RECURSO ESPECIAL Nº 1.805.925 - SP (2019/0087278-7)

RELATOR	**:**	**MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
R.P/ACÓRDÃO	**:**	**MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	ABRIL COMUNICAÇÕES S.A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
ADVOGADOS	:	ANA MARIA GOFFI FLAQUER SCARTEZZINI - SP021709 MURILO MARCO - SP238689 ROBSON MAIA LINS - SP208576 RAQUEL BRONZATTO BOCCAGINI E OUTRO(S) - SP265029
INTERES.	:	SINDICATO DAS INDUSTRIAS DE PRODUTOS QUIMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUIMICAS E DE RESINAS SINTETICAS DE CAMAC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	LUIZ ANTONIO BETTIOL E OUTRO(S) - DF006558 FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO - DF020720

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMPRESA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. NATUREZA JURÍDICA. BENEFÍCIO FISCAL. LIMITAÇÃO DE 30%. AMPLIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A legislação do IRPJ e da CSLL permite que eventuais prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores sejam compensados com os lucros apurados posteriormente, estabelecendo que a referida compensação é limitada a 30% (trinta por cento) do lucro real, por ano-calendário.

2. O STF considerou que a natureza jurídica da compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL é de benefício fiscal, decidindo pela constitucionalidade da lei que impôs o limite de 30% (trinta por cento) para que (a compensação) pudesse ser efetivada.

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

4. No direito tributário, ramo do direito público, a relação jurídica só pode decorrer de norma positiva, sendo certo que o silêncio da lei não cria direitos nem para o contribuinte nem para o Fisco e, sendo a compensação um benefício fiscal, a interpretação deve ser restritiva, não se podendo ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional.

5. Havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal.

6. Recurso especial da Fazenda Nacional provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho (Relator) e Regina Helena Costa, dar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Minsitro Gurgel de Faria, que lavrará o acórdão. Votaram com o Sr. Ministro Gurgel de Faria (Presidente) os Srs. Ministros Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina.

Brasília, 23 de junho de 2020 (Data do julgamento).

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.805.925 - SP (2019/0087278-7)

RELATOR	:	MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	ABRIL COMUNICAÇÕES S.A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
ADVOGADOS	:	ANA MARIA GOFFI FLAQUER SCARTEZZINI - SP021709 MURILO MARCO - SP238689 ROBSON MAIA LINS - SP208576 RAQUEL BRONZATTO BOCCAGINI E OUTRO(S) - SP265029
INTERES.	:	SINDICATO DAS INDUSTRIAS DE PRODUTOS QUIMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUIMICAS E DE RESINAS SINTETICAS DE CAMAC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	LUIZ ANTONIO BETTIOL E OUTRO(S) - DF006558 FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO - DF020720

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, fundado no art. 105, III, *a* da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo egrégio TRF da 3a. Região, assim ementado:

> *TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CABIMENTO. PREJUÍZOS FISCAIS. IRPJ E CSLL. APURAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS POR PESSOA JURÍDICA EXTINTA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS PELA SUCESSORA SEM OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% PREVISTO NA LEI 9.065/95. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. APELAÇÃO PROVIDA.*
>
> *1. Cinge-se a controvérsia dos autos à questão da limitação ao aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas no caso de extinção de sociedade e sucessão empresarial.*
>
> *2. No caso de pessoas jurídicas extintas por incorporação, a limitação de 30% estabelecida pela Lei nº 9.065/1995 faz com que os contribuintes percam o direito à utilização dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL não utilizados até a data da extinção da pessoa jurídica, visto que não é permitida a compensação de prejuízos fiscais da pessoa jurídica sucedida com os lucros reais da sucessora (artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987).*
>
> *3. A aplicação da limitação de 30% impossibilitaria a compensação do saldo remanescente, em face do óbice do artigo 33*

do Decreto- Lei nº 2.341/1987.

4. A jurisprudência desta Egrégia Corte Regional já se manifestou no sentido de que "não há respaldo legal para a observação do limite de trinta por cento nos casos de extinção da pessoa jurídica detentora de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL". Precedentes.

5. In casu, tendo em vista o indeferimento da compensação pela Receita Federal, ante a exigência de observância do limite de 30%, para compensação dos prejuízos relativos à pessoa jurídica extinta, resta demonstrada a violação ao direito líquido e certo da impetrante.

6. Apelação provida para conceder a segurança (fls. 3.900/3.901).

2. Opostos Embargos de Declaração por ambas as partes litigantes, apenas aqueles de iniciativa da impetrante foram acolhidos, nos termos da seguinte ementa:

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ART. 1.022, CPC. ERRO MATERIAL. CORREÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. CARÁTER INFRINGENTE. PREQUESTIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA IMPETRANTE ACOLHIDOS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO FEDERAL REJEITADOS.

1. Nos termos do artigo 1.022, incisos I ao III do novo Código de Processo Civil, cabem embargos de declaração para sanar obscuridade ou contradição, omissão de ponto ou questão sobre o qual deveria se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento, ou, ainda, quando existir erro material.

2. Corrijo o erro material constante na ementa do v. acórdão para que conste "TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CABIMENTO. PREJUÍZOS FISCAIS. IRPJ E CSLL.APURAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS POR PESSOA JURÍDICA EXTINTA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS PELA SUCEDIDA SEM OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% PREVISTO NA LEI 9.065/95 SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POSSIBILIDADE APELAÇÃO PROVIDA."

> *3. Não assiste razão à União Federal. Omissão alguma se verifica na espécie.*
>
> *4. A questão resume-se, efetivamente, em divergência entre a argumentação constante do julgado e aquela desenvolvida pela embargante, tendo os embargos caráter nitidamente infringente, pelo que não há como prosperar o inconformismo da União Federal cujo real objetivo é o rejulgamento da causa e a consequente reforma do decisum.*
>
> *5. A mera alegação de visarem ao prequestionamento da matéria não justifica a oposição dos embargos declaratórios, quando não se verifica nenhuma das situações previstas no artigo 1.022, do Código de Processo Civil.*
>
> *6. Embargos de declaração da impetrante acolhidos. Embargos de declaração da União Federal rejeitados.*

3. Nas razões do Apelo Raro, a recorrente defende, em preliminar, a infringência ao disposto nos arts. 489, § 1o., 1.022, II e parág. único, II do Código Fux, ao argumento de que o Tribunal de origem não se posicionou sobre questões essenciais ao julgamento da controvérsia.

4. No mérito, discorre sobre a violação dos arts. 111 e 146 do CTN, além dos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e dos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/1995, aduzindo que (a) os resultados negativos de períodos anteriores são irrelevantes para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, tanto que, ainda que o legislador desautorizasse completamente a compensação, não restaria configurada a ofensa ao conceito de renda; (b) *a recuperação de prejuízos pela empresa em exercícios futuros tem apenas relevância econômica ou contábil, não tributária, cabendo ao acionista dentro do período por ele considerado analisar continuamente todas as perdas e ganhos, a fim de apurar o resultado final ao longo do período e mensurar os componentes do patrimônio* (fls. 3.988); (c) a compensação de prejuízo fiscal se trata de benesse fiscal, razão pela qual deve ser realizada nos estritos limites da lei, a teor do disposto no art. 111 do CTN, conforme já decidiu o STF; e (d) a ausência de previsão de extinção da pessoa jurídica detentora de prejuízos fiscais nas Leis 8.981/1995 e 9.065/1995 não

significa a autorização para compensação integral.

5. Apresentadas Contrarrazões às fls. 4.006/4.075, seguiu-se juízo positivo de admissibilidade recursal, na Corte de origem.

6. É este o breve relatório, no que tem de essencial.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.805.925 - SP (2019/0087278-7)

RELATOR	:	MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	ABRIL COMUNICAÇÕES S.A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
ADVOGADOS	:	ANA MARIA GOFFI FLAQUER SCARTEZZINI - SP021709 MURILO MARCO - SP238689 ROBSON MAIA LINS - SP208576 RAQUEL BRONZATTO BOCCAGINI E OUTRO(S) - SP265029
INTERES.	:	SINDICATO DAS INDUSTRIAS DE PRODUTOS QUIMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUIMICAS E DE RESINAS SINTETICAS DE CAMAC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	LUIZ ANTONIO BETTIOL E OUTRO(S) - DF006558 FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO - DF020720

VOTO VENCIDO

IREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL NÃO CONFIGURADA. IRPJ E CSLL. APURAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS POR PESSOA JURÍDICA EXTINTA. COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS PELA SUCESSORA. HIPÓTESE QUE NÃO IMPÕE A OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% PREVISTO NA LEI 9.065/1995. ANTIGA ORIENTAÇÃO DO CARF. ALTERAÇÃO QUE NÃO DEVE RETROAGIR. TRAVA DA COMPENSAÇÃO INAPLICÁVEL NO CASO DE EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Registre-se que, quando a Corte de origem se pronuncia integralmente sobre os pontos essenciais ao deslinde da controvérsia, promovendo o acertamento das relações jurídicas, tal como se verifica na presente demanda, não há sede para o reconhecimento de ofensa, pelo julgado recorrido, dos arts. 489, § 1o. e 1.022 do Código Fux. Preliminar de nulidade suscitada pela recorrente rejeitada, por se verificar que a jurisdição ordinária foi plenamente esgotada.

2. A questão posta neste Apelo Nobre diz respeito à possibilidade de aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL em montante superior à limitação de 30% do lucro do exercício, realizada por empresa pessoa jurídica extinta por incorporação na apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL, diante das regras

estabelecidas pelos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e pelos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/1995.

3. A teor do disposto nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e nos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/1995, o benefício fiscal de aproveitamento dos prejuízos fiscais (IRPJ) e as bases negativas (CSLL) garante ao Contribuinte a absorção de prejuízos acumulados nos exercícios anteriores com resultados positivos auferidos nos períodos subsequentes. Todavia, limita-se a 30% a parcela de prejuízo suscetível de ser deduzida no lucro real, a fim de resguardar o fluxo estável no ingresso de receitas do Estado, sendo resguardado do direito à compensação do excedente nos anos subsequentes.

4. É de natural compreensão que a legislação impositiva do limite de 30% ao aproveitamento dos prejuízos acumulados nos anos anteriores pressupõe a situação ordinária de continuidade da pessoa jurídica, tanto que garante o direito de transferência integral do prejuízo para períodos futuros até o seu esgotamento. Ou seja, as Lei 8.981/1995 e 9.065/1995 apenas determinam o diferimento no tempo da consolidação dos resultados negativos, a fim de atenuar os efeitos do encontro de contas para os cofres públicos.

5. Todavia, ocorrendo a situação excepcional de extinção por incorporação, fusão ou cisão da empresa contribuinte que suportou prejuízos fiscais, antes da integral abatimento dos resultados negativos nos exercícios futuros, a solução a ser adotada é diversa, posto inviável a utilização dos referidos prejuízos com os lucros subsequentes da empresa sucessora, diante da expressa restrição do art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987, que, conforme já decidiu esta Corte Superior, visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente (REsp. 1.107.518 / SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 25.8.2009).

