



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10980.007973/2009-83
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-000.486 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de março de 2011
Matéria IRPJ. BALANÇO DE ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. AJUSTES. LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.
Recorrente WM SERVIÇOS DE LAVANDERIA INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida 1ª TURMA DA DRJ EM CURTIBA - PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. (Acórdão CSRF 9101/00.401 de 2/10/2009).

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá (relator), Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antônio José Praga de Souza.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva dos Santos Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá – Relator

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ/CTA, que manteve o Auto de Infração lavrado em razão do excesso de compensação de prejuízos fiscais com o lucro real relativo ao período de janeiro a agosto de 2006, levada à cabo por parte de SUZUKI TECNOLOGIA E SISTEMAS DE LAVANDERIA LTDA - extinta em 22 de setembro de 2006 em razão de sua incorporação pela Recorrente.

A Recorrente apresentou Impugnação (fls. 41/52), trazendo as seguintes alegações, conforme relatório da DRJ/CTA:

"Inicialmente alega a inaplicabilidade da limitação do artigo 15 da Lei nº 9.065/1995 à compensação integral de prejuízos fiscais no caso de incorporação de sociedades, e se referindo a evolução legislativa sobre essa limitação, diz que essa foi originalmente introduzida pelos artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/1995, o qual teve sua constitucionalidade questionada em face do conceito Constitucional de renda que exsurge do artigo 153, III, da CF/1988 e do artigo 43 do CTN.

Relata que tais questionamentos conduziram a que fosse introduzido na Medida Provisória nº 947/199, o artigo 12 com vistas a estabelecer a vigência temporária dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995 até 31/12/1995. Diz que somente no texto da proposta de Lei de Conversão da Medida Provisória nº 998/1995, promulgada sob a forma da Lei nº 9.065/1995, é que foi introduzido o artigo 15 invocado pelo auto de infração, que com sua nova redação veio esclarecer que os limites a que se referia a lei aplicavam unicamente com relação aos prejuízos fiscais, evidenciando a revogação tácita dos limites temporais à compensação de prejuízos, previstos na legislação anterior e excluídos da nova sistemática.

Argui que a limitação de 30% para a compensação de prejuízos fiscais estabelecida no artigo 15 da Lei n. 9.065/1995 constitui uma derrogação ao princípio segundo o qual só é legítima a tributação de acréscimos patrimoniais reais e efetivos consagrada no artigo 43 do CTN. Que a descon sideração de uma parcela dos prejuízos fiscais efetivamente incorridos leva a tributar um valor superior àquele que constitui a verdadeira renda, representando taxa ção de patrimônio ou capital.

Aduz que a única razão que torna tolerável a limitação quantitativa em causa vis a vis o artigo 43 do CTN está em que se reconheceu que o direito a compensação desses prejuízos pode ser exercido sem qualquer limitação temporal.

Revela que o Superior Tribunal de Justiça tem entendido ser válido o limite de 30% estabelecido inicialmente na Lei n. 8.981/1995, tornado permanente pela Lei nº 9.065/1995.

Argumenta que tais fundamentos não se aplicam aos casos em que há a extinção da pessoa jurídica, tendo em vista incidir nesta hipótese a limitação especial prevista no artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/1987. Que a perda do direito de compensação na hipótese de reorganização societária constitui uma derrogação excepcional ao princípio da sucessão a título universal, e uma vez que não há a possibilidade

jurídica de uma compensação futura, pelo que o direito à compensação se extingue definitivamente e na sua totalidade com a incorporação.

Alega que a única interpretação que permite validamente harmonizar tais limites como o sistema tributário é a de que a limitação quantitativa de 30% fica afastada naqueles casos em que seja aplicável a limitação contida no artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/1987. Isto se dá porque a regra especial do artigo 33 do Decreto-lei n. 2.341/1987 derroga a limitação geral estabelecida pela Lei nº 9.065/1995, nos casos de fusão, cisão ou incorporação.

Aduz que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido de se admitir a compensação integral do prejuízo fiscal, independentemente do limite quantitativo de 30%, no caso de incorporação de sociedade, com fundamento de que, determinando a perda definitiva desse direito, ele não é suscetível de utilização no futuro."

A DRJ/CTA optou por manter a decisão de primeira instância, afirmando, em síntese, que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas constitui faculdade cujo exercício é admitido somente diante da efetiva existência desses saldos e limitado a 30% (trinta por cento) do lucro real ou da base de cálculo da CSLL do ano, inexistindo exceção para situações específicas, tais como, *in casu*, de extinção da pessoa jurídica por incorporação.

