



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13807.003133/2004-36
Recurso nº 105-148.140 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.401 – 1ª Turma
Sessão de 02 de outubro de 2009
Matéria IRPJ - COMPENSAÇÃO INTEGRAL PREJUÍZOS
Recorrente BUNGE FERTILIZANTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial do contribuinte, sob o entendimento que o limite de 30% para compensação de prejuízos de períodos anteriores também é aplicável nos ajustes ao lucro real do balanço de encerramento das atividades da empresa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Os Conselheiros Valmir Sandri e Antonio Praga apresentam declaração de voto.


ANTONIO PRAGA - Presidente Substituto.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora.

EDITADO EM: 17/AGO 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Praga (Presidente Substituto), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto), Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antônio Carlos Guidoni Filho,





Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto, João Carlos de Lima Júnior (substituto convocado) e Waldir Veiga Rocha (substituto convocado).



Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado em 05/11/2007 pela Contribuinte, contra Acórdão nº 105-15.908, fls. 219/234 proferido pela então Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 16/08/2006, com fundamento no artigo 56, inciso II e 15, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e 7º., inciso II, e 15 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovados pela Portaria nº 147 de 25/06/2007, vigente à época, assim ementado:

INCORPORAÇÃO - DECLARAÇÃO FINAL - Inexiste amparo para, a luz da legislação que rege a matéria, se proceder, em virtude do desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% a que se reporta o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria.

Recurso negado.

A exigência decorreu do pedido formulado através da Declaração de Compensação (PER/DCOMP) transmitida eletronicamente, em 30 de maio de 2003, objetivando compensar crédito representado por 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 tocante ao Imposto de Renda Retido na Fonte, tributo pago por antecipação que compõe o valor do crédito pleiteado pela empresa, o valor informado nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) entregues pelas fontes pagadoras era inferior ao valor declarado.

Quanto à incorporada concluiu-se que: a) o período de apuração foi de 01/01/2000 a 31/08/2000; b) foi utilizado, na dedução do imposto de renda a pagar por estimativa, imposto retido na fonte no valor total de R\$ 1.434.422,62; e, c) na apuração do lucro real – Ficha 10A (fl. 31), foram efetuadas compensações com prejuízos fiscais anteriores sem respeitar o limite máximo para compensação de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação.

Às fls 239/253, a Contribuinte defende que o limite de 30% não se aplica aos casos de extinção da pessoa jurídica em virtude de incorporação pois, caso contrário, a empresa incorporada perderia o direito à compensação de prejuízos, o que não corresponde à finalidade do art. 15, da Lei 9.065/1995, conforme entendimento majoritário da jurisprudência das Câmaras do então Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como desta Câmara Superior, acórdão CSRF/01-05100, de 19/10/2004 e 108-07456, de 02.07.2003.



Repete a origem do direito creditório como sendo o saldo negativo do IRPJ referente ao período-base de 2000, apurado na DIPJ enviada ao fisco em razão da extinção da empresa Fertilizante Serrana S.A., empresa esta incorporada.

A fiscalização ao analisar a declaração de compensação verificou todos os elementos que compunham o saldo negativo apurado e constatou duas supostas irregularidades: primeiro, a divergência entre os valores do imposto de renda retido na fonte; e, segundo, a não utilização da trava de 30% na apuração do resultado do período.

Em relação às divergências referentes ao IRF, conclui que o acórdão recorrido reconheceu que apresentara documentos que servem de fundamento para os valores considerados a este título, tendo inclusive à fl. 232, recalculado o saldo negativo com base nos valores das retenções comprovadas.

Ressalta ter a decisão da Câmara superada a discussão relativa ao IRRF, quando elabora novo cálculo do saldo negativo com base nos montantes considerados pela Recorrente, para depois concluir não lhe assistir razão, em virtude da inobservância do limite para a compensação de prejuízos fiscais.

A partir dessa premissa afirma que *“a matéria em litígio é exclusivamente de direito e consiste em definir se, no presente caso, é cabível a compensação de prejuízos fiscais sem observância da trava de trinta por cento”*.

Adianta que a questão já está pacificada nesta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, que vem entendendo não ser válida a aplicação do mencionado limite nos casos de extinção da pessoa jurídica, como é a hipótese dos autos.

O entendimento deste Colegiado fundamenta-se na premissa de que o art. 15 da Lei n. 9.065 impõe restrição quantitativa à compensação de prejuízos, mas não impede o seu aproveitamento em períodos posteriores.

E no caso de extinção da pessoa jurídica, como ela não mais terá oportunidade de aproveitar os resultados negativos em períodos futuros, não se aplica a “trava”, sob pena de perder o direito à compensação de prejuízos, posição adotada nos acórdãos CSRF/01-04258, de 2.12.2002, e CSRF/01-05100, de 19.10.2004, ambos desta 1ª Turma da Câmara Superior um deles utilizado como paradigma no presente recurso.

Há, de fato, identidade entre os acórdãos paradigmas, os quais repetem que a inobservância do limite de trinta por cento decorre da extinção da empresa Fertilizantes Serrana S.A., que foi incorporada pela ora recorrente. Impende destacar que a incorporação foi realizada de acordo com as normas que lhe são aplicáveis e cujos objetivos foram puramente negociais, não representando qualquer espécie de mecanismo desenvolvido com a finalidade de evitar ou postergar o pagamento de tributos.

A prova disso é que o fisco sequer aventou qualquer irregularidade na operação realizada, tampouco cogitou tratar-se de alguma espécie de planejamento tributário.

A partir dessas considerações, a discussão se restringiu, tão somente, à interpretação do art. 15 da Lei n. 9.065/1995, na hipótese de extinção da pessoa jurídica.



Reproduz o dispositivo para concluir que a premissa da autuação não resiste a uma análise mais profunda da letra do artigo, se utilizados os métodos de hermenêutica já consagrados na doutrina e na jurisprudência.

Defende que a doutrina é uníssona quanto à necessidade de a hermenêutica jurídica deva ser feita de maneira inteligente considerando a totalidade do sistema e ordenamento jurídicos de forma orgânica e sistematicamente.

Cita, como exemplo, Carlos Maximiliano, in "Hermenêutica e Aplicação do Direito", Livraria Freitas Bastos, 3ª ed., p. 161, 188, 190, 204 e 285, ou Alfredo Augusto Becker, in "Teoria Geral do Direito Tributário", Ed. Saraiva, 2ª ed., pág. 103, autor este que cunhou a expressão "cânone da totalidade do ordenamento jurídico".

Prossegue comentando que o Supremo Tribunal Federal, por sua 2ª Turma, no recurso extraordinário n. 183403-0-SP, julgado em 7.11.2000, por meio do voto do Ministro Marco Aurélio, proclamou o seguinte ("Revista Dialética de Direito Tributário", n. 70, p. 199):

"Abandona-se a interpretação meramente verbal, gramatical: embora seduzindo, por ser a mais fácil, deve ser observada em conjunto com métodos mais seguros, como é o teleológico".
(destaques da recorrente)

Tal posição não significa negar completamente o texto legal, mas sim extrair dele o verdadeiro sentido da norma inserida no seu ordenamento. Assim, a interpretação, iniciada pela leitura da lei e pela consideração do sentido das palavras, desloca-se de imediato para a interpretação lógica, que se desenvolve *"num ambiente mais alto e utiliza meios mais finos de indagação, pois remonta ao espírito da disposição, inferindo-o dos fatores racionais que a inspiraram, da gênese histórica que a prenda a leis anteriores, da conexão que a enlaça a outras normas e de todo o sistema"* (Francesco Ferrara, "Interpretação e Aplicação das Leis", Armênio Amador Editor, Coimbra, 3ª ed., p. 140).

Ressalta a necessidade de perquirir sobre a teleologia ou finalidade da lei, isto é, sobre o seu verdadeiro sentido através do seu fim e da sua "mens" (Carlos Maximiliano, ob. cit., p. 188, 190, 204 e 285) de quem transcreve excerto sobre a matéria, reproduz e comenta, ainda, doutrina de Miguel Reale sobre a interpretação das normas jurídicas.

A partir dessas premissas que lhe parecem lógicas, repete, em conclusão da tese, que se devem aplicar os princípios referidos na interpretação do conteúdo normativo do artigo 15 da Lei 9065/1995.

Lembra, ainda, a aplicação do método histórico de interpretação, com base na comparação da lei atual com as anteriores sobre o mesmo assunto, salientando que às exposições de motivos além de demonstrar a origem da norma positivada, pode, igualmente, lançar luzes na interpretação da lei vigente permitindo melhor compreender o valor da norma.

Entende que, no presente caso, a compreensão da sistemática de compensação de prejuízos fiscais vigente anteriormente à edição da Lei n. 9.065/95, é determinante para se verificar o verdadeiro sentido das regras atualmente em vigor e ajunta:

"Na vigência da Lei n. 8383, de 30.12.1991, art. 38, quando o IRPJ era apurado mensalmente, o parágrafo 7º daquele dispositivo permitia a compensação integral de prejuízos fiscais, sem qualquer limite. Veja-se:

"Parágrafo 7º. O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subseqüentes."

Posteriormente, com a edição da Lei n. 8.541, de 23.12.1992, art. 12, os prejuízos fiscais passaram a poder ser compensados em até quatro períodos de apuração, após o que eles não mais poderiam ser aproveitados. Confira-se:

"Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos, monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários, subseqüentes ao ano da apuração."

Repare-se que inexistia qualquer limitação em relação ao valor, sendo possível a compensação integral de prejuízos, porém com limitação temporal de quatro períodos-base.

Com a edição da Lei n. 9.065, o limite temporal foi extinto, mas a compensação de prejuízos passou a ser limitada a trinta por cento do lucro líquido ajustado do período, nos termos do já transcrito art. 15.

Assim, foi introduzido no ordenamento jurídico um limite de ordem quantitativa para a compensação de prejuízos em determinado período de apuração. Tal limitação, em relação ao valor dos prejuízos, surgiu em contraposição ao regime até então em vigor, que previa um limite temporal para a compensação dos resultados

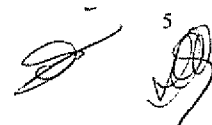
São claras as diferenças entre um e outro regime. Enquanto antes havia prazo e não havia limite quantitativo, com o novo regime passou a haver limite de valor, sem qualquer limitação de prazo, o que significa que, atualmente, a restrição quantitativa não implica a perda do direito à compensação de prejuízos, mas mera transferência, indefinida, para períodos posteriores.

A confirmar essa conclusão, verifique-se que o Poder Judiciário, quando foi provocado a se manifestar a respeito da validade jurídica do limite de trinta por cento, manifestou-se no sentido de que a lei não teria vedado a compensação de prejuízos, mas apenas a transferido para períodos futuros.

Nesse sentido, uma série de acórdãos foram proferidos (sic) pelas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, tendo a Primeira Seção, nos Embargos de Divergência n. 429730 (Rei. Ministro João Otávio de Noronha, DJ 11.4.2005 p. 174), por questões de ordem processual, deixado de conhecer tal recurso, mas acabado por adentrar no mérito da questão, de modo a confirmar o entendimento exarado no acórdão então recorrido, assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IMPOSTO SOBRE A RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O

5



LUCRO. LIMITAÇÃO IMPOSTA COM O ADVENTO DA LEI Nº 8.981/95. LEGALIDADE. A limitação de compensação de prejuízos resultantes do balanço das empresas, em face da Lei nº 8.981/95, não é ilegal, **porquanto não houve vedação acerca da dedução, tão somente o escalonamento, em atenção ao interesse público, reduzindo o impacto fiscal.**

Precedentes desta Corte.

Agravo regimental improvido." (1ª Turma, do STJ, Ag. Reg. No REsp 429730, Rei. Ministro Francisco Falcão, DJ 21.10.2002 p. 292 (grifo das razões)

Esta decisão corrobora que a sistemática instituída pela Lei nº. 9.065 em momento algum retirou do contribuinte o direito à compensação, mas apenas o diluiu no tempo indefinidamente. Pede seja observada a exposição de motivos da Medida Provisória nº. 998, de 19.5.1995, que após reedições foi convertida na Lei nº. 9.065, a qual transcreve:

"Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n. 812/94 (Lei n. 8981/95). 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."

Diz não pretender atribuir efeitos normativos à exposição de motivos da lei, o que reconhecidamente não é possível, mas esta redação é mais um elemento que evidencia a sistemática em vigor, segundo a qual o regime instituído pela Lei n. 9.065 estabeleceu limitação quantitativa para a compensação de prejuízos em determinado período, sem contudo retirar o direito do contribuinte de aproveitar tais resultados negativos em períodos posteriores. (Destaque das razões)

Deste modo, levando-se em conta a evolução histórica da legislação, os precedentes do STJ acima citados e ainda o disposto na exposição de motivos da medida provisória que originou a Lei nº. 9.065 é necessário concluir que, atualmente, nos termos do art. 15 da referida lei:

"a compensação de prejuízos está limitada a trinta por cento do lucro líquido ajustado do período; porém é assegurada a possibilidade de aproveitamento desses resultados em períodos posteriores, inexistindo previsão legal para a perda desse direito, como ocorria na vigência da legislação anterior."

Enfatiza que uma vez determinando a lei não mais haver prazo para compensação, a única interpretação possível para o artigo 33 do decreto 2.341/1987 é que a trava não se aplica nos casos de incorporação. Qualquer interpretação diversa significaria aplicar o artigo 15 da 9065/1995 contrário à finalidade para a qual foi criada.

Pede o cancelamento da exigência.

Despacho de seguimento conforme folhas 265/266.

Contrarrazões às fls., 272/274, onde, em síntese, afirma que o recurso pretende, por via oblíqua, a compensação dos prejuízos fiscais entre sucessora e sucedida, em

colisão com o disposto no artigo 33 do Decreto-lei 2341/87, que veda, expressamente, o uso da compensação de prejuízos verificados na empresa incorporada.

Ignorar tal preceito é declarar sua inconstitucionalidade, o que esbarra na súmula nº 2, do 1º. CC.

Argumenta que, a prevalecer o entendimento da recorrente, tal compensação deveria se limitar a 30%, nos termos do artigo 15 da Lei 9065/1995, pedido que alternativamente formula, se desconsiderado o acórdão recorrido.

Em 08/07/2008 os autos foram distribuídos a esta Relatora para análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Two handwritten signatures in black ink, located at the bottom right of the page. The first signature is a stylized 'E' with a horizontal line, and the second is a more complex, cursive signature.

Voto

Conselheiro IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

Inicialmente registro que estão presentes os requisitos de admissibilidade.

Há divergência de entendimentos entre as decisões paradigmas e a recorrida.

No paradigma a conclusão é que o artigo 15 da Lei nº 9.065/1995, não se aplica nos casos de extinção da empresa incorporada. Nos autos prevaleceu o entendimento de que: *“Inexiste amparo para, a luz da legislação que rege a matéria, se proceder, em virtude do desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% a que se reporta o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995”*.

Desta forma, conheço do recurso.

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.

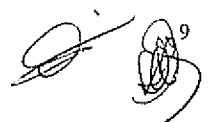
Daí resulta que **o foco da presente lide consiste em analisar se há amparo legal que permita a compensação integral dos prejuízos fiscais, sem observância do limite de 30% a que se refere o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995, quando do desaparecimento da empresa, por incorporação, em decorrência de 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.

Insustentável 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 vigorante para o exercício fiscal que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30%, ou mesmo sobre a totalidade do

lucro líquido. Mas, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do Imposto de Renda, o contribuinte tem mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

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 Dyrhun. 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 - BEFIEX, 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 - BEFIEX, 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 à 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 esses eventos se transformem unicamente em instrumentos de aproveitamento disfarçados de prejuízos fiscais entre empresas:

- 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, sobrevivendo 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 atividade.

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

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

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”.

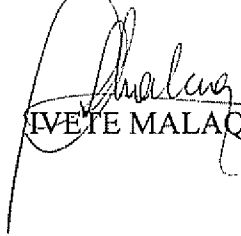
Para não deixar dúvidas quanto a impossibilidade de aproveitamento, no caso de extinção, o parágrafo único textifica que, nos casos de cisão parcial só é possível compensar a parcela que remanesce na cindida, na proporção dos próprios prejuízos.

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

Nesta ordem de juízo, NEGOU provimento ao recurso interposto pela Recorrente, confirmando a decisão em seu inteiro teor.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora

A

Declaração de Voto

Conselheiro ANTONIO PRAGA

No julgamento deste processo fiz algumas considerações acerca do limites de atuação deste colegiado no que tange a observância de normas legais e decretos.

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 1º C.C nº 2, cujo enunciado é o seguinte: *“O Primeiro Conselho de Contribuintes 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”.

Tal 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.

Um exemplo emblemático da observação desse limite é 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.

De igual forma, 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.


ANTONIO PRAGA

Declaração de Voto

Conselheiro VALMIR SANDRI

Com a *máxima vênia* ao entendimento esposado pela Nobre Relatora no seu bem elaborado voto, no sentido de que a norma de limitação de 30% do lucro líquido ajustado, para efeito de compensação de prejuízos fiscais, imposto pelo do artigo 15 da Lei 9065/1995, aplica-se indistintamente a todas as situações, ou seja, também nos casos de extinção, fusão e incorporação da pessoa jurídica, ousou dele discordar em relação a essa parte do voto, pelo fato de entender que tais situações não estão contempladas pela lei que limitou a compensação e, sendo assim, onde não há proibição, há permissão.

Historicamente, no Brasil, a autorização legal para que os contribuintes do imposto de renda calculassem o imposto abatendo, na determinação de sua base de cálculo, o valor dos prejuízos apurados em períodos-base anteriores, foi inaugurada pela Lei nº 154/47. Segundo a referida Lei, o prejuízo apurado num período-base poderia ser utilizado, para compensação total ou parcial, dos lucros reais apurados nos três períodos-base subseqüentes, sendo posteriormente alterada para quatro períodos-base e, mais adiante sem limite temporal, o que continua até hoje.

Entretanto, após o advento da Lei 9065/1995, o valor do prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, pôde ser compensado, cumulativamente, com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

No caso, a legislação que limitou a compensação de prejuízos fiscais objetivou, exclusivamente, distender, no tempo, o aproveitamento de prejuízo, como forma de incrementar a arrecadação, sem, no entanto, retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, desde que essa compensação não ultrapasse a 30% (trinta por cento) do lucro líquido.

De fato, esse foi o espírito da lei, conforme se depreende da exposição de motivos da MP convertida em Lei, vejamos:

"Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n. 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje 'vacatio legis' em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo".

Como se vê da exposição de motivo acima, o objetivo da norma foi de garantir uma maior arrecadação, fazendo com que todas as empresas recolhessem um mínimo de tributo, mesmo aquelas com prejuízos fiscais consideráveis, sem, no entanto, retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente num mesmo ano-calendário, tais prejuízos, pelo fato de que o limite de trinta por cento não é aplicável ao prejuízo, mas sim ao lucro real.



De fato, a lei objetivou, exclusivamente, distender, no tempo, o aproveitamento de prejuízos fiscais para aquelas empresas em funcionamento, garantindo com isso, a recondução do seu patrimônio aos níveis anteriores ao período desfavoráveis, mas jamais eliminá-lo, pois se assim fizesse estaria maculando os artigos 43 e 44 do CTN, tornando um "não acréscimo patrimonial" tributado pelo imposto de renda, em montante, portanto, não real.

Na verdade, a compensação de prejuízos fiscais entre períodos visa contribuir para a consolidação da empresa. Por esta razão é que em alguns países, a compensação se dá através do transporte de prejuízos para exercícios anteriores e para exercícios posteriores. Na ordem jurídica brasileira essa compensação se impõe, mesmo se vedada ou de qualquer forma limitada pela lei ordinária, tendo em vista que os prejuízos são partes indissociáveis do conceito de acréscimo patrimonial positivado na Constituição Federal.

No livro "Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Integração entre sociedade e sócios" (Atlas, 1985, p. 125-126), Henry Tilbery, afirma que o fundamento para que se permita a compensação de prejuízos entre períodos, decorre da necessidade de se considerar a realidade das empresas, que se organizam para funcionar continuamente e permitir que a tributação se faça a partir de um nivelamento dos resultados. Escreve o jurista: *"a compensação dos prejuízos entre períodos representa um reconhecimento do fato de ser a vida da empresa contínua e é um procedimento que, na realidade, faz o imposto incidir sobre um resultado nivelado através de maior número de anos. Isto é importante, quando o sistema de tributação trata o período-base como unidade estanque (self-contained period)"*.

O fato é que, o direito à compensação existe sempre, até porque, se negado, estar-se-á a tributar um não acréscimo patrimonial, uma não renda, mas sim o patrimônio do contribuinte que já suportou tal tributação.

Assim, a compensação pelo contribuinte do prejuízo fiscal por ele suportado, não se trata, como entende alguns, de uma benesse e/ou favor concedida pelo poder público, mas sim de uma regra para evitar que se tribute uma não renda, ou seja, o próprio patrimônio do contribuinte.

Da leitura do voto que trata da matéria ora em questão, a Nobre Relatora sugere uma interpretação do conteúdo semântico do art. 15 da Lei 9065/1995. Para tal, parte, a meu ver, da falsa premissa de que a autorização da compensação de prejuízos fiscais é um benefício fiscal, em linha com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (RE 344.994). Em decorrência, entende que o preceito deve ser interpretado de forma restritiva à luz do que dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional, para concluir que a limitação de 30% deve ser aplicada também na hipótese de compensação de prejuízos acumulados na extinção da empresa por incorporação ou outra operação societária.

Argumenta que 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.

E, por fim, afirma que, diferentemente da pretensão exarada na tese até então vigente neste Conselho, há vedação legal ao aproveitamento dos prejuízos nos casos de incorporação, como se veria na leitura dos arts. 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/1987.

Entretanto, divirjo do seu entendimento quanto à natureza jurídica da compensação dos prejuízos acumulados, eis que não considero se tratar o mesmo de um benefício fiscal, mas de elemento inerente à apuração da própria base de cálculo do tributo, no

caso, daquilo que é renda, pois, se não for assim, estará se tributando uma não renda, um não um acréscimo patrimonial, afastando-se, portanto do conceito constitucional de "renda" e "proventos de qualquer natureza" extraída da Carta Maior.

Os conceitos de lucro e prejuízo são fornecidos pelo direito societário e decorrem de um corte temporal determinado pela legislação societária e pela contabilidade necessária à apuração do resultado de um exercício. A empresa, tanto no direito societário quanto na contabilidade, é constituída para operar, exercendo seu objeto social, indefinidamente no tempo, daí o princípio da continuidade. Contudo, para diversos fins são necessárias apurações periódicas de seu resultado, onde é verificado lucro, que impacta positivamente seu patrimônio líquido, ou prejuízo que repercute negativamente sobre o patrimônio líquido.

Em razão da continuidade e para que seja apresentada a atual situação patrimonial, é que, no balanço, os resultados negativos (prejuízos) devem ser deduzidos do resultado do exercício, como determina a Lei n. 6.404, em seu art. 189 que dispõe:

"Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda

Parágrafo único. o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem."

Assim, o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores. E, considerando que o lucro real parte do lucro contábil, o mesmo é nitidamente afetado pela compensação dos prejuízos.

Por esta razão, a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal, mas um elemento para determinação do aspecto quantitativo do imposto de renda, e sendo assim, eliminá-lo, como visto acima, estar-se-a maculando os artigos 43 e 44 do CTN, tornando um "não acréscimo patrimonial" (a parcela de lucro não compensável do prejuízo existente) tributado pelo imposto de renda, em montante, portanto, não real.

Seguindo esta mesma linha de raciocínio é que a Exma. Min. Eliana Calmon teceu as seguintes considerações em voto prolatado nos autos do Recurso Especial n. 993.975-SP:

"Apesar de limitada a dedução de prejuízos para o exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução.

A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida.



O diferimento da dedução, a meu ver, não descaracterizou o crédito, tendo sido somente manipulado pelo fisco, segundo critérios de política econômica e fiscal arrecadatória.

A limitação, que no meu ponto de vista, constitui em empréstimo compulsório, é aquela que obsta a devolução de um valor tomado do contribuinte injustamente, como ocorreu em relação à correção monetária das demonstrações financeiras, quando a Lei 8.200/91, em reconhecendo a ilegalidade da correção estipulada no balanço de 1989, permitiu a devolução escalonada.

Nesta linha de raciocínio, não vislumbro vedação expressa a esta compensação da leitura dos artigos 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/1987, conforme entendimento da Nobre Relatora.

Isto porque, os referidos artigos não tratam da hipótese em questão, uma vez que o primeiro refere-se à mudança de controle e atividade ocorridos entre a apuração do prejuízo e sua compensação, enquanto o segundo se refere à compensação de prejuízos apurados na empresa sucedida pela sua sucessora. No caso sob exame, o que se discute é a compensação dos prejuízos da própria pessoa jurídica, com os lucros advindos da mesma atividade que deu origem aos prejuízos, sem mudança de controle acionário, atividade ou operação societária entre a apuração e a compensação.

E justamente por ser situação excepcional que à mesma deve ser aplicada interpretação no sentido de se excluir a hipótese de compensação dos prejuízos na extinção da pessoa jurídica, tendo em vista que a sua eventual aplicação feriria o conceito de renda e também os fins perseguidos pela própria lei.

Trata-se da denominada redução teleológica do alcance da norma jurídica, conforme ensina Karl Larenz. Depois de discorrer sobre a interpretação e seus diversos métodos, Karl Larenz passa à análise dos métodos de desenvolvimento judicial do direito que se apresentam como uma continuação da interpretação. Isto porque *“sempre se reconheceu que mesmo uma lei muito cuidadosamente pensada não pode conter uma solução para cada caso necessitado de regulação que seja atribuível ao âmbito de regulação da lei; por outras palavras: que toda a lei contém inevitavelmente lacunas”*.¹

Além da lacuna resultante de *“uma expressão abreviada da totalidade das regras jurídicas suscetíveis de aplicação dadas nas leis”*², Larenz identifica outro tipo de lacuna, no caso de *“uma regra aplicável segundo cada possível sentido literal e aos quais, contudo, esta regra não se ajusta segundo seu sentido e escopo”*³. A regra legal carece neste último caso de *“uma restrição não contida na lei e não compatível com o sentido literal possível, cuja ausência pode igualmente considerar-se uma lacuna”*.⁴

Enquanto a integração da primeira espécie de lacuna se dá por extensão teleológica, a integração da segunda, denominada lacuna oculta, ocorre pelo processo denominado de redução teleológica, que consiste no acréscimo da restrição, que é requerida em conformidade com o sentido da norma.

¹ LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito, 4ª edição. Pág. 519.

² LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito, 4ª edição. Pág. 525.

³ Idem. Ibid.

⁴ Idem. Ibid.

Assim, conclui Larenz:

"Com isso a regra contida na lei, concebida demasiado amplamente segundo o seu sentido literal, se reconduz e é reduzida ao âmbito de aplicação que lhe corresponde segundo o fim da regulação ou a conexão de sentido da lei, falamos de redução teleológica".⁵

Com efeito, o assunto não é novidade, principalmente tendo em vista que o trabalho de Larenz data da década de 1960. Por esta razão, referências ao método da redução teleológica podem ser encontradas na jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal, como se verifica do seguinte voto do Ministro Eros Grau:

"Ocorre, no entanto, que a situação de fato de que nestes autos se cuida consubstancia uma exceção. Com efeito, estamos diante de uma situação singular, exceção, e, como observa CARL SCHMITT, as normas só valem para as situações normais. A normalidade da situação que pressupõem é um elemento básico do seu "valer". A propósito, MAURICE HAURIOU menciona "...cette idée très juste que les lois ne sont faites que pour un certain état normal de la société, et que, si cet état normal est modifié, il est naturel que les lois et leurs garanties soient suspendus". E prossegue: "C'est très joli, les lois; mais il faut avoir le temps de les faire, et il s'agit de ne pas être mort avant qu'elles ne soient faites".

O estado de exceção é uma zona de indiferença entre o caos e o estado da normalidade, uma zona de indiferença capturada pela norma. De sorte que não é a exceção que se subtrai à norma, mas ela que, suspendendo-se, dá lugar à exceção --- apenas desse modo ela se constitui como regra, mantendo-se em relação com a exceção. A esta Corte, sempre que necessário, incumbe decidir regulando também essas situações de exceção. Ao fazê-lo, não se afasta do ordenamento, eis que aplica a norma à exceção desaplicando-a, isto é, retirando-a da exceção.

Permito-me, ademais, insistir em que ao interpretarmos/aplicarmos o direito -- porque aí não há dois momentos distintos, mas uma só operação, isto é, ao interpretarmos/aplicarmos o direito não nos exercitamos no mundo das abstrações, porém trabalhamos com a materialidade mais substancial da realidade. Decidimos não sobre teses, teorias ou doutrinas, mas situações do mundo da vida. Não estamos aqui para prestar constas a Montesquieu ou a Kelsen, porém para vivificarmos o ordenamento, todo ele. Por isso o tomamos na sua totalidade. Não somos meros leitores de seus textos -- para o que nos bastaria a alfabetização -- mas

⁵ LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito, 4ª edição. Pág. 556.



magistrados que produzem normas, tecendo e recompondo o próprio ordenamento".⁶

No caso em questão - incorporação -, a situação da pessoa jurídica é excepcional e não está compreendida pela norma. Na situação normal, uma pessoa jurídica em atividade, o limite de 30% apresenta como resultado a postergação da sua compensação (diferimento). Na situação excepcional, ora configurada, a aplicação deste limite resulta na manutenção de prejuízo acumulado e na sua perda, pelo fato de existir vedação expressa à compensação de prejuízos da sucedida pela sucessora, de modo a levar a tributação algo que não se configura como acréscimo patrimonial.

Assim, se a lei permite a compensação de todo o prejuízo fiscal distendido no tempo, a conclusão lógica a que se deve ter é, se não há mais tempo para aproveitá-lo, em havendo lucros na extinção, a lei permite seu aproveitamento, de uma só vez, para que não haja tributação sobre um "não acréscimo patrimonial" vedado pelo CTN (arts. 43 e 44) e pelo artigo 150, inciso I, da Lei Suprema, que impõe o princípio da legalidade para a incidência tributária.

E é com base neste princípio (legalidade), que se impõe para o caso esta inteligência, eis que a lei não cuidou da espécie – extinção, fusão e incorporação -, que são detentoras do direito que o CTN lhes outorgou, de não terem que pagar tributos sobre um "não acréscimo patrimonial", mas apenas aplicável a empresas em funcionamento, conforme o espírito da lei exposto pelo relator do projeto de lei, bem como pelo Superior Tribunal de Justiça que claramente cuidou apenas da legalidade da restrição de 30% de aproveitamento, preservando-lhes, todavia, o direito de compensarem, no tempo, a totalidade do prejuízo.

Assim, restringir o direito a compensação conforme posto no voto ora em análise, estar-se-a solapando o direito do contribuinte em não ser privado ilegalmente de sua propriedade, mesmo porque, como visto acima, a lei jamais pretendeu negar esse direito – o que foi confirmado, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça –, e sendo assim, numa situação limite como nos casos de extinção, incorporação e fusão, esse direito pode e deve ser exercido integralmente pelo contribuinte, sob pena de se ter uma restrição que a lei não impôs.

Por fim, há de se registrar que a lei, na sua correta exegese, impõe o aproveitamento de todo o prejuízo fiscal, em havendo lucro, no tempo, tempo este que, conforme nos casos excepcionais acima citados (extinção, fusão e incorporação), esgota-se de imediato, sendo, desta forma, o prejuízo fiscal compensável, sem qualquer "trava".

Dessa forma, por discordar do voto proferido pela Nobre Relatora do presente acórdão, em relação à compensação integral dos prejuízos fiscais nas hipóteses acima aventada, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte.


VALMIR SANDRI



⁶ Supremo Tribunal Federal Pleno. Agravo Regimental na Reclamação n. 3.034. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJ. 27.10.2006. Trecho do voto do Min. Eros Grau.