

REFLEXÕES SOBRE O LIMITE À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE IRPJ E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL

*REFLECTIONS ON THE COMPENSATION LIMIT FOR IRPJ (TAX LOSS) AND CSLL
NEGATIVE CALCULATION BASIS*

*REFLEXIONES SOBRE EL LÍMITE DE COMPENSACIÓN DE LA PÉRDIDA FISCAL DE
IRPJ Y DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL*

Jeferson Teodorovicz¹
Michell Przepiorka²
Caio Cezar Soares Malpighi³

Resumo

O presente trabalho pretende, com premissa hipotético-dedutiva, apresentar uma abordagem exploratória da literatura, da legislação e da jurisprudência (administrativa e judicial) referente ao limite à compensação de prejuízos fiscais de IRPJ (Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica) e de base de cálculo negativa de CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), especialmente no que se refere à hipótese de extinção de pessoas jurídicas. Busca-se, sobretudo, apresentar análise sobre alguns recentes casos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Conclui-se que o tema ainda necessita de reflexões com diferentes impactos a depender da sistemática de julgamento adotada no julgamento administrativo.

Palavras-chave: compensação; prejuízos fiscais; base de cálculo negativa; IRPJ; CSLL; extinção de pessoa jurídica; limites.

Abstract

This paper intends to present, with a hypothetical and deductive premise, an exploratory approach of the literature, legislation and jurisprudence (administrative and judicial) concerning the limit of the compensation of losses with IRPJ taxes (Corporate Income Tax) and the calculation basis of the CSLL (Social Contribution on the Net Income), especially when it comes to the hypothesis of the extinguished corporate person. Mainly, this research aims to analyze some of the cases recently decided by the Administrative Council of Fiscal Resources (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF). The study concludes that this issue still requires further discussion, with different results depending on the trial system adopted during the administrative judgment process.

Keywords: compensation; tax losses; negative calculation basis; IRPJ; CSLL; extinction of legal entity; limits.

Resumen

El presente trabajo pretende, con una premisa hipotético-deductiva, presentar un enfoque exploratorio de la literatura, la legislación y la jurisprudencia (administrativa y judicial) cuanto al límite a la compensación de pérdidas fiscales del IRPJ (Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas) y de base de cálculo negativa de la CSLL (Contribución Social sobre el Beneficio Neto), especialmente en lo que respecta a la hipótesis de extinción de las personas jurídicas. Se busca, sobre todo, presentar análisis sobre algunos casos recientes juzgados por el Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF). Se concluye que el tema aún requiere reflexiones con distintos impactos, dependiendo del sistema de juicio adoptado en el juicio administrativo.

Palabras clave: compensación; pérdidas fiscales; base de cálculo negativa; IRPJ; CSLL; extinción de una persona jurídica; límites.

¹ Fundação Getúlio Vargas.

² Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

³ Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

1 Introdução⁴

O presente trabalho pretende apresentar alguns elementos conceituais preliminares sobre a noção de renda tributável, lucro real e da ideia de compensação para fins fiscais. Justifica-se a presente pesquisa em face da importância do debate no campo jurisprudencial administrativo. O método adotado será o exploratório, guiado pelo levantamento bibliográfico, documental, legislativo e jurisprudencial, para perquirir as diferentes tendências interpretativas acerca da possibilidade (ou não) da compensação de prejuízos fiscais (em diferentes situações) e seus limites (ou ausência deles).

O problema da pesquisa, assim, refere-se às diferentes interpretações acerca da possibilidade (ou não) de compensação de prejuízos fiscais (e em quais circunstâncias esse instrumento é possível) e eventuais limites aplicáveis. Em especial, almeja-se explorar, também, alguns elementos do debate jurisprudencial no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) e reflexos dessa disposição nas mudanças decisórias trazidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Isso será feito analisando alguns casos recentes, com especial atenção para as hipóteses de extinção de pessoas jurídicas, quando a limitação estabelecida de 30% alcança questionamentos.

O objeto deste artigo, portanto, é a análise das diferentes interpretações trazidas no que tange à adoção da trava dos 30%, assim como sua viabilidade (ou não) em casos de extinção de pessoa jurídica. É o que se pretende expor a seguir.

2 A compensação de prejuízo fiscal e a trava dos 30%

O imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) possui como uma das bases de cálculo eleitas pelo legislador complementar o lucro real (art. 44 do CTN), cuja apuração tem como base inicial o lucro contábil (receita menos despesa), ajustado de acordo com as adições e exclusões previstas na legislação tributária (Przepiorka; Malpighi; Teodorovicz, 2023; Schoueri, 2010, p. 247). Essa delimitação da base de incidência do IRPJ reflete exatamente a noção de riqueza disponível (renda líquida), contida no artigo 43 do CTN, que, na qualidade de

⁴ O presente artigo é a versão atualizada e ampliada de pesquisa anteriormente publicada ou em vias de publicação por parte dos coautores: PRZEPIORKA, M.; MALPIGHI, C. C. S. A evolução jurisprudencial do CARF e a trava do 30% em caso de extinção da pessoa jurídica. *In*: BEVILACQUA, L.; CECCONELLO, V. (coord.); PRZEPIORKA, M. (org.). Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 3-19. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/150072/tributacao_federal_jurisprudencia_bevilacqua.pdf. Acesso em: 15 jan. 2024; PRZEPIORKA, M.; MALPIGHI, C. C. S.; TEODOROVICZ, J. Tendências jurisprudenciais do CARF e a “trava do 30%” em caso de extinção da pessoa jurídica. *In*: DONIAK JUNIOR, J.; LYRA, P. B. J. (coord.). 100 anos de IR no Brasil — Estudos variados. São Paulo: Quartier Latin, 2023 (no prelo).

Lei Complementar, com apoio no artigo 146 da Constituição Federal, descreve o fato gerador do imposto sobre a renda (Schoueri, 2019).

Ocorre que, quando os ajustes legais (adições e exclusões) sobre o lucro contábil apurado resultam em saldo negativo, ocorrerá com efeito o que a legislação chama de *prejuízo fiscal*. Nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, o prejuízo fiscal é definido como o “[...] 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” (Oliveira, 2020a, p. 1072).

Assim, uma vez apurado o prejuízo fiscal em determinado período-base pelo contribuinte, esse poderá compensá-lo, *até o limite de 30%*, com o lucro real do período subsequente em caso de resultado positivo, *ex vi* do artigo 42 da Lei nº 8.981/1995 e do artigo 15 da Lei nº 9.065/1995. Pode-se dizer que tal regra jurídica objetiva consiste no direito subjetivo que o contribuinte tem, de compensar o prejuízo fiscal do período anterior com o lucro do período subsequente (Neto, 2022).

Em relação à limitação legal para o aproveitamento do prejuízo fiscal, que é comumente denominada de “trava dos 30%”, existem fortes críticas do ponto de vista macroeconômico. Quanto a isso, Andrea Lemgruber faz importante observação de que, ao limitar a compensação do prejuízo fiscal, o Brasil exerce uma política fiscal indutora que desincentiva o investimento de capital, por aversão ao risco, “[...] já que os prejuízos, por não serem compensados, ou sendo compensados de forma limitada, fazem do governo um parceiro que divide os lucros, mas não os prejuízos” (Lemgruber, 2004, p. 220).

Tal desincentivo fiscal ao investimento decorre de uma lógica muito simples, conforme arremata Lemgruber: “[...] se perdem as empresas, perdem sozinhas, mas se ganharem, o governo fica com parte” (Lemgruber, 2004, p. 2020). Não por outra razão a limitação à compensação do prejuízo fiscal introduzida no Brasil vai na contramão da prática internacional (Lemgruber, 2004).

Ademais, deve-se considerar, na experiência brasileira, a existência de duas grandes linhas quanto ao entendimento da natureza jurídica da limitação de compensações de prejuízos fiscais (Ávila, 2011; Carrazza, 2009). Nesse sentido, há respeitável doutrina que analisa que o direito à compensação de prejuízos fiscais é inerente ao próprio conceito de renda para fins tributários, pois esse último está ligado, também, ao conceito de despesa. Em outras palavras, o lucro auferido decorre de despesas anteriormente incorridas, na medida em que se espera que os prejuízos gerem lucro futuramente. Como alerta Alexandre Evaristo Pinto (2021), esse

raciocínio leva à conclusão de que a compensação de prejuízos fiscais não seria um benefício fiscal, mas uma decorrência do próprio conceito de renda.

Qual seria a consequência desse entendimento? Nessa linha, a periodização da apuração do imposto de renda em períodos anuais é produto do uso da praticabilidade para fins de determinação de um critério temporal para o imposto de renda (na teoria somente seria possível dizer se uma entidade teve lucro em relação ao capital investido ao final de sua vida). No entanto, somente haveria renda quando houvesse acréscimo patrimonial em relação ao montante do capital investido, isto é, após a compensação dos prejuízos fiscais de exercícios anteriores (Pinto, 2021).

Por outro lado, em grande medida por influência do próprio entendimento do STF, prevaleceu, por muito tempo, um segundo e relevante entendimento, isto é, de que a limitação de 30% de compensação de prejuízos fiscais deveria ser considerada enquanto benefício fiscal (e não inerentemente ligado ao conceito de renda). Como será visto adiante, essa foi a linha predominante no entendimento do STF no tratamento do assunto (ainda que com interessantes debates).

Assim, é fato de que a validade de tal trava já foi objeto de debates perante o Poder Judiciário, tendo o STF entendido derradeiramente pela validade das Leis nº 8.981/1995 e 9.065/1995, perante a Constituição Federal, conforme julgamento do Recurso Extraordinário nº 591.340, sob o rito da Repercussão Geral. Para fins de repercussão geral, julgada pelo STF sob o Tema nº 117, nos autos do RE nº 591.340, foi fixada 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” (Brasil, 2019).

A tese sustentada pelos contribuintes era a de que a limitação da trava dos 30% se mostrava violadora do *princípio da capacidade contributiva*, contida no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, bem como da regra de competência constitucional para a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, talhada no artigo 153, inciso III, da aludida Carta Magna.

Ao analisar tais argumentos, o STF entendeu por afastá-los, sob a fundamentação de que o direito à compensação dos prejuízos fiscais não decorre da materialidade do imposto sobre renda (aquisição da disponibilidade/renda líquida), mostrando-se apenas e tão somente um benefício fiscal concedido pelo Governo Federal. Assim, tratando-se de um benefício fiscal, seria igualmente lícita a limitação ao patamar de 30% para o direito de compensar o prejuízo fiscal.

Ao julgar tal matéria, no entanto, o próprio Ministro Luiz Fux consignou “não está em jogo a compensação de prejuízos fiscais de empresa extinta” (Brasil, 2019). Nesse sentido, trecho do julgamento:

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Antes de tomar o voto da Ministra Rosa Weber, só queria esclarecer, depois de ouvir o Relator, que não está em jogo a compensação de prejuízos fiscais de empresa extinta, porque isso foi aduzido da tribuna [...] (Brasil, 2019).

Assim, embora não tenha sido objeto de análise específica pelo STF, ao tratar a compensação de prejuízos como benefício fiscal, a Suprema Corte subsidiou o posicionamento defendido pela Administração Tributária, em razão da “aplicação restritiva de benefícios fiscais”, nos termos do art. 111 do CTN, contaminando a discussão.

No entanto, apesar da validade jurídica da regra legal que limita a trava dos 30% na compensação dos prejuízos fiscais ter sido chancelada pela nossa Suprema Corte, atualmente ainda gera litígios, entre Fisco e contribuintes, a possibilidade de compensação integral de tal prejuízo fiscal na hipótese específica da extinção da pessoa jurídica. Tal questão não é nova, principalmente no âmbito do CARF. Assim, traçar-se-á a seguir um breve esboço do histórico jurisprudencial constituído entorno do tema, até atingir-se o atual “estado da arte” da matéria.

Após isso, analisar-se-ão os mais recentes casos julgados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), prolatados por meio dos Acórdãos nº 9101-005.728 e 9101-005.794, cujos desfechos favoráveis ao contribuinte se deram em razão de empate, no artigo 19-E da Lei nº 10.522 de 2002, culminando no afastamento da trava dos 30% em caso de extinção de pessoa jurídica incorporada.

3 Diferentes posicionamentos do CARF em relação ao afastamento da trava dos 30% em hipótese de extinção de pessoa jurídica

Como mencionado acima, a hipótese objeto do presente estudo não é novidade no âmbito da jurisdição exercida pelo CARF, tendo ora prevalecido o posicionamento favorável ao fisco, ora prevalecido o entendimento favorável ao contribuinte, em que pese a ausência de qualquer alteração legislativa material durante o período analisado.

Sobre o tema, Ricardo Mariz de Oliveira narra em sua obra que, em um primeiro momento, a jurisprudência administrativa se inclinou para afastar a trava dos 30% para o período-base da pessoa jurídica extinta por incorporação. O fez sob o fundamento de que a *ratio juris* da regra legal que prevê tal 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 (Oliveira, 2020a, p. 1081). O referido autor cita, nesse sentido, o Acórdão nº 01-4258 de 2002, bem como o Acórdão 01-05100 de 2004, ambos no âmbito da CSRF (Oliveira, 2020a).

Em levantamento realizado pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas (NEF/FGV), verificou-se que o ponto de torque na virada de entendimento do CARF em favor da tese fazendária foi o julgamento do Recurso Extraordinário nº 344.994, no qual o STF decidiu, pela primeira vez, que a compensação de prejuízos fiscais é um benefício fiscal e que a limitação da trava dos 30% é constitucional:

- (i) 1a. Fase: Decisões reiteradas de câmaras de julgamento do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão n. 108-06.682, sessão de 20/9/2001; Acórdão n. 108-07.456, sessão de 02/7/2003; Acórdão n. 101-94.515, sessão de 17/3/2004; Acórdão n. 101-09.447, sessão de 13/8/2008) e da 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/01-04.258, sessão de 02/12/2002 e Acórdão CSRF/0105-100, sessão de 19/10/2004), que afastaram a trava de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica, sobre o fundamento de que o objetivo da lei expresso em exposição de motivos teria sido o de postergar e não o de impedir a compensação de prejuízos e a dedução de bases negativas, o que estaria em consonância com a definição de fato gerador dos tributos IRPJ e CSLL. Neste tópico, ressaltamos que, de cinco, apenas uma das câmaras (a antiga 5a. Câmara) manteve a trava e que, na 1a. Turma da Câmara Superior (composta na época por 16 conselheiros), a votação foi inicialmente de 14x2 para afastar a trava (Acórdão CSRF/01- 04.258, sessão de 02/12/2002) e posteriormente evoluiu para votação unânime afastando a trava (Acórdão CSRF/01-05.100, sessão de 19/10/2004);
- (ii) 2a. Fase: Após o julgamento de questão relativa à constitucionalidade da trava de 30%, proferido pelo STF (RE 344.994), em caso que não envolveu a extinção da pessoa jurídica, a 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por voto de qualidade, alterou a jurisprudência e manteve a trava de 30%, sob o fundamento de inexistência de lei que autorizasse a compensação integral de prejuízos e dedução de bases negativas (Acórdão n. 9101-00.401, sessão de 02/10/2009). Algumas decisões mantiveram o afastamento da trava, como no caso do Acórdão n. 1402-00.063, sessão de 10/12/2009. Indicamos que a jurisprudência foi consolidada nessa fase para afastar a trava em relação a lucros da atividade rural, mesmo anteriores à vigência do art. 42 da MP 1.991-15, nos termos dos precedentes e da Súmula 53 do CARF;
- (iii) 3a. Fase: Em composição parcialmente renovada, a 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão n. 9101-001.760, sessão de 16/10/2013) voltou a analisar a questão e manteve a trava de 30% - mais uma vez por voto de qualidade - com semelhantes fundamentos da anterior decisão da CSRF.
- (iv) 4a. Fase: Algumas decisões, notadamente da 3a. TO da 1a. Câmara (Acórdão n. 1103-001.058, sessão de 07/5/2014 e Acórdão n. 1103- 001.093, sessão de 31/7/2014) - por maioria de votos afastaram a trava de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica, sobre o entendimento de que a decisão do STF não tratou da questão específica de extinção e acrescentaram razões jurídicas anteriormente não tratadas, como a existência de direito potestativo ligado à interperiodicidade da empresa, enquanto que em outra recente decisão manteve-se a trava de 30% - por voto de qualidade - (Acórdão n. 1301-001.410, da 1a. TO da 3a. Câmara, sessão de 13/2/2014). Resumo dos 20 acórdãos analisados da 4ª Fase: 16 foram contrários à tese do contribuinte, mantiveram a trava, sendo 1 por maioria e 15 por qualidade; 4 acórdãos favoráveis ao contribuinte, em votação por maioria, afastaram a trava (Da Silva, 2016, p. 339-340).

Nesse aspecto, o Recurso Extraordinário nº 344.994 estatuiu assim:

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 (Brasil, 2009).

O que se verificou, portanto, foi a contaminação assaz da discussão pelo referido Recurso Extraordinário, julgado sem efeito vinculante e com matéria estranha à discussão, pois não tratava de hipótese de compensação de prejuízos fiscais na extinção da Pessoa Jurídica. A tarja de benefício fiscal acabou por servir como premissa para a chamada “interpretação literal”, prescrita no art. 111 do CTN, que assim dispõe: “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”.

Tal entendimento foi reprisado no julgamento do RE 591.340, com repercussão geral reconhecida, conforme ementa abaixo:

Ementa: 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 (Brasil, 2019).

Note-se que, esclareceu-se a todo momento, nesse processo, que não estava submetido a julgamento hipótese de extinção da Pessoa Jurídica, presumindo-se sua continuidade. Conforme indica expressamente o relator em seu voto:

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 (Brasil, 2019).

Posteriormente, às fls. 59 do acórdão, o esclarecimento realizado pelo Ministro Luiz Fux e Edson Fachin:

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

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

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

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Se tivesse que enfrentar esse tema, com maior razão, determinaria a consideração dos prejuízos (Brasil, 2019).

Ademais, é importante lembrar de que a disposição estabelecida pela legislação para apurar os lucros e prejuízos em períodos pré-definidos não pode se afastar da capacidade contributiva e do que se entende por renda, sob o risco de subversão de competência. Nesse sentido, o voto do relator, Ministro Marco Aurélio, que assevera:

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

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

[...]

Sendo as despesas da empresa elementos necessários para aferição do lucro, estancar a apuração da base de cálculo a período determinado, deixando de levar em conta o ocorrido em exercícios anteriores, pode gerar distorções na verificação da renda tributável (Brasil, 2019).

Não se pode esquecer que nem a própria União considerava a compensação de prejuízos fiscais como benefício fiscal, como fez questão de apontar o Ministro Edson Fachin ao evidenciar que essa *jamaiz fez constar da relação de Demonstrativos de Gastos Tributários (DGT), anexo da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)*.

Contudo, independentemente das críticas que se possa fazer ao julgado prolatado pelo STF, ele não tem maior impacto na discussão que o anterior precedente, visto que tampouco ele tratou da hipótese de extinção da pessoa jurídica. Em levantamento realizado por Alexandre Evaristo Pinto, que abrangeu o período de 2014 a 2021, verificou-se que a maior parte das decisões proferidas pelo CARF foram contrárias ao posicionamento dos contribuintes, com cenários alternados a depender do critério processual de desempate adotado no CARF (Pinto, 2021).

4 Tendências decisórias geradas pela aplicação do artigo 19-e da Lei nº 10.522 de 2002 e pela aplicação do voto de desempate em favor da fazenda nacional

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 (Przepiorka *et al.*, 2021; Przepiorka; Branco, 2021).

Como se verifica, a lei prescreve órgão paritário com mesmo número de representantes da Fazenda Nacional e da sociedade civil, o que torna o órgão mais democrático, pluralizando o debate, aumentando em certa medida a confiança da sociedade e, como consequência, a adesão às decisões proferidas pelo órgão (Oliveira, 2020b). Conforme explicita Adamy, “[...] a participação paritária do administrado nos procedimentos de solução de controvérsias fiscais pode contribuir, acima de tudo, para realçar e colocar em evidência todos os interesses envolvidos em determinado processo” (Adamy, 2020, p. 6).

Apesar das vantagens do modelo paritário para o órgão, a questão levantada diz respeito ao critério de decisão em caso de empate, de modo a evitar o *non liquet*⁵. Originalmente, o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, atribuiu o voto de qualidade no caso de empate ao presidente da Turma Julgadora, cargo sempre ocupado por representantes da Fazenda Nacional.

Historicamente presente na composição do CARF, ainda que receba críticas por parte da literatura (Andrade, 2017; Rover, 2018), a aplicação da referida sistemática de votação levou ao questionamento na esfera judicial. Isso pode ser visto na ADI nº 5.731 pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), que discutia a constitucionalidade do artigo 25 da Lei nº 11.941/2009, que alterou o parágrafo 9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972. Nesse cenário de pressão é que se promulgou a Lei nº 13.988/2020, fruto da conversão da Medida Provisória nº 899/2020, extinguindo o voto de qualidade, nos casos *de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário*.

Ainda, segundo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Portaria ME nº 260, de 01º/07/2020, a referida norma não contemplou os seguintes casos: (I) decisões proferidas em processos que não envolvem o julgamento do processo de determinação e

⁵ Até o advento da lei nº 13.988/2020, o §9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72 atribuía o voto de desempate ao presidente da Turma de Julgamento, que acabava votando duas vezes: 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).

exigência do crédito tributário (restituição, ressarcimento, reembolso e compensação, processos de exigência de multas aduaneiras, direitos antidumping e medidas compensatórias, de suspensão de imunidade ou isenção, de exclusão do Simples, de representação de nulidade); (II) julgamento dos recursos de responsáveis tributários (exclusivos ou solidários); (III) deliberações de índole processual (análise dos requisitos de admissibilidade dos recursos de ofício, voluntário, especial e dos embargos de declaração, como a tempestividade — “perempção” — e os requisitos específicos das modalidades recursais, análise de concomitância entre o processo administrativo e processo judicial, decisão interlocutória na forma de resolução); e (IV) julgamento de embargos de declaração sem efeitos infringentes, bem como de embargos inominados.

O art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, inserido pelo art. 28 da Lei nº 13.988, de 14/04/2020, determina que, 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 06/03/1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte. Essa foi, portanto, a *occasio legis* do critério de desempate no âmbito do CARF, à época.

Registre-se que a sistemática pró-contribuinte se encontra *sub judice* nos autos da ADI nº 6.415, entre outras ações. Já proferiu voto o relator, Ministro Marco Aurélio, pela procedência da ação, para que fosse reconhecida a inconstitucionalidade formal do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, que inseriu o artigo 19-E na Lei nº 10.522/2002. Contudo, se vencido com relação à inconstitucionalidade formal, o Ministro Marco Aurélio consignou que julgaria improcedente o pedido (ou seja, pela validade material da norma). Os Ministros Roberto Barroso, Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski, ultrapassando a alegação de inconstitucionalidade formal, acompanham o relator pela improcedência do pedido em relação ao direito material (Rodas, 2022).

Aparenta-se formar maioria pela improcedência da ação direta de inconstitucionalidade, indicando-se que, até que eventualmente se altere a legislação, prevalecerá o desempate favorável ao contribuinte, o que já gerou oscilações de posicionamento do CARF em relação a várias matérias, dentre as quais destaca-se a trava dos 30% na extinção da pessoa jurídica (Quintela; Laurentiis, 2022). Por outro lado, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 1.160, de 2023⁶, restabelecendo o voto de qualidade. A Medida Provisória tem como objetivo.

⁶ MP 1.160/2023: “Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade” (Brasil, 2023a).

[...] disciplinar a proclamação de resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e dispor sobre conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade (Brasil, 2023a).

Assim a Medida Provisória nº 1.160 de 2023, ainda em discussão e votação no Congresso Nacional, restaura a sistemática da votação de desempate em favor da Fazenda Nacional. Noutro aspecto, é interessante observar, também, como a sistemática tem prevalecido em decisões recentes do CARF e, caso convertida em Lei, se realmente terá potencial de alterar as tendências decisórias no CARF.

5 Julgamentos recentes sobre o tema pela CSRF com a aplicação do art. 19-e da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020

Conforme relatado, em razão do voto de qualidade, prevalecia na Câmara Superior de Recursos Fiscais o entendimento de que é indevida a compensação de prejuízo fiscal sem a observância do limite de 30% previsto na lei. Contudo, em setembro de 2021, a questão foi julgada favoravelmente ao contribuinte por aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020. Trata-se do Acórdão 9101-005.728, redator designado o ex-conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, que, na sessão seguinte, foi seguido pelo acórdão nº 9101-005.794, de relatoria do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

5.1 Caso Pem participações (acórdão nº 9101-005.728)⁷

Conforme relatório, trata-se de auto de infração do IRPJ do ano-calendário de 2004, em que, segundo a fiscalização, a Recorrente (na qualidade de sucessora) teria excedido o limite de compensação de prejuízos fiscais de 30%, tendo, por conseguinte, sofrido glosa do valor compensado em excesso. No mérito, a Recorrente apresentou os seguintes argumentos:

⁷ 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.

- defende a inaplicabilidade da “trava de 30%” no caso de extinção da empresa incorporada porque essa circunstância implicaria também na extinção do seu direito de aproveitamento do prejuízo acumulado vedação essa que foi não “foi objeto da legislação que impôs referido limite, uma vez que tal limitação tem como pressuposto a continuidade das atividades do contribuinte”;
- alega que não há como se falar em aproveitamento dos prejuízos fiscais para redução da base de cálculo do IRPJ nos anos seguintes, justamente porque aquela sociedade encerrará suas atividades e, conseqüentemente, não auferirá lucro, contra o qual poderá compensar o prejuízo acumulado, até porque esse prejuízo não poderia ser transmitido à sociedade incorporadora, consoante dispõe o art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87 e o art. 207, inciso III, do Decreto nº 3.000/99;
- o entendimento defendido pelo acórdão recorrido, é contrário a diversos precedentes do CARF, que reconheceu a possibilidade utilização do prejuízo fiscal acumulado excedendo o limite de 30% quando da extinção da sociedade, inclusive no caso de incorporação. Cita os seguintes julgados: ac. nº 108-07.456, de 02/07/2003 e ac. nº 101-96.509, de 22/01/2008 (Brasil, 2021a).

O relator, conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, defendeu a literalidade da legislação que rege a matéria, *não havendo qualquer previsão no sentido de sua limitação em caso de extinção da pessoa jurídica*. Até porque, em sua visão, quando o legislador quis excepcionar a referida previsão o fez de forma expressa, a exemplo do art. 470⁸ e do art. 512⁹, ambos do RIR/1999. Traz ainda à colação, excerto do voto de lavra do ex-conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, proferido no acórdão nº 9101-001.337, 26/04/2012, em que, entre outros argumentos, pontua que se a compensação de prejuízos é pressuposto necessário para a conformação do conceito de renda: *a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei nº 154/47 teria ofendido o conceito de renda e chegaríamos à absurda conclusão de que, até essa data, tributou-se, no Brasil, outra base que não a renda*.

Com o devido acatamento, deve-se apenas recordar que referida legislação é anterior à Constituição de 1988, não se podendo afirmar que o referido regime teria suportado um controle de constitucionalidade à luz do atual ordenamento jurídico. Embora a interpretação histórica

⁸ Art. 470. Às empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - Comissão BEFIEEX, poderão ser concedidos os seguintes benefícios, nas condições fixadas em regulamento (Decreto-Lei nº 2.433, de 1988, art. 8º, incisos III e V, e Lei nº 8.661, de 1993, art. 8º): I - compensação de prejuízo fiscal verificado em um período de apuração com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes independentemente da distribuição dos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, não estando submetida ao limite estabelecido no art. 510 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 95, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º); II - depreciação acelerada das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos novos, de produção nacional, utilizados no processo de produção e em atividades de desenvolvimento tecnológico industrial, observado o disposto nos arts. 313 e 322. § 1º A depreciação acelerada de que trata este artigo será calculada mediante a aplicação de cinquenta por cento da taxa de depreciação usualmente admitida, sem prejuízo da depreciação normal, das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, de produção nacional, utilizados no processo de produção, ou em atividades de desenvolvimento tecnológico industrial (Decreto-Lei nº 2.433, de 1988, art. 8º, inciso V, e Lei nº 7.988, de 1989, art. 1º, inciso IV). § 2º Os benefícios previstos neste artigo serão assegurados durante a vigência do respectivo programa (Decreto-Lei nº 2.433, de 1988, art. 12). § 3º Consideram-se de fabricação nacional os bens de capital e de alta tecnologia com índices mínimos de nacionalização fixados, a nível nacional, pelo Ministro de Estado da Indústria, do Comércio e do Turismo (Decreto-Lei nº 2.433, de 1988, art. 16).

⁹ Art. 512. O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite previsto no **caput** do art. 510 (Brasil, 1990).

seja ferramenta útil, não deve ser a única. O referido voto chama atenção, ainda, para o fato de a legislação do IRPF não autorizar que a pessoa física que tenha mais despesas médicas do que rendimento em um ano leve o seu decréscimo patrimonial para ser compensado no ano seguinte. Embora a assertiva seja verdadeira, não convence, podendo muito bem o intérprete sustentar que, na verdade, é a legislação do IRPF maculada por inconstitucionalidade por omissão.

Defende-se: primeiro, que a renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei; segundo, a compensação de prejuízo poderia ser totalmente desautorizada pelo legislador ordinário, pois não haveria ofensa ao conceito de renda (art. 43 do CTN). Com o devido acatamento, não é possível concordar com o referido posicionamento, conforme críticas realizadas alhures. Isso porque a periodicidade, para fins de apuração do imposto, é mera técnica de viabilidade, não podendo, entretanto, conformar a sua materialidade.

Por fim, cita precedente da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) - REsp nº 1.805.925/SP, de 23/06/2020, na mesma linha das razões de decidir de seu voto, quando a Corte Cidadã assentou que a trava de 30% para o aproveitamento de prejuízos fiscais ou da base de cálculo negativa da CSLL aplicar-se-ia também aos casos em que houver a extinção da empresa¹⁰.

Em voto divergente, o ex-conselheiro Caio Quintella sustenta que *quando do julgamento desse RE nº 591.340-SP e fixação do Tema 117, não foi abordada e tampouco resolvida a questão da constitucionalidade da trava de 30% quando aplicada à pessoa jurídica no período de sua extinção, inclusive por cisão, fusão e incorporação*, para indicar não estar vinculado ao precedente do STF e para justificar o *distinguishing* em relação àquele julgamento. Nesse cenário, sustenta que:

não se está diante de regulamentação da concessão de benefício fiscal, mas, sim, de mera medida de diferimento do direito de aproveitamento dos resultados negativos, efetivamente verificados e plenamente compensáveis para uma adequada tributação da renda, como medida de garantir ao Erário federal valores mínimos de arrecadação

¹⁰ 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 (Brasil, 2020).

dos tributos em cada período - apresentando, por consequência, uma razão de existir relacionada às ciências das Finanças Públicas e não ao ramo do Direito Tributário (Brasil, 2020).

O que, inclusive, estaria amparado na exposição de motivos da MP nº 998/05, convertida na controversa Lei nº 9.065/95¹¹, que adota como premissa a continuidade das operações do contribuinte, sob o risco de tributação do patrimônio, e não da renda – que é a hipótese correta de incidência para esse imposto, conforme delimitação constitucional. Com o empate entre conselheiros do Fisco e do Contribuinte, o desempate acabou favorecendo esse último por força expressa do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002.

5.2 Caso Novelis do Brasil (acórdão nº 9101-005.794)¹²

Nesse caso, que também tratou de aplicação da trava de 30% na extinção de pessoa jurídica, o relator, Conselheiro Alexandre Evaristo, inicia seu voto demonstrando a divergência entre esse caso e o julgado pelo STF em repercussão geral. Chama ainda atenção para o fato de que,

[...] diversamente do que havia sido feito no julgamento do Recurso Extraordinário 344.994/PR em que constou expressamente da ementa a suposta qualificação da trava como benefício fiscal, o mesmo não ocorreu quando do julgamento em repercussão geral, indicando que a assertiva não pode ser considerada mais que *obiter dictum* [...] (Brasil, 2021b).

Assim, não pode vincular o entendimento do CARF. O Conselheiro ainda evidencia que a legislação societária é explícita quanto à impossibilidade de “[...] resultado positivo sem consideração de prejuízos anteriores, vedando expressamente a distribuição de lucro de um período sem a consideração (absorção) dos prejuízos acumulados [...]”, nos termos do art. 189, da Lei nº 6.404/74¹³. E mais,

[...] da mesma forma que a empresa só pode distribuir lucro aos seus acionistas após a dedução dos prejuízos acumulados e a provisão para o IRPJ [...] a compensação de prejuízos fiscais vem preservar o capital social da sociedade. Pois, se os lucros fossem distribuídos antes da apuração dos prejuízos, o capital da sociedade tenderia a ser

¹¹ Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812/94 (Lei nº 8.981/95). Ocorre hoje *vacatio legis* em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, em um mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.

¹² 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.

¹³ Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda. Parágrafo único. o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

consumido até sua insolvência e não haveria de ser diferente em se tratando de tributação (Brasil, 2021b).

Adota ele, ainda, a premissa de continuidade da pessoa jurídica, conforme tem se defendido, o que encontraria respaldo nas leis tributárias e nos normativos contábeis que regem a matéria. Com efeito, a periodização serviria para viabilizar a apuração do lucro e alocação contábil intertemporal, em consonância com o princípio de competência, e possibilite a comparação do seu desempenho, ao longo dos períodos que, na verdade, são interligados. Para ele, o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores, de modo que o lucro real que parte do lucro contábil é nitidamente afetado pela compensação dos prejuízos.

Nesse processo, apresentaram declaração de voto os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Caio Cesar Nader Quintella, reiterando os votos proferidos no acórdão nº 9101-005.728, já analisado acima. Verifica-se, assim, que, além dos argumentos jurídicos levantados pelo ex-conselheiro Caio Quintella, há fortes fundamentos na perspectiva do direito societário e da contabilidade para respaldar a conclusão de que a premissa da regra de limitação de prejuízos fiscais é a continuidade da empresa. Sendo assim, não se pode aplicar tal limitação nas hipóteses de extinção da pessoa jurídica, sob o risco de tributação de patrimônio, ao arripio da competência constitucional para tributar a renda.

Da mesma forma que o julgado anterior e com o empate entre conselheiros do Fisco e do Contribuinte, o desempate acabou favorecendo esse último por força expressa do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002.

6 Julgamentos recentes sobre o tema pela CSRF sem a aplicação do art. 19-e da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, ou com aplicação do voto de qualidade favorável à fazenda nacional

6.1 Caso AES Tietê Energia S.A. (acórdão nº 9101-006.183)¹⁴

Recorde-se, também, o processo nº 19515.005446/2009-03, no qual a CSRF analisou a aplicabilidade da trava de 30% para aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no momento da extinção da empresa AES Tietê Energia S.A.

¹⁴ ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Exercício: 2007 INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL EXCEPCIONANDO A REGRA GERAL. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado integralmente com o lucro real no encerramento das atividades da empresa. CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO. Quando os ajustes relativos ao IRPJ e à CSLL tiverem origem nos mesmos fatos, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Reforça-se que, diferentemente dos casos anteriormente relatados, o acórdão foi prolatado sob uma nova composição da 1ª Turma da CSRF, de modo que o posicionamento defendido pelo contribuinte foi confirmado por maioria de 5 votos contra 3, tornando-se o primeiro por maioria acerca do tema (Branco, 2022), conforme ementa: “O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado integralmente com o lucro real no encerramento das atividades da empresa” (Brasil, 2022a).

Nesse caso, de relatoria do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, a conselheira Edeli Bessa abriu divergência, indicando que o Superior Tribunal de Justiça em duas oportunidades decidiu pela aplicabilidade da trava no momento da extinção (REsp 1.805.925/SP e REsp 1.925.025).

Mesmo assim, a jurisdição exercida por aquela 1ª Turma da CSRF prevaleceu no sentido de manter afastada a trava dos 30%, nessa mesma hipótese.

6.2 Caso Empreendimentos Barbo LTDA (acórdão nº 9101-006.185)¹⁵

Nesse caso, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (1ª Turma) conheceu do Recurso Especial do contribuinte e, no mérito, deu parcial provimento à pretensão recursal, reconhecendo que: “A pessoa jurídica extinta pode compensar, por ocasião do balanço de encerramento de suas atividades, o saldo de prejuízos fiscais acumulados sem a imposição do limite de 30%” (Brasil, 2022b). Esse entendimento foi baseado no voto condutor do Relator, Consel. Luis Henrique Marotti Toselli, que assim se pronunciou, considerando, também, a decisão do STF já anteriormente analisada:

Como se percebe, o STF, naquela oportunidade, julgou constitucional “apenas” a regra geral da trava de 30%, permanecendo a aplicação deste limite legal aos casos de extinção da pessoa jurídica, inclusive por incorporação, cisão ou fusão, matéria não afetada pela mencionada decisão vinculante. E diferentemente do que ocorreu na análise do RE nº 344.994/PR - em que constou expressamente da ementa a suposta qualificação da trava como benefício fiscal - o mesmo não ocorreu no julgado sob a sistemática de repercussão geral, fato este que também assinala que tal assertiva ainda é passível de questionamentos. Tanto é assim que o entendimento contrário à trava de 30% na hipótese de extinção da pessoa jurídica vem prevalecendo nas decisões mais recentes proferidas no âmbito desta E. 1ª Turma da CSRF, inclusive com a participação do presente Julgador, conforme atestam as ementas dos julgados abaixo [...] (2022b).

¹⁵ ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2007 EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. INAPLICABILIDADE DO LIMITE DE 30%. A pessoa jurídica extinta pode compensar, por ocasião do balanço de encerramento de suas atividades, o saldo de prejuízos fiscais acumulados sem a imposição do limite de 30%. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2007 EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA EXTINTA. COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS. INALICABILIDADE DO LIMITE DE 30%. A pessoa jurídica extinta pode compensar, por ocasião do balanço de encerramento de suas atividades, o saldo de bases negativas de CSLL acumuladas sem a imposição do limite de 30%.

Finalmente, votaram para negar provimento, os conselheiros os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado, ao passo que votou pelas conclusões a conselheira Livia de Carli Germano.

Em declaração de voto sobre o mesmo Acórdão, a Conselheira Edeli Pereira Bessa consignou:

As manifestações do Superior Tribunal de Justiça, portanto, não são dependentes da caracterização de operações para burla intencional do limite de compensação de prejuízos e bases negativas de CSLL, e assim expressam a interpretação das normas jurídicas aplicáveis a todas as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real e beneficiadas pela possibilidade de redução de suas bases tributáveis em razão do insucesso passado de suas atividades. Logo, como sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador [...] (Brasil, 2022b).

Assim, nesse entendimento majoritário da 1ª Turma da CSRF, não houve necessidade de aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020. Contudo, reforce-se que o tema inspira reflexões e tem se alternado em relação a cada caso.

6.3 Caso Fratelli Vita Bebidas S.A. (acórdão nº 9101-006-452)¹⁶

Já nesse caso, mais recente (2023b), a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) conheceu por unanimidade o Recurso Especial protocolado pelo contribuinte, mas, no mérito, decidiu-se por voto de qualidade favorável à Fazenda Nacional. Naquele julgado, foram vencidos o(a)s conselheiro(a)s Livia de Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca, que votaram por dar provimento ao Recurso Especial.

O fundamento para o entendimento que prevaleceu no colegiado¹⁷ pode ser observado no voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manteve o posicionamento já expressado em julgados anteriores no sentido da necessidade de observância da limitação de

¹⁶ 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.

¹⁷ Dispositivo do Acórdão: “Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa” (2023b).

30% para compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL (inclusive na hipótese de extinção de pessoas jurídicas):

As manifestações do Superior Tribunal de Justiça, portanto, não são dependentes da caracterização de operações para burla intencional do limite de compensação de prejuízos e bases negativas de CSLL, e assim expressam a interpretação das normas jurídicas aplicáveis a todas as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real e beneficiadas pela possibilidade de redução de suas bases tributáveis em razão do insucesso passado de suas atividades. Logo, como sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador [...] (Brasil, 2023b).

Por outro lado, o entendimento da Relatora, Livia de Carli Germano, caminhou pelo seguinte sentido:

Assim, ao contrário do que, com a devida vênia, se concluiu em alguns julgados mais recentes do STJ, não se está criando direitos para o contribuinte no silêncio da lei, mas apenas aplicando a lei ao caso concreto. A compensação de prejuízos é um benefício fiscal, mas, enquanto prevista na lei, é um direito garantido ao contribuinte, que não pode ser limitado a ponto de deixar de existir em um dado caso. Aplicar a trava de 30% ao caso de extinção da pessoa jurídica, isso sim, é interpretar a lei ao ponto ampliar o seu sentido e o seu significado, aplicando a restrição para além do que a norma previu, aniquilando por completo o direito à compensação de prejuízos próprios com lucros próprios em um dado caso concreto. Aí sim o intérprete está se substituindo ao legislador e fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ao arrepio do artigo 111, III, do CTN. Insista-se que a não aplicação da trava de 30% em caso de extinção por incorporação apenas viabiliza o aproveitamento de prejuízos próprios com lucros próprios da empresa extinta. E o que o artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987 proíbe é a compensação de prejuízos de outrem (a sucedida), não a compensação de prejuízos próprios. Portanto, citado artigo 33 apenas reforça que, se a empresa não puder compensar todos os seus prejuízos com os seus lucros no momento da extinção, o direito à compensação de prejuízos, para ela, deixa de existir juntamente com o seu CNPJ (Brasil, 2023b).

Assim, como se pode perceber, com ou sem a adoção de regras específicas de votação (seja com a adoção do voto de qualidade, com a potencial entrada em vigor da MP 1.160/2023, seja pela aplicação ou não da art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020), pode-se esperar alternâncias decisórias a respeito do tema, com expectativa de alteração substancial dos resultados, a depender das circunstâncias do caso e das regras de votação adotadas no momento da decisão.

Ademais, havia, até recentemente, a tendência de que futuros julgados similares alcançassem maioria sobre esse entendimento da aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020. A questão do desempate também seguiu em discussão com a Medida Provisória nº 1.160 de 2023, que reintroduziu a discussão com o voto de qualidade em favor da Fazenda Nacional, mas logo perdeu vigência.

No entanto, é importante ressaltar que relevantes mudanças são esperadas nessa questão, já que, nos últimos dias, foi aprovada e publicada a Lei nº 14.689 de 2023, que reestabeleceu o retorno do voto de qualidade favorável à Fazenda Nacional no âmbito do CARF¹⁸⁻¹⁹. Em outras palavras, a expectativa, portanto, é de que os casos que alcancem empate sejam desempatados em favor da Fazenda Nacional.

7 Considerações finais

A trava dos 30% é tema dos mais interessantes, cuja análise pode ser feita sob diversos espectros, a exemplo da discussão sob a ótica de sua constitucionalidade (ou inconstitucionalidade) e, nesse aspecto, se a limitação de prejuízos decorrente de apuração periódica está em linha com a materialidade do imposto de renda e seus princípios orientadores.

Conforme assinalado de forma introdutória, também existem interessantes estudos que buscaram aferir os efeitos indutores, do ponto de vista macroeconômico, de uma regra jurídica que limita a compensação do prejuízo fiscal no âmbito da tributação da renda. Um estudioso poderia analisar a matéria também sob a perspectiva do direito comparado, para demonstrar as diversas aproximações possíveis de o poder legislativo adotar na conformação do imposto de renda, seja na perspectiva jurídico-tributária pura, seja na perspectiva do direito societário e da implementação das normas internacionais de contabilidade.

No presente trabalho, verificou-se que um julgamento do STF teve o potencial de alterar substancialmente a linha de posicionamento do CARF, ainda que não se tratasse de precedente vinculante, ou que não se tratasse especificamente do caso de extinção de pessoa jurídica.

A despeito disso, pode-se observar que a permanência de resultados favoráveis ao tema no âmbito de julgamentos administrativos deve depender de diferentes variáveis: (I) tratar o precedente da natureza jurídica da norma, qualificando-a como benefício fiscal; (II) ambiente favorável à tese no âmbito do contencioso administrativo, combinado com voto de qualidade em favor daquele posicionamento (até 2023); e, em alguns casos, (III) a possibilidade de se formar maioria em favor do contribuinte, sem necessidade do voto de desempate em seu favor.

¹⁸ Art. 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.

¹⁹ Decreto nº 70.235/1972, art. 25: § 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).

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023).

Por outro lado, pode-se perceber, também, que pela compreensão de que a própria legislação indica a limitação da compensação de 30% em casos de extinção de pessoas jurídicas, a prevalência do voto de qualidade favorável à Fazenda Nacional também colabora para alterar o cenário analisado, tendência que pode ser uma constante dependendo das regras de votação adotadas em caso de empate.

Deve-se considerar, nesse aspecto, que a entrada em vigor da Lei nº 14689 de 2023 oferece nova tendência às discussões quando houver decisão por desempate, já que impõe o desempate favorável à Fazenda Nacional, o que deve também ocorrer com as discussões sobre a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais.

Independentemente dessa variável, a presente situação revela que, a despeito de não possuírem efeitos vinculantes, as decisões proferidas nos tribunais superiores podem ser utilizadas como precedentes judiciais persuasivos para fundamentar os votos nos Conselhos Administrativos, devendo os tribunais superiores estarem atentos às suas fundamentações, ainda que posteriormente busquem tratá-las como *obiter dicta*. De qualquer forma, essa relevante discussão compele à evolução da jurisprudência administrativa que, de certo modo, também evidencia a tensão decorrente do critério de desempate, já que se podem alterar as conclusões da Corte a depender de sua composição.

Independente dessas peculiaridades e variáveis, o melhor caminho é o diálogo aberto e o labor técnico-jurídico de excelência, o que sempre foi característica elementar na análise dos casos concretos pelo CARF.

Referências

ADAMY, P. O CARF como tribunal paritário. In: BEVILACQUA, L.; CECCONELLO, V. (coord.); PRZEPIORKA, M. (org.). **Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 3-19.

ANDRADE, F. M. de. **A polêmica em torno do voto duplo: A inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ÁVILA, H. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRANCO, M. Carf afasta trava de 30% em caso de empresa extinta por incorporação. **Jota**, 18 jul. 2022. Disponível em: www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-afasta-trava-de-30-em-caso-de-empresa-extinta-por-incorporacao-18072022. Acesso em: 15 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990**. Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências. Brasília: Presidência da

República, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8023.htm. Acesso em: 16 jan. 2024.

BRASIL. Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023. Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade. Vigência encerrada. Brasília: Presidência da República, 12 jan. 2023a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/Mpv/mpv1160.htm. Acesso em: 16 jan. 2024.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-005.728**. 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. Brasília: CARF, 2021a. Disponível em: velloza.com.br/wp-content/uploads/2021/11/9.-9101-005.728.pdf. Acesso em: 16 jan. 2024.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-005.794**. Compensação de prejuízos IRPJ, declaração final. Não aplicação da limitação de 30% na compensação de prejuízos. Brasília: CARF, 2021b.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-006.183**. Incorporação. Limitação de 30% na compensação de prejuízos fiscais. Ausência de previsão legal excepcionando a regra geral. Brasília: CARF, 2022a.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-006.185**. Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). Extinção da pessoa jurídica. Compensação de prejuízos fiscais. Inaplicabilidade do limite de 30%. Assunto: Contribuição Social Sobre o Lucro líquido (CSLL). Extinção da pessoa jurídica extinta. Compensação de bases negativas. Inaplicabilidade do limite de 30%. Brasília: CARF, 2022b.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-006.452**. Compensação de prejuízo fiscal e de base negativa. Evento de incorporação. Limitação de 30%. Brasília: CARF, 2023b.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.805.925 - SP (2019/0087278-7)**. Tributário. Empresa extinta por incorporação. Compensação de prejuízos fiscais. Natureza jurídica. Benefício fiscal. Limitação de 30%. Ampliação. Impossibilidade. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Relator p/acórdão: Min. Gurgel de Faria, 23 de junho de 2020. Disponível em: processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900872787&dt_publicacao=05/08/2020. Acesso em: 16 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 591.340 São Paulo**. 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. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator do acórdão: Min.

Alexandre de Moraes, 27 de junho de 2019. Disponível em:
redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751897755.
Acesso em: 20 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 344.994-0 Paraná**. 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. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator para o acórdão: Min. Eros Grau, 25 de março de 2009. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=601625>. Acesso em: 16 jan. 2024.

CARRAZZA, R. A. **Imposto sobre a renda**: (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, 2009.

DA SILVA, A. J. P. *et al.* Trava de 30% na incorporação. *In*: DE SANTI, E. M. D. *et al.* (coord.). **Repertório analítico de jurisprudência do CARF**. São Paulo: Max Limonad, 2016. p. 339-340.

LEMGRUBER, A. A Tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. *In*: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

NETO, C. A. D. Compensação de prejuízos na extinção da PJ: pode o Carf derrotar regras? **Consultor Jurídico**, 18 maio 2022. Disponível em: conjur.com.br/2022-mai-18/direto-carf-compensacao-prejuizos-fiscais-extincao-pj. Acesso em: 15 jan. 2024.

OLIVEIRA, R. M. **Fundamentos do Imposto de Renda**, v. 2. São Paulo: IBDT, 2020a.

OLIVEIRA, R. M. de. Apresentação. *In*: BEVILACQUA, L.; CECCONELLO, V. (coord.); PRZEPIORKA, M. (org.). **Tributação federal**: jurisprudência do CARF em debate. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b. p. 3-19.

PINTO, A. E. Carf analisa compensação integral de prejuízos fiscais na incorporação. **Consultor Jurídico**, 8 dez. 2021. Disponível em: conjur.com.br/2021-dez-08/direto-carf-compensacao-integral-prejuizos-fiscais-incorporacao. Acesso em: 25 jul. 2022.

PRZEPIORKA, M. *et al.* O voto de qualidade e a macrolitigância fiscal. **Jota**, 13 jul. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-voto-de-qualidade-e-a-macrolitigancia-fiscal-13072021>. Acesso em: 25 jul. 2022.

PRZEPIORKA, M.; BRANCO, L. O. de A. Repercussões práticas da limitação do voto de qualidade no CARF. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação**, v. 1, n. 4, 2021. Disponível em: rdft.com.br/revista/article/view/47/32. Acesso em: 25 jul. 2022.

PRZEPIORKA, M.; MALPIGHI, C. C. S. A evolução jurisprudencial do CARF e a trava do 30% em caso de extinção da pessoa jurídica. *In*: BEVILACQUA, L.; CECCONELLO, V. (coord.); PRZEPIORKA, M. (org.). **Tributação federal**: jurisprudência do CARF em debate. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 3-19. Disponível em:

bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/150072/
tributacao_federal_jurisprudencia_bevilacqua.pdf. Acesso em: 15 jan. 2024.

PRZEPIORKA, M.; MALPIGHI, C. C. S.; TEODOROVICZ, J. Tendências jurisprudenciais do CARF e a “trava do 30%” em caso de extinção da pessoa jurídica. *In*: DONIAK JUNIOR, J.; LYRA, P. B. J. (coord.). **100 anos de IR no Brasil**: estudos variados. São Paulo: Quartier Latin, 2023 (no prelo).

RODAS, S. Plenário do Supremo forma maioria para validar fim do voto de qualidade no Carf. **Consultor Jurídico**, 24 mar. 2022. Disponível em: conjur.com.br/2022-mar-24/supremo-forma-maioria-validar-fim-voto-qualidade-carf. Acesso em: 8 nov. 2022.

ROVER, T. Cerca de 70 ações discutem no Judiciário voto de qualidade no Carf. **Consultor Jurídico**, 13 abr. 2018. Disponível em: www.conjur.com.br/2018-abr-13/cerca-70-acoes-discutem-judiciario-voto-qualidade-carf. Acesso em: 25 jul. 2022.

SCHOUERI, L. E. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. *In*: ZILVETI, F. A.; FAJERSTAJN, B.; SILVEIRA, R. M. da (coord.). **Direito tributário** — princípio da realização no Imposto sobre a Renda — estudo em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 23.

SCHOUERI, L. E. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. *In*: MOSQUEIRA, R. Q.; LOPES, A. B. (coord.) **Controvérsias jurídico-contábeis**: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010.