6. Logo, uma vez interrompida a continuidade da empresa pela sucessão por incorporação, fusão ou cisão, a compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL é aproveitada integralmente pela pessoa jurídica incorporada, por ocasião da apuração de encerramento do IRPJ e CSLL, haja vista que não haverá outra oportunidade para a realização do encontro de contas nos exercícios subsequentes. Pensamento contrário significaria impedir a compensação dos resultados negativos anteriores, e, por

conseguinte, a tributação incidiria sobre o que não representa acréscimo patrimonial, tributando-se resultado fictício, o, que, ressalta-se, não configura base de cálculo do IRPJ ou da CSSL, traduzindo verdadeira afronta ao princípio da legalidade tributária, prescrito no art. 150, I da CF e reproduzido no art. 97 do CTN, além do conceito de renda definido no art. 43 do CTN, e das próprias leis que instituíram a trava dos 30%, quais sejam, arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e arts. 15 e 16 da Lei 9.025/1995.

7. Não se trata aqui de dar interpretação extensiva à legislação tributária que institui uma benesse fiscal, o que, segundo a recorrente, importaria em ofensa ao art. 111 do CTN, mas sim de interpretar de forma sistemática a legislação vigente, que determina a aplicação do limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa na hipótese de continuidade da pessoa jurídica nos exercícios subsequentes. O que se busca é tornar efetivo esse direito do contribuinte, de compensar prejuízos fiscais e bases negativas, quando ocorrer o encerramento da pessoa jurídica. Isso porque, caso se aplicasse o limite legal de 30% imposto pelas Leis 8.981/1995 e 9.065/1995, a empresa incorporada, ao concluir o balanço de encerramento de suas atividades, deixaria de utilizar aproximadamente 70% de seus prejuízos fiscais e bases negativas, seja pela extinção da pessoa jurídica incorporada, seja pela expressa vedação imposta ao incorporador pelo art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987.

8. Acrescente-se que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário 591.340/SP, consignou que a limitação quantitativa no aproveitamento do prejuízo só deveria ser entendida como constitucional sob a condição de continuidade da pessoa jurídica, não se aplicando à hipótese de sua extinção (RE 591.340/SP, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/acórdão Min. ALEXANDRE DE MORAES, julgado em 27.6.2019 com repercussão geral).

9. Sobre outro vértice, registre-se que, durante período compreendido entre 2001 a 2009, no qual se deram os fatos objeto deste processo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, órgão administrativo colegiado, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda e responsável pela análise e julgamento de recursos de ofício e voluntários referentes à aplicação de legislação tributária, firmou orientação pelo afastamento da trava dos 30% nos casos de extinção da pessoa jurídica por incorporação, permitindo a utilização

integral dos saldos da sucedida para a realização das compensações, diante da impossibilidade de uso dos prejuízos fiscais e bases negativas pelas pessoas jurídicas incorporadoras.

10. Posteriormente, o CARF mudou a sua orientação, posicionando-se no sentido de que a legislação autorizativa da compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base negativa da CSLL não estabeleceu exceções à regra de limitação de 30% para os casos de extinção, ou de sucessão por incorporação, fusão ou cisão.

11. Todavia, a mutação da interpretação da norma tributária pelas autoridades fiscais, que resulte oneração ou agravamento da situação do Contribuinte, somente pode produzir efeitos a partir da sua própria implantação, não alcançando, portanto, fatos pretéritos, consumados sob a égide da diretriz judicante até então vigorante. Essa orientação se apóia na tradicional e sempre atual garantia individual de proibição da retroatividade de atos oficiais (ou estatais) veiculadores de encargos ou ônus: sem esse limite, a atividade estatal tributária ficaria à solta para estabelecer exigências retrooperantes, desestabilizando o planejamento e a segurança das pessoas.

12. Diante dessas colocações, deve ser considerado o fato de que, à época da extinção da TVA e a sua incorporação pela Abril Comunicações, ocorrida em 2007, era pacífico o entendimento da CARF de que inexistia respaldo legal para a observação do limite de 30% nos casos de extinção da pessoa jurídica detentora de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, o que levou à criação de uma expectativa justa por parte da pessoa jurídica de que seria regular a sua situação fiscal. A ulterior modificação da interpretação e aplicação das normas jurídicas atinentes à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas pelas autoridades administrativas, portanto, não alcança a situação dos autos.

13. Desta feita, a solução jurídica e justa para o caso de extinção da pessoa jurídica - como é o caso dos autos, em que a empresa TVA foi incorporada pela Abril - não poderia ser outra, a não ser a adotada pelo Tribunal de origem de que a pessoa jurídica incorporada pode compensar a totalidade do prejuízo fiscal acumulado no balanço de encerramento de atividades, sem aplicar o percentual limitador de 30% na compensação dos prejuízos apurados.

14. Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

1. Inicialmente, assinalo que observei, atentamente, as condições de admissibilidade deste recurso e constatei que não há obstáculo algum que lhe impeça a cognição, segundo a minha percepção. Essa conclusão é reforçada pelo fato de que os empecilhos invocados pela parte recorrida (Súmulas 282, 283 e 356 do STF, além das Súmulas 126 e 211 do STJ) devem ser rejeitados, porquanto a argumentação recursal permite a perfeita inteligência da controvérsia. Ao meu sentir, a chave da aceitabilidade recursal é a constatação, pelo julgador, que o arrazoado do recurso enseja a sua exata compreensão. E esse é o caso.

2. No pertinente à preliminar de nulidade do acórdão recorrido por negativa de prestação jurisdicional, registre-se que se a Corte de origem se pronuncia integralmente sobre os pontos essenciais ao deslinde da controvérsia, promovendo o acertamento das relações jurídicas, tal como se verifica na presente demanda, não há sede para o reconhecimento de ofensa, pelo julgado recorrido, dos arts. 489, § 1o. e 1.022 do Código Fux. Preliminar de nulidade suscitada pela recorrente rejeitada, por se verificar que a jurisdição ordinária foi plenamente esgotada. Igualmente, não se detecta, no contexto destes autos, qualquer óbice legal, regimental ou sumular que corte o conhecimento do mérito da questão. Por essas razões, impõe-se o seu pleno exame meritório.

2. A questão posta neste Apelo Nobre diz respeito à possibilidade de aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL em montante superior à limitação de 30% do lucro do exercício, realizada por empresa pessoa jurídica extinta por incorporação na apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL, diante das regras estabelecidas pelos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e pelos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/1995.

3. A teor do disposto nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e nos

arts. 15 e 16 da Lei 9.065/1995, o benefício fiscal de aproveitamento dos prejuízos fiscais (IRPJ) e as bases negativas (CSLL) garante ao Contribuinte a absorção de prejuízos acumulados nos exercícios anteriores com resultados positivos auferidos nos períodos subsequentes, sendo, todavia, limitada a 30% a parcela de prejuízo suscetível de ser deduzida no lucro real, a fim de resguardar o fluxo estável no ingresso de receitas do Estado, resguardando-se a compensação do excedente nos anos subsequentes.

4. É de natural compreensão que a legislação impositiva do limite de 30% ao aproveitamento dos prejuízos acumulados nos anos anteriores pressupõe a situação ordinária de continuidade da pessoa jurídica, tanto que garante o direito de transferência integral do prejuízo para períodos futuros até o seu esgotamento. Ou seja, as Lei 8.981/1995 e 9.065/1995 apenas determinam o diferimento no tempo da consolidação dos resultados negativos, a fim de atenuar os efeitos do encontro de contas para os cofres públicos.

4. Todavia, ocorrendo a situação excepcional de extinção por incorporação, fusão ou cisão da empresa contribuinte que suportou prejuízos fiscais, antes da integral abatimento dos resultados negativos nos exercícios futuros, a solução a ser adotada é diversa, posto inviável a utilização dos referidos prejuízos com os lucros subsequentes da empresa sucessora, diante da expressa restrição do art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987, que, conforme já decidiu esta Corte Superior, *visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente* (REsp. 1.107.518 / SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 25.8.2009). É a seguinte a redação do dispositivo em referência:

> *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.*

5. Logo, uma vez interrompida a continuidade da empresa, seja pela extinção ou pela sucessão por incorporação, fusão ou cisão, não se justifica a aplicação da regra de limite da dedução dos prejuízos no percentual máximo de 30%, na forma prevista nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e nos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/1995, porque, diante da expressa vedação contida no art. 33 do DL 2.341/1987 à utilização nos exercícios seguintes pela empresa sucessora, não haverá outra oportunidade para a realização do encontro de contas. Vale destacar, ainda, que inexiste norma legal expressa que impeça a empresa sucedida de aproveitamento da benesse fiscal *in totum* na hipótese de encerramento da pessoa jurídica por incorporação.

6. Desta feita, havendo sucessão empresarial, a compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL é aproveitada integralmente pela pessoa jurídica incorporada, por ocasião da apuração de encerramento do IRPJ e CSLL, haja vista a impossibilidade de se compensar as sobras na apuração dos anos subsequentes. Pensamento contrário significaria impedir a compensação dos resultados negativos anteriores, e, por conseguinte, a tributação incidiria sobre o que não representa acréscimo patrimonial, tributando-se resultado fictício, o, que, ressalta-se, não configura base de cálculo do IRPJ ou da CSSL, traduzindo verdadeira afronta ao princípio da legalidade tributária, prescrito no art. 150, I da CF e reproduzido no art. 97 do CTN, além do conceito de renda definido no art. 43 do CTN, e das próprias leis que instituíram a *trava dos 30%*, quais sejam, arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e arts. 15 e 16 da Lei 9.025/1995.

7. Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva, contemplado no § 1o. do artigo 145 da Constituição Federal, impede que a tributação recaia sobre o próprio patrimônio ou a sobre a fonte produtora de riqueza, ficando limitado o fato imponível dos tributos à riqueza nova e própria para as empresas, em razão do desempenho de suas atividades fins.

8. Desse modo, pode-se concluir que, caso prevaleça a

restritiva interpretação acerca do aproveitamento integral dos prejuízos fiscais e da base negativa de CSLL no momento da extinção da pessoa jurídica, tem-se por inegável que a tributação não recairá apenas sobre o aumento de riqueza - lucro, mas sim sobre o próprio patrimônio do contribuinte em antinomia com a grandeza eleita para a incidência tributária. Logo, deve ser considerada a situação especial de extinção da pessoa jurídica, a fim de assegurar a integralidade do aproveitamento dos prejuízos fiscais, sendo essa a melhor interpretação que se coaduna com os princípios básicos constitucionais voltados ao garantismo do Contribuinte, que tanto é massacrado com cargas tributárias altíssimas e, atualmente, não possui nem mesmo a perspectiva otimista de retorno das prestações de serviço público, as quais deveriam ser providas pela atividade-fim do Estado Social.

9. Na hipótese dos autos, houve a incorporação da empresa TVA SISTEMAS DE TELEVISÃO S.A. pela empresa ABRIL COMUNICAÇÕES S.A.-EM RECUPERAÇÃO, que resultou na extinção da empresa incorporada. Nestes termos, diante da impossibilidade de aproveitamento futuro dos prejuízos fiscais e bases negativas pela empresa incorporada, aliada à vedação de transferência de seu prejuízo acumulado pela incorporadora, deve ser afastada a vedação à compensação integral de seus prejuízos fiscais no cálculo da tributação subsequente sobre o eventual lucro real da própria incorporada, ou seja, é inaplicável o percentual limitador de 30%.

10. Destaca-se que não se trata aqui de dar interpretação extensiva à legislação tributária que institui uma benesse fiscal, o que, segundo a recorrente, importaria em ofensa ao art. 111 do CTN, mas sim de interpretar de forma sistemática a legislação vigente, que determina a aplicação do limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa na hipótese de continuidade da pessoa jurídica nos exercícios subsequentes. O que se busca é tornar efetivo esse direito do contribuinte de compensar prejuízos fiscais e bases negativas, quando ocorrer o encerramento da pessoa jurídica. Isso porque, caso se aplicasse o limite legal de 30% imposto pelas Leis

8.981/1995 e 9.065/1995, a empresa incorporada, ao concluir o balanço de encerramento de suas atividades, deixaria de utilizar aproximadamente 70% de seus prejuízos fiscais e bases negativas, seja pela extinção da pessoa jurídica, seja pela expressa vedação imposta ao incorporador pelo art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987.

11. Acrescente-se que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário 591.340/SP, consignou que *a limitação quantitativa no aproveitamento do prejuízo só deveria ser entendida como constitucional sob a condição de continuidade da pessoa jurídica, não se aplicando à hipótese de sua extinção* (RE 591.340/SP, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/acórdão Min. ALEXANDRE DE MORAES, julgado em 27.6.2019, com repercussão geral). Logo, a limitação de 30% na compensação dos prejuízos e base negativa com lucros auferidos pela empresa incorporada somente pode ser aplicada na hipótese de continuidade da pessoa jurídica, não se aplicando a limitação na apuração do IRPJ e CSLL, devidos pela incorporada na oportunidade de sua extinção.

12. Sobre outro vértice, deve-se registrar que, durante período compreendido entre 2001 a 2009, no qual se deram os fatos objeto deste processo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, órgão administrativo colegiado, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, responsável pela análise e julgamento de recursos de ofício e voluntários referentes à aplicação de legislação tributária, firmou orientação pelo afastamento da *trava dos 30%* nos casos de extinção da pessoa jurídica por incorporação, permitindo a utilização integral dos saldos da sucedida para a realização das compensações, diante da impossibilidade de uso dos prejuízos fiscais e bases negativas pelas pessoas jurídicas incorporadoras. É o que se extrai dos seguintes julgados:

> *COMPENSAÇÃO - PREJUÍZO FISCAL - BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - INCORPORAÇÃO E CISÃO - à empresa extinta por cisão e incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido para fins de compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa*

acumulados. (Processo 16327.000481/2008-76; Recurso 173.763. Acórdão 1201-00.108 - 2a. Câmara / 1a. Turma Ordinária, Sessão de 18.6.2009)

✧ ✧ ✧

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA -À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. (Recurso 101-122596, 1a. Turma, Número do Processo: 10980.011045/99-90, Sessão de 19.10.2004)

13. Posteriormente, o CARF mudou a orientação que fora traçada naqueles precedentes, posicionando-se no sentido de que a legislação autorizativa da compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base negativa da CSLL não estabeleceu exceções à regra de limitação de 30% para os casos de extinção, ou de sucessão por incorporação, fusão ou cisão.

14. Todavia, a mutação da interpretação da norma tributária pelas autoridades fiscais, que resulte oneração ou agravamento da situação do Contribuinte, somente pode produzir efeitos a partir da sua própria implantação, não alcançando, portanto, fatos pretéritos, consumados sob a égide da diretriz judicante até então vigorante. Essa orientação se apóia na tradicional e sempre atual garantia individual de proibição da retroatividade de atos oficiais (ou estatais) veiculadores de encargos ou ônus: sem esse limite, a atividade estatal tributária ficaria à solta para estabelecer exigências retrooperantes, desestabilizando o planejamento e a segurança das pessoas.

15. Aqui acrescento que, por se tratar de novo posicionamento que agrava o encargo tributário do Contribuinte, não se pode aplicá-lo às situações passadas, sob pena de afrontar o princípio da segurança jurídica, que, diante de sua importância inarredável, deve ser aqui aplicado no intuito de impedir a retroação de critérios jurídicos supervenientes a fatos passados, já consolidados, quando maléfica ao sujeito passivo da obrigação tributária, de modo a preservar as expectativas legítimas do Contribuinte, além de conferir segurança aos

processos decisórios.

16. Relativamente à segurança jurídica e à irretroatividade do novo entendimento para alcançar situações pretéritas, já tive oportunidade de afirmar que a irretroação da regra nova se aplica, inclusive, à jurisprudência, e não apenas às leis, quando capazes de prejudicar situação consolidadas:

> *Na verdade, quando se altera uma orientação consolidada na jurisprudência - e isso não se confunde com decisões esparsas ou episódicas -, orientação que previa a fruição de certo direito subjetivo, uma isenção de determinada obrigação ou dever jurídico, por exemplo, esta sé implantando, com essa alteração, a obrigação ou o dever jurídico que antes inexistia ou era inexigível.*
>
> *Por isso é imperativo jurídico, mas também igualmente ético, que as eventuais situações consumadas antes da alteração jurisprudencial sejam devidamente preservadas, ou seja, que os efeitos da alteração jurisprudencial somente se produzam no tempo posterior à sua adoção (da alteração); e isso pode ser um fator apontado como elementar da segurança das relações jurídicas.*
>
> *A irretroação da regra nova (qualquer que seja a sua natureza) é um requisito, talvez o primeiro requisito da segurança jurídica ou da segurança das relações sócio-jurídicas, cujo propósito é permitir que as pessoas possam programar, projetar, planejar ou conduzir as suas vidas e os seus negócios individuais confiando na permanência da eficácia das disposições que os regem no momento em que são tomadas as decisões relativas a esses interesses* (Direito à Segurança Jurídica. Fortaleza/CE: Curumim, 2015, p. 96/97).

17. Sob essa visão, não se pode deixar de considerar a situação fática dos autos, em que a interpretação dada pelas autoridades fiscais ao tema, durante certo período de tempo, levou à criação de uma expectativa justa por parte da pessoa jurídica de que seria regular a sua situação fiscal.

18. Com base nesse princípio da segurança jurídica, resguardam-se os atos praticados pelo Contribuinte com amparo na orientações gerais da autoridade fiscal previstas à época do fato analisado, não se podendo admitir que a nova interpretação adotada na esfera administrativa possa retroagir,

para alcançar e produzir efeitos em situações jurídicas já consolidadas, somente projetando seus efeitos para os atos futuros.

20. Diante dessas colocações, deve ser considerado o fato de que, à época da extinção da TVA e a sua incorporação pela Abril Comunicações, ocorrida em 2007, era pacífico o entendimento da CARF de que inexistia respaldo legal para a observação do limite de 30% nos casos de extinção da pessoa jurídica detentora de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, o que levou à criação de uma expectativa justa por parte da pessoa jurídica de que seria regular a sua situação fiscal. A ulterior modificação da interpretação e aplicação das normas jurídicas atinentes à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas pelas autoridades administrativas, portanto, não alcança a situação dos autos.

21. Desta feita, a solução jurídica e justa para o caso de extinção da pessoa jurídica - como é o caso dos autos, em que a empresa TVA foi incorporada pela Abril - não poderia ser outra, a não ser a adotada pelo Tribunal de origem de que a pessoa jurídica incorporada pode compensar a totalidade do prejuízo fiscal acumulado no balanço de encerramento de atividades, sem aplicar o percentual limitador de 30% na compensação dos prejuízos apurados.

22. Pelas considerações expostas, nega-se provimento ao Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL. É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2019/0087278-7 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.805.925 / SP**

Números Origem: 50048104820174036100 50052155120174030000

PAUTA: 17/10/2019 JULGADO: 17/10/2019

Relator
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocuradora-Geral da República
Exma. Sra. Dra. SAMANTHA CHANTAL DOBROWOLSKI

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	ABRIL COMUNICAÇÕES S.A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
ADVOGADOS	:	ANA MARIA GOFFI FLAQUER SCARTEZZINI - SP021709 MURILO MARCO - SP238689
INTERES.	:	SINDICATO DAS INDUSTRIAS DE PRODUTOS QUIMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUIMICAS E DE RESINAS SINTETICAS DE CAMAC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO - DF020720

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. JOSÉ PÉRICLES PEREIRA DE SOUSA, pela parte RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL, Dra. KAREM JUREIDINI DIAS, pela parte RECORRIDA: ABRIL COMUNICAÇÕES S.A e Dr. FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO, pela parte INTERES.: SINDICATO DAS INDUSTRIAS DE PRODUTOS QUIMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUIMICAS E DE RESINAS SINTETICAS DE CAMAC (AMICUS CURIAE)

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator negando provimento ao recurso especial, pediu vista antecipada o Sr. Ministro Gurgel de Faria. Aguardam os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.805.925 - SP (2019/0087278-7)

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA:

Trata-se recurso especial da FAZENDA NACIONAL apresentado contra acórdão proferido pelo Tribunal *a quo* assim ementado (e-STJ fl. 458):

> TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CABIMENTO. PREJUÍZOS FISCAIS. IRPJ E CSLL. APURAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS POR PESSOA JURÍDICA EXTINTA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS PELA SUCESSORA SEM OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% PREVISTO NA LEI 9.065/95. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. APELAÇÃO PROVIDA.
> 1. Cinge-se a controvérsia dos autos à questão da limitação ao aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas no caso de extinção de sociedade e sucessão empresarial.
> 2. No caso de pessoas jurídicas extintas por incorporação, a limitação de 30% estabelecida pela Lei nº 9.065/1995 faz com que os contribuintes percam o direito à utilização dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL não utilizados até a data da extinção da pessoa jurídica, visto que não é permitida a compensação de prejuízos fiscais da pessoa jurídica sucedida com os lucros reais da sucessora (artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987).
> 3. A aplicação da limitação de 30% impossibilitaria a compensação do saldo remanescente, em face do óbice do artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987.
> 4. A jurisprudência desta Egrégia Corte Regional já se manifestou no sentido de que "não há respaldo legal para a observação do limite de trinta por cento nos casos de extinção da pessoa jurídica detentora de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL". Precedentes.
> 5. *In casu*, tendo em vista o indeferimento da compensação pela Receita Federal, ante a exigência de observância do limite de 30%, para compensação dos prejuízos relativos à pessoa jurídica extinta, resta demonstrada a violação ao direito líquido e certo da impetrante.
> 6. Apelação provida para conceder a segurança.

Ambas as partes opuseram embargos de declaração, tendo sido os da contribuinte acolhidos e os da Fazenda Nacional rejeitados (e-STJ fls. 3.943/3.966).

Nas razões do apelo extremo, o ente fazendário aduz que houve violação dos arts. 489, § 1º, II e 1022 do CPC/2015, 111 e 146 do CTN, 42 e 58 da Lei n. 8.981/1995 e dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/1995. Alega que:

(i) o acórdão foi omisso e carece de fundamentação quanto à alegação de interpretação restritiva dos benefícios fiscais;

(ii) A renda é o acréscimo patrimonial ocorrido dentro do período de apuração definido em lei e, nesse contexto, os resultados negativos de períodos anteriores são irrelevantes para fins de apuração do IRPJ, bem como da CSLL; antes da edição da Lei n.

9.065/1995, a legislação que autorizava a compensação de prejuízos fiscais fazia a limitação dessa autorização ao período de 4 anos e, se não fosse possível compensar todo o prejuízo dentro desse período, caducava a possibilidade de compensação do saldo remanescente;

(iii) a compensação de prejuízos fiscais é uma benesse tributária, devendo ser realizada nos estritos limites impostos pela lei que a prevê, não comportando nenhuma intepretação extensiva, por analogia ou norma implícita.

(iv) os contribuintes não possuem direito adquirido à compensação de seus prejuízos fiscais;

(v) a legislação pertinente não estabeleceu nenhuma exceção quanto à regra de 30% para a compensação dos prejuízos fiscais relativamente à hipótese de extinção da empresa, não podendo o silêncio da norma significar a autorização para a compensação integral;

(vi) ao conceder a compensação de prejuízos fiscais sem os limites impostos pelas Lei n. 8.981/1995 e 9.065/1995, o Poder Judiciário estaria agindo como legislador positivo, pois estaria concedendo um benefício não previsto em lei, violando o princípio constitucional da independência dos Poderes da União, previsto no art. 2º da CF/88;

(vii) a não aplicação da trava dos 30% para a compensação dos prejuízos fiscais prevista na legislação de regência implica a decretação de inconstitucionalidade desses preceptivos legais, com violação da Súmula Vinculante n. 10 do STF.

Requer, por fim, o provimento do recurso especial.

Contrarrazões apresentadas (e-STJ fls. 4.006/4.075).

Decisão de admissibilidade (e-STJ fls. 4.208/4.209).

Na sessão de 17/10/2019, o eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho proferiu voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Pedi vista dos autos para melhor exame da controvérsia.

Pois bem.

Primeiramente, deve-se consignar que, conforme estabelecido pelo Plenário do STJ, "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC" (Enunciado Administrativo n. 3/STJ).

Dito isso, cumpre observar que o apelo especial se origina de mandado de segurança impetrado por ABRIL COMUNICAÇÕES S.A contra ato do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO cujo objetivo é desconstituir crédito tributário de IRPJ e CSLL relativo ao ano calendário de 2007, apurados pela incorporada (TVA S.A.). Essa autuação derivou da "glosa da compensação de prejuízo fiscal em montante superior à limitação de 30% do lucro do exercício, realizada pela empresa TVA SISTEMAS DE TELEVISÃO S.A. no momento de sua EXTINÇÃO (na apuração da base de cálculo derivada do BALANÇO DE

ENCERRAMENTO ocorrido em 31/12/2007), por suposta desobediência aos artigos 42 e 58 da Lei 8.981/95 e nos artigos 15 e 16 da Lei n° 9.065/953" (e-STJ fl. 802). O auto de infração foi lavrado contra a impetrante, tendo em vista a incorporação da TVA Sistemas de Televisão S.A.

Alega , como causa de pedir, que " no momento da incorporação, dada a impossibilidade de aproveitamento futuro dos prejuízos fiscais e bases negativas, bem como a vedação de transferência do prejuízo acumulado para a incorporadora (vedação do Decreto n° 2.341/87), houve a compensação integral dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL na apuração de encerramento do IRPJ e CSLL, apenas com resultados da própria TVA" (e-STJ fl. 803).

Por fim, requereu a concessão da segurança para "assegurar e resguardar o direito líquido e certo da Impetrante de não sofrer qualquer medida coativa ou punitiva tendente à cobrança dos créditos tributários objeto do processo administrativo n°. 19515.000330/2010-11, tendo em vista as flagrantes inconstitucionalidades e ilegalidades que permeiam a constituição e exigência de tal crédito" (e-STJ fl. 838).

A sentença denegou a segurança nos seguintes termos (e-STJ fls. 3.794/3.797):

> [...] A controvérsia dos autos cinge-se à questão da limitação ao aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas no caso de extinção de sociedade e sucessão empresarial.
> Os fatos geradores do IRPJ e CSLL ocorrem vinculados a cada exercício financeiro, não autorizando aproveitamento de resultados negativos de períodos anteriores para a apuração da base de cálculo de períodos posteriores, salvo previsão legal expressa que, assim instituída, tem natureza jurídica de benefício fiscal, cujo conteúdo e alcance não podem ser interpretados extensivamente.
> Como é sabido, os artigos 42 e 58 da Lei n° 8.981/1995 e os artigos 15 e 16 da Lei n° 9.065/95 determinam que os prejuízos fiscais (IRPJ) e as bases negativas (CSLL) de anos anteriores podem ser deduzidos, limitados, no entanto, ao limite de 30%, sendo que o excedente poderá ser compensado pelo contribuinte nos anos subsequentes.
> Essa limitação é comumente chamada de "trava dos 30".
> Por sua vez, o Decreto n° 2.341/87 estabelece:
>
> > Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.
>
> Assim, em razão dessa vedação contida no artigo 33, que impede a incorporadora de suceder no direito de compensação dos prejuízos fiscais ajustados (IRPJ) e bases de cálculos negativas da CSLL das empresas incorporadas, entendeu a empresa TVA SISTEMAS DE TELEVISÃO S.A. (incorporada pela impetrante) que tinha o direito de compensar integralmente, até o limite total de seu lucro líquido ajustado, os prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL existentes no momento do balanço de encerramento de suas atividades (31/12/2007), deixando, em razão disso, de observar o limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado, previsto nos dispositivos legais supra referidos, sob o fundamento de que a extinção da empresa impede a utilização do saldo que poderia ser compensado nos exercícios subsequentes.
> No entanto, não existe na legislação de regência qualquer dispositivo legal que autorize, em caso de extinção da pessoa jurídica, a compensação dos prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL acima do limite de 30% do lucro líquido ajustado.

Assim, à luz da legislação, a condição de empresa em extinção ou em atividade é contingência circunstancial, que não permite alterar o conteúdo e o sentido da norma instituidora.

O que se nota no caso é que a autuação está fundamentada em interpretação literal da legislação de regência, que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem ressalvar a possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa.

Ressalto que não cabe ao administrador público adotar interpretação extensiva da legislação tributária para ampliar o direito à fruição de um benefício fiscal além do limite expressamente permitido na legislação de regência.

De fato, o aplicador da lei não pode interpretá-la além de seus limites para reconhecer o direito a um benefício fiscal, sob pena de, assim agindo, atuar como legislador positivo.

Corroborando tal entendimento, o C. STF, no julgamento do Recurso Extraordinário n° 344.994, declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei n° 8.981/1995. Do mesmo modo, foi declarada a constitucionalidade do artigo 58 da mesma lei no Recurso Extraordinário n° 545.308.

Dessa forma, não há qualquer ilegalidade no ato praticado pela autoridade coatora.

A utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas para compensar integralmente o lucro líquido ajustado, sem observância do limite da legislação, foi o que motivou a lavratura de autos de infração para apurar IRPJ e a CSLL, com aplicação de multa e juros, gerando o processo administrativo fiscal n° 19515.000330/2010-11.

Como constatado pela fiscalização e admitido pela contribuinte, a integralidade do lucro ajustado do período de 2007 foi compensada a partir dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas.

Provada a incorporação da TVA SISTEMAS DE TELEVISÃO S.A. pela impetrante, os prejuízos fiscais acumulados em períodos anteriores pela incorporada, caso superiores a 30% do lucro líquido ajustado no exercício fiscal, não poderiam ser utilizados, pois vedada a transferência de tais créditos à incorporadora, nos termos do já citado artigo 33 do Decreto-lei n° 2.341/1987.

Também não cabe alegar que a exposição de motivos da MP n° 998/1995 (convertida na Lei n° 9.065/1995) estaria a amparar a tese de que o contribuinte tem direito adquirido à utilização integral dos prejuízos fiscais.

O legislador apenas justificou a importância arrecadatória da limitação de percentual de compensação, ressaltando, dentro de tal finalidade, o fato de que a limitação instituída não impediria a compensação plena de prejuízos e bases de cálculo negativas se observado o próprio limite legal.

Não se criou nem se reconheceu qualquer direito superior ou precedente, e menos ainda adquirido, para efeito de firmar a conclusão, adotada pela contribuinte, de que a limitação é indevida.

Pelo contrário, como já explanado em sede liminar, trata-se de situação que se enquadra perfeitamente no chamado risco do negócio, pois sabia a empresa sucessora que a empresa sucedida não poderia ter compensado integralmente os prejuízos fiscais, pois limitada ao teto legal de 30%.

Tampouco há que se falar na concessão da segurança para assegurar direito líquido e certo de não ser submetida à exigência da multa e juros incidentes sobre os débitos objeto do processo administrativo n° 19515.000330/2010-11.

O Código Tributário Nacional não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada reiteradamente pela autoridade administrativa para efeito de elidir a aplicação de encargos e penalidades pecuniárias.

Subsistiam à época da compensação julgados contra a pretensão do

> contribuinte em diversas Câmaras do CARF reconhecendo que a limitação legal era aplicável, inclusive, para empresas incorporadas.
> A própria alegação da impetrante de que, em 2009, a decisão do CARF foi tomada por voto de qualidade reforça a conclusão quanto ao caráter controvertido do direito pleiteado, prejudicando a alegação de que não subsiste fundamento para a incidência de sanções pecuniárias em razão do procedimento adotado ou de que foi aplicado entendimento inovador de forma retroativa com violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.
> Portanto, não há qualquer direito a amparar a inexigibilidade do IRPJ e CSLL, e dos acréscimos cobrados, juros ou multa de mora, nos autos de infração, lavrados em face da impetrante.
> Ante o exposto, e por tudo mais que consta dos autos, extinguindo a ação com análise do mérito, julgo IMPROCEDENTES os pedidos que constam da exordial, e DENEGO a segurança.
> Custas na forma da lei.
> Honorários advocatícios indevidos.

O Tribunal *a quo* deu provimento à apelação e concedeu a segurança, utilizando-se dos seguintes fundamentos (e-STJ fls. 3.889/3.901):

> Cinge-se a controvérsia dos autos à questão da limitação ao aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas no caso de extinção de sociedade e sucessão empresarial.
> Com efeito, os artigos 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/95 determinam que os prejuízos fiscais (IRPJ) e as bases negativas (CSSL) de anos anteriores apenas podem reduzir o lucro apurado em 30%, podendo o contribuinte compensar as sobras na apuração dos anos subsequentes.
> Com a edição da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, a compensação do IRPJ e da CSLL com prejuízos fiscais e bases negativas, apurados a partir do ano calendário de 1995, foi limitada a 30% do lucro líquido ajustado (artigos 15 e 16), comumente denominada de "trava dos trinta".
> Frise-se que o E. Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido da constitucionalidade de tal limitação, ao fundamentar que o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte.
> [...]
> Seguindo essa orientação, a jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento no sentido de ser legal o limite da compensação em 30% do lucro líquido tributável em um dado período de apuração em relação aos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores, nos termos dos arts. 42 e 58, da Lei nº 8.981/95, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.
> [...]
> Contudo, no caso em tela, a empresa TVA SISTEMAS DE TELEVISÃO S.A. (sucedida da Agravante) promoveu a compensação de prejuízo fiscal sem a trava de 30% do lucro do exercício, no momento de sua extinção (em 2007). Por sua vez, o lançamento fiscal foi perpetrado em face da empresa Abril Comunicações S.A., em razão da incorporação da TVA SISTEMAS DE TELEVISÃO S.A. .
> No caso de pessoas jurídicas extintas por incorporação, a limitação de 30% estabelecida pela Lei nº 9.065/1995 faz com que os contribuintes percam o direito à utilização dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL não utilizados até a data da extinção da pessoa jurídica, visto que não é permitida a compensação de prejuízos fiscais da pessoa jurídica sucedida com os lucros reais da sucessora (artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987).

> Frise-se que a aplicação da limitação de 30% impossibilitaria a compensação do saldo remanescente, em face do óbice do artigo 33 do Decreto- Lei nº 2.341/1987, : in verbis
>
> > Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.
>
> Tal hipótese, em nada compromete a constitucionalidade dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, que reduziram a 30% a parcela dos prejuízos fiscais de exercícios anteriores, passível de ser deduzida do lucro real para apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.
> Com efeito, a jurisprudência desta Egrégia Corte Regional já se manifestou no sentido de que "não há respaldo legal para a observação do limite de trinta por cento nos casos de extinção da pessoa jurídica detentora de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL"
> [...]
> *In casu*, tendo em vista o indeferimento da compensação pela Receita Federal, ante a exigência de observância do limite de 30% para compensação dos prejuízos relativos à pessoa jurídica extinta, resta demonstrada a violação ao direito líquido e certo da impetrante.
> Assim, merece ser reformada a r. sentença para declarar a inexigibilidade dos créditos de IRPJ e CSLL, objetos do Processo Administrativo nº 19515.000330/2010-11.
> Pelo exposto, à apelação para conceder a segurança. dou provimento É como voto.

Foram opostos embargos de declaração por ambas as partes. O recurso integrativo do contribuinte com o objetivo de sanar erro material na ementa (e-STJ fls. 3907/3909) e o do ente fazendário para corrigir omissão do julgado nos seguintes pontos, *in verbis* (e-STJ fls. 3.911/3.915):

> [...]
> O acórdão deu provimento à apelação da contribuinte, permitindo a compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL sem a observância da limitação em 30% do lucro do exercício, realizada pela empresa TVA SISTEMAS DE TELEVISÃO S.A. (incorporada pela apelante), afastando assim a exigibilidade da cobrança do crédito lançado no do processo administrativo no. 19515.000330/2010-11.
> O acórdão, assim, reformou a sentença, que apontou a inexistência de jurisprudência firme do CARF, art. 146, CTN, e citou dois julgados do STF, quais sejam o RE no 344.994 e o RE no 545.308. Ambos os julgados tiveram por fundamento a violação aos artigos 5º, incisos II e XXXVI, 37, 148, 150, inciso III, alíneas "a" e "b", 153, inciso III, e 195, inciso I e § 6º, todos da Constituição Federal. Tais dispositivos não foram enfrentados no acórdão ora embargado.
> **Ainda, a tese central da defesa fazendária é de que a "trava" de 30% configura uma benesse fiscal. Como tal, deve observar a interpretação restritiva do art. 111, CTN (vide informações e apelação). Também esse comando legal não foi objeto de enfrentamento no acórdão retro.**
> Todos esses dispositivos merecem ser enfrentados, pois indispensável o prequestionamento (art. 1.025, NCPC). Sem a citação desses comandos legais e constitucionais, restaria restrito o acesso aos tribunais de cúpula (Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal).
> Prova que a análise dos artigos 5º, incisos II e XXXVI, 37, 148, 150, inciso III, alíneas "a" e "b", 153, inciso III, e 195, inciso I e § 6º, todos da Constituição Federal são de extrema importância, foi a interpretação que deles tomou a Suprema Corte para julgar casos similares.

> Irresignados com a limitação quantitativa imposta pelo estado à compensação dos prejuízos fiscais, diversos contribuintes do IRPJ e da CSLL apresentaram inúmeros questionamentos sobre a constitucionalidade dessa imposição. Como resposta ao pleito judicial apresentado, o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento do RE 344.994/PR, declarou a constitucionalidade do referido limite:
> [...]
> No que concerne ao entendimento exposto pelo STF, vale registrar que em ambos os julgados a Suprema Corte estabeleceu a natureza jurídica da autorização para compensação de prejuízos fiscais como um verdadeiro benefício fiscal concedido pelo estado. Sendo uma benesse tributária, fora ressaltado que tal compensação deve ser realizada nos estritos limites impostos pela lei que a prevê.
> [...]
> No que tange à obrigatoriedade do contribuinte e do estado de interpretar as normas que preveem benefícios fiscais de formar literal, inclusive nos casos em que ela for omissa, nos termos do art. 111, CTN, destaca-se o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:
>
> > TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. TRANSPORTE INTERNO ANTERIOR À EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.
> > 1. A isenção de Pis/Cofins prevista n art 70, I, da LC 70/1991 e no art. 14, V e § 10, da MP 2.158-35/2001 refere-se estritamente à exportação de serviços para o exterior, o que é reconhecido pela própria contribuinte.
> > 2. **A interpretação dos benefícios fiscais deve ser restritiva. A regra é a tributação, e as exceções (isenções) não podem ser ampliadas pelo aplicador da lei. Essa é a norma positivada no art. 111, II, do CTN.**
> > 3. Falta similitude fática com precedentes relativos ao ICMS. Além disso, o STF fixou entendimento de que, no caso do tributo estadual, o benefício fiscal (imunidade, naquela hipótese) é inextensível ao transporte interno que antecede a exportação.
> > 4. Recurso Especial não provido" (STJ, 2a Turma, REsp no 1.114.909/RS, rel. min. Herman Benjamin, j. 23/03/2010) (destacou-se).
>
> O acórdão incorre em omissão e, por isso, merece ser aclarado, manifestando-se esta e. Corte Regional expressamente sobre os artigos 5°, incisos II e XXXVI, 37, 148, 150, inciso III, alíneas "a" e "b", 153, inciso III, e 195, inciso I e § 6°, todos da Constituição Federal, além dos artigos **111 e 146 do CTN**.
> Perfeitamente evidenciado, pois, o cabimento dos presentes embargos declaratórios, com objetivo de sanar omissão do acórdão, alterando sua conclusão, ou, pelo mesmo, com fito de prequestionar a matéria, para fundamentar propositura de eventuais recursos, especial e/ou extraordinário (Súmula 98 do STJ). (Grifos acrescidos).

Os embargos de declaração opostos pela contribuinte foram acolhidos para sanar erro material e os apresentados pelo ente fazendário foram rejeitados com base nos seguintes fundamentos (e-STJ fls. 3.943/3.966):

> Nos termos do artigo 1.022, incisos I ao III, do Código de Processo Civil, cabem embargos de declaração para sanar obscuridade ou contradição, omissão de ponto ou questão sobre o qual deveria se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento, bem como quando existir erro material.
> Assiste razão ao embargante, quanto à ocorrência de erro material na ementa do v. acórdão.
> Com efeito, corrijo o erro material constante na ementa do v. acórdão para que conste
> "TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CABIMENTO. PREJUÍZOS FISCAIS. IRPJ E CSLL. APURAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS POR PESSOA

JURIDICA EXTINTA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS PELA SUCEDIDA SEM OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% PREVISTO NA LEI 9.065/95. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE APELAÇÃO PROVIDA."

De outra parte, não assiste razão à União Federal.

Omissão alguma se verifica na espécie.

Da simples leitura do v. acórdão embargado se depreendem os fundamentos em que se baseia, tendo sido inequivocamente decidida a matéria ventilada nos embargos de declaração.

In casu, o v. acórdão deu provimento à apelação da impetrante para conceder a segurança, onde se objetiva assegurar o direito líquido e certo de não sofrer qualquer medida coativa ou punitiva tendente à cobrança dos créditos tributários de IRPJ e CSLL, objeto processo administrativo n°. 19515.000330/2010-11, tendo em vista as flagrantes inconstitucionalidades e ilegalidades que permeiam a constituição e exigência de tais créditos.

Na espécie, restou fundamentado no voto condutor que "os artigos 42 e 58 da Lei 8.981/1995e 15 e 16 da Lei 9.065/95 determinam que os prejuízos fiscais (IRPJ) e as bases negativas (CSSL) de anos anteriores apenas podem reduzir o lucro apurado em 30%, podendo o contribuinte compensar as sobras na apuração dos anos subsequentes. Com a edição da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 a compensação do IRPJ e da CSLL com prejuízos fiscais e bases negativas, apurados a partir do ano calendário de 1995, foi limitada a 30% do lucro líquido ajustado (artigos 15 e 16), comumente denominada de "trava dos trinta"."

O v. acórdão teve como fundamento o entendimento firmado pelo E. Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal no sentido da constitucionalidade de tal limitação, ao fundamentar que o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte.(in, RE 344994, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, DJe-162 DIVULG 27-08-2009 PUBLIC 28-08-2009 EMENT VOL-02371-04 PP -00683 RDDT n. 170, 2009, p. 186-194).

E ainda, seguindo essa orientação, a jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento no sentido de ser legal o limite da compensação em 30% do lucro líquido tributável em um dado período de apuração em relação aos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores, nos termos dos arts. 42 e 58, da Lei n° 8.981/95, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido RESP 201200494221, MAURO CAMPBELL MARQUES, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:12/08/2015 DTPB)

O v. acórdão deixou expresso que no caso em tela, a empresa TVA SISTEMAS DE TELEVISÃO S.A. (sucedida da Agravante) promoveu a compensação de prejuízo fiscal sem a trava de 30% do lucro do exercício, no momento de sua extinção (em 2007). Por sua vez, o lançamento fiscal foi perpetrado em face da empresa Abril Comunicações S.A., em razão da incorporação da TVA SISTEMAS DE TELEVISÃO S.A.

Acrescentou que no caso de pessoas jurídicas extintas por incorporação, a limitação de 30% estabelecida pela Lei n° 9.065/1995 faz com que os contribuintes percam o direito à utilização dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL não utilizados até a data da extinção da pessoa jurídica, visto que não é permitida a compensação de prejuízos fiscais da pessoa jurídica sucedida com os lucros reais da sucessora (artigo 33 do Decreto-Lei n° 2.341/1987). Afirmou que a aplicação da limitação de 30% impossibilitaria a compensação do saldo remanescente, em face do óbice do artigo 33 do Decreto-Lei n° 2.341/1987, bem como "Tal hipótese, em nada compromete a constitucionalidade dos artigos 42 e 58 da Lei n° 8.981/95, que reduziram a 30% a

parcela dos prejuízos fiscais de exercícios anteriores, passível de ser deduzida do lucro real para apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro."

Salientou o v. embargado que a jurisprudência desta E. Corte Regional já se manifestou no sentido de que "não há respaldo legal para a observação do limite de trinta por cento nos casos de extinção da pessoa jurídica detentora de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL.

Por fim, deixou expresso que in casu, tendo em vista o indeferimento da compensação pela Receita Federal, ante a exigência de observância do limite de 30%, para compensação dos prejuízos relativos à pessoa jurídica extinta, resta demonstrada a violação ao direito líquido e certo da impetrante, razão pela qual é de ser reformada a r. sentença para declarar a inexigibilidade dos créditos de IRPJ e CSLL, objetos do Processo Administrativo n° 19515.000330/2010-11.

A questão resume-se, efetivamente, em divergência entre a argumentação constante do julgado e aquela desenvolvida pela embargante, tendo os presentes embargos caráter nitidamente infringente, pelo que não há como prosperar o inconformismo da União Federal cujo real objetivo é o rejulgamento da causa e a consequente reforma do decisum.

Nos estreitos limites dos embargos de declaração, todavia, somente deverá ser examinada eventual obscuridade, omissão, contradição ou erro material, o que, no caso concreto, não restou demonstrado.

[...]

A mera alegação de visarem ao prequestionamento da matéria não justifica a oposição dos embargos declaratórios, quando não se verifica nenhuma das situações previstas no artigo 1.022, do Código de Processo Civil.

[...]

Salienta-se, entretanto, que a rejeição do recurso não constitui obstáculo à interposição de recursos excepcionais, em razão de disposição expressa do artigo 1.025 do Código de Processo Civil, nos seguintes termos, "consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargaste suscitou, para fins de prequestionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade Ante o exposto, acolho os presentes embargos de declaração opostos pela impetrante e rejeito os embargos de declaração opostos pela União Federal.

É como voto.

Do que se observa, o recurso merece prosperar.

O acolhimento de recurso especial por violação do art. 1.022 do CPC/2015 pressupõe a demonstração de que a Corte de origem, mesmo depois de provocada mediante embargos de declaração, deixou de sanar vício de integração contido em seu julgado acerca de questão relevante para a solução do litígio.

No presente caso, tenho que assiste razão à recorrente quanto à necessidade de o acórdão recorrido ser integrado em algumas das questões submetidas a julgamento e essenciais ao desate da lide.

Da leitura dos acórdãos proferidos pelo Tribunal *a quo*, verifica-se que não houve manifestação nos julgados sobre a principal tese jurídica da Fazenda Nacional, trazida desde a petição de contrarrazões à apelação (e-STJ fl. 3.866/3.867) e reiterada nos embargos de declaração (e-STJ fl. 3.912), qual seja: de que a "trava" de 30% configura uma benesse fiscal e como tal, deve observar a interpretação restritiva do art. 111 do CTN.

Para corroborar tal afirmação, vejamos o que está disposto na peça de contrarrazões à apelação interposta pelo ente fazendário (e-STJ fl. 3.866):

> [...]
> Por certo, tendo o STF definido que a autorização dada aos contribuintes para compensar os seus prejuízos fiscais acumulados de anos anteriores constitui autêntico instrumento de política fiscal, ou seja, benefício fiscal, por óbvio tem-se que essa benesse estatal deve respeitar o princípio da legalidade estrita, não comportando, assim, qualquer interpretação extensiva, por analogia ou norma implícita, nos moldes propugnado no artigo 111, do Código Tributário Nacional.
> O artigo 111 do CTN assim prevê:
>
> > Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
> > I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
> > II - outorga de isenção;
> > III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.
>
> Ora, como pode ser visto da clara redação do CTN, observa-se que as normas que preveem benefícios fiscais devem ser interpretadas literalmente, não de forma extensiva. Na concessão de benefícios fiscais, o poder dever do Estado se pauta exclusivamente na literalidade das leis que os preveem. Admitir uma forma diversa de interpretação significa dispensar ilegalmente pagamento de tributo devido.
> Sob essa perspectiva, incumbe exclusivamente ao ente público competente para a instituição do tributo delinear os contornos legais do benefício fiscal a ser concedido. Tanto o contribuinte, como a autoridade atuante e o julgador devem se ater aos ditames previstos na lei. Viola os princípios basilares da hermenêutica jurídico-tributária concluir que, em se tratando de benefício fiscal, eventual silêncio do legislador significaria a permissão para extensão às situações não abrangidas pela lei de regência.
> Assim, vê-se que as Leis no 8.981/1995 e 9.065/1995 não estabeleceram qualquer exceção quanto à regra de 30% para a compensação dos prejuízos fiscais relativamente à hipótese de extinção da empresa. O silêncio dessas normas quanto à extinção da pessoa jurídica detentora de prejuízos fiscais acumulados sob nenhum aspecto pode significar a autorização para compensação integral. Como não é prevista nenhuma exceção, deve-se entender que o limite de 30% aplica-se a todas as situações possíveis, sem exceção.
> Permitir que a pessoa jurídica sucedida compense integralmente os prejuízos fiscais acumulados de anos anteriores, sem qualquer respaldo legal expresso nesse sentido, significa criar por mera exegese benefício fiscal, sem considerar a usurpação de competência do ente federativo responsável pela instituição do tributo.
> Sendo assim, demonstra-se que o limite à compensação dos prejuízos fiscais imposto pelas Leis no 8.981/1995 e 9.065/1995 também se aplica aos casos em que a pessoa jurídica é extinta. Não há nenhum dispositivo legal que preveja, como exceção, a compensação integral nesses casos.
> Em que pese a apelante defender uma interpretação sistemática da legislação tributária aplicável, é fato incontroverso nos autos que NÃO HÁ norma expressa que autorize a pretensão do contribuinte. Não havendo norma expressa, não há que se falar em "norma implícita", "silêncio eloqüente" ou "redução teleológica" que permita que esse benefício fiscal seja concedido. Pensar de modo diferente implicaria clara violação ao artigo 111 do CTN.
> Na realidade, o que a apelante pretende é usufruir de um benefício fiscal que não existe. Da forma como o Poder Legislativo autorizou a compensação dos prejuízos fiscais, não há autorização para a compensação integral em face da extinção da pessoa jurídica. Se assim fosse para ser, a norma deveria

> expressamente dizer. Por outro lado, tem-se que o acolhimento da pretensão do contribuinte demandaria inegável violação ao princípio constitucional da independência dos Poderes da União previsto no artigo 2º da Constituição Federal de 1988.
> Com efeito, ao conceder a compensação de prejuízos fiscais fora dos limites impostos pelas Leis no 8.981/1995 e 9.065/1995, o Poder Judiciário estaria agindo como legislador positivo, pois concederia um benefício fiscal não previsto em lei.
> E, ainda, o que é mais grave, a não aplicação da "trava" de 30% para a compensação dos prejuízos fiscais, prevista nos artigos 58 da Lei no 8.981/95 e 15 e 16 da Lei no 9.065/95, implicaria na decretação de inconstitucionalidade desses preceptivos legais.
> Nesse esteio, vale rememorar que o Supremo Tribunal Federal já fixou entendimento de que, embora um órgão julgador declare expressamente o afastamento de um dispositivo legal, no todo ou em parte, tal decisão significa, na realidade, a declaração da inconstitucionalidade desse dispositivo. É o que diz a Súmula Vinculante no 10 da Suprema Corte.

Do excerto transcrito, verifica-se que o fundamento utilizado pela Corte local para afastar o limite de 30% de compensação dos prejuízos fiscais é que essa "trava" impossibilitaria a compensação do saldo remanescente, em face do que dispõe o art. 33 do Decreto-Lei n. 2.341/1987 que estabelece que "a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida".

Percebe-se, portanto, que o Tribunal *a quo* nada decidiu em relação ao principal argumento da embargante.

É cediço que o magistrado, desde que amparado em fundamentação suficiente, não está obrigado a responder a todos os argumentos suscitados pela parte.

Todavia, na espécie, as alegações apresentadas nos aludidos embargos de declaração, como visto, mostram-se relevantes para a solução da controvérsia, razão por que elas devem ser expressamente enfrentadas, até mesmo para fins de efetivo prequestionamento, sob pena de inviabilizar o acesso à instância especial, nos termos da Súmula 211 do STJ.

A ocorrência de vício de integração acerca de questão relevante justifica a nulidade do julgado recorrido, por violação do art. 1.022 do CPC/2015. A esse respeito: AgRg no AREsp 109.883/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 26/11/2012; AgRg no REsp 1.178.065/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 07/05/2013.

Reconhecido o vício de nulidade do acórdão recorrido, ficam prejudicadas as demais questões suscitadas no recurso especial.

Diante do exposto, com todas as vênias ao eminente Ministro Napoleão Nunes Mais Filho, DOU PROVIMENTO ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL, a fim de anular o acórdão recorrido, por violação do art. 1.022 do CPC/2015, determinando o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que reaprecie os embargos de declaração e sane os vícios de integração ora identificados.

É como voto.

EM CASO DE SUPERAÇÃO DA VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015, PASSO À ANÁLISE DO MÉRITO:

Quanto ao mérito, a questão jurídica controvertida diz respeito à possibilidade, ou não, de limitação ao aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas no caso de extinção de sociedade por incorporação.

Para solução da lide, faz-se necessário trazer à colação os dispositivos legais que regem a matéria:

LEI Nº 9.065/1995, que deu nova redação a dispositivos da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal e dá outras providências.

> **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. Produção de efeito (Vide Lei nº 12.973, de 2014)
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.
>
> Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995. Produção de efeito
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

LEI N. 8.981/1995

> **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.(Vide Lei nº 9.065, de 1995
>
> Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.

> **Art. 58**. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento. (Vide Lei nº 9.065, de 1995
>
> **CTN**
>
> **Art. 111**. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
> I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
> II - outorga de isenção;
> III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Pois bem, a legislação do IRPJ e da CSLL permite que eventuais prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores sejam compensados com os lucros apurados posteriormente. Esse prejuízo fiscal compensável é aquele apurado no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR. Contudo, as normas de regência estabelecem que a compensação de tais prejuízos é limitada a 30% do lucro real antes da compensação.

Verifica-se, portanto, que os dispositivos legais limitam a 30%, para cada ano-base, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ) e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Fazendo um histórico da discussão a respeito da compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base negativa da CSLL, observa-se que o STF foi instado a se manifestar em razão da entrada em vigor da Lei n. 8.981/1995, que impediu a compensação de 100% dos prejuízos fiscais até então permitida pela legislação vigente, limitando-a a 30% do lucro real por ano-base.

No julgamento do RE n. 344.944 decidiu que a compensação de prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal e não constitui direito adquirido do contribuinte, mas mera expectativa de direito. Veja-se a ementa do julgado:

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

O Ministro Eros Grau, relator para acórdão, negou provimento ao recurso do contribuinte, adotando as razões de decidir do em. Ministro Nelson Jobim, *in verbis*:

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Antes de passar a palavra ao Ministro Eros Grau, lembraria que foi sustentado da tribuna, sobre o tema, que o Imposto de Renda incide sobre o lucro anual. Se durante um período de tempo não houve lucro ou prejuízo, não incide imposto no ano-base correspondente. O que a lei assegurava é um beneficio fiscal, porque assegura que o prejuízo do ano anterior seja compensado no prejuízo do ano subseqüente, ou seja, não há uma cobrança sobre lucro inexistente, a cobrança é sobre o lucro do ano do período de apuração. Se ele teve prejuízos neste ano, não teve de compensar, e, também, não incide imposto. Agora, o que a lei disse é que os prejuízos ocorrentes antes e que não deram origem a tributo, porque como houve prejuízo não houve imposto sobre renda, já que não houve lucro apurável, assegurou o texto que os prejuízos anteriores apurados em anos anteriores pudessem vir a ser compensados. Era uma forma de benefício fiscal, porque, como dito da tribuna, inclusive, o período de cobrança do tributo sobre os resultados da empresa é entre Iº de janeiro e 31 de dezembro. O exercício fiscal se encerrou no ano anterior. Então, temos, pura e simplesmente, atribuindo-se a possibilidade de compensar prejuízo de exercícios anteriores, um benefício fiscal para as empresas e, portanto, poderá manipular, trabalhar; pode, inclusive, negar a existência do benefício ou estabelecer como foi feito.

A manifestação da eminente Ministra Ellen Gracie, acompanhando o voto do em. Ministro Eros Grau, assentou com muita perspicácia que:

[...] 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. Trata-se, como se viu, de utilização dos prejuízos acumulados até 31.12.1994. e não de dedução de prejuízos correspondentes ao exercício corrente, o que pretende a impetrante. Quanto aos prejuízos verificados no ano-base/91, poderiam eles ser compensados em até quatro anos-calendário subseqüentes (Decreto-Lei 1.598/77); no ano base/92, sem fixação de prazo (Lei 8.383/91); no ano-base/93, em até quatro anos-calendário subseqüentes (Lei 8.541/92). Tal estrutura não foi alterada pela Lei 8.981/95. O que ela fez foi impor restrição à proporção com que os prejuízos poderiam ser apropriados a cada apuração do lucro real.

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

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

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

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

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

> sobrevivência de empresas ineficientes.
> É apenas por benesse da política fiscal - atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos - que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigorante para o exercício fiscal que definirá se o beneficio será calculado sobre 10, 20 ou 30%, ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. Mas, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do Imposto de Renda, o contribuinte tem mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.
> Não se cuida, como parece claro, de qualquer alteração de base de cálculo do tributo, para que se invoque a exigibilidade de lei complementar. Menos ainda, de empréstimo compulsório.
> Não há, por isso, quebra dos princípios da irretroatividade (CF, art. 150, III, a e b) ou do direito adquirido (CF, art. 5º, XXXVI).
> E isso por um motivo muito simples. A Lei 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Os prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não são fato gerador algum. Trata-se de meras deduções cuja projeção para exercícios futuros foi autorizada. E autorizada nos termos da lei, que poderá, naturalmente, ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento.

Do que se vê, o Supremo Tribunal Federal definiu que a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL tem natureza jurídica de benefício fiscal, e, partindo desse pressuposto, assentou que, "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".

Mais recentemente, em junho de 2019, no julgamento do RE n. 591.340, em sede de repercussão geral (Tema 117), o STF fixou a tese de que "é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL".

O acórdão do julgado em referência ainda não foi publicado, mas no *site* do STF, consta a seguinte informação, *in verbis*:

> Por maioria dos votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu, nesta quinta-feira (27), o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 591340, interposto contra decisão que considerou legal a limitação em 30% para cada ano-base do direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Sobre a matéria, a Corte formulou a tese de repercussão geral de que é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais no IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.
> No recurso, o Pólo Industrial Positivo e Empreendimentos Ltda. alegava que a decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) violou os artigos 145, parágrafo 1º; 148; 150, inciso IV; 153, inciso III, e 195, inciso I, alínea c, da Constituição. Segundo a argumentação, as limitações impostas pelas Leis

> 8.981/95 e 9.065/95, cuja constitucionalidade é discutida no processo, configuram tributação sobre o patrimônio ou o capital das empresas, e não sobre o lucro ou renda, o que adultera os conceitos delineados pelo Direito Comercial e pela Constitucional. Assim, sustentou ter sido instituído verdadeiro empréstimo compulsório, pois o contribuinte desembolsa antecipadamente o recolhimento dos tributos para, posteriormente, recuperá-los com a compensação da base de cálculo negativa não utilizada.
> Corrente majoritária
> A análise do RE teve início em 29/5, com a leitura do relatório pelo ministro Marco Aurélio e, em seguida, com as sustentações orais dos representantes das partes e dos interessados (amici curiae). Na sessão de hoje, foram proferidos os votos. A maioria dos ministros negou provimento ao recurso, acompanhando o voto divergente do ministro Alexandre de Moraes.
> De acordo com ele, a limitação de 30% não viola os princípios constitucionais do direito tributário. Para o ministro Alexandre de Moraes, conforme a Constituição Federal, a compensação fiscal é de discricionariedade do Congresso Nacional, desde que respeitados os princípios relacionados ao sistema tributário. "É uma benesse ao contribuinte", observou.
> O ministro lembrou que alguns países editam normas para auxiliar o empreendedorismo e que a legislação brasileira também dispõe de mecanismos para tentar, principalmente em momentos de crise, manter a empregabilidade e a renda. O sistema de compensação de prejuízos, que existe desde 1947, é um desses mecanismos, mas não há direito adquirido a ele.
> Ao examinar o caso, o ministro destacou que as normas questionadas configuram técnica fiscal de compensação de prejuízos fiscais registrados em determinado ano-base, e não de taxação de lucro não existente. "Não se pode, a meu ver, entender que a legislação ordinária possibilitou a taxação de renda ou lucros fictícios em patrimônio inexistente", concluiu, ao citar vários precedentes, entre eles o RE 344994. Essa vertente foi acompanhada pelos ministros Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Gilmar Mendes, Luiz Fux e o presidente da Corte, Dias Toffoli ((http://stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=415211&caixaBusca=N)

Pois bem, o STF considerou que a natureza jurídica da compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL é de benefício fiscal, decidindo pela constitucionalidade da lei que impôs o limite de 30% para que (a compensação) pudesse ser efetivada.

Contudo, é importante ressaltar que a Suprema Corte não adentrou no exame da matéria discutida nestes autos, qual seja, se há amparo legal que permita a compensação integral dos prejuízos fiscais, sem observância do limite de 30% a que se referem os arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065, de 1995, quando ocorre o desaparecimento da empresa, por incorporação, cisão ou extinção da sociedade empresária. É isso que está sendo discutido nestes autos.

Um dos principais fundamentos da empresa recorrida em defesa da sua tese é a de que o limite imposto através do art. 15 da Lei n. 9.065/1995 não se aplica aos casos de extinção da pessoa jurídica em virtude de incorporação, pois, caso contrário, a empresa incorporada perderia o direito à compensação de prejuízos, o que não corresponde à finalidade da legislação de regência.

Meditando sobre o tema, entendo que assiste razão ao ente fazendário.

Uma vez sedimentada a orientação de que a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa do CSLL tem natureza jurídica de benefício fiscal e que a limitação de 30% é constitucional, as normas existentes sobre a matéria devem ser interpretadas restritivamente. O silêncio da lei não pode ser interpretado para ampliar benefício fiscal, porque a interpretação deve ser restritiva nos termos do que estabelece o art. 111, III, do CTN.

Não se pode perder de vista que o princípio da legalidade, se de um lado impõe a exigência de cobrança de tributo só por lei expressa, nos termos previstos na Constituição Federal, em seu art. 5º, II, e, especificamente, no seu art. 150, II, de outro, também deve ser de observância obrigatória para que haja permissão da compensação de prejuízos com lucros para fins tributários, de modo que esta compensação deve ocorrer somente com autorização legislativa expressa.

E, na hipótese dos autos, não há essa permissão legal. Do arcabouço jurídico que rege a matéria não se dessume nenhuma autorização para que, na hipótese de extinção da empresa por incorporação, os seus prejuízos fiscais possam ser compensados sem qualquer limitação.

No direito tributário, ramo do direito público, a relação jurídica só pode decorrer de norma positiva. O silêncio da lei não cria direitos nem para o contribuinte nem para o Fisco e, sendo a compensação um benefício fiscal, a interpretação deve ser restritiva, não se podendo ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

A interpretação teleológica pretendida pela contribuinte não pode ser autorizada porque, no âmbito tributário, tratando-se de benesse fiscal, deve o aplicador do direito utilizar a interpretação literal da legislação de regência.

A título ilustrativo:

> TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO PROVIDO PARA AFASTAR O NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL FUNDADO NA INVIABILIDADE DE EXAME DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. TAXA PARA PORTE DE ARMA DE FOGO. ISENÇÃO AOS POLICIAIS INTEGRANTES DOS ÓRGÃOS DE SEGURANÇA PÚBLICA. PREVISÃO CONTIDA NO ART. 11 DA LEI N. 10.826/2003. SERVIDORES ADMINISTRATIVOS DO DEPARTAMENTO DE POLÍCIA FEDERAL. EXTENSÃO. INVIABILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.
> I - Após nova análise da matéria, verifica-se que o tema se encontra vinculado à interpretação do art. 11 da Lei n. 10.826/2003, sendo que a análise da constituição federal surge de forma apenas reflexa, a configurar o conhecimento do recurso especial.
> II - Conhecido o recurso especial, verifica-se que também assiste razão ao recorrente quanto ao mérito recursal. É que ausente previsão legal expressa autorizadora da extensão do benefício fiscal aos servidores administrativos do Departamento de Polícia Federal, deve ser aplicada a interpretação restritiva do art. 11 da Lei 10.826/2003, que dirige a isenção apenas aos policiais, agentes e delegados, como integrantes de cargos inerentes à atividade policial. III - Nos termos do art. 111, II, do CTN, a legislação tributária que dispõe sobre isenção

> deve ser interpretada na sua literalidade, não sendo permitida ampliação que a Legislação não prevê.
> IV - Precedente: REsp 1.530.017/PR, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 21/9/2017, DJe 29/9/2017.
> V - Agravo interno provido para reconsiderar a decisão agravada e recurso especial conhecido e provido para excluir da isenção prevista no art. 11 da Lei n. 10.826/2003 os servidores administrativos do Departamento de Polícia Federal.
> (AgInt no REsp 1616987/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2019, DJe 09/09/2019)
>
> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.
> 1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.
> 2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo" (Súmula 211/STJ).
> 3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.
> 4. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.
> 5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.
> 6. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.
> 7. Recurso especial a que se nega provimento.
> (REsp 1128018/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/04/2013, DJe 04/12/2013)

Portanto, havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir o legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal.

Concluo, portanto, o meu voto no sentido de que a lei não estabelece, na hipótese de extinção da empresa por incorporação, ser direito subjetivo da contribuinte compensar seus prejuízos sem a limitação legal em comento.

Ante o exposto, pedindo vênia ao eminente Ministro Napoleão Nunes

Maia Filho, DOU PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer a sentença de primeiro grau.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2019/0087278-7 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.805.925 / SP**

Números Origem: 50048104820174036100 50052155120174030000

PAUTA: 10/12/2019 JULGADO: 10/12/2019

Relator
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. FRANCISCO RODRIGUES DOS SANTOS SOBRINHO

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	ABRIL COMUNICAÇÕES S.A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
ADVOGADOS	:	ANA MARIA GOFFI FLAQUER SCARTEZZINI - SP021709 MURILO MARCO - SP238689
INTERES.	:	SINDICATO DAS INDUSTRIAS DE PRODUTOS QUIMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUIMICAS E DE RESINAS SINTETICAS DE CAMAC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	LUIZ ANTONIO BETTIOL E OUTRO(S) - DF006558 FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO - DF020720

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Turma, por maioria, vencido o Sr. Ministro Gurgel de Faria(voto-vista), rejeitou a preliminar de retorno dos autos à origem, por entender que há prequestionamento ficto da matéria suscitada(violação ao art. 111 do CTN), e, no mérito, após o voto-vista do Sr. Ministro Gurgel de Faria dando provimento ao recurso especial, no que foi acompanhado pelo Sr. Ministro Sérgio Kukina, e o voto da Sra. Ministra Regina Helena Costa acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator, verificou-se o empate, determinando-se a suspensão do julgamento para colheita do voto-desempate do Sr. Ministro Benedito Gonçalves, ausente, justificadamente, nesta assentada.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2019/0087278-7 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.805.925 / SP**

Números Origem: 50048104820174036100 50052155120174030000

PAUTA: 10/12/2019 JULGADO: 04/02/2020

Relator
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	ABRIL COMUNICAÇÕES S.A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
ADVOGADOS	:	ANA MARIA GOFFI FLAQUER SCARTEZZINI - SP021709 MURILO MARCO - SP238689 ROBSON MAIA LINS - SP208576 RAQUEL BRONZATTO BOCCAGINI E OUTRO(S) - SP265029
INTERES.	:	SINDICATO DAS INDUSTRIAS DE PRODUTOS QUIMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUIMICAS E DE RESINAS SINTETICAS DE CAMAC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	LUIZ ANTONIO BETTIOL E OUTRO(S) - DF006558 FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO - DF020720

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, pediu vista o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2019/0087278-7 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.805.925 / SP**

Números Origem: 50048104820174036100 50052155120174030000

PAUTA: 19/05/2020 JULGADO: 19/05/2020

Relator
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	ABRIL COMUNICAÇÕES S.A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
ADVOGADOS	:	ANA MARIA GOFFI FLAQUER SCARTEZZINI - SP021709 MURILO MARCO - SP238689 ROBSON MAIA LINS - SP208576 RAQUEL BRONZATTO BOCCAGINI E OUTRO(S) - SP265029
INTERES.	:	SINDICATO DAS INDUSTRIAS DE PRODUTOS QUIMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUIMICAS E DE RESINAS SINTETICAS DE CAMAC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	LUIZ ANTONIO BETTIOL E OUTRO(S) - DF006558 FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO - DF020720

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, prorrogou-se por 30 (trinta) dias o pedido de vista formulado pelo Sr. Ministro Benedito Gonçalves, nos termos do §1º do art. 162, RISTJ.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.805.925 - SP (2019/0087278-7)

RELATOR	**:**	**MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	ABRIL COMUNICAÇÕES S.A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
ADVOGADOS	:	ANA MARIA GOFFI FLAQUER SCARTEZZINI - SP021709 MURILO MARCO - SP238689 ROBSON MAIA LINS - SP208576 RAQUEL BRONZATTO BOCCAGINI E OUTRO(S) - SP265029
INTERES.	:	SINDICATO DAS INDUSTRIAS DE PRODUTOS QUIMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUIMICAS E DE RESINAS SINTETICAS DE CAMAC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	LUIZ ANTONIO BETTIOL E OUTRO(S) - DF006558 FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO - DF020720

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IRPJ E CSLL. PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS. COMPENSAÇÃO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% PREVISTO NA LEI 9.065/95. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL PROVIDO, ACOMPANHANDO A DIVERGÊNCIA INAUGURADA PELO MINISTRO GURGEL DE FARIA.

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES: O caso em tela envolve a limitação de 30% ao aproveitamento dos prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL, no caso de extinção de sociedade empresarial.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região deu provimento ao recurso de apelação da empresa contribuinte afastando a limitação, ao entendimento de que:

> (i) No caso de pessoas jurídicas extintas por incorporação, a limitação de 30% estabelecida pela Lei nº 9.065/1995 faz com que os contribuintes percam o direito à utilização dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL não utilizados até a data da extinção da pessoa jurídica, visto que não é permitida a compensação de prejuízos fiscais da pessoa jurídica sucedida com os lucros reais da sucessora (artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987);
>
> (ii) A aplicação da limitação de 30% impossibilitaria a compensação do saldo remanescente, em face do óbice do artigo 33 do Decreto- Lei nº 2.341/1987;
>
> (iii) A jurisprudência desta Egrégia Corte Regional já se manifestou no sentido de que "não há respaldo legal para a observação do limite de trinta por cento nos casos de extinção da pessoa jurídica detentora de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL";

> (iv) *In casu*, tendo em vista o indeferimento da compensação pela Receita Federal, ante a exigência de observância do limite de 30%, para compensação dos prejuízos relativos à pessoa jurídica extinta, resta demonstrada a violação ao direito líquido e certo da impetrante.

Em suas razões recursais, a Fazenda Nacional alega ofensa aos arts. 489, § 1º, II, e 1022 do CPC/2015 sustentando que, a despeito da oposição de embargos de declaração, a Corte local não se manifestou sobre pontos importantes para o deslinde da controvérsia.

Quanto ao mérito, aponta violação dos arts. 111 e 146 do CTN; 42 e 58 da Lei 8.981/1995; 15 e 16 da Lei 9.065/1995. Para tanto, assevera, em síntese, que: (i) a renda "é o acréscimo patrimonial ocorrido dentro do período de apuração definido em lei. Neste contexto, os resultados negativos de períodos anteriores são irrelevantes para fins de apuração do IRPJ, bem como da CSLL. Caso o legislador desautorizasse completamente a compensação, não haveria ofensa ao conceito de renda." (fl. 3.988); (ii) "[p]or se tratar de uma benesse tributária, a compensação deve ser realizada nos estritos limites impostos pela lei que a prevê, não comportando, assim, qualquer interpretação extensiva." (fl. 3.992); (iii) "[a]s Leis n° 8.981/1995 e 9.065/1995 não estabeleceram qualquer exceção quanto à regra de 30% para a compensação dos prejuízos fiscais relativamente à hipótese de extinção da empresa. O silêncio dessas normas quanto à extinção da pessoa jurídica detentora de prejuízos fiscais acumulados sob nenhum aspecto pode significar a autorização para compensação integral" (fl. 3.994).

Iniciado o julgamento, na sessão da Primeira Turma de 17/10/2019, o Relator, Ministro Napoleão Nunes Mais Filho, apresentou seu voto negando provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, adotando a seguinte fundamentação:

> É de natural compreensão que a legislação impositiva dos limites de 30% ao aproveitamento dos prejuízos acumulados nos anos anteriores pressupõe a situação ordinária de continuidade das pessoas jurídicas, tanto que garante o direito de transferência integral do prejuízo para períodos futuros até o seu esgotamento. Ou seja, as Lei 8.981/1995 e 9.065/195 apenas determinam o diferimento no tempo da consolidação dos resultados negativos, a fim de atenuar os efeitos do encontro de contas para os cofres públicos.
>
> Todavia, ocorrendo situação excepcional de extinção por incorporação, fusão ou cisão da empresa contribuinte que suportou prejuízos fiscais, antes da integral abatimento dos resultados negativos nos exercícios futuros, a solução a ser adotada é diversa, posto inviável a utilização dos referidos prejuízos com lucros subsequentes

> da empresa sucessora, diante a expressa restrição do art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987, que, conforme já decidiu esta Corte Superior, visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente (REsp 1.107.518/SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 25.8.2009).
>
> Logo, uma vez interrompida a continuidade da empresa pela sucessão por incorporação, fusão ou cisão, a compensação de prejuízos fiscais e base negativas de CSLL é aproveitada integralmente pela pessoa jurídica incorporada, por ocasião da apuração do encerramento do IRPJ E CSLL, haja vista que não haverá outra oportunidade para a realização do encontro de contas nos exercícios subsequentes.
>
> Não se trata aqui de dar interpretação extensiva à legislação tributária que institui uma benesse fiscal (...) mas de interpretar de forma sistemática a legislação vigente, que determina a aplicação do limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa na hipótese de continuidade da pessoa jurídica nos exercícios subsequente.
>
> O CARF durante os exercícios de 2001 a 2009, no qual se deram os fatos objeto deste processo, firmou orientação pelo afastamento da trava dos 30% nos casos de extinção da pessoa jurídica por incorporação. Posteriormente, mudou sua orientação, posicionando-se no sentido de que a legislação autorizativa da compensação dos prejuízos fiscais do IPRJ e da base negativa da CSLL não estabeleceu exceções à regra de limitação para os casos de extinção, ou de sucessão por incorporação, fusão ou cisão. Todavia, a mutação da interpretação da norma tributaria pelas autoridades fiscais, que resulte oneração ou agravamento da situação do Contribuinte, somente pode produzir efeitos a partir da sua própria implantação, não alcançando, portanto, fatos pretéritos, consumados sob égide da diretriz judicante até então vigorante.

Naquela oportunidade, pediu vista antecipada dos autos o Ministro Gurgel de Faria.

Prosseguindo com o julgamento, na sessão de 10/12/2019, o Ministro Gurgel de Faria, em seu Voto-Vista deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, a fim de, em sede preliminar, anular a acórdão recorrido, por violação do art. 1022 do CPC/2015, determinando retorno dos autos ao Tribunal de origem para reapreciar os embargos de declaração. A Turma, contudo, por maioria, rejeitou a preliminar.

Na sequência, ao apreciar o mérito, o Ministro Gurgel de Faria divergiu do Relator para dar provimento ao recurso especial fazendário consignando o seguinte entendimento:

> Havendo norma expressa limitando a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem qualquer ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a

fruição de um benefício fiscal.

Com o empate na votação, uma vez que o Ministro Sérgio Kukina acompanhou o Ministro Gurgel de Faria e a Ministra Regina Helena Costa acompanhou o Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, foi determinada a suspensão do julgamento até a apresentação do meu Voto-Vista , que ora faço.

É o relatório. Passo a proferir meu voto.

Como se nota, a controvérsia posta em juízo cinge-se em definir se é indevida a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL, nos termos dos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, quando da extinção da pessoa jurídica por incorporação.

Analisando a temática posta, convenci-me da posição lançada no voto proferido pelo Ministro Gurgel de Faria e acompanhado pelo Ministro Sérgio Kukina, com as vênias aos votos com posicionamento em sentido contrário.

Com efeito, não há na legislação autorização para que os prejuízos fiscais possam ser compensados, sem limitação, no caso de extinção da pessoa jurídica. Ademais, por se tratar de benefício fiscal, a interpretação deve ser restritiva, nos termos do art. 111 do CTN.

Confira-se o seguinte excerto do Voto-Vista proferido pelo Ministro Gurgel de Faria:

> Uma vez sedimentada a orientação de que a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL tem natureza jurídica de benefício fiscal e que a limitação de 30% é constitucional, as normas existentes sobre a matéria devem ser interpretadas restritivamente. O silêncio da lei não pode ser interpretado para ampliar o benefício fiscal, porque a interpretação deve ser restritiva nos termos do que estabelece o art. 111, *c*, do CTN.
>
> Não se pode perder de vista que o princípio da legalidade, do mesmo modo que impõe a exigência de cobrança a tributo só por lei expressa, nos termos previstos na Constituição Federal, em seu art. 5º, II, e, especificamente, no art. 150, II, também de observância obrigatória para que haja permissão da compensação de prejuízos com lucros para fins tributário, devendo esta compensação ocorrer somente com autorização legislativa expressa.
>
> E, na hipótese, não há essa permissão legal. Do arcabouço jurídico que rege a matéria não se dessume nenhuma autorização para que, na hipótese, de extinção da empresa por incorporação, os seus prejuízos fiscais possam ser compensados sem qualquer limitação.
>
> No direito tributário, ramo do direito púbico, a relação jurídica só pode decorrer de norma positiva. O silêncio da lei não cria direito nem para o contribuinte nem para o fisco e, sendo um benefício fiscal, a interpretação dever ser restritiva,

> não se podendo ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.
>
> A interpretação teleológica pretendida pela contribuinte não pode ser autorizada porque no âmbito tributário, tratando-se de benesse fiscal deve o aplicador do direito utilizar a interpretação literal da legislação de regência.
>
> […]
>
> Portanto, havendo norma expressa limitando a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL a 30% do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem qualquer ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal.

Ante o exposto, pedindo vênias aos eminentes Ministros Napoleão Nunes Mais Filho e Regina Helena Costa, acompanho a divergência inaugurada pelo Ministro Gurgel de Faria para dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2019/0087278-7 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.805.925 / SP**

Números Origem: 50048104820174036100 50052155120174030000

PAUTA: 23/06/2020 JULGADO: 23/06/2020

Relator
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Relator para Acórdão
Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	ABRIL COMUNICAÇÕES S.A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
ADVOGADOS	:	ANA MARIA GOFFI FLAQUER SCARTEZZINI - SP021709 MURILO MARCO - SP238689 ROBSON MAIA LINS - SP208576 RAQUEL BRONZATTO BOCCAGINI E OUTRO(S) - SP265029
INTERES.	:	SINDICATO DAS INDUSTRIAS DE PRODUTOS QUIMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUIMICAS E DE RESINAS SINTETICAS DE CAMAC - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	LUIZ ANTONIO BETTIOL E OUTRO(S) - DF006558 FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO - DF020720

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves, a Primeira Turma, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho(Relator) e Regina Helena Costa, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Minsitro Gurgel de Faria, que lavrará o acórdão.

Votaram com o Sr. Ministro Gurgel de Faria (Presidente) os Srs. Ministros Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina.