.*

[...]

*Outra linha argumentativa da I. Relatora se fia na história legislativa do dispositivo que implementou a trava dos 30% (MP n. 998/1995). Todos os argumentos normogenéticos são pertinentes e admissíveis, e é justamente o que se debate aqui, mas a lei não criou exceções. O que a exposição de motivos (EM) noticia é justamente que o aproveitamento não é limitado no tempo, mas não cogita e nem especifica o que ocorreria caso a empresa encerrasse as atividades, assim como não o faz a lei. Trata-se de interpretação da exposição de motivos, pois ela, a EM, literalmente não diz que não há trava no encerramento das atividades. Por outro lado, a história legislativa de determinado dispositivo não permite um embargo interpretativo com efeitos legislativos infringentes, mas tão somente teleológicos.*

[...]

*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 vênia, 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.*

[...]

*Quanto ao argumento relacionado à jurisprudência judicial, o único ponto relevante é que entendo que a decisão do STF de que a trava é constitucional impacta o presente processo ainda que indiretamente. Uma coisa o STF reconhece de pronto, qual seja: o tema é matéria de lei e esta lei não é inconstitucional. Embora o STF não tenha discutido a questão da trava na extinção da empresa especificamente, a decisão é um indicativo claro de que a vedação total no encerramento da empresa é também matéria de lei infensa à questionamento constitucional. De outro lado, se não for assim entendido estaríamos a discutir a inconstitucionalidade de lei, o que regimentalmente não podemos fazer, ou então, haveria uma omissão legal, o que não há. O que corrobora a conclusão de que para se aceitar o afastamento da trava na hipótese em debate teria que haver previsão expressa da lei tributária, o que também não há.*

[...]

*Assim, o entendimento que adoto é também consentâneo com a direção que está seguindo a jurisprudência contemporânea do CARF, embora reconheça que haja divergências, as quais respeito, embora divirja.*

*Desta forma, entendo não deve ser admitida exceção não prevista em lei tributária, quando a lei tributária fixa limites para o aproveitamento de prejuízos, devendo ser negada o aproveitamento integral dos prejuízos no encerramento das atividades da empresa, que está limitado a 30%, na forma da legislação tributária.*

Os argumentos apresentados pela relatora são refutados pelas decisões acima referidas.

O principal aspecto da polêmica em pauta, a meu ver, reside no equivocado entendimento de que necessariamente deve haver uma completa comunicação entre os períodos de apuração do IRPJ e da CSLL.

É precisamente esse entendimento que dá azo à idéia de que todo o prejuízo ao longo da história da empresa deve ser confrontado com todo o lucro auferido ao longo do tempo.

Entretanto, a tributação do IRPJ e da CSLL não se dá dessa forma.

Com efeito, o que se tributa é a renda/lucro (acréscimo patrimonial) auferida em um determinado período de apuração, e não a renda/lucro resultante de toda a existência da empresa.

No julgamento do já referido RE 344994, o Supremo Tribunal Federal - STF, apesar de não ter examinado a questão do limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal em caso de extinção de empresa, deixou bem claro que a lei aplicável em relação à compensação de prejuízo fiscal é a lei vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Tal pronunciamento veio no sentido preciso de afirmar a independência entre os exercícios, o que também ficou bem evidenciado pelas situações apontadas nas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais acima transcritas (em especial, a evolução histórica do instituto e o paralelo com a tributação da renda das pessoas físicas).

Nesse mesmo passo, vale ainda observar que não há doutrinadores defendendo a possibilidade de compensação de prejuízos futuros com lucros anteriores, dando margem a repetição de indébitos. Caso isso fosse possível, pagamentos realizados no passado poderiam vir a ser considerados indevidos em razão de prejuízos futuros. Contudo, tal hipótese é prontamente repelida pelo senso comum da prática tributária, e a ilustração permite visualizar claramente que os exercícios devem mesmo ser independentes.

De todo o exposto, pode-se concluir que a continuidade da empresa não implica em um direito adquirido à compensação de prejuízo fiscal e de base negativa, independentemente do aspecto temporal para a incidência do imposto/contribuição; que o referido limite de 30% não desnatura a materialidade do imposto/contribuição (renda/lucro em determinado período de apuração); e que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por incorporação, ou por qualquer outro evento.

Nesse passo, deve ser NEGADO provimento ao recurso especial da contribuinte, e mantidas as autuações fiscais a título de IRPJ e CSLL.

(destaques do original)

Assim, em relação à compensação de prejuízos e das bases negativas da CSLL, adoto os mesmos fundamentos transcritos acima e nego provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

## Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator designado.

