



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

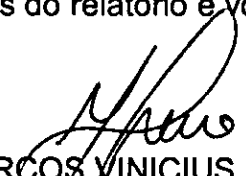
Processo nº : 10120.005531/99-07
Recurso nº : 122.423 - EX OFFICIO
Matéria : IRPJ – Ex.: 1996
Recorrente : DRJ-BRASÍLIA/DF
Interessada : AGROBANCO COMERCIAL S/A (EM LIQUIDAÇÃO ORDINÁRIA)
Sessão de : 11 de novembro de 2004
Acórdão nº : 107-07.857

IRPJ - INSTITUIÇÃO FINANCEIRA EM REGIME DE LIQUIDAÇÃO ORDINÁRIA - "MASSA FALIDA" RESULTANTE NÃO CONTRIBUINTE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES – CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO – RECURSO DE OFÍCIO - IMPROCEDÊNCIA. A massa resultante do regime de liquidação extrajudicial de instituição financeira não é contribuinte de IRPJ, não estando, pois, até o advento da lei 9430/96, obrigada a pagamento de tributos e ao cumprimento de obrigações acessórias.

IRPJ – INSTITUIÇÃO FINANCEIRA EM PROCESSO DE EXTINÇÃO (REGIME DE LIQUIDAÇÃO ORDINÁRIA) – TRAVA DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – INAPLICABILIDADE – A denominada trava de 30% na compensação de prejuízos, que pressupõe o princípio de continuidade da empresa, não pode ser aplicada quando a sociedade estiver em processo de extinção em razão do regime de liquidação ordinária em que se encontra.

Vistos, relatados e discutidos os presente autos, de recurso interposto por, AGROBANCO COMERCIAL S.A (EM LIQUIDAÇÃO ORDINÁRIA)

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos de declaração, para re-ratificar o Acórdão nº 107-06.570, de 20/03/02, para NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2005



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NEICYR DE ALMEIDA, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

A handwritten signature, likely of a member of the Council, consisting of a stylized 'X' shape with a vertical line through it.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

Recurso nº : 122.423
Recorrente : AGROBANCO COMERCIAL S/A (EM LIQUIDAÇÃO ORDINÁRIA)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a entidade acima qualificada, para exigência de IRPJ, incidente sobre compensação a maior de prejuízos fiscais de períodos anteriores (limite de 30%) procedida no ano-calendário de 1995, exercício de 1996.

Em sua impugnação, a interessada alega erros no preenchimento da declaração e, por encontrar-se em liquidação extrajudicial, não era mais contribuinte do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, indevida, portanto, a entrega da Declaração de Rendimentos - IRPJ/96.

Os erros alegados e que teriam transformado a situação de prejuízo em lucro são os seguintes:

- 1) Cômputo na Linha 7 da Ficha 6 da DIRPJ/96 do valor de R\$ 1.782.566,46 a título de Variações Monetárias Ativas, originadas da atualização de depósitos judiciais junto à Caixa Econômica Federal;
- 2) Cômputo na Linha 14 da Ficha 6 da DIRPJ/96 do valor de R\$ 1.403.173,72 a título de Receitas não Operacionais.

Em relação ao item "1" a impugnante argumenta que por tratar-se de depósito por conta de ação judicial ainda em andamento, a variação monetária



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

contabilizada não poderia ser tratada como receita, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN. Cita jurisprudência desta Casa em apoio à sua tese.

No tocante ao item "2" assevera tratar-se de valores ingressados por conta de créditos de empréstimos anteriormente concedidos que deveriam ter sido contabilizados no ativo como baixa de direitos e não como receita.

Decidindo a impugnação a autoridade de primeira instância cancelou o lançamento, fundamentada nos Pareceres Normativos CST nº 48/87, assim argumentando:

(...)

Em razão dos pareceres normativos antes citados verifica-se que somente com o advento da Lei no. 9.430/96, Art. 60, com eficácia jurídica a partir de 10 de janeiro de 1997 é que as entidades submetidas ao regime de liquidação extrajudicial ficaram sujeitas às normas de incidência dos impostos e contribuição de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas.

(...)

É mister consignar, ainda, que é desnecessária a apreciação dos demais argumentos expendidos pela contribuinte na sua defesa, e que no tangente ao item 4, da conclusão do PN CST no. 49/77, não houve qualquer manifestação do autuante.

(...)

Em face do exposto, concluo que no exercício de 1996, ano-calendário de 1995, por a interessada encontrar-se em regime de liquidação extrajudicial, não era contribuinte do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, estando dispensada da entrega da Declaração de Rendimentos, IRPJ/96, que a entrega da referida, corresponde a erro de fato, e, por fim, que o lançamento efetuado é improcedente pois não poderia ter sido formalizado com base na Declaração de Rendimentos.

Da sua decisão recorre de ofício a esse Conselho.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

Em face às da existência de erro no preenchimento da Declaração, que teriam dado origem a um lucro inexistente, a apreciação do recurso pela Câmara, em 07 de dezembro de 2000 resultou em conversão do julgamento em diligência pela Resolução nº 107-0.333.

Solicitou-se que a fiscalização confirmasse e informasse:

- 1) Em relação aos depósitos judiciais efetuados na CEF:
 - a) A obrigação em litígio que originou os depósitos, contabilizados no ativo, encontra-se contabilizada no passivo? Caso positivo, a obrigação também foi corrigida?
 - b) Os recursos utilizados para efetivação dos depósitos teriam origem no patrimônio da empresa? Caso negativo, qual a origem dos recursos e como essa origem foi contabilizada?
- 2) Em relação ao valor declarado como de receitas não operacionais:
 - a) As receitas declaradas, se referem, de fato, a recebimento de créditos por empréstimos antes concedidos?
 - b) Como se deu a contabilização desses recebimentos e a baixa no ativo?

Cumprindo o requisitado a fiscalização juntou documentos, fls. 109 a 136, e produziu o relatório de fls. 137/139, assim resumido, em suas conclusões:

- 1) Até 1º de janeiro de 1995, os saldos das contas ativas e passivas que registravam os depósitos judiciais na CEF e a obrigação em discussão, respectivamente, estavam descompassados. Ou seja, enquanto a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

conta passiva registrava o valor de R\$ 1.804.360,87 a conta ativa registrava o valor de R\$ 21.794,41.

Tendo por base o extrato bancário em que figurava o saldo dos depósitos judiciais em 27.12.94, a autuada ajustou, no balanço de 31.12.95, as contas passivas e ativas para que ambas refletissem aquele valor de R\$ 2.545.779,44.

Disso resulta que a débito de resultados e a crédito da conta passiva levou-se o valor de R\$ 741.418,57 e a crédito de resultado e a débito da conta ativa levou-se o valor de R\$ 1.782.566,46.

No tocante à solicitação de comprovação de erro no reconhecimento de receitas, apesar de solicitado, o contribuinte não trouxe elementos para prová-lo. A fiscalização, examinando o livro Diário, embora não tenha identificado as transações que teriam originado o erro, verificou que, no mesmo ano de 1995, as baixas de créditos por recebimentos eram contabilizadas de forma usual, ou seja, creditando-se a conta ativa de empréstimos concedidos que também recebe débitos por conta de atualizações tendo como contrapartida a conta de receita de Rendas de Empréstimos.

Em decisão proferida na sessão de 20 de março de 2002, nos termos do Acórdão 107-06570 cuja ementa segue abaixo, foi dado provimento parcial ao recurso:

"IRPJ - INSTITUIÇÃO FINANCEIRA EM REGIME DE LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL - "MASSA FALIDA" RESULTANTE NÃO CONTRIBUINTE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES - CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO - RECURSO DE OFÍCIO - IMPROCEDÊNCIA. A massa resultante do regime de liquidação extrajudicial de instituição financeira não é contribuinte de IRPJ, não estando, pois, até o advento da lei 9430/96, obrigada a pagamento de tributos e ao cumprimento de obrigações acessórias."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

A Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, irresignada com os termos da decisão proferida pelo Colegiado, opôs embargos de declaração que foram acatados, conforme parecer lavrado nos seguintes termos:

“Trata-se de novos embargos opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, objetivando que seja sanada “gritante contradição e obscuridade da r.decisão recorrida em face da ausência de apreciação da condição fática que deu ensejo ao provimento do recurso voluntário”.

Os novos embargos se assentam no fato de que a instituição, que se dizia sob regime de liquidação extra-judicial e como tal foi considerada quando do julgamento, conforme ofício do Banco Central, acostado aos autos do processo pela D.Procuradoria, por Ato Presi de 22.02.90, publicado no DOU de 01.03.90, fora declarada cessada a liquidação extra-judicial, ao passo que, em AGE de 15.02.90, a entidade ingressou em regime de liquidação ordinária, situação em que até hoje se encontra.

Pois bem, não obstante a informação carreada aos autos do processo que dá conta de que ao tempo da lavratura do auto de infração a entidade se encontrava sob regime de liquidação ordinária e não extraordinária não tenha sido alegada no momento em que o processo foi a julgamento na DRJ, muito menos quando do primeiro embargo proposto pela D. PFN, na identificação do contribuinte feita no lançamento tal fato se apontou (fls.01) e, para que não parem dúvidas quanto à decisão tomada pelo Colegiado, bem como para que não seja alegado eventual cerceamento ao direito de defesa da D. Procuradoria,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

proponho que os presentes embargos sejam acatados, determinando-se, pois, o retorno dos autos à pauta de julgamento.”

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

VOTO

Conselheiro - NATANAEL MARTINS - Relator.

Como visto do relato, os embargos de declaração foram acatados em face da circunstância de que a recorrente, ao tempo do lançamento, se achava sob regime de liquidação ordinária e não mais sob regime de liquidação extra-judicial, fato este tomado como certo pela DRJ bem como por este Colegiado quando da decisão que orientou o Acórdão 107-06570.

Nesse contexto, o processo que ora retorna para a pauta deve ser julgado sob esse novo ângulo, vale dizer, sob o fato de a recorrente, ao tempo do lançamento, se achar sob regime de liquidação ordinária, razão pela qual peço vênha aos meus pares para revisar todo o tema, agora cotejando a liquidação extrajudicial e a liquidação ordinária de instituições financeiras para, após, tomarmos a decisão cabível.

A Legislação Aplicável às Instituições Financeiras

As instituições financeiras, por exigência legal, devem adotar a forma de sociedades anônimas na sua constituição, consoante estabelece o artigo 25¹, da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, que dispõe sobre a política e as instituições monetárias, bancárias e creditícias e cria o Conselho Monetário Nacional.

¹ "As instituições financeiras privadas, exceto as cooperativas de crédito, constituir-se-ão unicamente sob a forma de sociedade anônima, devendo a totalidade de seu capital com direito a voto ser representada por ações nominativas." (Lei n. 4.595/64)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

Por efeito, as atividades das referidas instituições são regidas pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas).