Inconformada, a Contribuinte apresenta recurso voluntário, em que repisa os argumentos utilizados na sua Impugnação, além de trazer à colação vasta doutrina e jurisprudência sobre a matéria.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

Conheço do Recurso por ser tempestivo, por atender aos requisitos de admissibilidade e por conter matéria de competência deste Conselho.

O cerne da questão é saber se a Contribuinte está ou não autorizada a compensar integralmente os prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas, na apuração do imposto devido em seu último exercício social, quando esta for extinta por incorporação.

Historicamente, a disciplina da compensação de prejuízos fiscais com lucros de exercícios futuros iniciou-se com a Lei nº 154/1947. Referida lei limitava o exercício do direito a essa dedução em até três exercícios posteriores àquele em que fora apurado o prejuízo.

Posteriormente, com o advento do Decreto-Lei nº 1.493/76, o exercício do direito de compensar prejuízos fiscais foi ampliado para possibilitar sua compensação com os lucros de até quatro exercícios futuros. Dita possibilidade manteve-se com o advento da Constituição de 1967 e Decreto-Lei nº 1.598/77, sob a então nova sistemática de valores apurados e registrados na escrituração fiscal.

Continuamente, com o advento da Lei 8.383/91 o prazo máximo para a compensação de prejuízos fiscais acumulados foi eliminado, posteriormente reinserido pela Lei nº 8.541/1992 e, por fim, novamente eliminado com o advento das Leis nº 8.981 e 9.065 de 1995.

Contudo, apesar de não haver mais limitação temporal, as novas leis de 1995 inovaram trazendo uma limitação quantitativa, a denominada “trava dos 30%”. Vejamos:

Art. 42 da Lei nº 8.981/95 - A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Art. 15 da Lei nº 9.065/95 - O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

A partir daí, a compensação de prejuízos fiscais acumulados passou a se sujeitar ao limite de 30% (trinta por cento) do lucro e o excesso pode ser compensado em exercícios seguintes, até a sua extinção total.

Assim, a história nos conta que o legislador sempre reconheceu a importância e necessidade da compensação de prejuízos fiscais e, por isso, nunca houve limitação ao direito da plena compensação de prejuízos fiscais acumulados. Conclui-se, portanto, que o contexto

normativo brasileiro desde sempre tomou como base o pressuposto da continuidade da pessoa jurídica.

O princípio da continuidade da pessoa jurídica foi desenvolvido pela ciência contábil, de forma que essa tivesse instrumentos hábeis para prever o auferimento de lucro em sociedades com prazo indeterminado.

O próprio Conselho Federal de Contabilidade já discorreu que o princípio da continuidade pressupõe a continuação da entidade no futuro, fazendo com que “*a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levem em conta essa circunstância*” (Art. 5º, da Resolução CFC nº 750/1993, alterada pela Resolução CFC nº 1.282/2010).

Esse pressuposto deve ser compreendido como princípio lógico e objetivo a nortear as regras de apuração do IRPJ e da CSLL.

Da mesma forma e não por outra razão, a periodicização da apuração do resultado empresarial deve ser vista como ficção legal, reconhecida pela legislação societária e tributária com o simples objetivo de inserir, no contexto da continuidade da pessoa jurídica, um lapso temporal que possibilite a comparabilidade periódica do seu desempenho.

Noutras palavras, diga-se que a regra-matriz de incidência do IRPJ e da CSLL não se realiza em um só exercício. Inexistindo comunicabilidade entre os exercícios sociais estabelecidos, a apuração de qualquer resultado tributável será distorcida. É, pois, justamente esse o intuito da compensação, realizar a integração do resultado de exercícios passados e futuros, fazendo com que a tributação recaia sobre o que é de fato lucro tributável/acréscimo patrimonial e não sobre o que é patrimônio ou capital.

Nesse sentido, cite-se o memorável trabalho do mestre e doutor Eurico Marcos Diniz de Santi a respeito do tema:

“Aplicar a Regra-matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL significa constituir um enredo normativo formando um sistema de regras. Ou seja, a Regra-matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL é um feixe normativo formado (i) pelas regras de apuração do IRPJ e da CSLL (regras de conhecimento de receitas e despesas, adições e exclusões); (ii) pela regra de compensação de prejuízos fiscais (que integra o feixe das regras de apuração e estabelece a relação entre a regra de apuração do exercício atual e os prejuízos fiscais de exercícios anteriores); (iii) pela regra de ajuste anual (que consolida a relação entre apuração do lucro real e as estimativas e retenções na fonte desse mesmo ano-base) e eventuais regras outras não pertinentes para essa análise.

Portanto, a Regra-matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL pressupõe o cálculo lógico dessas três regras integradas. A incidência isolada de cada uma dessas regras, juridicizando determinado fato, implica em uma “fotografia” que é simples perspectiva parcial da Regra-matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL. Tão somente o conjunto ordenado dessas três regras aplicadas conjuntamente pode constituir o “filme normativo” que representa a hipótese de incidência e os respectivos fatos geradores do IRPJ e da CSLL.” (in Revista Dialética de Direito Tributável nº 185, pgs. 42 e 43).

Em profunda consonância com esses pressupostos é que o Conselho de Contribuintes sempre afirmou, o que se comprova facilmente por seu histórico de decisões, que nos casos de encerramento ou extinção empresarial, não se aplica a trava de 30% (trinta por cento).

Isso porque, especialmente nesses casos, não haverá possibilidade de a pessoa jurídica utilizar os prejuízos fiscais acumulados em exercícios futuros. Lembrando, ainda, que o prejuízo da incorporada não se soma ao da incorporadora por expressa vedação legal.

Vale dizer que a legislação atual não é limitadora, mas, sim, garantidora do direito dos contribuintes, já que torna imprescritível o direito do contribuinte compensar prejuízos fiscais acumulados com o lucro líquido apurado posteriormente.

Como bem lembram os julgados do então Conselho de Contribuintes, “a norma ao impor a trava na compensação, não pretendeu tolher o direito dos contribuintes de não recolher o IRPJ sobre a recuperação do capital, correspondente ao lucro após o prejuízo. Pretendeu sim uma arrecadação mínima, se apurado lucro líquido, com a limitação de prejuízo fiscal acumulado” (1º Conselho de Contribuintes / 8ª. Câmara / Acórdão 108-07.456 em 02.07.2003).

Prova disso é que a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998 convertida na Lei nº 9.065/95 esclarece que a limitação quantitativa inserida no ordenamento jurídico só se justifica em razão de não haver limitação temporal:

“Arts. 15 e 16 do Projeto: (...) 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”.

Além do que, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 183.155, já manifestou entendimento no sentido de que não há impedimentos para o aproveitamento do prejuízo fiscal acumulado até o seu esgotamento. Vejamos:

“Observe-se detalhe de importância fundamental: embora esteja limitada a dedução de prejuízo ao exercício de 1995, não há empecilho de que os 70% (setenta por cento) restantes venham a ser abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução”.

Destarte, vale observar que o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Especial nº 344.994, decidiu pela constitucionalidade da trava, da mesma forma como decidia este Conselho. Contudo, a decisão da suprema corte tem sido continuamente mal interpretada por parte de algumas autoridades fiscais que se apegam à literalidade em contrapartida à análise contextual e histórica das normas brasileiras.

Esse entendimento contrário, culminou na decisão proferida pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 9101-00.401.

A esse respeito, cabe refletir que apesar de atual, esse julgado não condiz com a vasta e ampla jurisprudência do CARF sobre o assunto, tampouco atende aos preceitos preconizados por este Conselho ao longo dos últimos anos.

Analisemos os dois principais argumentos utilizados no acórdão referido e adotados, desde então, por autoridades fiscais e algumas Delegacias Regionais de Julgamento, quais sejam: (i) não existe previsão legal expressa ao aproveitamento dos prejuízos fiscais nos casos de encerramento e extinção empresarial; e (ii) o direito ao abatimento de prejuízos fiscais acumulados é expressivo de benefício fiscal a favor do contribuinte.

No que pertine ao argumento utilizado pelas autoridades fiscais de que as regras atuais não afirmam expressamente que a trava de 30% (trinta por cento) não se aplica aos casos de encerramento e extinção da pessoa jurídica, tal argumento não merece prosperar.

É sabido que existem no ordenamento jurídico normas implícitas e normas explícitas. A possibilidade de compensar integralmente prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas em casos de encerramento e extinção empresarial é o típico exemplo de norma implícita, que decorre de normas explícitas e positivadas, bem como de normas fundamentais e princípios basilares do direito. Sua existência é conseqüência do raciocínio lógico que parte das normas expressas, dispensando, a redundância que seria, se observados os conceitos de renda, lucro e proventos de qualquer natureza, os princípios da continuidade empresarial e da comunicabilidade dos exercícios, a edição de norma expressa com o conteúdo que já decorre de normas explícitas.

Aliás, o fisco não pode explorar lacunas da própria legislação fiscal para restringir a interpretação do conceito de renda, lucro e proventos de qualquer natureza e, ainda, deixar de observar a proporcionalidade no fluxo arrecadatário em contraponto a conceitos constitucionais como isonomia, capacidade contributiva e o não-confisco.

De outro giro, o uso da expressão “benefício fiscal” não parece contextualizado, tampouco apropriado para os casos em comento.

Em sua acepção, benefício fiscal denota regime especial de tributação que se mostra mais vantajoso em relação aos regimes normais. Logo, benefícios fiscais não podem recair sobre bases em que sequer há tributação, como é o caso de prejuízos fiscais.

No mais, incentivos fiscais, como são conhecidos os benefícios desoneradores concedidos pelo legislador tributário, pretendem induzir o contribuinte a um comportamento pré-definido, incentivando reações específicas, especialmente na esfera econômica. Sob esse prisma, negar ao contribuinte a possibilidade de compensar integralmente prejuízo ou base negativa acumulada quando do encerramento ou extinção de suas atividades performa conduta inversa e nitidamente desincentivadora àqueles que se arriscam na empreitada empresarial.

Verifica-se, dessa forma, que os argumentos utilizados nas decisões desfavoráveis à compensação integral não se sustentam ou não se aplicam.

Nesse escopo, desconsiderar prejuízos equipara-se a desconsiderar deduções ou direito a créditos, perfazendo meios de majorar silenciosamente a tributação, sem autorização legal.

Posto isso, entendendo que as razões invocadas para negar o direito à compensação não podem prevalecer neste caso, de modo que voto por dar provimento ao recurso voluntário, para considerar correta a compensação integral dos prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas no momento em que extinta a pessoa jurídica, apurou-se os resultados de seu último exercício social.

(assinado digitalmente)
Carlos Pelá

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Redator Designado.

Nos debates para julgamento do recurso voluntário interposto neste processo divergi do ilustre relator, conselheiro Carlos Pelá, quanto a legalidade da limitação das compensações de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, nas hipóteses de extinção da empresa.

De início, repisei considerações acerca do limites de atuação deste colegiado no que tange a observância de normas legais e decretos. Isso porque, em razão de sua jurisdição limitada, não pode, o CARF, órgão administrativo de julgamento do Ministério da Fazenda, negar aplicação a dispositivo legal em vigor, enquanto não reconhecida pelo STF sua desconformidade com a Constituição. Essa matéria, inclusive, é objeto da Súmula do No. 1 do CARF, cujo enunciado é o seguinte: *“O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Além disso, este Colegiado não detém competência para o afastamento de dispositivo legal regularmente inserido no ordenamento jurídico brasileiro, tampouco dar-lhe interpretação extensiva, sob a alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade do ato. Tal competência é privativa do Poder Judiciário, conforme determina a Constituição da República em seu artigo 102, I, “a”.

Esse entendimento está sedimentado nas diversas turmas do CARF, da CSRF e dos antigos Conselhos, mas devo reconhecer que vem sendo extrapolado em muitas decisões em face da dificuldade de estabelecer qual o seu limite.

Relembrei, inclusive, um exemplo emblemático da observação desse limite: a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre ressarcimentos de IPI (crédito básico ou crédito presumido). Embora seja pacífico que ressarcimento não se confunde com restituição, a própria CSRF durante vários anos, em determinada composição de sua 2ª Turma, concedia a incidência de Selic sobre os ressarcimentos, a partir do momento que passei a presidi-la esse entendimento foi revertido, isso porque prevaleceu na nova composição daquele Colegiado que não há previsão legal para essa incidência.

Reafirmo, então, que no presente caso, não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima do limite de trinta por cento do lucro real, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa, daí peço vênia para adotar os jurídicos fundamentos do voto condutor do acórdão CSRF 9101-00.401 de 2/10/2009, julgamento do qual participei:

“(…)

Quanto ao mérito, busca a Recorrente, na qualidade de incorporadora, reconhecimento do direito à compensação do pagamento que a incorporada realizou como estimativa. No balanço de incorporação foi realizado todo o prejuízo fiscal – mesmo acima do limite de 30% – de sorte que todas as estimativas se constituíram em saldo negativo de IRPJ, objeto do pedido de compensação.

Em 30 de maio de 2003 ela apresenta Declaração de Compensação (PER/DCOMP), transmitida eletronicamente, objetivando compensar o crédito acima mencionado correspondente ao saldo negativo do IRPJ do ano-calendário 2000, apurado pela empresa incorporada, Fertilizantes Serrana S/A, no valor de R\$ 7.778.295,55, com débito do IRPJ do período de apuração abril de 2003 (estimativa mensal), no valor de R\$ 11.443.428,41.

No acórdão recorrido a composição do crédito se apresenta na ordem seguinte:

Imposto de Renda Retido na Fonte: R\$ 1.242.157,81 Pagamentos efetuados: R\$ 5.371.649,37 Estimativas Compensadas: R\$ 1.164.488,37 Total: R\$ 7.778.295,55 Conforme despacho decisório de fls. 58/59, a referida composição do crédito está representada pelos documentos de fls. 03/09. Nesse sentido, temos:

Afirma a autoridade administrativa que inicialmente apreciou o pedido, o seguinte:

(...)

1. os pagamentos estavam confirmados e declarados em DCTF;
2. as estimativas compensadas tinham sido devidamente declaradas em DCTF; e
3. no que tange ao imposto de renda na fonte, consideradas as Declarações de Imposto Retido na Fonte entregues pelas fontes pagadoras, o montante seria de R\$ 995.956,60, inferior, portanto, ao declarado pela recorrente.

Complementa a referida autoridade que o valor pleiteado pela recorrente não pode prevalecer porque a empresa incorporada não considerou o limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais previsto em lei, daí ter resultado em errôneo saldo final de imposto de renda a recuperar. Ou melhor, se a contribuinte tivesse considerado o limite de 30% na compensação de prejuízo, não haveria imposto a ser restituído.

Refeitos os cálculos para melhor apurar o imposto devido pela incorporada, dentro do limite legal de 30% da compensação dos prejuízos fiscais, indefere a homologação da compensação do imposto na forma requerida.

Logo, considerando o limite do prejuízo de 30%, a Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária, em São Paulo, refez o quadro de apuração do saldo do imposto, concluindo que a sucessora ainda estaria em débito para com o Tesouro Nacional pela incorporação da empresa, já que a Recorrente, na qualidade de sucessora, é beneficiada ou responde por todos os direitos e obrigações da sucedida (ex vi do art. 227 da Lei nº 6.404, de 1976).

A decisão recorrida dá razão à Recorrente, no tocante à análise da (Derat/SPO) ao considerar, para efeito de ajuste, sob o título ANTECIPAÇÕES POR ESTIMATIVA, o valor de R\$ 7.724.358,93, apurando um saldo devedor no valor de R\$ 434.592,27, sem, contudo, demonstrar a composição desses valores.

Todavia, afirma que a discussão é irrelevante quando se constata que, mesmo considerando o total de imposto declarado e pago por estimativa, pela sucedida (R\$ 7.970.560,37), ainda assim, se considerasse o limite dos prejuízos em 30%, restaria saldo de imposto a pagar eis que a compensação integral dos prejuízos fiscais pela extinção da empresa, face à incorporação, é, de fato, indevida.

Daí resulta que o foco da presente lide consiste em analisar se há amparo legal que permita a compensação integral dos prejuízos fiscais, sem observância do

limite de 30% a que se refere o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995, **quando do desaparecimento da empresa**, por incorporação, em decorrência de reorganização societária ou por qualquer outro motivo.

Este o cerne da questão a ser enfrentada neste processo.

Confesso seduzir-me, inicialmente, a tese defendida pela Recorrente, de sorte que no acórdão paradigma, da então 8ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com ela concordei. Todavia, melhor refletindo, revi meu posicionamento pelos motivos que neste voto discorro.

Um dos exemplos trazidos a lume, também como paradigma, é a decisão proferida no recurso 126597, Ac. CSRF/01-04.258 de 01/12/2002, do i. Conselheiro Celso Alves Feitosa, que negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional e está assim decidido e ementado:

(...) Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Verinaldo Henrique da Silva.

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

Nesse julgado a decisão afirma que não há óbice a compensação integral, nos casos de declaração de encerramento de atividades, tanto do imposto de renda das pessoas jurídicas, quanto da contribuição social sobre o lucro

E na mesma linha, com o brilhantismo habitual, o i. patrono da Recorrente sustenta que o limite imposto através do artigo 15 da Lei 9065/1995 não se aplica nos casos de extinção da pessoa jurídica em virtude de incorporação pois, caso contrário, a empresa incorporada perderia o direito à compensação de prejuízos, o que não corresponde à finalidade do mencionado artigo, conforme entendimento até então majoritário da jurisprudência deste Colegiado.

Mas, esta não é a melhor interpretação para o conteúdo semântico do artigo 15 da Lei 9065/1995.

Os Tribunais Superiores já definiram que na compensação de prejuízos não se trata de direito adquirido, mas sim de uma expectativa de direito, como demonstram decisões do Superior Tribunal de Justiça, como exemplo o Recurso Especial nº.307.389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

O princípio da legalidade, do mesmo modo que impõe a exigência de cobrança a tributo só por lei expressa, também, exige que a compensação de prejuízos com lucros para fins tributários somente ocorra com autorização legislativa.

Insubsistente a tese da recorrente de que não há proibição da compensação pretendida. No regime de direito público, especialmente no campo do direito tributário, a relação jurídica decorre de norma positiva. O silêncio da lei não cria direitos para nenhuma das partes: sujeito ativo e sujeito passivo.

Outrossim, no trato de qualquer benefício fiscal, mesmo concedido por lei, a interpretação é restritiva.

Também o STF se pronunciou acerca do tema, em 25/03/2009, no RE 344.994-0 do Paraná, cujo Relator inicial, o Ministro Marco Aurélio restou vencido. Redige o voto vencedor o Ministro Eros Grau, acórdão assim ementado:

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N.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.

O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Neste recurso pretendia o autor que a trava não incidisse sobre os saldos de prejuízos ocorridos até dezembro de 1994, sob argumento de que se estava diante de um direito adquirido à compensação de todo prejuízo e a nova lei não poderia restringir tal direito.

Aliás, quanto a interpretação teleológica pretendida no paradigma trazido à colação, no que toca aos prejuízos fiscais, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sua composição Plenária, que a compensação de prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal e pode, como instrumento de política tributária, ser revisto pelo legislador sem implicar, sequer, no direito adquirido. Destaque é de ser dado ao voto da Ministra Ellen Gracie, que bem traduz a lógica do que aqui defendemos e neutraliza os argumentos da Recorrente nos seguintes termos:

(...)

4. Já quanto à limitação da compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.1994, destaco, por oportuno, as palavras sucintas e rigorosamente claras com que rejeitou o pedido de liminar, ocasião em que o eminente Juiz Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira assentou quanto importa para o deslinde da questão:

"A lei questionada limitou as deduções de prejuízos da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social referentes a exercício futuro. Vedado estaria fazê-lo em relação a fatos geradores já ocorridos quando de sua publicação, ou para exigência no mesmo exercício. " (fl. 44)

5.(...)

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

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

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

7.A rigor, as empresas deficitárias não têm "crédito" oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à "socialização" dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes. É apenas por benesse da política fiscal - atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos - que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. E a lei vigente para o exercício fiscal que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30%, ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. Mas, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do Imposto de Renda, o contribuinte tem mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

Não se cuida, como parece claro, de qualquer alteração de base de cálculo do tributo, para que se invoque a exigibilidade de lei complementar. Menos ainda, de empréstimo compulsório.

Não há, por isso, quebra dos princípios da irretroatividade (CF, art. 150, III, a e b) ou do direito adquirido (CF, art. 5º, XXXVI).

(...)

8.Por tais razões, peço licença para seguir a linha da divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau.

Em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu significado eis que a norma que cuida de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Neste sentido é a jurisprudência consoante arestos a seguir elencados:

Ementa: I. A legislação pertinente ao Simples ao prever exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente, consoante dispõe o art. 111, I do CTN.” (STJ. REsp 825012/MG. Rel.: Min. Castro Meira. 2ª Turma. Decisão: 16/05/06. DJ de 26/05/06, p. 250.)

Ementa: I. Da leitura do art. 151 do CTN deduz-se que as possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário nele estão exauridas, não comportando interpretação extensiva do seu conteúdo, ante o teor do art. 111, inciso I, do CTN.” (STJ. Resp 782729/PR. Rel.: Min. Castro Meira. 2ª Turma. Decisão: 06/12/05. DJ de 01/02/06, p. 506.)

“Ementa: I. O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna

metodologia de interpretação das normas jurídicas.” (STJ. REsp 192531/RS. Rel.: Min. João Octavio de Noronha. 2ª Turma. Decisão: 17/02/05. DJ de 16/05/05, p. 275.)

“Ementa: II. Nos termos do art. 111 do CTN, a interpretação das normas de índole tributária não comportam ampliações ou restrições, e, sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, deve prevalecer aquela que mais se aproxima do elemento literal.” (TRF 2ª Região. AMS 94.02.14085-9/RJ. Rel.: Des. Federal Poul Erik Dyrlyn. 6ª Turma. Decisão: 15/12/04. DJ de 10/01/05, p. 52.)

De fato, quando a lei quis que fosse liberado o limite a compensação de 30% dos prejuízos fiscais, o fez de forma expressa, como foi o caso dos lucros auferidos pelas empresas inseridas no regime Befiex, como se vê no artigo 95 da Lei 8981/1995, com a redação inserida através do artigo 1º. da Lei 9065/1995, a saber:

"Art. 95. As 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 - BEFIEIX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas."

Nesta esteira a Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, vem determinando, quanto a Compensação de Prejuízos Fiscais, o seguinte:

Art. 35. Para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais em até, no máximo, trinta por cento.

(...)

§ 4º O limite de redução de que trata este artigo não se aplica aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais, bem como aos apurados pelas 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 - BEFIEIX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981 com a redação dada pela Lei nº 9.065, ambas de 1995.

Nesta normativa, também, a confirmação do que dispunha o artigo 14 da Lei 8023/1990, no que tange ao tratamento diferenciado concedido às empresas que exercem atividades rurais que podiam compensar todos os prejuízos incorridos, sem limites. Lei 8023/1990:

Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores.

O permissivo é posteriormente ampliado para a CSLL através do art. 41 da MP 2.113-32 de 21/06/2001, como segue:

MP 2.113-32 de 21/06/2001

Art.41.O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no art. 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente a compensação de base de cálculo negativa da CSLL.

A interpretação fundada em argumentos finalísticos serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários.

Dessa forma, em homenagem ao comando legal do art. 111 do CTN, que impõe restrição de interpretação das normas que concedem benefícios fiscais, como é o caso, descabe o elastério interpretativo pretendido pela Recorrente.

Mas, por amor ao debate, mesmo que de benefício fiscal não se tratasse, no mínimo teríamos que admitir que as normas jurídicas exceptivas à trava dos 30% acima referidas também devem ser interpretadas de maneira restrita. É de se ver.

As normas jurídicas exceptivas, como é o caso, só abrange os antecedentes que especifica, devendo se utilizar, sim, do argumento a “contrario sensu”. Esse, inclusive, é o ensinamento do nosso mestre Jusfilósofo Pernambucano Lourival Vilanova em sua obra- prima “As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo”, do qual extraímos o seguinte excerto:

“A norma jurídica exceptiva só abrange os antecedentes que especifica, não outros, delineando conjunto-unimembre ou conjunto-multimembre de sujeitos ou ações que caem fora da órbita de abrangência (da extensão em sentido lógico) ou âmbito-de-validade da norma geral.

(...)

*Não consta, é certo, na enumeração das normas para preenchimento das lacunas, ao lado da inferência analógica, a inferência a contrario, mas ela está implícita em cânones, como meras diretivas (normas, ainda que sem a estrutura de verdadeiras normas de Direito Positivo), como a de que ‘inclusão de um, importa na exclusão de outro’, ou no preceito já mencionado do art. 6º da antiga Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei que abre exceções a regras gerais só abrange os casos que especifica. Com isso, o legislador quis incorporar o adágio *exceptiones strictissimae interpretationis sunt*, ou indicar normativamente ao intérprete que, no Direito especial, como no Direito excepcional, não se deve pregar a extensão analógica, mas a excludência do que não está implícita ou explicitamente regulado, mediante a via do argumento a contrario sensu. Dizendo com F.Ferraz: ‘pois se o legislador, por considerações especiais de utilidade, dispôs limitadamente a certos fatos ou pessoas, nos outros casos entendeu que o mesmo tratamento não tivesse lugar’ (As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo, 1ª Edição, Ed. Max Lemond, páginas 263,265 e 266).(Destaquei)*

Vê-se que a boa hermenêutica baseada nos ensinamentos de Lourival Vilanova ampara a utilização do argumento a *contrario sensu*, perfeitamente válido em se tratando de norma exceptiva. É quando um argumento que é considerado “quase-lógico” (na visão de Perelman e Tyteca, no Tratado da Argumentação), passa a ser totalmente lógico no mundo do Direito (Lourival Vilanova).

Não bastasse a obrigatoriedade da interpretação literal da norma que cuida de incentivo fiscal; dos argumentos expendidos pela Ministra Ellen Gracie; do tratamento interpretativo das normas exceptivas, por si, suficiente para ilidir os respeitáveis argumentos expendidos pela Recorrente que clama, em seu favor, por interpretação histórica e finalística, lembro, ainda, mais alguns pontos da evolução legislativa tratando de compensação em incorporações, cujas conclusões apontam para a total preocupação do legislador em não permitir, direta ou indiretamente, que

- a) no ano de 1976 foi elaborada a Lei nº. 6.404/76, das Sociedades por Ações, que trazia no artigo 227 previsão de incorporação de uma sociedade por outra, sucedendo a incorporadora nos direitos e obrigações da incorporada;
- b) na esteira, o Decreto-lei nº. 1.598/77, editado com finalidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da Lei de Sociedade por Ações (Lei 6.404 de 15/12/76), instituiu a permissão, no § 5º. do artigo 64, de compensação dos prejuízos da sociedade extinta pela incorporadora;
- c) momento no qual obedecia-se então ao princípio da legalidade estrita e era certo o direito à compensação
- d) O Decreto-lei nº. 1.730, de 17 de dezembro de 1979, deu nova redação a este dispositivo (parágrafo 5º. do artigo 64), retirando a antiga redação do mundo jurídico.

A redação do Decreto-lei 1.730 de 17 de dezembro de 1979 é a seguinte:

Art. 1 - São procedidas as seguintes alterações no Decreto-lei n- 1.598 de 26 de dezembro de 1977:

(omissis)

§ 3º. (omissis)

IV - São revogados os parágrafos 6º.e 8º do artigo 64, renumerado como parágrafo 6º o atual parágrafo 7º., e, passando o parágrafo 5º. a vigorar com a seguinte redação:

"§ 5º. O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa nacional".

Com a edição do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, enterra-se a possibilidade de realizar esta compensação, ao dispor o artigo 33:

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

Deste modo, antes, em 1977 era possível compensar todo prejuízo. Em 1979, só com autorização do Conselho Monetário Nacional e, finalmente a partir de 1987, definitivamente, passou a ser proibido o aproveitamento em caso de incorporação.

A mesma conclusão nos traz Hiromi Higushi in "Imposto de Renda Interpretação e Prática" 2002:

" O art. 22 da MP nº 2.158-35/01 dispõe que aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87. Estes dois arts. estão assim redigidos:

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

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Antes da alteração, aquelas duas vedações para compensação somente eram aplicáveis na determinação do lucro real para pagamento do imposto de renda. A partir de 01-10-99, as vedações aplicam-se também para a base de cálculo da CSLL".

A questão de direito é devidamente enfrentada no acórdão 103-23.477, voto vencido do i. Conselheiro Antonio Bezerra Neto, a quem peço vênia para a transcrição seguinte, por bem definirem a matéria dos autos;

(...)Em relação ao outro aspecto, a suposta peculiaridade do caso que se cuida (cisão parcial), em momento algum a lei estabeleceu exceções à regra de limitação para os casos ou de extinção, ou de sucessão por incorporação, fusão ou cisão. Ou seja, a lei não admitiu como direito subjetivo da empresa compensar seus prejuízos, de forma que, sobrevindo extinção ou sucessão, deixar-se-ia de aplicar a limitação prevista na lei, de forma a permitir a compensação.

O fato incerto de a lei estabelecer que a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente de seu patrimônio líquido, apenas implica reconhecer o fato óbvio de que a empresa não foi totalmente extinta, e por isso foi estipulado um critério matemático (proporcionalidade em relação ao percentual do capital cindido) para resguardar os prejuízos fiscais da empresa cindida, que por sua vez terá a oportunidade de compensar esses prejuízos, pela sistemática normal das demais empresas, o que implica em limitação dos 30% e não vedação da plena compensação de prejuízos ou da base de cálculo negativa da CSLL, como quer fazer crer a recorrente. Outrossim, data máxima vênia, também não cabe o argumento utilizado pela CSRF e em alguns julgados da 1ª Câmara, calcado em uma interpretação finalística. Dizem que pelo fato de o texto legal não ter cerceado o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994 com o lucro real obtido a partir de 10 de janeiro de 1995 (extinção da trava temporal), isso implicaria dizer que estaria sempre garantido o aproveitamento de todo o estoque de prejuízos da empresa. É que esse raciocínio só é válido no pressuposto da continuidade da vida empresarial da empresa. É claro que em uma descontinuidade da mesma, como é o caso de uma incorporação ou cisão, a regra de limitação da "trava de 30%" deve prevalecer.

Ademais, não é todo juízo de finalidade que derroga o conteúdo semântico de uma norma, mormente essa, que traz uma regra de vedação bastante clara sem comportar qualquer tipo de exceção. Um mínimo de conteúdo semântico merece ser respeitado, não podendo ficar ao livre arbítrio do intérprete.

Diferentemente da pretensão exarada na tese vigente neste Conselho há vedação legal ao aproveitamento dos prejuízos nos casos de incorporação, como se vê na leitura do Decreto-lei 2.341/1987:

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

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

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

O artigo 32 explicita que a pessoa jurídica não pode compensar seus próprios prejuízos, quando “entre a data da apuração e da compensação ocorra modificação de seu controle societário ou ramo de atividade”.

Para não deixar dúvidas quanto a impossibilidade de aproveitamento, no caso de extinção, o parágrafo único textifica que, nos casos de cisão parcial só é possível compensar a parcela que remanesce na cindida, na proporção dos próprios prejuízos.

Exsurge do referido dispositivo que a lei determina, nos casos de extinção da empresa, que os prejuízos perecem junto com a incorporada em seu último ano de vida, que é a exata situação dos autos.

Independentemente da proibição do artigo 15 da Lei 8.981/1995, o Decreto-lei já proibia qualquer aproveitamento de prejuízos nos casos de encerramento de atividades, o que prova que o suposto direito adquirido pretendido, já não existia desde então.

Permanecer aceitando a tese implicaria negar vigência ao dispositivo de lei validamente editado. (...)”

(Os grifos e destaques são do original).

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e manter a tributação.

É este o voto condutor do presente acórdão.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza