



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

Processo n° 16561.000211/2008-92
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.025 – 1ª Turma
Sessão de 09 de agosto de 2017
Matéria PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA e PREJUÍZO FISCAL
Recorrentes BAYER S.A e FAZENDA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL E BAYER S.A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF N° 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

O princípio da legalidade tributária albergado no art. 150, I, da Constituição da República e no art. 9º, I, do Código Tributário Nacional estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei.

O preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF n° 243/2002 resulta em valores de IRPJ e CSLL sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles calculados segundo a correta interpretação da Lei n° 9.430/96. Noutros termos, a referida Instrução Normativa em hipótese alguma majorou tributo frente à Lei por ela regulamentada, daí porque não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. COMPENSAÇÃO. LIMITE.

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da contribuição social de períodos anteriores poderão ser compensados com o lucro fiscal apurado no período, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL acima deste limite, ainda que seja no período em que se der a extinção da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto de Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Alberto de Freitas Barreto, Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Tratam de Recursos Especiais interpostos pela FAZENDA NACIONAL e BAYER S.A contra o **acórdão n. 1301-001-410**, proferido pela Primeira Turma Ordinária da 3a. Câmara da Primeira Seção, que deu provimento ao recurso voluntário quanto à ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/2002 e negou provimento no que se referia à possibilidade de compensação integral do prejuízo fiscal na incorporação:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -

IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2006

PRELIMINAR DE NULIDADE POR FUNDAMENTAÇÃO INADEQUADA DO AUTO.

Restando comprovado que existia, no auto de infração lavrado, todas as informações necessárias para a adequada identificação da imputação realizada e da matéria tributável considerada, descabe falar em qualquer nulidade do lançamento realizado.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ILEGALIDADE DAS DISPOSIÇÕES DA IN SRF 243/2002.

Restando verificável a incongruência das disposições da referida IN SRF 243/2002 e aquelas contidas nas disposições do art. 18 da Lei 9.430/96 (especificamente no período anterior às alterações promovidas pela Lei 12.715/2012), forçosa se faz a conclusão de sua ilegalidade naquele período, restando, pois, impossibilitada a glosa dos procedimentos da contribuinte da forma como efetivado.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS. EXTINÇÃO EM VIRTUDE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. LIMITE LEGAL. OBSERVÂNCIA.

Inexiste amparo para, à 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 e bases negativas 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto em relação à discussão quanto a invalidade das disposições da IN SRF 243/2002, vencidos os conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas, e, pelo voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO em relação à discussão relativa à inaplicabilidade da “trava” de 30% nas incorporações, vencido, neste tópico, o conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.”

Nesse sentido, a Fazenda Nacional interpôs **recurso especial** (E-fls. 587 ss.) com relação à ilegalidade da IN 243/2002, ao que dado seguimento por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 607 ss.) e oferecidas **contrarrrazões** pela contribuinte (E-fls. 687 ss.). Por sua vez, o recurso **recurso especial** da contribuinte (E-fls. 622 ss.) teve como objeto a possibilidade de aproveitamento integral do prejuízo fiscal na incorporação, sem a trava quantitativa de 30%, ao que foi dado seguimento por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 750 ss.), com contrarrrazões da Fazenda Nacional (E-fls. 754 ss.).

Passa-se, então, à apreciação dos recursos.

Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora.

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se então ao caso sob exame, em linha com os despachos de admissibilidade, consideram-se preenchidos os referidos requisitos, razão pela qual se VOTA POR CONHECÊ-LOS.

Mérito

I. Ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/2002

Relativamente à primeira matéria a ser enfrentada neste recurso especial, a ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/2002 face à Lei n. 9.430/1996, por diferentes vezes já me posicionei neste colegiado, em orientação que foi consolidada no elucidativo e didático voto do Ilustre Conselheiro Luis Flávio Neto, no acórdão n. 9101-002.513, proferido no julgamento do Processo n. 16643.000069/2009-54 na sessão de 13 de dezembro de 2016, cujo conteúdo se adota como razão de decidir, conforme autorização das normas que regem o processo administrativo fiscal. Leia-se:

“(…)

1. A evolução legislativa do método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL).

A legislação brasileira dos preços de transferência deve ser observada por pessoas jurídicas nacionais que realizem operações com pessoas jurídicas vinculadas residentes no exterior. Suas normas encontram fundamento especialmente nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, de forma a estabelecer, por meio de fórmulas pré determinadas pelo legislador ordinário, um preço parâmetro àqueles praticados por partes independentes (“preço parâmetro” ou “preço arm’s length”), de tal forma que operações realizadas entre partes vinculadas, que destoem desse padrão, sejam tributadas como se houvessem praticado o preço parâmetro.

A título ilustrativo, se, em uma operação de importação entre partes vinculadas, o importador brasileiro realizar o pagamento de \$25,00 por um bem cujo preço parâmetro seja de \$10,00, a legislação dos preços transferência determinará um ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Deverá ser adicionada a parcela excedente ao preço parâmetro (\$15,00), considerada indedutível pela legislação de preços de transferência, a fim de acrescer a base tributável e consequentemente aumentar o montante dos tributos devidos. O preço parâmetro, nesse exemplo, corresponde ao limite da dedutibilidade do custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada.

Por meio do controle dos preços de transferência, o sistema jurídico não procura majorar o percentual de tributos cobrados da sociedade, mas simplesmente garantir, nas operações internacionais, tratamento tributário isonômico, de forma que, independente de relações societárias mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua capacidade contributiva tributada de forma equivalente.

A matriz legal da legislação brasileira dos preços de transferência é a Lei n. 9.430/96, com as sucessivas alterações que lhe foram realizadas. Nela estão contemplados os diferentes métodos de controle dos preços de transferência, que consistem em fórmulas e regras para a determinação se deve ou não ser realizado ajustes na base de cálculo do IRPJ e da CSL e, ainda, de quanto seria o referido ajuste.

Entre os referidos métodos, interessa ao recurso especial em julgamento o Preço de Revenda menos Lucro (PRL).

Em sua redação original, o art. 18. II, da Lei n. 9.430/96, previa apenas a margem de lucro de 20% para o cálculo do preço parâmetro conforme o método PRL (doravante “PRL20”):

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL:

definido como a media aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

Em 1999, por meio da Medida Provisória nº 2.0134, convertida na Lei n. 9.959/2000, foi introduzida alteração na alínea “d” desse dispositivo, que passou a dispor quanto à possibilidade da adoção da margem de lucro de 60% para o cálculo do método PRL dos preços de transferência (PRL60), com especial destaque à parte em negrito:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL:

definido como a media aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:
 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;
 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

Na sequência, foi editada pela Secretaria da Receita Federal (doravante “SRF”) a IN 113/2000, que dispunha “sobre as hipóteses de utilização do Método do Preço de Revenda menos Lucro”. Em 2001, foi editada a IN 32, que incorporou os enunciados da IN 113/2000 ao indicar a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do PRL 60, com especial destaque à parte em negrito:

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no

exterior, dedutível da determinação do lucro real, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

I dos descontos incondicionais concedidos;

II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III das comissões e corretagens pagas;

IV de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das

quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do parágrafo anterior, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos

federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, Pis/Pasep e Cofins;

III comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação de pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere o inciso IV, alínea "a" do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da

margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que não haja agregação de valor no País ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerandose, para este fim:

I preço líquido de venda, a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.

Em 2002, embora nenhuma reforma tenha sido implementada pelo legislador, a IN 243 tornou público que a SRF conduziria uma ampla mudança na metodologia de cálculo do PRL60, com o abandono das fórmulas anteriormente adotadas na IN 113/2000 e na IN 32/2001.

Devem ser destacados os seguintes dispositivos da IN 243/2002, com destaque à parte em negrito:

MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL)

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I dos descontos incondicionais concedidos;

II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III das comissões e corretagens pagas;

IV de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computandose as operações de revenda praticadas desde a data da

aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos

federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

III comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea "a" do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;

V preço parâmetro: a diferença entre o valor da " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.