Diante disso, a Lei das Sociedades Anônimas, em seu artigo 206, indica as formas de dissolução das companhias, a saber:

“Art. 206. Dissolve-se a companhia:

I - de pleno direito:

- a) pelo término do prazo de duração;
- b) nos casos previstos no estatuto;
- c) **por deliberação da assembléia-geral (art. 136, X);** *(Redação dada pela Lei nº 9.457, de 5.5.1997)*
- d) pela existência de 1 (um) único acionista, verificada em assembléia-geral ordinária, se o mínimo de 2 (dois) não for reconstituído até à do ano seguinte, ressalvado o disposto no artigo 251;
- e) pela extinção, na forma da lei, da autorização para funcionar.

II - **por decisão judicial:**

- a) quando anulada a sua constituição, em ação proposta por qualquer acionista;
- b) quando provado que não pode preencher o seu fim, em ação proposta por acionistas que representem 5% (cinco por cento) ou mais do capital social;
- c) em caso de falência, na forma prevista na respectiva lei;

III - por decisão de autoridade administrativa competente, nos casos e na forma previstos em lei especial.” (grifo nosso)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

Relativamente ao objeto deste processo, qual seja, a liquidação das instituições financeiras, há disciplina específica, qual seja, a Lei nº 6.024, de 13 de março de 1974, que dispõe sobre a intervenção e liquidação extrajudicial de instituições financeiras e estabelece em seu art. 1º:

“Art . 1º As instituições financeiras privadas e as públicas não federais, assim como as cooperativas de crédito, estão sujeitas, nos termos desta Lei, à intervenção ou à liquidação extrajudicial, em ambos os casos efetuada e decretada pelo Banco Central do Brasil, sem prejuízo do disposto nos artigos 137 e 138 do Decreto-lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940, ou à falência,, nos termos da legislação vigente.”

A par da discussão sobre a recepção da Lei nº 6.024/74 pela Lei das Sociedades Anônimas, assunto que abordaremos adiante, há que se verificar o que reza o seu art. 15:

“Art . 15. Decretar-se-á a liquidação extrajudicial da instituição financeira:

I - *ex officio*:

- a) em razão de ocorrências que comprometam sua situação econômica ou financeira especialmente quando deixar de satisfazer, com pontualidade, seus compromissos ou quando se caracterizar qualquer dos motivos que autorizem a declaração de falência;
- b) quando a administração violar gravemente as normas legais e estatutárias que disciplinam a atividade da instituição bem como as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

determinações do Conselho Monetário Nacional ou do Banco Central do Brasil, no uso de suas atribuições legais;

c) quando a instituição sofrer prejuízo que sujeite a risco anormal seus credores quirografários;

d) quando, cassada a autorização para funcionar, a instituição não iniciar, nos 90 (noventa) dias seguintes, sua liquidação ordinária, ou quando, iniciada esta, verificar o Banco Central do Brasil que a morosidade de sua administração pode acarretar prejuízos para os credores;

II - a requerimento dos administradores da instituição - se o respectivo estatuto social lhes conferir esta competência - ou por proposta do interventor, expostos circunstanciadamente os motivos justificadores da medida.”

A Liquidação de Sociedade Anônima pela Assembléia Geral

Na hipótese do estatuto da companhia nada dispor sobre sua dissolução, será, subsidiariamente, atribuição da Assembléia Geral², por meio de *quorum* qualificado - acionistas que representem metade, no mínimo, das ações com direito a voto, art. 136, X – deliberar sobre tal assunto.

A dissolução, segundo estabelece a Lei, dar-se-á de pleno direito, sendo que a liquidação, denominada ordinária, deve ocorrer em conformidade com as regras estabelecidas no art. 208 (*caput* e parágrafos).

A Liquidação Judicial

² A Assembléia Geral deverá se reunir em sessão extraordinária, em decorrência da matéria sobre a qual irá se deliberar, conforme arts. 131 e 132 da Lei n. 6.404/76, sendo que, a respectiva ata deverá ser arquivada na Junta Comercial do Estado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

A despeito das demais hipóteses de liquidação judicial, previstas no artigo 206, II, da Lei das Sociedades Anônimas e indicadas no art 209, da mesma Lei, as quais não devem prender nossa atenção para efeitos do presente julgamento, a liquidação judicial ocorrerá "em caso de falência, na forma prevista na respectiva lei" (art. 206, II, alínea "b").

A Liquidação por Decisão de Autoridade Administrativa Competente, nos Casos e na Forma Previstos em Lei Especial – Instituições Financeiras

Considerando o fato de que o artigo 206,III, da Lei das Sociedades Anônimas recepcionou a Lei nº 6.024/74³, a competência para decretar a liquidação

³ Quanto à discussão acerca da constitucionalidade da Lei n. 6.024/74 e sua recepção pela Lei das Sociedades Anônimas, bem expôs Alexandre Yoshio Hayashi ao mencionar que: "No plano constitucional, o fenômeno da recepção é indiscutível, considerando-se o disposto no art. 192 da Constituição de 1988, que disciplina o sistema financeiro nacional, e na menção expressa à intervenção e à liquidação extrajudicial no texto do art. 46 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Teses que insistem na inconstitucionalidade da Lei n. 6.024/74 sempre invocam a ementa do seguinte precedente: 'Administrativo. Liquidação Extra-Judicial. Decretação Imotivada. Lei 6024/74 Não Recepcionada pela Carta Magna de 1988 (Violação ao Art. Quinto, Incisos XXII, LIV e LV). Imprescritibilidade do Due Process of Law. 1 – A legalidade de um ato administrativo está intrinsecamente ligada à sua motivação. O ato que decreta a liquidação extra-judicial, in casu, do Bandern – Banco do Estado do Rio Grande do Norte S.A., há de ser motivado, sob pena de eivar-se de nulidade, mormente seja o mesmo suporte do princípio da legalidade do art. 37, da Constituição Federal. 2 – A Lei 6024/74, disciplinadora da liquidação extra-judicial, não foi recepcionada pela novel (sic) Magna Carta, por violar os princípios do contraditório e da ampla defesa (art. Quinto, LV) e do Due Process of Law (art. Quinto, LIV), princípios esses imprescindíveis à eficácia do ato praticado. 3 – Precedentes jurisprudenciais. 4 – Remessa oficial improvida' (Tribunal Regional Federal da 5ª Região, 2ª Turma, Remessa Ex-Officio n. 33.351/RN, Juiz-relator José Delgado, votação unânime, julgado em 09.11.1993, publicado no Diário da Justiça de 28.03.1994). O exame mais detido do inteiro teor do respectivo acórdão, contudo, revela que se trata, rigorosamente, de discussão sobre a nulidade do ato administrativo de decretação da liquidação extrajudicial, subordinado que está ao princípio da legalidade (art. 37 da Constituição da República), exigindo, por essa razão, motivação, especificamente demarcada no art. 15 da Lei n. 6.024/74 (Cf. Jurisprudência em Matéria de Intervenção e Liquidação Extrajudicial, v. 1. Org. J. Saddi, R. Ferraz de Camargo. São Paulo, Textonovo, 2000, pp. 371 a 385). Sobre a suposta inconstitucionalidade do processo de liquidação extrajudicial, em função da garantia do due process of law, assim esclareceu a Juíza Eliana Calmon em outro precedente: "entendo que o processo de liquidação é extrajudicial, do tipo inquisitorial. Daí por que não há nulidade, por força da ausência de defesa. Trata-se de caráter unilateral. Contudo, o Banco Central não está acima do bem e do mal. O Banco Central está obrigado a demonstrar [motivar], de maneira inequívoca, quais os fatos que levam a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

extrajudicial de instituição financeira é do Banco Central do Brasil – BACEN, conforme o artigo 1º, da mencionada Lei⁴, procedendo “*ex officio*”, ou por provocação – a requerimento dos administradores da instituição, ou por proposta do interventor (art. 15, Lei nº 6.024/74).

Quando por iniciativa própria do BACEN, o art. 15 da Lei estabeleceu as hipóteses em que este órgão está autorizado a decretar a liquidação extrajudicial.

De outra forma, o BACEN está autorizado a decretar a liquidação extrajudicial de instituição financeira quando provocado, seja a requerimento dos administradores da instituição, ou por proposta do interventor, nos termos do mesmo art. 15, II, da supra mencionada Lei.

No caso que tratamos, em função do princípio que *lex specialis derogat generalis*, não é cabível a interpretação de que as formas de dissolução apresentadas na pela Lei das Sociedades Anônimas seriam alternativas para as todas as companhias, indistintamente⁵.

administração a intervir na instituição” (trecho do voto-vogal prolatado nos autos do recurso de apelação cível n. 89.01.24102-1/DF, julgado pela 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região em 28.03.1990, relatado pelo Juiz Gomes da Silva, por maioria de votos, in Jurisprudência em Matéria de Intervenção cit., p. 162)”. (Liquidação Ordinária de Instituição Financeira: Legalidade e Responsabilidade decorrente de Fraude. Disponível na internet: <http://www.socejur.com.br/artigos/bankliquid.doc>. Acessado em 20 set. 2004. Online)

⁴ “Art. 1º As Instituições financeiras privadas e as públicas não federais, assim como a liquidação extrajudicial, em ambos os casos efetuada e decretada pelo Banco Central do Brasil, sem prejuízo do disposto nos artigos 137 e 138 do Decreto-Lei nº 2.627/49, ou à falência, nos termos da legislação vigente.”

⁵ Baseia-se nosso entendimento, ainda, no art. 34 da Lei n. 6.024/74, que reza: “Aplicam-se a liquidação extrajudicial no que couberem e não colidirem com os preceitos desta Lei, as disposições da Lei de Falências (Decreto-lei nº 7.661, de 21 de junho de 1945), equiparando-se ao síndico, o liquidante, ao juiz da falência, o Banco Central do Brasil, sendo competente para conhecer da ação revocatória prevista no artigo 55 daquele Decreto-lei, o juiz a quem caberia processar e julgar a falência da instituição liquidanda”. (grifo nosso)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

Se assim não fosse e houvesse a exclusão da forma administrativa extrajudicial de dissolução, não seria possível a aplicação do art. 36, da Lei nº 6.024/74, que estabelece:

"Art 36. Os administradores das instituições financeiras em intervenção, em liquidação extrajudicial ou em falência, ficarão com todos os seus bens indisponíveis não podendo, por qualquer forma, direta ou indireta, aliená-los ou onerá-los, até apuração e liquidação final de suas responsabilidades".

Devemos entender, contudo, que a Lei nº 6.024/74 tem caráter de especialidade no que concerne à regulação das instituições financeiras mencionadas em seu art. 1º, relativamente às sociedades anônimas reguladas, de forma genérica, pela Lei nº 6.404/76.

A doutrina é unânime ao justificar que o fundamento para a liquidação extrajudicial das instituições financeiras (que denominam de "regime especial") é o interesse público e a relevância dessas instituições na ordem econômica interna. Invocam, invariavelmente, o princípio de supremacia e indisponibilidade do interesse público.

A própria Constituição Federal, no *caput* do art. 192, prevê que o sistema financeiro nacional deve ser norteado pelo interesse público quando estabelece:

"Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem...”

Rubens Requião⁶, ao comentar sobre as empresas comerciais insolventes, sujeitas ao regime especial, confirma o entendimento:

“Existem empresas que, tendo em vista o objeto da atividade que exercem e considerando o interesse público que as cercam, não estão diretamente sujeitas ao processo de falência. Reserva-lhes a lei, por compreensíveis conveniências administrativas ou sociais, outros procedimentos, no caso de insolvência (...)

São assim tratadas as instituições financeiras (como bancos comerciais, bancos de investimento, empresas de financiamento), (...) em má situação econômica.”

Corroborando com esse entendimento a 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, nos autos da apelação cível no. 89.01.24102-1/DF, de 28.03.90, como segue:

“A liquidação extrajudicial das instituições financeiras se funda no interesse público de garantir a execução da política monetária e de crédito do governo – dependente que é da normalidade do mercado.

Cabe ao Banco Central do Brasil decretar a intervenção extrajudicial nos casos previstos no art. 15, da Lei n. 6024/74” (*in Jurisprudência em Matéria de Intervenção e Liquidação*

⁶ *Curso de direito falimentar*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 54.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

Extrajudicial, v. 1. Org. J. Saddi, R. Ferraz de Camargo. São Paulo, Textonovo, 2000, p. 133 a 163)

Diante do quanto verificado, outra conclusão não se poderia admitir senão a que a liquidação de instituições financeiras insolventes deve, necessariamente, ocorrer pela via extrajudicial, administrada pela Banco Central do Brasil.

No entanto, a liquidação extrajudicial pode ser convertida em liquidação ordinária, conforme a regra contida no art. 19, alínea "b", da Lei nº 6.024/74:

"Art . 19. A liquidação extrajudicial cessará:

(...)

b) por transformação em liquidação ordinária;"

Decretada a liquidação extrajudicial, cabe ao BACEN proceder ao inquérito, que deverá ser concluído em cento e vinte dias, prorrogáveis pelo mesmo prazo, se absolutamente necessário, nos termos do art. 41, § 2º, da Lei nº 6.024/74, para o fim de apurar as causas que levaram a instituição financeira a tal situação, bem como a responsabilidade de seus administradores e membros do Conselho Fiscal (art. 41, Lei nº 6.024/74).

No inquérito, segundo estabelece a Lei nº 6.024/74, o BACEN poderá: a) examinar, quantas vezes julgar necessário, a contabilidade, os arquivos, os documentos, os valores e mais elementos das instituições; b) tomar depoimentos solicitando, para isso, se necessário, o auxílio da polícia; c) solicitar informações a qualquer autoridade ou repartição pública, ao juiz da falência, ao órgão do Ministério Público, ao síndico, ao liquidante ou ao interventor; d) examinar, por pessoa que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

designar, os autos da falência e obter, mediante solicitação escrita, cópias ou certidões de peças desses autos; e) examinar a contabilidade e os arquivos de terceiros com os quais a instituição financeira tiver negociado e no que entender com esses negócios, bem como a contabilidade e os arquivos dos ex-administradores, se comerciantes ou industriais sob firma individual, e as respectivas contas junto a outras instituições financeiras (art. 41, §3º).

Os ex-administradores poderão acompanhar o inquérito, oferecer documentos e indicar diligências (art. 41, §4º) e concluída a apuração, serão convidados por carta, a apresentar, por escrito, suas alegações e explicações dentro de cinco dias comuns para todos (art. 42).

“Transcorrido o prazo de cinco dias do artigo anterior, com ou sem a defesa, o inquérito será encerrado com um relatório, do qual constarão, em síntese, a situação da entidade examinada, as causas de queda, o nome, a quantificação e a relação dos bens particulares dos que, nos últimos cinco anos, geriram a sociedade, bem como o montante ou a estimativa dos prejuízos apurados em cada gestão” (Art.43, Lei n. 6024/74)

Na hipótese do inquérito concluir pela inexistência de prejuízo, será, no caso de intervenção e de liquidação extrajudicial, arquivado no próprio Banco Central do Brasil, ou, no caso de falência, será remetido ao competente juiz, que o mandará apensar aos respectivos autos (Art . 44).

Vale esclarecer que, a par do que determina o art. 44 da Lei nº 6024/74, sobre o apensamento do inquérito aos autos do processo, não se exclui a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

aplicação do princípio previsto no art. 5, XXXV⁷, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Dessa maneira, não sendo encontradas irregularidades pelo Banco Central, este suspenderá a liquidação extrajudicial que tenha decretado e permitirá que a empresa realize sua liquidação de forma ordinária.

O principal problema que se colocava relativamente à transformação da liquidação extrajudicial em ordinária, dizia respeito à questão da indisponibilidade dos bens dos administradores das instituições financeiras, vez que havia o entendimento de que referida constrição somente ocorreria quando a instituição financeira se encontrava “em intervenção, liquidação extrajudicial e falência”, nos termos do art. 38, da Lei nº 6.024/74.

Todavia, o texto do mesmo art. 38 esclarece que referida indisponibilidade de bens, por qualquer forma, direta ou indireta, deve permanecer “até apuração e liquidação final de suas responsabilidades”, nos termos do mesmo artigo.

Sobre essa discussão, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do recurso especial n. 86.431/DF, julgado em 05.08.1996, decidiu:

“A transmigração da liquidação extrajudicial para ordinária não faz desaparecer as obrigações, *ipso facto*, reclamando a indisponibilidade, que persiste até a liquidação final. A responsabilidade do ex-administrador será apurada em ação

⁷ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

própria, descogitando a legislação de regência da forma ou regime de liquidação (Lei n. 6.024/74, art. 46)"

Ainda, ressaltando o objetivo da regra no mesmo recurso especial, bem arrazoa o Exmo. Sr. Ministro Demócrito Reinaldo em seu voto:

"... qual é o objetivo, qual é o *ratio legis* da decretação da indisponibilidade dos bens? Qual é a finalidade? A função é, verdadeiramente, como V. Exa. Disse, cautelar, é para preservar os interesses dos credores enquanto persistir o processo de liquidação, seja judicial ou ordinária, extraordinária, seja de que natureza for. Enquanto houver um procedimento de liquidação, haverá sempre uma suspeita de atos desarrazoados prejudiciais aos interesses dos credores e, como disse o Sr. Ministro José de Jesus Filho, poderá haver, durante o procedimento, o desvio de bens, com evidentes prejuízos aos credores. Enquanto a liquidação não se ultimar, ou o inquérito, propriamente dito não terminar, excluindo de responsabilidade os administradores, eles não estarão livres de qualquer medida pertinente à indisponibilidade dos bens. Essa medida se fundamenta na cautela uma medida cautelar." (*in Jurisprudência em Matéria de Intervenção e Liquidação Extrajudicial*, v. 2. Org. J. Saddi, R. Ferraz de Camargo. São Paulo, Textonovo, 2000, p. 122 a 135).

As Conclusões Preliminares

A par da obrigatoriedade das instituições financeiras deverem adotar a forma de sociedades anônimas na sua constituição (art. 25, Lei nº 4.595/64),



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

sua forma de liquidação deve, necessariamente, se dar por meio do chamado "regime especial", previsto na Lei nº 6.024/74, excluindo as outras modalidades de liquidação arroladas na Lei de Sociedades Anônimas.

O fundamento para a liquidação extrajudicial das instituições financeiras é o interesse público e a relevância dessas instituições na ordem econômica interna, vale dizer, o princípio de supremacia e indisponibilidade do interesse público.

O Banco Central do Brasil decide sobre a gravidade dos fatos determinantes da liquidação e possui competência exclusiva para decretar a cessação do regime de liquidação extrajudicial.

Dessa maneira não sendo encontradas irregularidades pelo Banco Central, este suspenderá a liquidação extrajudicial que tenha decretado e permitirá que a empresa realize sua liquidação de forma ordinária (art. 19, alínea "b", Lei nº 6.024/74).

Relativamente à questão da indisponibilidade dos bens dos administradores das instituições financeiras, por qualquer forma, direta ou indireta, esta permanece até apuração e liquidação final das responsabilidades dos mesmos, por meio de ação própria.

Mas, seja no regime de liquidação extrajudicial, seja no de liquidação ordinária, o que se tem é a sociedade em processo de extinção, sendo certo que a partir do instante em que este se inicia (o processo de extinção pela liquidação extrajudicial ou pela liquidação ordinária) o patrimônio empresarial, gerador de receitas, saí da esfera de titularidade dos acionistas da sociedade e passa, a massa daí



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

resultante, para a gestão do síndico/interventor, o que gera, na órbita tributária, relevantes questões.

Os efeitos da Liquidação Extrajudicial/Judicial – Nascimento da Massa Falida

A liquidação extrajudicial, “*ex vi legis*”, como já visto alhures, é medida administrativa aplicável a instituições financeiras, em que **o Banco Central figura como juiz e o liquidante se equipara ao síndico de massa falida** (Lei 6024/74, art. 34).

Pois bem, considerando que tanto na liquidação extrajudicial quanto na liquidação judicial os efeitos jurídicos em face da sociedade empresarial são idênticos, o Parecer Normativo CST nº 56/79, com muita propriedade, entendeu que também às liquidações extrajudiciais decretadas pelo Banco Central do Brasil aplicava-se o mesmo regime jurídico atribuível às liquidações judiciais, explicitado no PN CST 49/77.

Consequentemente, com a decretação da liquidação extrajudicial nasce a figura da massa falida que, no dizer de De Placido e Silva, citado no PN CST nº 49/77, é:

“a. “instituição legal”, que se compõe para a defesa de todos os interesses em jogo, sejam os dos credores, como os do próprio falido, sem atender os interesses individualísticos de cada um. Toma, assim, uma personalidade própria, que não se confunde com a do falido nem com a dos credores, vigiada e protegida pela lei e assistida pelo juiz oficiante da falência, sendo representada por um “delegado”, inicialmente nomeado pelo juiz, o síndico, que é, depois, o liquidatário. Nesta razão, a rigor técnico, “massa falida” não se pode confundir com as “massa ativa e massa passiva”, contidos nela, indicando os valores ativos, que lhe pertencem ou os encargos, que pesam sobre ela” (DE PLÁCIDO E SILVA, Vocabulário Jurídico)”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

Assim, não obstante a instituição financeira sob processo de liquidação extrajudicial ainda tenha personalidade jurídica, visto que não se extingue no momento da decretação de liquidação extrajudicial, mas sim quando esta efetivamente se findar, a verdade é que a universalidade de direitos de que se compõe passa à integral administração do interventor nomeado, que figura como síndico, sendo o BACEN o juiz da massa.

Nesse contexto, são absolutamente corretas as observações feitas pela então Coordenação do Sistema de Tributação nos subitens 3.3.3 e 3.4 do PN CST 49/77:

"3.3.3 - Outrossim, é importante observar que o síndico, ao exercer a administração que lhe compete, nos limites da lei e da autorização judicial, não passa, com isso, a dar "continuação" à atividade social paralisada com o advento do processo, sendo de se constatar não lhe caber leis comerciais e sim apenas a escrituração capaz de amparar a prestação de contas de sua administração (art. 69, § 1º, da Lei de Falência).

3.4 Ainda convém salientar que, embora a massa falida se apresente no mundo jurídico destacadamente da entidade falida e dos seus credores, tendo capacidade ativa e passiva para estar em juízo nos casos especificados na lei, constitui entendimento predominante na doutrina e jurisprudência o de não ser ela uma pessoa jurídica. Por outro lado, se o legislador quisesse sua equiparação, tê-la-ia manifestado expressamente, obedecendo ao comando do artigo 97 do CTN, cujo inciso III exige que a definição do fato gerador e do sujeito passivo constem do texto legal. A propósito, note-se que embora o RIR disponha expressamente no artigo 7º sobre a aplicação do tratamento tributário da pessoa física ao espólio, não estendeu à massa falida o tratamento conferido à pessoa jurídica".

A liquidação extrajudicial e judicial em face do Imposto de Renda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

A decretação da liquidação extrajudicial ou judicial de instituição financeira, privando-a da universalidade de direitos de que se compõe, obviamente acarreta efeitos no campo do direito tributário, especialmente no tocante ao imposto de renda, seja no concernente ao cumprimento da obrigação principal (pagamento do tributo), seja no cumprimento de obrigações acessórias (entrega de Declaração de Rendimentos, p.ex.), dado que embora ainda permaneça com personalidade jurídica, não é mais titular do acervo de que se compunha, este sim gerador de renda tributável.

Na realidade, com a decretação de liquidação extrajudicial de instituições financeiras, os Tribunais tem sido unânimes ao reconhecer não mais a presença do interesse privado, mas, sim, do "interesse público", como assim decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ).

"Na liquidação extrajudicial, um procedimento administrativo pelo qual o poder do Estado subtrai o poder de gestão e de disposição da instituição financeira, predomina, em primeiro lugar, o interesse público (Gian Maia Toseti, "Da Liquidação Extrajudicial nas Instituições Financeiras na Lei nº 6.024/74", in Revista de Direito Mercantil, vol. 41, pg. 80)" (Revista do Superior Tribunal de Justiça, 2(5) : 49, 66, jun/90 - pg. 56).

Noutra oportunidade, reportando-se por sinal a decisão do próprio Supremo Tribunal Federal, sentenciou o STJ:

"O Supremo Tribunal Federal, aliás, já teve oportunidade de decidir que na liquidação extrajudicial, o liquidante é invertido de poderes de administração e tem como instância única, no procedimento administrativo, o Banco Central do Brasil" (idem, ibidem, 2 (7): 2-40, mar/90, pg. 39).

Portanto, se a massa falida não é pessoa jurídica, nem por equiparação, não é ela contribuinte do imposto de renda. Por outro lado, a sociedade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

em processo de liquidação extrajudicial ou judicial, conquanto ainda não esteja liquidada e, portanto, ainda ser dotada de personalidade jurídica, não pode ser alçada à condição de contribuinte do imposto sobre a renda, porquanto se acha privada da universalidade de seus bens e direitos.

Outra não é a conclusão da Coordenação do Sistema de Tributação no já citado PN CST 49/77:

"3.6 Mesmo a uma análise pouco minudente, verifica-se que há fundamentais modificações na situação de fato e de direito da empresa declarada falida, que a impedem, salvo temporariamente ou no caso de concordata suspensiva (arts. 40, § 1º, 74, e § 7º, e 183, da Lei de Falências), de estar no exercício de quaisquer atividades vinculadas ao seu objeto e de agir na condição de "unidade econômica" a que o artigo 126, III, do CTN atribui capacidade tributária passiva, visto perder não só o direito de administrar e dispor de seus bens, como até de praticar qualquer ato que se refira, direta ou indiretamente, aos bens, interesses, direitos e obrigações compreendidos na falência (art. 40, e § 1º, da Lei de Falências). Por conseguinte, fica impossibilitada de apurar a matéria tributável do imposto de renda "segundo as leis comerciais e fiscais" e de obter a "disponibilidade econômica ou jurídica" da renda, esta última integrada à massa falida para pagamento do passivo".

A Lei 9.430/96 (art. 60)

Tanto as sociedades em regime de liquidação judicial (falência) ou extrajudicial não eram contribuintes de impostos e contribuições que o legislador, certamente em face dos problemas que esta situação lacunosa apresentava, na Lei 9430/96 prescreveu:

"Art. 60 - As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo”.

Vê-se, assim, que as entidades sob regime de liquidação judicial (falência) ou extrajudicial (instituições financeiras) somente a partir da Lei 9430/96, isto é, a partir de janeiro de 1997, passaram a ostentar a categoria de contribuintes de impostos e contribuições.

Tem razão, pois, a autoridade monocrática, sob fundamento de que à época de ocorrência dos fatos não ser a impugnante contribuinte do imposto, de ter cancelado o lançamento, o que motivou o recurso de ofício ora “sub judice”.

Da inaplicabilidade da denominada “Trava de 30% na Compensação de Preejuízos Fiscais” em Sociedades em Processo de Extinção

Mas, ainda que assim não fosse, isto é, mesmo que em processo de extinção a pessoa jurídica não teria perdido (pelo menos não definitivamente) a universalidade de direitos de que se compõe, vale dizer, o seu patrimônio, também por outra razão deve se negar provimento ao recurso de ofício, porque em face do processo de extinção em que a recorrente se encontra, entendo ser inaplicável a denominada “trava de 30%” na compensação de prejuízos fiscais, fato que motivara o lançamento.

Com efeito, das dobras da lei que instituiu a denominada trava na compensação de prejuízos e de bases negativas, o que se vê e que dá à lei o caráter de legalidade/constitucionalidade, não é, propriamente, a negativa ao direito de compensação, mas, tão somente, um limite máximo de compensação que, aliado ao princípio de continuidade da sociedade empresarial e da imprescritibilidade dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

prejuízos e das bases negativas, ao fim e ao cabo propicia à sociedade a sua absorção.

Justamente por isso, em situações de extinção e/ou de liquidação de sociedades, em que o prejuízo fiscal e bases negativas, se não absorvidos, perdem-se, a denominada trava não pode ser aplicada, sob pena de se ir de encontro com os desígnios do legislador.

Não sem razão que este E. Conselho, em situação análoga – compensação de prejuízos em incorporação -, no Acórdão 108-06.682, cuja ementa abaixo transcrevo, entendeu que a trava seria inaplicável:

" Acórdão nº. : 108-06.682

INCORPORAÇÃO – DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA – LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – INAPLICABILIDADE - No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado.

Recurso provido."

Do voto do ilustre relator da Colenda 8ª Câmara, cujo julgamento, aliás, no Acórdão CSRF/01-04.258, foi confirmado pela E.Câmara Superior de Recursos Fiscais, peço vênica para transcrever os seguintes excertos:

"Aqui, me basta fundamentar meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da pessoa jurídica, como na incorporação, não se pode aplicar a limitação à compensação, mais comumente denominada por "trava".

Todo julgador apreende o fato e aplica a lei, interpretando-a e descortinando o campo de sua aplicação. Para essa hercúlea tarefa, necessário



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

perquirir antecipadamente qual a finalidade da legislação editada, *sua mens legis*. E nada mais garantidor de um bom julgamento do que descobrir a sua história, sua verdadeira origem e finalidade.

Carlos Maximiliano, professor de todos nós, em seu clássico *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, p. 138, leciona que:

“Mais importante do que a história geral do Direito é, para o hermeneuta, a especial de um instituto e, em proporção maior, a do dispositivo ou norma submetida a exegese. A lei aparece como último elo de uma cadeia, como um fato intelectual e moral, cuja origem nos fará conhecer melhor o espírito e alcance do mesmo. Com esse intuito o juiz ‘lança uma ponte entre as obscuras disposições do presente e os preceitos correspondentes e talvez claros do Direito anterior’.”

Prossegue ainda o magistral jurista, p. 139:

“O prestígio, aliás relativo, do elemento histórico decorre de que a investigação da causa geradora e da causa final da lei conduz à descoberta do verdadeiro sentido e alcance da norma definitiva.”

Procuremos, portanto, o elemento histórico da finalidade da norma impositiva da “trava”. E para isso não podemos deixar de vislumbrar as lições do saudoso amigo e ex-conselheiro Edson Vianna de Brito, verdadeiro autor da norma, quando ainda ocupava, com incontestável brilhantismo, posição relevante nos quadros da Receita Federal. Edson assim discorreu sobre a norma de limitação, em seu livro *Imposto de Renda*, Frase Editora, São Paulo, 1995, pp. 161 e segs.:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

“Este dispositivo estabelece uma base de cálculo mínima, para efeito da determinação do imposto de renda devido, através da fixação de um limite máximo de redução – por compensação de prejuízos fiscais – do lucro tributável apurado em cada ano-calendário. Em outras palavras, as pessoas jurídicas que detenham estoque de prejuízos fiscais apurados em anos anteriores passam a sujeitar-se a um imposto de renda mínimo, uma vez que o lucro tributável só poderá ser reduzido em no máximo trinta por cento.

Note-se, preliminarmente, que em nenhum momento, o texto legal cerceou o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994 com o lucro real obtido a partir de 1º de janeiro de 1995. Pelo contrário, ao fixar um limite máximo para compensação em cada ano-calendário, o dispositivo legal, em seu parágrafo único, faculta a compensação da parcela que seria compensável se não houvesse a limitação com o lucro real de anos-calendário subseqüentes.” (destaque nosso).

De partida, afere-se que a norma nunca teve intenção de cercear direito à compensação. Daí inclusive, como bem lembrou Edson, tornar os prejuízos imprescritíveis para a compensação.

Essa certeza mais se concretiza quanto mais se busca o histórico da legislação quando em tramitação. No Diário Oficial do Congresso Nacional de 14 junho de 1995, a fls. 3270, consta a exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95, reedição das Medidas Provisórias 947/95 e 972/95 e convertida na Lei 9.065/95. Dela se pode destacar o seguinte excerto:

“Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.005531/99-07
Acórdão nº : 107-07.857

as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje *vacatio legis* em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, *sem retirar do contribuinte o direito de compensar*, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.” (destaque nosso)

A expressão “sem retirar do contribuinte o direito de compensar” reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação dos prejuízos acumulados, sendo inaplicável a trava.

Todo o interesse protegido foi somente regular o fluxo de caixa do Governo, sem extirpar do contribuinte o direito à compensação de prejuízos. Qualquer hipótese na qual o efeito seja eliminar a compensação não estará abrangida pelo campo de incidência da norma de limitação.

É matéria de pura interpretação de lei.”

Conclusão

Em face de todo o exposto, acolho os embargos de declaração interpostos pela D. PFN, re-ratifico o Acórdão 107-06570, e, no mérito, NEGO provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 2004.


NATANAEL MARTINS