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto da I. Relatora, Andréa Duek Simantob, registra-se aqui a discordância do seu posicionamento meritório, apenas em relação à aplicação da chamada *trava dos 30%* no aproveitamento de prejuízos e bases de cálculo negativas às circunstâncias do presente feito, sendo este o entendimento *prevalente* em sessão julgamento, justificando a procedência do Recurso Especial da Contribuinte.

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

Ainda que a jurisprudência deste C. Tribunal Administrativo e aquela dos antecessores C. Conselhos de Contribuinte, inicialmente, de maneira relativamente pacífica, tenham apontado para o afastamento de tal *trava* nessas hipóteses de extinção das entidades, desde de 2009, após o julgamento pelo C. Pleno E. Supremo Tribunal Federal do RE n.º 344.994/PR, instaurou-se no contencioso administrativo profunda divergência sobre o tema, gerando verdadeiras variações *sazonais* quanto à tese prevalente nos Colegiados, mesmo certo e reconhecido que o referido *julgado* analisou e chancelou a constitucionalidade da denominada *trava de 30%* considerando o aspecto, a dinâmica e os efeitos mais *temporais* da incidência da

regra questionada (abordando a segurança jurídica dos contribuintes em confronto com seu advento e as limitações constitucionais da anterioridade, da irretroatividade e do direito adquirido – art. 5º, inciso XXXVI, art. 145, §1º e art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da Constituição da República).

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

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

Ocorre que, novamente, quando julgamento desse RE n.º 591.340-SP e fixação do Tema 117<sup>1</sup>, não foi abordada e tampouco resolvida a questão da constitucionalidade da *trava de 30%* quando aplicada à pessoa jurídica no período de sua extinção.

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

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

(destacamos)

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

---

<sup>1</sup> "É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL"

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

<sup>2</sup> Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo : Dialética, 2010. p. 259.

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

Comprovando a natureza de simples *diferimento* de tal método controle arrecadatório, confira-se trecho da Exposição de Motivos da MP 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.

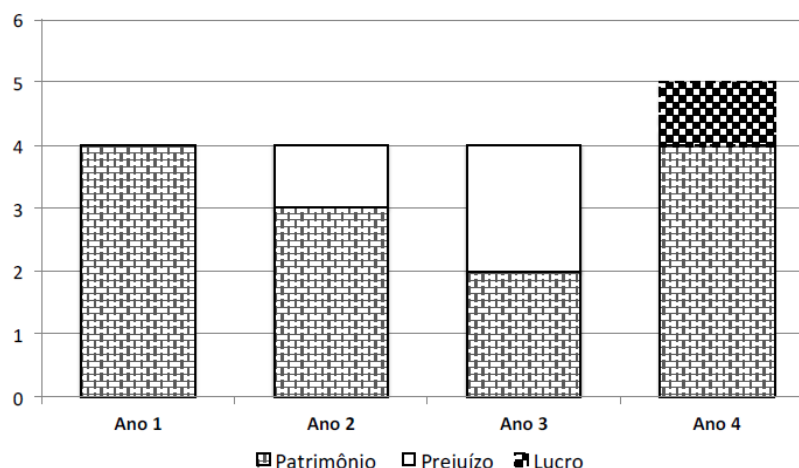


Há muito tal argumento é defendido pelo tributarista, especialista em tributação da renda, Ricardo Mariz de Oliveira<sup>3</sup>, que também acrescenta que o *silêncio* do Legislador, ao instituir a limitação *quantitativa*, sem conferir regência jurídica específica, diversa, para a hipótese de extinção, é *ensurdecador*, sendo devido *tratamento desigual para situações desiguais, o que impõe a impossibilidade de tratar por igual pessoas jurídicas em continuidade e pessoas jurídicas em extinção, inclusive no caso de serem absorvidas por outra*.

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

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

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

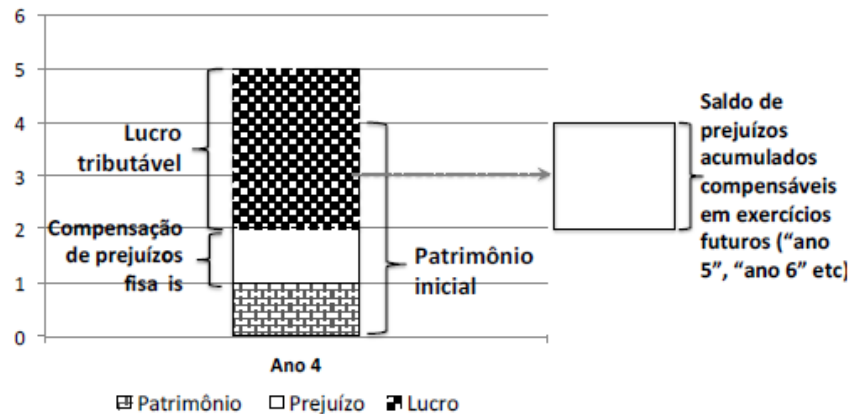


*Nos anos “1”, “2” e “3”, naturalmente não haveria IRPJ ou CSL devidos sob a sistemática do lucro real. Tais tributos, por sua vez, poderiam incidir no “ano 4”, para a tributação dos resultados positivos obtidos. No entanto, para a apuração do referido resultado positivo, o contribuinte poderia considerar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

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

<sup>3</sup> Limite à Compensação de Prejuízos Fiscais na Extinção da Pessoa Jurídica – um caso para a solução através da redução teleológica (ou notando a existência de silêncio eloquente). Revista de Direito Tributário Atual vol. 31, 2014.

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



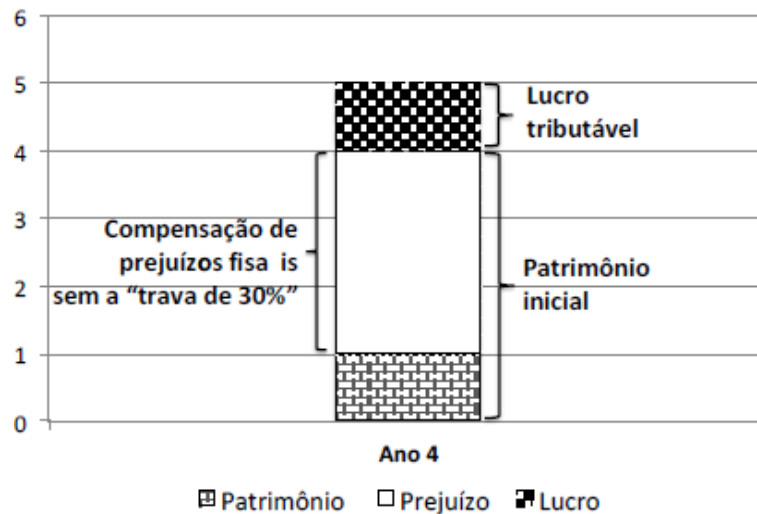
*Não há dúvida que legislador garantiu ao contribuinte o direito de compensar a totalidade do prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), mas diluiu o seu exercício durante o tempo de atividade da empresa. A questão que se coloca no presente recurso especial consiste em saber como deve proceder o contribuinte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

*Assim, no caso concreto ora em análise, a empresa incorporada possuía saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) acumulado de exercícios anteriores. No ano em que foi extinta em razão de incorporação, o contribuinte havia obtido lucros e, em sua última declaração de rendimentos, os compensou com o aludido saldo. Diante da impossibilidade prosseguir compensando prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) em exercícios futuros (pois, com a extinção, estes não existiriam), a contribuinte compreendeu inaplicável a “trava dos 30%”.*

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

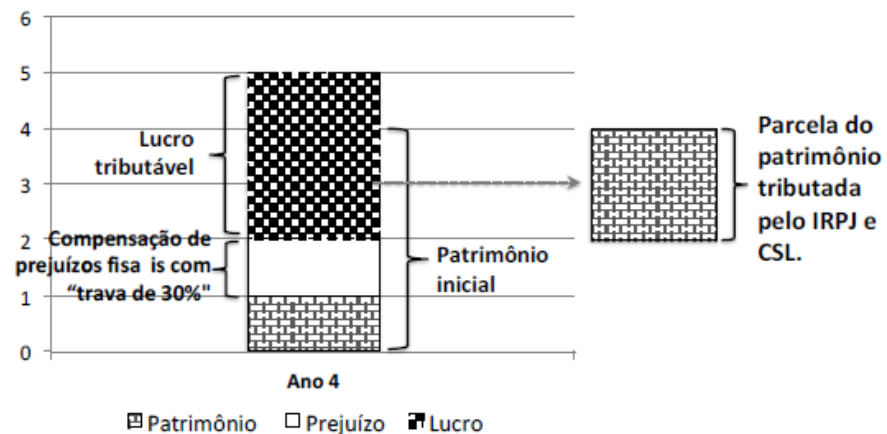
*Com vistas ao exemplo exposto nas figuras “1”, “2” e “3”, acima, a interpretação sustentada pelo contribuinte pode ser representada da seguinte forma:*

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



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

Figura 04. "Trava de 30%". Interpretação da PFN.



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

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

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

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

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

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

Por fim, registre-se que esta mesma C. 1ª Turma da CSRF adotou no v. Acórdão n.º 9101-005.728, cujo voto vencedor foi redigido por este mesmo Conselheiro, publicado em 04/10/2021, o preciso entendimento acima aduzido:

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

*Ano-calendário: 2004*

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

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

*O limite quantitativo das compensações de apenas 30% da monta do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, inaugurado pelos arts. 42 e 58 da Lei n.º*

*8.981/95, posteriormente veiculado nos arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95, encontra motivação na garantia de arrecadação mínima, pressupondo e tendo como basilar premissa a continuidade das atividades das entidades, de modo a não tolher ou reduzir esse direito dos contribuintes.*

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

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

Diante do exposto, prestando novamente as devidas homenagens à I. Relatora, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Contribuinte, reformando o v. Acórdão n.º 1201-001.298 para afastar a aplicação da *trava dos 30%* procedida pela Fiscalização, cancelando a glosa do aproveitamento dos prejuízos e das bases de cálculo negativas referentes à apuração e declaração final de IRPJ e de CSLL, referente ao encerramento da pessoa jurídica administrada.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Com a devida vênia ao voto da ilustre relatora e me posicionando no sentido do voto do ilustre redator designado, apresento aqui voto divergente pelas razões expostas abaixo.

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

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

*“O recurso cuida, tão somente, da constitucionalidade das restrições previstas nas citadas Leis, presente a continuidade da atividade empresarial, não abrangendo a*

*interpretação dos diplomas legais nas situações em que se observa a extinção de pessoa jurídica”.*

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

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

“ESCLARECIMENTO

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

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

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

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

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

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

Note-se que o ordenamento jurídico deixa claro que não há resultado positivo sem consideração de prejuízos anteriores, vedando expressamente a distribuição de lucro de um período sem a consideração (absorção) dos prejuízos acumulados, conforme artigo 189, da Lei 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 físicas é que são implicações normativas inafastáveis da ordem constitucional”

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

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

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

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

O princípio da continuidade empresarial é reconhecido pelas Normas Internacionais de Contabilidade (International Accounting Standards Board - IASB) e também é utilizado no Brasil como método de escrituração comercial, conforme se verifica no Pronunciamento Conceitual Básico<sup>4</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.

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.

---

<sup>4</sup> Disponibilizado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis no endereço eletrônico: [http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00\\_CPC00R1\\_comparado.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_CPC00R1_comparado.pdf). Último acesso em 21.05.2012.

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

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

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

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

O legislador, buscando a solução para a questão da alocação contábil intertemporal adotou o regime de competência e o esclareceu na Exposição de Motivos da Lei n.º 6.404/1976<sup>5</sup> 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 175<sup>6</sup>, caput, da Lei das S/A, com a finalidade de possibilitar a comparação entre os exercícios.

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

Para harmonizar novamente a legislação, evitando possíveis injustiças resultantes do risco de haver tributação com efeito de confisco ou mesmo da dupla tributação sobre uma mesma renda, sobreveio o Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (Decreto n.º 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.

<sup>5</sup>Disponível no endereço eletrônico [http://www.cvm.gov.br/port/atos/leis/6404\\_Exposicao.asp](http://www.cvm.gov.br/port/atos/leis/6404_Exposicao.asp). Último acesso em 22.05.2012.

<sup>6</sup>Art. 145: O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.



A busca pela harmonização da legislação está expressa na Exposição de Motivos do Decreto n.º 1.598/77<sup>7</sup>, 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 n.º 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 n.º 750/1993, alterada pela Resolução CFC n.º 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 já citado artigo científico sobre o tema da “trava de 30%” na compensação de prejuízos fiscais escrito com rigorosidade técnica pelo Professor Eurico Marcos

<sup>7</sup> Íntegra da Exposição de Motivos publicada originalmente no Diário Oficial da União em 22 de março de 1978, disponível no endereço eletrônico [http://imagem.camara.gov.br/dc\\_20.asp?selCodColecaoCsv=J&DataIn=22/03/1978&txpagina=252&altura=700&largura=800](http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=J&DataIn=22/03/1978&txpagina=252&altura=700&largura=800). Último acesso em 22.05.2012.

Diniz de Santi (SANTI, 2010), vê-se que, ao longo do tempo, o legislador pátrio adotou diferentes soluções para a questão da compensação de prejuízos fiscais.

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

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

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

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

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

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

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

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

A Lei nº 9.065/1995 resultou da conversão em lei da Medida Provisória nº 998 e é justamente essa limitação quantitativa de 30% de compensação de prejuízos fiscais introduzida

pelos dispositivos acima transcritos que se chama de “trava de 30%”. Contudo, a leitura da Lei n. 9.065/1995 não pode ser feita apressadamente, sem se considerar os casos em que a pessoa jurídica é extinta.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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%.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no que tange à possibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais quando da extinção da pessoa jurídica por incorporação.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto