



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

ISABELLA ZAICANER DE CARVALHO

A INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO DA TRAVA DE 30% PARA USO
DE PREJUÍZO FISCAL DE IRPJ E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL
PARA EMPRESAS EM EXTINÇÃO

Recife
2025

ISABELLA ZAICANER DE CARVALHO

A INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO DA TRAVA DE 30% PARA USO
DE PREJUÍZO FISCAL DE IRPJ E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL
PARA EMPRESAS EM EXTINÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito da
Universidade Federal de Pernambuco,
como requisito parcial para obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva

Recife
2025

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Carvalho, Isabella Zaicaner de .

A inconstitucionalidade da aplicação da trava de 30% para uso de prejuízo fiscal de IRPJ e de base de cálculo negativa de CSLL para empresas em extinção / Isabella Zaicaner de Carvalho. - Recife, 2025.

44p., tab.

Orientador(a): Eric Moraes de Castro e Silva

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2025.

Inclui referências.

1. IRPJ; CSLL. 2. tributação. 3. Lucro Real. 4. trava dos 30%. 5. empresas em extinção. 6. inconstitucionalidade. I. Castro e Silva, Eric Moraes de . (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

ISABELLA ZAICANER DE CARVALHO

A INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO DA TRAVA DE 30% DE PREJUÍZO
FISCAL DE IRPJ E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL PARA
EMPRESAS EM EXTINÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito da
Universidade Federal de Pernambuco,
como requisito parcial para obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: 12/12/2025.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Joaquim Lustosa (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

Profa. Dra. Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso busca defender a inconstitucionalidade dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995 e do artigo 58 da Lei nº 8.981/1995 quando aplicados na hipótese de extinção da pessoa jurídica. Isso porque os referidos dispositivos legais limitam o direito à compensação do prejuízo fiscal do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL em 30% do lucro líquido ajustável. A trava dos 30% implica diferimento na compensação dos valores, essencial à manutenção do fluxo de receita do Estado. Todavia, quando aplicada a empresas em extinção, acarreta vedação não prevista em lei à compensação integral, de modo a promover o alargamento inconstitucional da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por permitir que tais tributos incidam sobre o patrimônio do contribuinte, devendo esse cenário ser coibido pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”). Diante disso, os objetivos específicos da dissertação consistem em apresentar a evolução do instituto da compensação de prejuízos fiscais na legislação brasileira; pormenorizar a regra matriz de incidência tributária do IRPJ e da CSLL; demonstrar a operacionalização da compensação dos prejuízos fiscais sobre o prisma contábil e analisar jurisprudências do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) e do STF acerca da aplicação do limite de 30% de uso de prejuízo fiscal ao sujeito passivo.

Palavras-chave: IRPJ; CSLL; tributação; Lucro Real; trava dos 30%; empresas em extinção; inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This undergraduate thesis seeks to prove the unconstitutionality of Articles 15 and 16 of Law No. 9,065/1995 and Article 58 of Law No. 8,981/1995 in cases involving the liquidation of a legal entity. These statutory provisions limit the right to offset IRPJ tax losses and the negative CSLL tax base to 30% of the adjusted net income. The 30% cap results in a deferral of the offsetting of such amounts, a mechanism deemed essential for maintaining the State's revenue flow. However, when applied to companies in the process of extinction, it creates an unwarranted prohibition — unsupported by law—on full offsetting, thereby expanding the taxable base of IRPJ and CSLL by allowing these taxes to be levied on the taxpayer's assets. This scenario must be restrained by the Federal Supreme Court (STF). Due to that, the specific objectives of the dissertation are to present the historical evolution of the tax loss offset mechanism in Brazilian legislation; to dissect the foundational tax incidence rules governing IRPJ and CSLL; to demonstrate the accounting treatment of tax loss offset; and to analyze the case law of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) and the STF regarding the application of the 30% limitation on the use of tax losses by taxpayers.

Keywords: IRPJ, CSLL, taxation, Actual Income Method, 30% cap on loss compensation; extinct companies; unconstitutionality.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. METODOLOGIA	8
3. A EVOLUÇÃO DO INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.....	9
4. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IRPJ E DA CSLL.....	13
5. CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DO PREJUÍZO FISCAL DE IRPJ E DA BASE NEGATIVA DE CSLL	17
6. ANÁLISE DO POSICIONAMENTO SOBRE A TRAVA PARA EMPRESAS EM EXTINÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.....	21
7. ANÁLISE DO POSICIONAMENTO SOBRE A TRAVA PARA EMPRESAS EM EXTINÇÃO NO ÂMBITO JUDICIÁRIO.....	26
8. A NECESSIDADE DO RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE DA TRAVA DOS 30% PARA EMPRESAS EM EXTINÇÃO	31
9. CONCLUSÃO	36
REFERÊNCIAS.....	38

1. INTRODUÇÃO

No Brasil, a compensação de prejuízos fiscais surgiu na década de 1940 e, ao longo da evolução temporal do instituto, a legislação tributária constantemente se preocupou em estabelecer alguma forma de limitação para a realização desse abatimento por parte dos contribuintes.

Essa limitação, em sua versão mais recente, foi consagrada pelos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, e pelo artigo 58 da Lei nº 8.981, de 1995, que impõem limite máximo, para a compensação de prejuízo fiscal do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (“IRPJ”) e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (“CSLL”), correspondente a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado.

Os referidos dispositivos legais tinham um objetivo claro ao regular a compensação fiscal: evitar a perda dos prejuízos fiscais do contribuinte em meio a crises econômicas, durante as quais a empresa ou não afere lucro ou amarga prejuízos, e, concomitantemente, garantir ao Estado um fluxo contínuo de recursos para assegurar sua previsão orçamentária. Para isso, seria necessário fracionar a compensação de todo o lucro nos períodos seguintes com os saldos dos prejuízos fiscais acumulados.

No entanto, a problemática surge quando a pessoa jurídica é encerrada. Nesses casos, vislumbra-se, rigorosamente, o fim da existência jurídica e, conseqüentemente, da possibilidade de compensação dos lucros futuros com os prejuízos fiscais acumulados. Ocorre que a legislação tributária não estabeleceu de maneira expressa nenhuma exceção à trava, sendo ela aplicada, literalmente, a todos os casos.

Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) se posiciona de maneira completamente oscilante quanto à possibilidade de compensação das pessoas jurídicas em extinção sem observância da trava dos 30%, tendo alterado seu entendimento ao menos três vezes nas últimas décadas.

Quanto à esfera judiciária, o Supremo Tribunal Federal (“STF”), por mais que tenha decretado a constitucionalidade da limitação trazida pelos dispositivos legais

supracitados no julgamento do Tema 117 (RE nº 591.340), salientou que a hipótese das pessoas jurídicas em extinção não foi objeto de discussão do julgado.

Todavia, em razão da duradoura e expressiva controvérsia envolvendo a matéria, em 30 de março de 2025, o STF afetou o Recurso Extraordinário (“RE”) nº 1.425.640 e reconheceu, enfim, a repercussão geral do exame da constitucionalidade da manutenção da trava de 30% para empresas em extinção. O Tema 1.041 ainda não possui previsão de julgamento; contudo, os contribuintes estão esperançosos quanto à enfim pacificação do tema e quanto às reais chances de decretação do direito das pessoas jurídicas em extinção à compensação fiscal sem observância da trava.

As razões para o reconhecimento do direito em discussão, como será tratado na dissertação, não consistem em mero interesse político ou econômico de uma classe; decorrem de considerações teleológicas acerca das normas tributárias em debate e, sobretudo, das regras matrizes de incidência tributária do IRPJ e da CSLL.

Nas seções que se seguem, serão expostos os fundamentos teóricos do direito tributário que incidem sobre o tema, mais notadamente no que concerne às definições e classificações legais e contábeis que envolvem o instituto da compensação de prejuízos fiscais, bem como a análise jurisprudencial do tema sob as óticas do contencioso administrativo federal e do Supremo Tribunal.

2. METODOLOGIA

O objetivo principal do trabalho é defender a inconstitucionalidade da aplicação do previsto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995 e no artigo 58 da Lei nº 8.981/1995 na hipótese de extinção da pessoa jurídica. Isso porque os referidos dispositivos legais limitam o direito à compensação do prejuízo fiscal do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL em 30% do lucro líquido ajustável para pessoas jurídicas em atividade.

Os objetivos específicos consistem em:

- (i) Apresentar a evolução do instituto da compensação de prejuízos fiscais na legislação brasileira;
- (ii) Pormenorizar a regra matriz de incidência tributária do IRPJ e da CSLL;
- (iii) Demonstrar a operacionalização da compensação dos prejuízos fiscais sobre o prisma contábil e,
- (iv) Analisar jurisprudências do CARF e do STF acerca da aplicação da trava de 30% para uso de prejuízo fiscal pelo sujeito passivo.

3. A EVOLUÇÃO DO INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

O sistema de compensação de prejuízos fiscais surgiu na legislação norte-americana a partir do reconhecimento de que a aplicação rígida de um método anual de contabilidade fiscal poderia resultar em inadequações. Assim, por mais que a compensação não elimine totalmente os desequilíbrios da tributação de contribuintes, vez que os lucros são essencialmente flutuantes, permite, até certo ponto, equilibrar os períodos negativos com os positivos.¹ Desse modo, a compensação de prejuízos entre os períodos de apuração vem da necessidade de se considerar a realidade da performance das empresas, que se organizam para funcionar continuamente e, conseqüentemente, permitem que a tributação se faça a partir de um nivelamento dos resultados.

Nesse sentido se posiciona o jurista Henry Tilbery²:

a compensação dos prejuízos entre períodos representa um reconhecimento do fato de ser a vida da empresa contínua e é um procedimento que, na realidade, faz o imposto incidir sobre um resultado nivelado por maior número de anos. Isto é importante, quando o sistema de tributação trata o período-base como unidade estanque (self-contained period).

No ordenamento jurídico brasileiro, a autorização para que os sujeitos passivos do IRPJ calculassem o tributo devido com o abatimento do valor dos prejuízos apurados em períodos-base anteriores foi introduzida pela Lei nº 154/47³. Para a lei, o prejuízo apurado poderia ser utilizado para compensar total ou parcialmente os lucros reais apurados nos três períodos-base subsequentes. Ademais, a compensação seria feita na escrituração contábil e pelo valor contábil dos prejuízos apurados, sendo condicionada à inexistência de reservas de lucros e lucros acumulados.

¹ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas: lucro real e lucro arbitrado**. 14. ed. rev., reform. e atual. Porto Alegre: MP Editora, 2021, p. 531.

²TILBERY, Henry. **Imposto de renda das pessoas jurídicas: integração entre sociedade e sócios**. São Paulo: Atlas, 1985. p. 125-126.

³Art 10. O prejuízo verificado num exercício, pelas pessoas jurídicas, poderá se deduzido, para compensação total ou parcial, no caso da inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subsequentes.

Parágrafo único. Decorridos os três exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes, do prejuízo porventura não compensado.

Em seguida, o Decreto-lei nº 1.493/76⁴ manteve o sistema de compensação na escrita comercial, mas inovou ao determinar que o valor do prejuízo contábil fosse diminuído dos custos, das despesas operacionais e dos encargos, considerados não dedutíveis. Não obstante, permitiu que o prejuízo apurado em certo período pudesse ser compensado com os lucros apurados dentro dos quatro períodos-base subsequentes.

O Decreto-lei nº 1.598/77⁵, por sua vez, reformulou inteiramente a matéria ao determinar que o prejuízo fiscal compensável seria aquele apurado na demonstração do lucro real e registrado no Livro de Apuração do Lucro Real. Com isso, substituiu o sistema de compensação contábil dos prejuízos pela sistemática de compensação com base em valores apurados e registrados na escrituração fiscal do contribuinte. Não obstante, manteve o lapso temporal para que a compensação fosse realizada nos quatro períodos-base seguintes.

Ato contínuo, o Decreto-lei nº 2.341/87⁶ foi responsável por introduzir expressivas modificações na matéria ao estabelecer exceções ao aproveitamento de prejuízos fiscais. Dentre as quais, estipulou que o contribuinte que apurasse prejuízo fiscal em determinado período seria impedido de compensá-lo caso, entre a data da geração e a da compensação dos prejuízos fiscais, houvesse a modificação cumulativa do ramo de atividade e do controle societário da pessoa jurídica que apurou os prejuízos fiscais.

⁴ Art. 12. O prejuízo verificado num exercício a partir do período-base relativo ao exercício de 1977 poderá ser compensado total ou parcialmente, com os lucros contábeis apurados dentro dos 4 (quatro) exercícios subsequentes. § 1º - Entende-se como prejuízo, para os fins de Imposto de Renda o verificado na apuração contábil da pessoa jurídica no período-base, diminuído dos custos despesas operacionais e encargos não dedutíveis. § 2º - Decorridos 4 (quatro) exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes de prejuízos porventura não compensados.

⁵ Art 64 - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes. § 1º - O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no livro de que trata o item I do artigo 8º, corrigido monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a compensação. § 2º - Dentro do prazo previsto neste artigo a compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos-base, à vontade do contribuinte. § 4º - O prejuízo compensável transferido de exercício anterior será absorvido pelo valor da reserva de reavaliação utilizada para compensar na escrituração comercial, prejuízos de exercícios anteriores.

⁶ Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade. 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.

Posteriormente, a Lei nº 8.383/91⁷, além de modificar o período-base de apuração do IRPJ, eliminou o prazo máximo para compensação dos prejuízos fiscais ao determinar que o prejuízo apurado em um mês poderia ser compensado com o lucro real dos meses subsequentes. Assim, estendeu a todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real o tratamento disposto na Lei nº 8.023/90, que dispõe sobre o regime de tributação dos resultados da exploração da atividade agrícola e pastoril. Notável comentar que apesar dessa transição, a Lei nº 8.383/91 nada dispõe sobre o regime legal a que deveriam se submeter os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1991, visto que, tendo sido gerados sob a legislação que impunha prazos e condições para que se efetivasse a compensação, poderiam ser compensados sob o regime jurídico da nova lei.

A Lei nº 8.541/92⁸, por sua vez, resgatou o limite temporal do direito à compensação no prazo máximo de quatro anos. Todavia, essa restrição temporal logo foi posta abaixo pelas Leis nº 8.981/95⁹ e nº 9.065/95¹⁰, que, além dessa alteração, inovaram dramaticamente o instituto ao prescreverem baliza quantitativa à compensação: a amortização passaria a estar restrita ao limite de 30% do montante do lucro real apurado, a partir da utilização do crédito oriundo dos prejuízos fiscais acumulados.

Tal evolução encontra-se sintetizada na seguinte tabela:

[TABELA NA PÁGINA SEGUINTE]

⁷ Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos. § 7º O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subsequentes.

⁸ Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos, monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários, subsequentes ao ano da apuração. (Revogado pela Lei nº 8.981, de 20.1.95)

⁹ 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.

¹⁰ 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.

PREJUÍZOS ACUMULADOS	DL/LEIS	RESTRIÇÕES			
		TEMPORAL	QUANTITATIVA	QUALIFICATIVA	FORMAL
A partir de 1948	Lei nº 154/47	3 anos-calendários	Sem limite	N/A	N/A
Em 1977	DL 1.493/76	4 anos-calendários	Sem limite	N/A	N/A
De 1978 a 1991	DL 1.598/77	4 anos-calendários	Sem limite	N/A	N/A
De 1987 em diante	DL 2.341/87	N/A	N/A	N/A	Modificação do controle acionário e do ramo de atividade
Em 1992	Lei 8.383/91	Sem limite	Sem limite	N/A	Idem
De 1993 a 1994	Lei 8.541/92	4 anos-calendários	Sem limite	N/A	Idem
Até 1995	Lei 8.981/95	Sem limite	30% Lucro real	N/A	Idem
Em 1996	Lei 9.065/95	Sem limite	30% Lucro real	N/A	Idem
A partir de 1996	Lei 9.249/95	Sem limite	30% Lucro real	Mesma natureza (operacional e não operacional)	Idem

Tamanha alteração promovida pelos dispositivos suscitou objeções acerca da sua constitucionalidade, a qual, como será visto adiante, foi posteriormente alvo de deliberação em sede de regime de repercussão geral pelo STF no RE nº 591.340.

4. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IRPJ E DA CSLL

Conforme preceitua Paulo Barros de Carvalho¹¹, as normas jurídicas são, em linhas gerais, compostas por uma hipótese legal e uma consequência. A hipótese descreve os critérios para a identificação do fato que, quando ocorrido, atrai a consequência – a aplicação de feitos a quem o realizou.

No campo tributário, essa relação de causa e consequência é expressa pela *regra-matriz de incidência tributária*. Dessa forma, a hipótese legal de incidência tributária prevê fato de conteúdo econômico de interesse ao Estado, e a consequência estabelece um vínculo obrigacional entre o sujeito ativo (entidade arrecadatória) e o sujeito passivo (contribuinte), tendo aquele o direito de exigir pagamento de quantia certa deste.

Essa regra matriz tributária é composta por cinco critérios que, cumulativamente, são imprescindíveis para identificar e individualizar uma relação jurídico-tributária. Na norma tributária, têm-se no campo da hipótese os critérios (i) material, (ii) temporal e (iii) espacial; e, no campo da consequência, os critérios (iv) pessoal e (v) quantitativo.¹²

O critério material descreve, de maneira abstrata, o fato que interessa à tributação. Geralmente é composto por um verbo e por um complemento (ex.: auferir + renda) e, em síntese, remete a um comportamento humano condicionado a circunstâncias de espaço e tempo.

O critério *espacial*, por sua vez, aduz para o lugar em que ocorreu o fato descrito no critério material. A título de exemplo, a diferença entre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e o Imposto Territorial Rural reside juntamente nesse critério, visto que, por mais que ambos os tributos onerem a propriedade imobiliária, a localidade desse imóvel (se em área urbana ou rural) será essencial para definir qual dos dois será aplicado ao bem em questão.

Já o critério *temporal* fornece os elementos necessários para saber o momento em que o fato descrito na hipótese aconteceu. A identificação desse

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 51.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Linguagem e método**. 8. ed., São Paulo: Noeses, 2021, p. 628-633 e 644-653.

momento é de suma relevância, uma vez que será a partir dele que ocorrerá, por exemplo, (a) a identificação da legislação de a ser aplicada no caso concreto¹³, (b) a verificação se o caso concreto se submeterá ou não aos princípios da irretroatividade e da anterioridade¹⁴ e (c) a identificação do marco inicial para a contagem de prazo decadencial para o ato de lançamento¹⁵.

Ademais, o critério *pessoal* serve para identificar aqueles que compõem o laço obrigacional, quais sejam os sujeitos ativo e passivo, ou seja, as pessoas atreladas uma à outra por conta do objeto devido na prestação – o tributo.

Por fim, o critério *quantitativo* é a expressão financeira do aspecto material, por meio do qual se apura a exata quantia devida na obrigação do tributo. É formado pela *base de cálculo*, que corresponde à grandeza econômica sobre a qual se aplica a *alíquota* (porcentagem), a fim de calcular a quantia e obter o valor devido do tributo.

O IRPJ é um tributo essencialmente fiscal; portanto, tem função predominantemente arrecadatória — angariar recursos para o custeio dos gastos públicos. Imprescindível à estruturação do Estado, tem como pressuposto a intervenção do Fisco no patrimônio do indivíduo, o qual também age na redistribuição de renda, vez que, devido à progressividade do imposto¹⁶, incide de forma mais gravosa sobre maiores rendimentos.

Desse modo, aplicando-se as noções da regra-matriz de incidência tributária ao IRPJ, constata-se que:

¹³ CTN - Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

¹⁴ CTN - Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

¹⁵ CTN - Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

¹⁶ “Em termos conceituais, um sistema tributário progressivo é aquele no qual a alíquota efetiva cresce com o aumento da renda, sendo a situação oposta característica de um sistema regressivo. Diz-se alíquota efetiva, porque a progressividade pode ser verificada mesmo em um sistema com alíquotas nominais constantes, uma vez que as alterações podem ocorrer diretamente sobre a base de cálculo” (FONSECA, Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 101).

- (i) O critério *material* abarca tanto a “renda” como “os proventos de qualquer natureza”, conforme expresso pela Constituição Federal¹⁷ (“CF”) e pelo Código Tributário Nacional¹⁸ (“CTN”).
- (ii) O critério *temporal* depende da modalidade de apuração adotada pela pessoa jurídica¹⁹. No lucro real trimestral, por exemplo, o imposto a pagar será verificado a cada três meses.
- (iii) Conclui-se que o critério *espacial*, não especificado na CF ou em outro diploma legal sobre o IRPJ, abarca todo o território de soberania tributária do Estado brasileiro. Inclui, para os residentes no país, rendas e proventos advindos de qualquer fonte, seja no próprio país ou no exterior; para os não residentes, compreende as rendas e proventos advindos de qualquer fonte de pagamento situada no Brasil.²⁰
- (iv) O critério *pessoal* aponta como sujeito ativo a União.²¹ O sujeito passivo corresponde a uma pessoa jurídica.²²
- (v) No critério *quantitativo*, a base de cálculo será o lucro obtido no período-base, sendo somente a parcela que acarreta acréscimo patrimonial passível de tributação. Quanto à alíquota, aplica-se percentual de 15% sobre a base de cálculo, havendo adicional de 10% sobre o que exceder o valor de R\$ 20 mil multiplicado pelo número de meses do período de apuração.²³

¹⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza;

¹⁸ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

¹⁹ Lei nº 9.430/96: Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

²⁰ CF, Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza; § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da **universalidade** e da progressividade, na forma da lei;

O princípio da universalidade significa que todo o patrimônio do contribuinte deve ser considerado na sua integralidade, sem qualquer fracionamento, seja no seu marco inicial de comparação (...) seja no seu marco final (...), portanto, também quanto às suas mutações ocorridas durante o período”. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: IBDT, 2020, p. 323).

²¹ Idem art. 153, III, CF.

²² Decreto 9.580/2018: Art. 158. São contribuintes do imposto sobre a renda e terão seus lucros apurados de acordo com este Regulamento (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27): I - as pessoas jurídicas, a que se refere o Capítulo I deste Título; e II - as empresas individuais, a que se refere o Capítulo II deste Título.

²³ Lei 9.249/1995: Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento. § 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação

A CSLL, destinada ao financiamento da seguridade social²⁴, possui uma regra-matriz de incidência tributária semelhante à do IRPJ, com exceção do critério *quantitativo*, posto que os tributos se diferenciam nas alíquotas. Assim, ao passo que a alíquota base do IRPJ é de 15%, aumentada em 10% conforme o acréscimo patrimonial, os percentuais da CSLL são de 15% ou de 9%, a depender da atividade desempenhada pelo contribuinte, conforme disposto em lei²⁵.

de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

²⁴CF: Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: c) o lucro;

²⁵Lei nº 7.689/88: Art. 3º A alíquota da contribuição é de: I - 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das instituições de pagamento, nos termos do disposto na Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, e das pessoas jurídicas referidas no art. 1º, § 1º, incisos II, III e V a XIII, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; III - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

5. CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DO PREJUÍZO FISCAL DE IRPJ E DA BASE NEGATIVA DE CSLL

Embora não seja o objetivo deste trabalho explorar de modo extensivo a sistemática contábil das empresas cujo regime tributário é o lucro real, faz-se necessário explanar os conceitos contábeis próprios desse regime tributário, sobretudo no que concerne a definição do *prejuízo fiscal*, referente ao IRPJ, e da *base negativa*, pertencente à CSLL, tendo em vista a importância dessas concepções para fins de compreensão do embate jurídico referente à compensação de passivos da empresa em extinção.

Como se sabe, as empresas enquadradas no lucro real, as quais são o foco do presente estudo, podem se beneficiar do instituto da compensação de prejuízos fiscais. Nesse sentido, a elas é facultado o abatimento de prejuízos apurados em exercícios anteriores com lucros de períodos-base seguintes, de modo a reduzir a base de cálculo relativa ao recolhimento dos tributos sobre o lucro.

Os tributos sobre o lucro dividem-se entre IRPJ e CSLL. Como mencionado, o IRPJ possui como uma das bases de cálculo o lucro real²⁶. À semelhança do que ocorre com o lucro real, a base da CSLL²⁷ consiste no resultado ajustado do exercício, isto é, o resultado do período aumentado ou diminuído por parcelas que constituem adições, exclusões e compensações.

O DL 1.598/77, em seu artigo 6º²⁸, preceitua que o lucro real consiste no lucro líquido do exercício fiscal ajustado por adições, exclusões ou compensações previstas na legislação tributária. Tal conceito serve de matriz legal para o art. 218 do Decreto nº 9580/98 (“RIR/18”), de seguinte redação:

²⁶RIR/18 - Art. 210. A base de cálculo do imposto sobre a renda, determinada segundo a lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 44 e art. 144 ; Lei nº 8.981, de 1995, art. 26; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

²⁷Lei 7.689/88 - Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: [...]

Lei 8.981/95 - 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)

²⁸ Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária

Art. 258. O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento.

O lucro líquido, por sua vez, consiste na soma do lucro operacional com receitas, com despesas e com participações, nos termos do artigo 259 do mesmo diploma legal, a saber:

Art. 259. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, das demais receitas e despesas, e das participações, e deverá ser determinado em observância aos preceitos da lei comercial.

Portanto, para a apuração do lucro real, ao montante correspondente ao lucro líquido devem ser feitos ajustes positivos (adições) e negativos (exclusões ou compensações).

As adições decorrem de despesas que não são dedutíveis e de receitas que não foram computadas no resultado contábil ou que o foram por valores menores que os mínimos estabelecidos na lei tributária.

As exclusões, por sua vez, reverterem adições anteriores e dizem respeito ao cumprimento de normas sobre isenção ou não incidência, além de remover receitas que tenham sido reconhecidas na demonstração de resultado do exercício.

Por fim, o lucro ainda é afetado pelo valor das compensações admitidas por lei. No ordenamento vigente, as únicas compensações permitidas são as do prejuízo fiscal do IRPJ e da base negativa da CSLL.

É importante ressaltar que, na determinação do lucro real, não se pode deduzir como custo ou despesa o IRPJ e nem a CSLL devidos²⁹.

Assim, para Ricardo Mariz de Oliveira³⁰, o prejuízo fiscal é definido como:

[...] saldo negativo da apuração do lucro real de um período-base, ou seja, o resultado a que se chega após partir do lucro líquido contábil (ou do prejuízo contábil) do período e se fazer dos ajustes de adições e exclusões determinadas pela lei do IRPJ

Em linhas gerais, o *prejuízo fiscal é o valor negativo do lucro real*: não havendo lucro, não há como recolher o IRPJ. Outrossim, tem-se a base de cálculo da CSLL quando há lucro. Porém, em caso de prejuízo, a base torna-se negativa. Portanto, na

²⁹RE nº 582.525: É constitucional o art. 1º e par. ún. da Lei 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ

³⁰OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p.1.072

presente dissertação, a terminologia *prejuízo fiscal* será estendida também à base negativa de cálculo da CSLL.

A compensação desse prejuízo poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, e deve observar o limite legal de 30%³¹ aplicável ao lucro real, por ano-calendário.

Destaca-se que o limite de 30% não é aplicável ao prejuízo fiscal, *mas ao lucro real*, de modo a ser possível compensar integralmente o prejuízo acumulado em um só período. Para isso, basta que o lucro real tenha aproximadamente três vezes o valor dos prejuízos fiscais acumulados. Em hipótese contrária, quando resta saldo a ser compensado, o contribuinte poderá utilizá-lo nas apurações subsequentes.

A aplicação prática do instituto consta no seguinte exemplo:

	ANO A+1	ANO A+2	ANO A+3	ANO A+4	ANO A+5	PREJUÍZOS ACUMULADOS	
RESULTADO	-R\$ 1.000,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.200,00	-R\$ 600,00	R\$ 1.500,00	R\$ 1.000,00	R\$ 480,00
COMPENSAÇÃO	-	-R\$ 480,00	-R\$ 360,00	-	-R\$ 450,00	R\$ 520,00	R\$ 360,00
LUCRO REAL	-R\$ 1.000,00	R\$ 1.120,00	R\$ 840,00	-R\$ 600,00	R\$ 1.050,00	R\$ 160,00	
IR (15%)	-	R\$ 168,00	R\$ 126,00	-	R\$ 157,50	R\$ 600,00	
CSLL (9%)	-	R\$ 100,80	R\$ 75,60	-	R\$ 94,50	R\$ 760,00	R\$ 450,00
						R\$ 310,00	

Do levantamento, conclui-se que:

- (i) No 1º ano, a empresa obteve um prejuízo de R\$ 1.000,00. Ante a ausência de quantia a ser compensada, restou o mesmo valor a título de prejuízos fiscais acumulados.
- (ii) No 2º ano, houve um lucro de R\$ 1.600,00. A compensação máxima corresponde a 30% deste valor, qual seja R\$ 480,00. Após amortização, restou um lucro real de R\$ 1.120,00 e um prejuízo acumulado de R\$ 520,00.
- (iii) No 3º ano, o lucro correspondeu a R\$ 1.200,00. Assim, a compensação máxima perfaz a quantia de R\$ 360,00, por mais que a empresa tenha R\$ 520,00 disponíveis para tanto. O lucro real refletiu R\$ 840,00.

³¹RIR/2018 - Art. 580. O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e pelas exclusões previstas neste Regulamento, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, caput).

Lei 8.981/95 - 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)

- (iv) No 4º ano, houve um prejuízo fiscal no montante de R\$ 600,00, o qual, acrescido aos R\$ 160,00 preexistentes, perfaz um prejuízo acumulado de R\$ 760,00 no ano-calendário.
- (v) Por fim, no 5º ano, vislumbrou-se lucro de R\$ 1.500,00. Assim, pôde-se amortizar o prejuízo acumulado no valor máximo de R\$ 450,00, restando R\$ 310,00 à disposição para compensação futura.

O lucro real decorre dos valores devidamente compensados, quando existentes, e serve como base para o cálculo do IRPJ e da CSLL.

6. ANÁLISE DO POSICIONAMENTO SOBRE A TRAVA PARA EMPRESAS EM EXTINÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO

Como introduzido anteriormente, a trava legal conferida à compensação fiscal tem por objetivo evitar o desperdício dos prejuízos fiscais do contribuinte em momentos de crise e garantir ao Estado um fluxo contínuo de recursos para assegurar sua previsão orçamentária. Esse equilíbrio só é possível parcelando-se a compensação integral do lucro com os saldos acumulados nos exercícios anteriores.

No entanto, a problemática ocorre quando a pessoa jurídica é extinta, vez que a legislação tributária não estabeleceu nenhuma exceção à trava, sendo ela aplicada a todos os casos.

Este capítulo analisará, portanto, essa controvérsia a partir dos diferentes posicionamentos do CARF em relação ao afastamento da trava dos 30% em hipótese de extinção de pessoa jurídica, tendo ora prevalecido entendimento vantajoso ao fisco, ora prevalecido posicionamento favorável ao contribuinte, em que pese a ausência de qualquer alteração legislativa material durante o período analisado.

Antes de tudo, forçoso conceituar o contencioso administrativo fiscal federal: o CARF é um órgão colegiado do Ministério da Fazenda, cuja atribuição consiste em julgar em 2ª instância os conflitos entre o Estado e os contribuintes que versem sobre tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (“RFB”).

Nesse sentido complementa Michell Pzepiorka³²

O contencioso administrativo fiscal federal é regulamentado pelo Decreto nº 70.235/1972, que, em seu art. 25, II, atribuiu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a competência para julgamento em segunda instância, qualificando-o como órgão colegiado, paritário e integrante da estrutura do Ministério da Fazenda.

Em um primeiro momento, o CARF optou, por maioria, por afastar a trava dos 30% no período-base da pessoa jurídica extinta por incorporação. Assim se portou o acórdão nº CSRF/01-04.258, julgado em 2002:

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

³²BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; Michell PRZEPIORKA. **Repercussões práticas do fim do voto de qualidade no CARF**. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação, nº 4, 2021, p.143.

Esse posicionamento evoluiu para votação unânime em 2004, no acórdão nº CSRF/01-05.100:

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 provido.

Mariz de Oliveira³³ propõe que as razões para tanto decorreram do entendimento de que o fundamento legal da limitação não seria impedir a compensação total do prejuízo fiscal, mas apenas estabelecer um limite temporal a cada período, podendo o saldo remanescente ser utilizado no período subsequente.

Contudo, com o julgamento do RE nº 344.994, em 2009, o STF decidiu, pela primeira vez, que a compensação de prejuízos fiscais seria um benefício fiscal, devendo a limitação da trava ser constitucional. A saber:

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.

À vista disso, no mesmo ano, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), por voto de qualidade³⁴, manteve a trava de 30% no balanço de encerramento das atividades da empresa ao alegar a inexistência de lei que autorizasse a compensação integral de prejuízos e dedução de bases negativas, conforme acórdão nº 9101-00.401:

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

Em 2013, a 1ª Turma da CSRF voltou a analisar a questão e, por mais que com composição parcialmente renovada, optou por manter a trava dos 30%,

³³OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p.1.081

³⁴Decreto nº 70.235/72 - Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: § 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

novamente por voto de qualidade, com semelhantes fundamentos da decisão retro, consoante Acórdão nº CSRF/9101-001.760:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2001 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima.

Verificou-se, portanto, manifesta contaminação da discussão do RE nº 344.994 na formação jurisprudencial do CARF: por mais que o julgado não tenha se tratado de precedente vinculante nem se debruçado sobre a compensação no cenário de extinção da pessoa jurídica, a partir dele, a jurisprudência administrativa se desviou favoravelmente à entidade fazendária.³⁵

Nesse meio tempo, apesar de os votos de qualidade serem favoráveis ao fisco, ainda foi possível vislumbrar decisões *por maioria de votos* – notadamente da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara – que afastaram a trava dos 30% nos casos de extinção de empresas.

Nesse sentido, acórdão nº 1103-001.058, publicado em maio de 2014:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008 PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS SEM A TRAVA DE 30%. A pessoa jurídica incorporada pode compensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da "trava" de 30%.

Do mesmo modo, acórdão nº 1103- 001.093, de julho de 2014:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2006 LIMITAÇÃO QUANTITATIVA PERIÓDICA PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS NA CÍSSÃO TOTAL Em face da periodicidade posta, como imperativo de ordem prática (e não como princípio), a apuração do lucro, assim como a incorrência de prejuízo, se dão como a conhecemos - corte entre dois pontos temporais - e esse reconhecimento implica a comunicação entre os períodos, como pressuposto dos cortes temporais (mais ou menos arbitrários). A finalidade da trava de compensação não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais, incorridos na periodicidade posta (assim como sob essa se dá a apuração dos lucros), tanto que se revogou o limite temporal de compensação. A regra da trava, portanto, tem seu sentido equacionado na persistência da periodicidade, e, assim, da interperiodicidade - no tempo, jamais no não tempo da empresa. O contrário é negar o valor e o conteúdo da regra de limitação quantitativa da compensação, no tempo; o que é negar a exigência prática de cortes temporais na aferição de lucro e de prejuízo da empresa.

³⁵TEODOROVICZ, Jeferson; PRZEPIORKA, Michel; MALPIGHI, Caio Cezar Soares. **Reflexões sobre o limite à compensação de prejuízos fiscais de IRPJ e de base de cálculo negativa de CSLL**. Revista Ius Gentium, Curitiba, v. 14, n. 2, p. 154

Os julgados assim o decidiram por reconhecerem que o RE nº 344.99 não havia tratado da questão sob a ótica da extinção da pessoa jurídica e, ainda, por acrescentarem razões jurídicas anteriormente não examinadas, como a existência de direito potestativo ligado à interperiodicidade da empresa.

Com a aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pela Lei nº 13.988/2020³⁶, houve uma reviravolta na esfera administrativa fiscal, vez que o voto de qualidade passou a ser julgado favoravelmente ao contribuinte.

A contar dessa alteração legislativa, em setembro de 2021 a questão foi julgada favoravelmente à pessoa jurídica por voto de qualidade, conforme acórdão nº 9101-005.728:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 2004 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO. TRAVA DE 30% DO LUCRO TRIBUTÁVEL. PREMISSA DE CONTINUIDADE DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. EXTINÇÃO. INCORPORAÇÃO. DESVIO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. ONERAÇÃO INDEVIDA DO PATRIMÔNIO. INAPLICABILIDADE.

A compensação de prejuízos fiscais é prerrogativa do contribuinte optante pelo regime do Lucro Real, garantindo a oneração apenas da renda tributável auferida dentro dessa modalidade de apuração, respeitando sua capacidade contributiva. O limite quantitativo das compensações de apenas 30% da monta do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, inaugurado pelos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, posteriormente veiculado nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, encontra motivação na garantia de arrecadação mínima, pressupondo e tendo como basilar premissa a continuidade das atividades das entidades, de modo a não tolher ou reduzir esse direito dos contribuintes. Quando tal limitação é aplicada à tributação das pessoas jurídicas extintas por cisão, fusão ou incorporação, desrespeita-se tal axioma considerado pelo Legislador, dando margem a oneração fiscal de patrimônio ao invés de renda. Sob pena de conflito e violação ao art. 43 do CTN, a trava de 30% do lucro tributável na compensação dos resultados negativos não pode ser imposta a empresa extinta, inclusive por evento de cisão, fusão ou incorporação, também se assegurando, assim, a observância sistemática e racional das demais normas legais que estabelecem os limites e informam a tributação sobre a renda.

Seguido pelo acórdão nº 9101-005.794, referente a outubro de 2021:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 2004 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. NÃO APLICAÇÃO DA LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado integralmente com o lucro real no encerramento das atividades da empresa, inclusive por incorporação.

³⁶Art. 28. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E: “Art. 19-E. **Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário**, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, **resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.**”

No entanto, esse posicionamento pró-contribuinte não tardou a ser reformado e, com a publicação da Lei nº 14.689/2023³⁷, houve o restabelecimento do voto de qualidade em benefício à Fazenda Nacional.

Nesses moldes foi proferido, em fevereiro de 2023, o acórdão nº 9101-006-452, que, por voto de qualidade, impediu o levantamento da trava dos 30% para a empresa recorrente ao alegar ausência de previsão legal para tanto:

Ementa ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2005 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE NEGATIVA. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%. Dispõe a legislação que na apuração do lucro tributável poderá haver o aproveitamento de prejuízo fiscal ou base negativa mediante compensação desde que obedecido o limite de trinta por cento sobre o lucro líquido. Eventual encerramento das atividades da empresa, em razão de eventos de transformação societária, como a incorporação, não implica em exceção ao dispositivo legal, a ponto que permitir aproveitamento de prejuízo fiscal ou base negativa acima do limite determinado. Precedentes da 1ª Turma da CSRF. Havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal. Precedentes da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça.

Portanto, perante a ausência de entendimento vinculante sobre o tema até então, o CARF oferta alternâncias decisórias a respeito da matéria: houve decisões exitosas tanto para a União quanto para o contribuinte, por voto de qualidade ou por maioria, sendo as circunstâncias do caso e das regras de votação específicas adotadas no momento da decisão cruciais para o resultado proferido.

Em vista disso, conclui-se que:

- (i) Malgrado não possuírem efeitos vinculantes, os acórdãos dos tribunais superiores podem ser utilizados como precedentes persuasivos para fundamentar os votos nos conselhos administrativos e;
- (ii) Há tensão entre os critérios de desempate, sobretudo quanto ao voto de qualidade, que altera as conclusões da Corte a depender de sua composição.

³⁷Art. 1º Os resultados dos julgamentos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), na hipótese de empate na votação, serão proclamados na forma do disposto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos termos desta Lei.

7. ANÁLISE DO POSICIONAMENTO SOBRE A TRAVA PARA EMPRESAS EM EXTINÇÃO NO ÂMBITO JUDICIÁRIO

Como abordado no capítulo anterior, o CARF, nas últimas duas décadas, alterou ao menos três vezes seu posicionamento em relação à contenda envolvendo o limite de 30% para amortização dos prejuízos fiscais por empresas em extinção. Portanto, à mercê de uma postura altamente contingente do contencioso administrativo fiscal, os contribuintes recorreram ao Poder Judiciário a fim de questionar a constitucionalidade da limitação interposta pela legislação federal.

Ao que foi introduzido no capítulo anterior, a discussão sobre a trava foi deliberada pela 1ª vez no STF em 2009, com o julgamento do RE nº 344.994. Na oportunidade, o plenário qualificou o prejuízo fiscal como benefício fiscal, apto a ser revogado a qualquer momento, e declarou a constitucionalidade do seu limite de uso por exercício fiscal.

Ocorre que, nesse caso, a matéria submetida à apreciação estava restrita ao IRPJ, não abrangendo a CSLL. Ademais, apenas foi arguida a inconstitucionalidade da trava dos 30% do ponto de vista temporal, visto que os dispositivos constitucionais atacados foram o artigo 150, III, alíneas “a” (princípio da irretroatividade) e “b” (princípio da anterioridade) e o artigo 5º, inciso XXXVI (proteção ao direito adquirido).

Diante disso, a controvérsia tomou novos moldes com o RE nº 591.340³⁸. Isso porque, além de incluir a compensação relativa à base negativa da CSLL, o recurso embasou a inconstitucionalidade da trava dos 30% na violação da norma de competência dos tributos – conceitos de renda e lucro – e nos princípios da capacidade contributiva, da universalidade, da isonomia e da vedação ao confisco. Apesar de questionar a trava em nova fundamentação, diga-se, mais sofisticada, o então Tema nº 117, julgado em 2019, fixou a seguinte tese: “É constitucional a

³⁸STF - RE: 591340 SP, Relator.: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 27/06/2019, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 03/02/2020 TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. LIMITE ANUAL. LEI 8.981/1995, ARTS. 42 E 58. LEI 9.065/95, ARTS. 15 E 16. CONSTITUCIONALIDADE. 1. **A técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista em nosso ordenamento nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não ofende nenhum princípio constitucional regente do Sistema Tributário Nacional.** 2. Recurso extraordinário a que nega provimento, com afirmação de tese segundo a qual é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL”.

Pontua-se que, embora a controvérsia tenha sido pacificada pelo STF quanto às empresas que permanecem em funcionamento, estabeleceu-se que a tese deliberada no julgamento não seria aplicada nas hipóteses de extinção da pessoa jurídica, posto que essa premissa não foi o cerne da discussão levada ao Supremo³⁹.

Dessa maneira, os contribuintes passaram a recorrer ao Judiciário a fim de que o STF autorizasse o direito de compensar integralmente os resultados negativos apurados quando da extinção da empresa. Para tanto, sustentaram, principalmente, a ausência de apurações subsequentes para aproveitamento do saldo creditório não compensado em virtude da aplicação da trava; a vedação parcial à compensação causada pela regra de diferimento de compensação, e o desvirtuamento da vontade do legislador ante a correta interpretação da legislação pertinente.

Não obstante, ao apreciar os requerimentos, o STF se posicionou desfavoravelmente à demanda dos contribuintes.

A exemplo disso, tem-se o RE nº 1.343.200/SC⁴⁰, por meio do qual a empresa requereu a amortização integral dos prejuízos fiscais de IRPJ e de CSLL quando da

³⁹Min. Alexandre de Moraes: “Tal restrição dirige-se à pessoa jurídica em pleno exercício de seu objeto social; **ou seja, que não encerrou suas atividades, por extinção**, fusão, cisão parcial ou total, ou por incorporação”. (Inteiro teor do RE Nº 591.340, p. 24). Min. Relator Marco Aurélio: “De início, destaco a necessidade de delimitar-se o que submetido a julgamento. O recurso cuida, tão somente, da constitucionalidade das restrições previstas nas citadas Leis, presente a continuidade da atividade empresarial, **não abrangendo a interpretação dos diplomas legais nas situações em que se observa a extinção de pessoa jurídica.**” (Inteiro teor do RE Nº 591.340, p. 09). Min. Edson Fachin: “Entendo também que é inconstitucional essa limitação percentual interperiódica à compensação de prejuízos fiscais, **especialmente na hipótese de extinção da pessoa jurídica**, que é a tese subsidiária sustentada, mas o eminente Ministro-Relator está acolhendo a tese principal e eu estou acompanhando integralmente as premissas, os fundamentos e a conclusão de Sua Excelência”. (Inteiro teor do RE Nº 591.340, p. 48).

⁴⁰STF - RE: 1343200 SC, Relator.: ALEXANDRE DE MORAES, **Data de Julgamento: 26/09/2022**, Primeira Turma, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-253 DIVULG 12-12-2022 PUBLIC 13-12-2022 EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IRPJ . CSLL. COMPENSAÇÃO INTEGRAL DE PREJUÍZOS FISCAIS. EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. INAPLICABILIDADE DO TEMA 117 DA REPERCUSSÃO GERAL. MATÉRIA DE ÍNDOLE INFRACONSTITUCIONAL. [...] 2. Quanto à possibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL de pessoa jurídica extinta por incorporação, fusão ou cisão, **para divergir do entendimento formulado no acórdão recorrido, seria necessária a análise da questão à luz da legislação infraconstitucional pertinente (CTN, Leis 8 .981/1995 e 9.065/1995), de forma que as alegadas ofensas à Constituição seriam meramente indiretas (ou mediatas), o que inviabiliza o conhecimento do referido apelo.** 3. O Tema 117 (RE 591 .340-RG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Red. do acórdão Min . ALEXANDRE DE MORAES, DJe de 3/2/2020) não se aplica ao caso destes autos. No referido precedente de

sua extinção. Para isso, sustentou que a aplicação da trava dos 30% implicaria a perda definitiva do direito à compensação do prejuízo acumulado, fazendo com que o IRPJ e a CSLL onerassem o patrimônio da empresa, e não o lucro ou a renda.

No entanto, o relator negou provimento ao mérito do recurso por se valer da tese de que a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais seria um benefício fiscal, inexistindo, portanto, qualquer direito adquirido à compensação integral de tais valores. Acrescentou, ainda, que para proferir entendimento divergente, seria necessário o exame da legislação infraconstitucional pertinente.

Ao RE nº 1.295.695/SC⁴¹, de mesma relatoria, negou-se provimento ao pleito do contribuinte com a alegação de ausência de previsão legal do afastamento da trava dos 30% na hipótese de extinção da empresa, de modo que o Judiciário estaria usurpando a competência legiferante caso estendesse o benefício fiscal, o que não seria permitido pelo ordenamento jurídico.

Nesse íterim, casos análogos⁴² ingressaram ao STF e, invariavelmente, receberam destino similar, com base nos fundamentos dos precedentes.

repercussão geral, firmou-se tese reconhecendo a constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL; já no presente processo debate-se a incidência da referida limitação na hipótese específica de extinção da pessoa jurídica, particularidade não abrangida no referido precedente. 4. Embargos de declaração recebidos como Agravo Interno ao qual se nega provimento. [...]

⁴¹STF - RE: 1295695 SC, Relator.: ALEXANDRE DE MORAES, **Data de Julgamento: 10/10/2022**, Primeira Turma, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-207 DIVULG 13-10-2022 PUBLIC 14-10-2022EMENTA: AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. COMPENSAÇÃO INTEGRAL DE PREJUÍZOS FISCAIS. EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. INAPLICABILIDADE DO TEMA 117 DA REPERCUSSÃO GERAL. MATÉRIA DE ÍNDOLE INFRACONSTITUCIONAL. AMPLIAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS POR DECISÃO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. 1. O Tema 117 (RE 591.340-RG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Red. do acórdão Min. ALEXANDRE DE MORAES, DJe de 3/2/2020) não se aplica ao caso destes autos. No referido precedente de repercussão geral, firmou-se tese reconhecendo a constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL; já no presente processo debate-se a incidência da referida limitação na hipótese específica de extinção da pessoa jurídica, particularidade não abrangida no referido precedente. **2. O Tribunal de origem concluiu que, na hipótese de pessoa jurídica prestes a ser extinta, não é possível afastar a limitação de 30% dos prejuízos em cada exercício financeiro, pois essa medida representaria a instituição de modalidade compensação inexistente na legislação tributária, sendo vedada a atuação do Judiciário como legislador positivo.** 3. Essa compreensão está em consonância com a jurisprudência desta CORTE, firmada no sentido de que não cabe ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para conceder ou estender benefício fiscal não previsto na legislação tributária. 4. Agravo Interno a que se nega provimento. [...]

⁴²STF-RE nº **1344795/SC**, Rel.: Alexandre de Moraes, julgado em 25/07/2022; STF-RE nº **1294800/RS**, Rel.: Luiz Fux, julgado em 18/10/2022; STF-RE nº **1357308/RS**, Rel.: Nunes Marques, julgado em 20/06/2023.

Contudo, em recente decisão, o Ministro André Mendonça, relator do agravo regimental no RE nº 1.425.640/RS⁴³, proferiu voto no sentido de afastar da empresa extinta a limitação da compensação em 30%, em patente divergência da postura que vinha sendo adotada pela Corte.

Nesse sentido, pontuou que:

a retenção dos valores diante do encerramento da sociedade empresária geraria enriquecimento sem causa do Fisco, inclusive, por uma subversão da competência tributária do Imposto de Renda e da Contribuição sobre o Lucro

O relator pediu o destaque da matéria e, após repercussão geral conhecida, consolidou-se o Tema 1.401: *Constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL na hipótese de extinção da pessoa jurídica.*

⁴³ STF - RE: 00000000000001425640 RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator.: Min. ANDRÉ MENDONÇA, Data de Julgamento: 30/05/2025, Tribunal Pleno, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-260 DIVULG 13-08-2025 PUBLIC 14-08-2025 Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. COMPENSAÇÃO LIMITADA A 30%. EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. POSSÍVEL VIOLAÇÃO ÀS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. I. CASO EM EXAME 1. Recurso extraordinário interposto contra acórdão da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, mediante o qual mantida a limitação de 30% para a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL, mesmo em caso de extinção da pessoa jurídica, com base nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, e no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995. II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO 2. A questão em discussão consiste em definir a constitucionalidade da limitação de compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, na hipótese específica de extinção da pessoa jurídica, diante das garantias constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva, da não tributação do patrimônio, da vedação ao confisco e da proporcionalidade tributária. III. RAZÕES DE DECIDIR 3. O Supremo Tribunal Federal já reconheceu a constitucionalidade da limitação da compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL no julgamento do Tema nº 117 do ementário da Repercussão Geral (RE nº 591 .340/SP), ressaltando, expressamente, a Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp> sob o código 4540-C150-5966-8A59 e senha 6E01-5664-DAF9-D228 RE 1425640 RG / RS 2 análise de hipóteses de extinção da pessoa jurídica. 4. A aplicação indistinta da “trava dos 30%” à pessoa jurídica em processo de extinção pode inviabilizar a compensação integral dos prejuízos anteriormente reconhecidos, esvaziando, na prática, o conteúdo econômico do direito à compensação. 5. Tal interpretação pode importar em tributação sobre resultados fictícios ou inexistentes, em afronta aos arts. 153, inc. III, e 195, inc. I, al. c, da Constituição, nos quais se exige, respectivamente, a ocorrência de renda/lucro como hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL. 6. A restrição legal pode violar as garantias constitucionais da isonomia tributária (arts. 5º, caput, e 150, inc. II), da propriedade privada (art. 5º, inc. XXII), da vedação ao confisco (art. 150, inc. IV) e do princípio da proporcionalidade, ao criar discrimen injustificado entre contribuintes em atividade e em extinção. 7. A matéria apresenta relevância social, econômica e jurídica, especialmente diante da frequência de reorganizações empresariais e da necessidade de segurança jurídica nas regras de compensação de prejuízos fiscais. IV. DISPOSITIVO E TESE 8. **Repercussão geral reconhecida para a seguinte questão constitucional: exame da constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL na hipótese de extinção da pessoa jurídica.**

Enquanto o Tema ainda está pendente de julgamento, conclui-se que, até o presente momento, o STF tem posição desfavorável ao contribuinte ao entender pela impossibilidade da compensação integral de prejuízos fiscais quando da extinção da pessoa jurídica. Para tanto, afirma a inexistência de direito adquirido à compensação integral de prejuízos fiscais na legislação nacional. Ademais, sustenta que quaisquer violações à CF advindas desse raciocínio teriam caráter puramente reflexivo, além de insistir que suposta permissão à compensação integral colocaria o Judiciário na posição de legislador, sendo tal prática antijurídica.

8. A NECESSIDADE DO RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE DA TRAVA DOS 30% PARA EMPRESAS EM EXTINÇÃO

Este capítulo dedica-se à explanação dos motivos pelos quais a aplicação da trava de 30% de uso de prejuízo fiscal não merece prosperar na hipótese de extinção da pessoa jurídica. Para tanto, serão refutados os pontos elencados pelo STF como fundamentos para a aplicação dessa regra.

A começar, analisa-se a estrutura lógica da trava dos 30%.

Os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, bem como o art. 58 da Lei nº 8.981/1995, *autorizam a dedução total do valor a título de prejuízo fiscal*, mas de forma diferida, com o objetivo de tributar apenas o acréscimo patrimonial do sujeito passivo e não comprometer o fluxo de arrecadação dos cofres públicos.

Essa sistemática pressupõe a continuidade das operações da pessoa jurídica, sendo contrária à própria finalidade da norma aplicá-la em face daquelas que cessarão suas atividades. Afinal, é justamente por causa da extinção do contribuinte que eventual saldo restante a compensar será perdido, levando-se em conta que não haverá mais a apuração de resultado subsequente a ensejar seu aproveitamento.

O diferimento, nessa hipótese, não se justifica, devendo o direito à compensação integral, para ser inteiramente respeitado, acontecer em uma única operação no balanço final da empresa.

Ademais, caso realmente fosse o desejo do legislador obstar a compensação integral da pessoa jurídica extinta, assim o teria feito, a exemplo da vedação expressa à compensação de prejuízos fiscais da sucedida pela sucessora nos casos de incorporação, fusão ou cisão da pessoa jurídica.⁴⁴

Nesse sentido, “*o direito à compensação integral é verdadeira norma implícita, que é extraída da norma limitadora por decorrência lógica.*”⁴⁵

Em suma, diante do silêncio do legislador quanto à vedação explícita ao abatimento ilimitado do saldo acumulado quando da extinção da empresa, e na

⁴⁴Art. 33 do Dec. 2.341/87. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

⁴⁵RAMOS, Gabriel Ribeiro Gonçalves. **A inconstitucionalidade da aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais de empresas extintas**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 160, p. 59.

ausência de exercício fiscal subsequente que possibilite o diferimento da compensação, a trava de 30% não deve ser empregada ao caso.

Em seguida, examina-se o alargamento inconstitucional das regras matrizes de incidência tributária do IRPJ e da CSLL causado pela aplicação da trava.

Como se sabe, a materialidade de ambos os tributos incide sobre a renda, que corresponde aos *acréscimos patrimoniais* em determinado período. Só há acréscimo se houver saldo positivo entre as receitas e as despesas. Assim, o IRPJ e a CSLL só podem onerar aquilo que figura como majoração do patrimônio da pessoa jurídica.

Em miúdos, ao final do exercício fiscal da empresa, calcula-se o resultado a partir da diferença entre as receitas auferidas e as despesas incorridas no período. Caso o resultado seja positivo, apura-se lucro; caso negativo, prejuízo.

Apurado prejuízo, não há acréscimo patrimonial, sendo a receita menor que a despesa. Nesse caso, o instituto da compensação de prejuízos fiscais permite o *carry forward* – transferência do saldo do final de um período contábil para o próximo período.

É certo que a trava limita esse *carry forward* em 30% do lucro real. Contudo, quando a empresa se extingue, se não houver o levantamento da trava para a compensação integral, não somente a renda, mas também outra materialidade será alvo de tributação.

Isso porque o lucro obtido em exercício posterior àquele em que se apurou prejuízo *não acresce ao patrimônio da empresa, somente o recupera*.

Confira-se:

EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA - MANTENÇÃO DA TRAVA DOS 30%				
	ANO A+1	ANO A +2	E X T I N Ç Ã O	TOTAL IMPOSTO DEVIDO
RESULTADO	-R\$ 1.000,00	R\$ 1.600,00		
COMPENSAÇÃO	-	-R\$ 480,00		
LUCRO REAL	-R\$ 1.000,00	R\$ 1.120,00		
IR (15%)	-	R\$ 168,00		
CSLL (9%)	-	R\$ 100,80		
				R\$ 268,80

EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA - INAPLICABILIDADE DA TRAVA DOS 30%				
	ANO A+1	ANO A+2	E X T I N Ç Ã O	
RESULTADO	-R\$ 1.000,00	R\$ 1.600,00		
COMPENSAÇÃO	-	-R\$ 1.000,00		
LUCRO REAL	-R\$ 1.000,00	R\$ 600,00		TOTAL
IR (15%)	-	R\$ 90,00		IMPOSTO
CSLL (9%)	-	R\$ 54,00		DEVIDO
				R\$ 144,00

Da situação hipotética, tem-se que após um prejuízo inicial de R\$ 1.000,00, no ano seguinte, a empresa logrou lucro de R\$ 1.600,00. Apesar disso, optou pelo fim do empreendimento.

Desse modo, caso mantida a trava (*cenário 1*), o prejuízo restante de R\$ 520,00 disponível para abatimento no exercício posterior nunca poderá ser amortizado, posto que esse período de apuração não existirá. Os tributos, portanto, incidirão sobre o valor de R\$ 1.120,00, por mais que o acréscimo patrimonial total da empresa corresponda apenas a R\$ 600,00.

Assim, o montante de R\$ 520,00 acrescido à base de cálculo ocasiona o alargamento indevido da materialidade dos tributos, haja vista que perfaz saldo negativo – contrário ao acréscimo patrimonial. Assim, o IRPJ e a CSLL tributarão não somente a majoração do patrimônio – R\$ 600,00 – como também o patrimônio em si, que fará as vezes do prejuízo de R\$ 520,00.

Sendo assim, somente com a inaplicabilidade da trava (*cenário 2*) será possível tributar apenas o acréscimo patrimonial. Isso porque, compensando-se o montante integral a título de prejuízo fiscal – R\$ 1.000,00 – a base de cálculo do IRPJ e da CSLL corresponderá exatamente à majoração do patrimônio da empresa no período – R\$ 600,00.

Dessa forma, caso a legislação tributária limite o uso da integralidade do prejuízo fiscal computado no exercício anterior, a tributação também recairá sobre receitas que atingem, com efeito, o próprio patrimônio, de maneira a corromper a materialidade do IRPJ e da CSLL e violar a preservação do capital do contribuinte.

Ainda, a imposição da trava enseja tratamento notadamente discriminatório entre o contribuinte extinto e aquele que continua em operação, de modo a violar o

princípio da igualdade do âmbito tributário⁴⁶. Isso porque, por mais que em momentos jurídico-econômicos distintos, terão de se submeter a um mesmo regime fiscal.

Como demonstrado acima, a empresa em extinção, se tributada similarmente àquela em atividade (*cenário 1*), declarará, assim como esta, o total de R\$ 268,80. No entanto, se tratada levando-se em consideração a impossibilidade da compensação dos prejuízos em períodos futuros (*cenário 2*), recolherá apenas R\$ 144,00.

Nesse caso, apenas a inaplicabilidade da trava para as pessoas jurídicas em extinção teria o condão de estabelecer tratamento igualitário entre os contribuintes.

Por fim, questiona-se a “interpretação restritiva” utilizada pelo STF para desprover os pedidos de compensação integral das pessoas jurídicas em extinção.

O Supremo utiliza-se de tal argumento por considerar a compensação de prejuízos fiscais um benefício fiscal concedido ao contribuinte. Nessa lógica, anuir à compensação ilimitada para a empresa em extinção faria do órgão um “legislador positivo”, vez que incorreria em interpretação extensiva do benefício, comportamento vetado pela Lei Tributária⁴⁷.

Ocorre que a amortização de prejuízos fiscais não é mero benefício fiscal disponibilizado ao sujeito passivo, mas, como visto, direito assegurado às pessoas jurídicas em razão da própria materialidade tributária do IRPJ e da CSLL.

Ademais, *caso fosse um benefício fiscal*, o que se admite apenas a título de argumentação, a interpretação literal por ele exigida, a partir da exploração linguística, sintática e semântica da norma (em detrimento a razões amparadas em, por exemplo, contexto histórico ou político), indicaria que, *a contrario sensu*, a trava não se aplica às pessoas jurídicas em extinção, vide ao silêncio da norma quanto a essa hipótese.

Portanto, não há que se falar em interpretação extensiva de benefício fiscal e, consequentemente, de atuação legislativa por parte do judiciário, haja vista que a

⁴⁶ CF: Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

⁴⁷ 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.

compensação de prejuízo fiscal consiste em direito adquirido que, inclusive, viabiliza a plena formação dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL; obtidos por metodologia contábil que leva em consideração as incidências e os resultados de períodos-base anteriores.

9. CONCLUSÃO

Perante o exposto, conclui-se pela confirmação da hipótese inicial referente à necessidade do reconhecimento da inconstitucionalidade da trava de 30% para uso de prejuízo fiscal, prevista nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995 e no artigo 58 da Lei nº 8.981/1995, quando aplicada a empresas em extinção.

Isso porque a compensação integral de prejuízos fiscais não é um benefício fiscal, mas direito adquirido do contribuinte, sobretudo porque constitui o próprio aspecto material do IRPJ e da CSLL, definidos pela Constituição e reiterados pela legislação tributária.

Nesse sentido, insistir na manutenção da aplicação da trava para as empresas que finalizam suas atividades seria defender o alargamento inconstitucional do critério material da regra matriz de incidência tributária de ambos os tributos, visto que a tributação incidiria sobre o patrimônio do contribuinte, e não sobre o lucro tributável.

Como aventado diversas vezes, a finalidade da lei, ao instituir a trava de 30%, nunca foi tolher a compensação de prejuízos fiscais, mas diferir os efeitos dessa compensação já autorizada, a fim de atenuar os impactos da dedução nas receitas do Estado causada pelo instituto.

Não obstante, a trava também ocasiona manifesto desrespeito ao princípio da igualdade tributária, visto que sujeitos passivos com receitas equivalentes recolheriam quantidades distintas de tributo, em decorrência da aplicação da trava de 30% à pessoa jurídica extinta.

Reitera-se que todas as violações decorrentes da manutenção da trava àqueles que encerram suas operações não são reflexas ao texto constitucional, como defende o STF, mas diretas, por infringirem intimamente o disposto nos arts. 153, inciso III, e 195, inciso I, alínea c), da CF.

No papel de guardião da Constituição, o Supremo deve se balizar na interpretação das normas constitucionais que garantam maior segurança jurídica, eficácia e respeito aos princípios constitucionais aplicáveis ao direito tributário.

Aplicando-se esse dever ao presente caso, espera-se que com o julgamento do Tema 1.041, o STF modifique o seu entendimento sobre a matéria e instaure precedente vinculante favorável ao contribuinte a partir da fixação da seguinte tese:

inconstitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL na hipótese de extinção da pessoa jurídica.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas: lucro real e lucro arbitrado**. 14. ed. rev., reform. e atual. Porto Alegre: MP Editora, 2021.

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; Michell PRZEPIORKA. **Repercussões práticas do fim do voto de qualidade no CARF**. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação, nº 4, 2021, p. 143. Disponível em <http://www.rdft.com.br/revista/article/view/47> Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) — 1ª Seção — 1ª Turma. **Acórdão nº CSRF/01-04.258**, julgado em 2 dez. 2002. Processo nº 13502.000497/00-11. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) — 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). **Acórdão nº 9101-005.728**, sessão de 01 set. 2021. Processo nº 19515.007944/2008-00. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19515007944200800_6489906.pdf. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) — 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). **Acórdão nº 9101-00.401**, sessão de 2 out. 2009. Processo nº 13807.003133/2004-36. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 13 nov. 2025

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) — 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). **Acórdão nº 9101-001.760**, sessão de 16 out. 2013. Processo nº 10580.009602/2006-04. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) — 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). **Acórdão nº 9101-005.794**, sessão de 05 out. 2021. Processo nº 19515.004273/2009-06. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19515004273200906_6531869.pdf. Acesso em: 14 nov. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) — 3ª Turma da 1ª Câmara, **Acórdão nº 1103-001.093**, sessão de 31 jul. 2014. Processo nº 19515.000427/2010-16. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) — Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). **Acórdão nº 9101-006.452**, sessão de 01 fev. 2023. Processo nº 16682.720173/2010-36. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) — Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). **Acórdão nº 1103-001.058**, sessão de 07 maio 2014. Processo nº 10166.729141/2011-30. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF) – 1ª Turma. **Acórdão nº CSRF/01-05.100**, sessão. 19 out. 2004. Processo nº 10980.011045/99-90. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.493, de 7 de dezembro de 1976. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-lei/1965-1988/Del1493.htm. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987**. Dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras para efeito de determinar o lucro real, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2341.htm. Acesso em: 15 nov. 2025.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987**. Dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras, para efeito de determinar o lucro real, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2341.htm. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do Imposto sobre a Renda das Pessoas

Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#!/consulta/externa/81268>. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. **Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023**. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); dispõe sobre a autorregularização de débitos e a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, sobre o contencioso administrativo fiscal e sobre a transação na cobrança de créditos da Fazenda Pública; altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e as Leis nº 6.830/1980, 9.430/1996, 13.988/2020, 5.764/1971, 9.249/1995 e 10.150/2000; e revoga dispositivo da Lei nº 10.522/2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2023-2026/2023/Lei/L14689.htm. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. **Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947**. Altera dispositivos da legislação do imposto de renda. Diário Oficial da União, 27 nov. 1947. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L0154.htm. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992**. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8541.htm. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995**. Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9065.htm. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 1.295.695/SC**. Supremo Tribunal Federal. Julgamento: em data de 28 jun. 2023. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1664830851>. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 1.343.200/SC**. Supremo Tribunal Federal.

Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1722579386>. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 1.425.640/RS**. Supremo Tribunal Federal.

Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/4476141149>. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 344.994/PR**. Acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF), Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 25 mar. 2009. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/14714804>. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 582.525**. Tema 75. Julgamento: 09 mai. 2013. Conhecido o recurso e negado provimento. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/25342710>. Acesso em: 12 nov. 2025.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 591.340** (Tema 117). Supremo Tribunal Federal. Julgamento: 27 jun. 2019. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/861675370>. Acesso em: 13 nov. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Linguagem e método**. 8. ed., São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; PIRES, Rodrigo Henrique. **O novo julgamento da “trava dos 30%” para aproveitamento de prejuízos fiscais**. Consultor Jurídico (ConJur), 4 abr. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-04/opiniao-julgamento-trava-30-supremo/>. Acesso em: 13 nov. 2025.

FONSECA, Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018,

JOTA INFO. **A “trava” de 30% nas hipóteses de extinção e o Tema 1401 da repercussão geral**. JOTA, 28 maio 2025. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/jurisprudente/a-trava-de-30-nas-hipoteses-de-extincao-e-o-tema-1401-da-repercussao-geral>. Acesso em: 13 nov. 2025.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020.

RAMOS, Gabriel Ribeiro Gonçalves. **A inconstitucionalidade da aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais de empresas extintas**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 160, p. 47-66, 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/742> . Acesso em: 13 nov. 2025.

TEODOROVICZ, Jeferson; PRZEPIORKA, Michel; MALPIGHI, Caio Cezar Soares. **Reflexões sobre o limite à compensação de prejuízos fiscais de IRPJ e de base de cálculo negativa de CSLL**. *Revista Ius Gentium*, Curitiba, v. 14, n. 2, p. 148-170, jul./dez. 2023. Disponível em: <https://www.revistasuninter.com/iusgentium/index.php/iusgentium/article/view/637/526> . Acesso em: 13 nov. 2025.

TILBERY, Henry. **Imposto de renda das pessoas jurídicas: integração entre sociedade e sócios**. São Paulo: Atlas, 1985.