É evidente a distinção dos textos adotados, de um lado, pela IN 243/2002, e de outro lado, pela IN 32/2001 e especialmente pela Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000. O quadro a seguir compara os dispositivos mais dessas três fontes do Direito mais relevantes à solução do presente caso concreto:

FONTE PRIMÁRIA: Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela	FONTE SECUNDÁRIA: IN 32/2001	FONTE SECUNDÁRIA: IN 243/2002
<p>II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: definido como a media aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: (...) d) da margem de lucro de: 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;</p>	<p>§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:</p>	<p>§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir: (...) V preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo como inciso IV.</p>

Note-se que, em 2012, por meio da Medida Provisória nº 563, convertida na Lei n. 12.715/2012, foram introduzidas amplas alterações ao art. 18 da Lei n. 9.430/96, tornando mais apto a justificar a adoção da fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do PRL60:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:
(...)

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL:

definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:

- a) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;
- b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa;
- c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a;
- d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; e 1. (revogado);
2. (revogado);
- e) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c; e a "margem de lucro", calculada de acordo com a alínea d; e
(...)

É importante observar que, por se tratar de alteração das fórmulas até então vigentes para o cálculo do método PRL, com incremento do ônus tributário, o art. 78, da Lei n. 12.715/2012, expressamente resguardou a sua vigência para o dia 01.01.2013, em respeito ao princípio da anterioridade.

Conhecidos esses marcos normativos, é preciso compreender com clareza quais as diferentes fórmulas estão em discussão para o cálculo do PRL60, aplicável às operações praticadas pelo contribuinte.

2. As fórmulas adotadas em cada etapa dessa evolução legislativa para o cálculo do PRL60.

O inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96, conforme a sua redação mantida entre 2000 e 2012 por força da Lei n. 9.959/2000, prescrevia de forma imediata a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do preço parâmetro, para fins de possíveis ajustes no cálculo do IRPJ e da CSL:

$$PP = PR - L$$
$$L = 60\% (PR - VA)$$

Em que:

PP à preço parâmetro, preço arm's lenght.

PR à preço de revenda líquido.

VA à valor agregado na produção nacional

L à lucro

Considerando o valor líquido da operação de revenda (PR), conhecido pelo contribuinte, e a margem de lucro (L), apurada conforme a fórmula legal, determinase o preço parâmetro (PP).

É relevante destacar que:

- quanto maior o valor agregado no Brasil ("VA"), menor será "L" (lucro). Como o lucro deverá ser subtraído do preço de revenda ("PR") para a composição preço parâmetro ("PP"), quanto menor "L", maior será "PP". E, quanto maior "L" e, portanto, o lucro tributável, menor será o "PP".

- para a composição de "L", o percentual de 60%, adotado pelo legislador ordinário para o cálculo do PLR, deveria ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual tenha sido agregado o insumo importado e sujeito ao controle dos preços de transferência.

Nesse seguir, quanto maior for o preço parâmetro ("PP"), mais liberdade terá o contribuinte para negociar com a empresa fornecedora (vinculada) sem a interferências das regras de preços de transferência. Quanto maior for "PP", menor serão as chances do contribuinte necessitar realizar ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL para adicionar parcela dos custos de bens, serviços e direitos que, por ultrapassar o preço parâmetro, passa a ser indedutível.

Essa fórmula foi acatada pela administração fiscal tanto na IN 113/2000 quanto na IN 32/2001. A sua adoção como política tributária encontrava justificativa por diferentes perspectivas, por exemplo:

- Equilíbrio. A adoção de uma margem de lucro elevada, de 60%, seria balanceada pela subtração do valor agregado no Brasil;

- Indução positiva. Para o incentivo à produção nacional, o legislador ordinário teria aliado o controle de preços de transferência com medidas indutoras de comportamento, de forma que, quanto maior fosse a agregação de valor no Brasil, maior seria o preço parâmetro e, conseqüentemente, menor seria o ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL.

A referida fórmula estabelecida pela Lei n. 9.959/2000 foi submetida a críticas, em especial por não considerar a proporção do insumo importado de parte vinculada aplicada ao bem produzido no Brasil.

Convencida que esse fator deveria ter sido considerado pelo legislador, editou-se, em 2002, a IN 243, com a adoção de uma outra fórmula para o cálculo do PRL60, diferente daquela que até então se compreendia como a correta aplicação da Lei n. 9.959/2000 (IN 113/2000 e na IN 32/2001). Supõe-se que a intenção da SRF seria possibilitar a verificação da proporcionalidade do insumo importado agregado à produção nacional, pois isso não teria sido contemplado pelo legislador.

Tornou-se notório o “Estudo comparativo dos normativos da legislação brasileira para o cálculo do preço parâmetro de bem importado usado em produção”, elaborado por VLADIMIR BELITSKY, “Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel, Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da Universidade de São Paulo, USP”. O referido estudo abstrai a seguinte fórmula da IN 243/2002:

$$PP = VDBI * 100\% * PR - L60\% * VDBI * 100\% * PR) \\ VDBI + VA \quad VDBI + VA$$

Em que:

VDBI à valor declarado do bem importado

PP à preço parâmetro, preço arm's length.

PR à preço de revenda líquido.

VA à valor agregado na produção nacional

L à lucro

A partir da publicação da IN 243/2002, sem que nenhuma alteração legal tenha sido realizada, a PFN também passou a sustentar que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitaria a construção de uma segunda fórmula:

$$PP = PR - L - VA \\ L = 60\% PR$$

Como se pode observar, de qualquer forma, a fórmula indicada pela IN 243/2002 alterou fatores na fórmula abstraída dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e pela IN 32/2001.

Na fórmula que se abstrai imediatamente da Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000, na linha do que indicava a IN n. 32/2001, o percentual de 60% deve ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual o insumo importado tenha sido agregado. Já a “segunda fórmula”, que supostamente encontra fundamento na IN 243/2002, estabeleceria que a margem de lucro de 60% incidiria apenas sobre a parte do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem, serviço ou direito importados: o percentual legal em questão seria aplicável tão somente sobre a parcela do preço líquido de venda proporcional ao custo do bem importado.

Conforme o citado estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY in verbis:

“Constatação 4. O cálculo de PP segundo a fórmula da IN 243 pode ser visto como um procedimento de duas etapas consecutivas, sendo que:

- (i) a primeira etapa baseia-se, plena e exclusivamente, no princípio da proporcionalidade em participação ao lucro; e
- (ii) a segunda baseia-se, plena e exclusivamente, no postulado de que a margem de lucro em cima de bem importado é de 60%”.

O quadro a seguir procura sistematizar algumas características das normas, a

fim de evidenciar a diferença entre elas:

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL60	PP = PR – L L = 60% (PR – VA)	PP = PR – L – VA L = 60% * PR
Análítico da fórmula para o cálculo da “margem de lucro”	60% sobre o valor integral do preço líquido de venda diminuído do valor agregado no Brasil.	60% apenas da parcela do preço líquido de venda do produto proporcional à participação dos bens, serviços ou direitos importados
Análítico da fórmula para o cálculo do “preço parâmetro”	Totalidade do valor líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.	Percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.

Um exemplo poderá tornar mais clara a distinção entre essas duas fórmulas.

Para tanto, considere-se que um determinado produto, produzido no Brasil a partir de insumos nacionais e outros importados de partes vinculadas, seja vendido por R\$ 100,00 (ou seja, PR 100,00) e que o valor agregado no Brasil seja de R\$ 50,00 (ou seja, VA = 50,00). Aplicando-se as duas fórmulas, chegaremos a resultados muito distintos:

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL60:	PP = PR – L L = 60% (PR – VA)	PP = PR – L – VA L = 60% * PR
Aplicação das fórmulas ao exemplo proposto:	L = 60% (100,00 – 50,00) PP = 100,00 – 30,00	L = 60% * 100,00 PP = 100,00 – 60,00 – 50,00
RESULTADO	70,00	- 10,00

Como se sabe, a função dessas fórmulas é determinar se deverá ser realizado ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Se o custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada for superior aos valores em questão, a parcela excedente deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois não seria considerada dedutível. O exemplo demonstra que as referidas fórmulas conduzem a preços parâmetro muito distintos, o que, por si, atenta conta o princípio da segurança e da previsibilidade que norteiam o Direito tributário.

No caso, operações consideradas arm's length, conforme a primeira fórmula, seriam aquelas praticadas até o limite de “R\$ 70,00”. No entanto, aplicando-se a segunda fórmula, possivelmente todas as importações estariam sujeitas a ajustes, pois o valor resultante como “PP” seria negativo, qual seja, “R\$

10,00”, como se o importador pudesse, em condições de mercado, deixar de pagar pelos bens, serviços ou direitos e, ainda, receber troco.

A doutrina há tempos denuncia essa divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, como se observa da análise de LUÍS EDUARDO SCHOUERII, em obra de referência acadêmica sobre o tema:

“7.8.2.2. A diferença pode ser explicada pelos seguintes motivos:

Cálculo da ‘margem de lucro’: a divergência dos resultados da Lei n. 9.959/00

e da IN n. 243/02 decorre, em parte, porque a Lei, ao prescrever a fórmula de cálculo da ‘margem de lucro’, determina que o percentual de 60% incida sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país. Já a Instrução Normativa, para o cálculo da mesma ‘margem

de lucro’, determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, atingindo um resultado invariavelmente menor. Atua assim a IN n. 243/02 de forma inovadora e em flagrante excesso à Lei.

Cálculo do ‘preçoparâmetro’: a expressão ‘preçoparâmetro’ é utilizada na legislação dos preços de transferência para denominar o preço obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com o qual se deverá comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas, na transação denominada ‘controlada’. O ‘preço parâmetro’ é obtido de forma diversa na Lei n. 9.959/00 e na IN n. 243/02. Enquanto na Lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a Instrução Normativa pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda, o que claramente acaba por restringir o resultado almejado pelo legislador.”

Do mesmo modo, distinções em relação a essas fórmulas foram bem sintetizadas por LUCIANA ROSANOVA GALHARDO e ANA CAROLINA MONGUILOD2, in verbis:

“(i) enquanto a Lei n. 9.959/00 estabelece o cálculo da margem de lucro de 60% sobre o valor do preço líquido de venda, diminuindo-se o valor agregado, a IN 243/02 determinou a incidência da margem de 60% sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem importado; e

(ii) enquanto a Lei determina que o preço parâmetro corresponde à diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de 60%, a IN 243/02 estabeleceu que corresponde à diferença entre o valor da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido e a margem de lucro de 60%. Assim, o preço parâmetro calculado sob a sistemática da IN 243/02 será menor, resultando em maior risco de ajustes nos lucros tributáveis da empresa brasileira, tendo em vista o provável excesso de preço pago no exterior”.

Restando evidenciado que a IN 243/02 veicula fórmula diversa, supostamente vocacionada a “melhor” tratar do problema da proporcionalidade do insumo utilizado na produção do produto nacional, surge uma questão crucial para o julgamento deste recurso especial: a administração fiscal possui competência para “melhorar” a fórmula prescrita pelo legislador? Foi legítimo o pretenso exercício de criatividade evolutiva intentado pela IN 243/2002? A resposta a tais questões, com respeito à estrutura normativa das fontes do Direito tributário adotada pela Constituição, é categoricamente negativa.

3. As fontes formais do Direito tributário e o extravasamento das funções da IN 243/2002.

O tema das fontes é fundamental ao Direito tributário pátrio. Nosso ordenamento apresenta peculiar complexidade estabelecida pela Constituição Federal, com elevado número de espécies normativas, cada qual com uma função própria, vocacionadas à impressão juridicidade, eficiência, segurança jurídica, inteligibilidade, coesão, coerência e completude ao sistema jurídico.

Sob uma perspectiva formalística, as referidas espécies normativas podem ser organizadas em fontes primárias e fontes secundárias do Direito tributário.

A Lei n. 9.430/96 é fonte primária do Direito tributário. Em face do princípio da reserva legal, o legislador ordinário possui competência privativa para estabelecer o método de cálculo do preço parâmetro para possíveis ajustes à base de cálculo do IRPJ e da CSL, adotando como diretriz fundamental a tributação da renda conforme o acréscimo patrimonial.

Como a fórmula de cálculo do PRL60 irá influenciar na composição da base de cálculo desses tributos, com potencial de redução dos custos dedutíveis na apuração do acréscimo patrimonial tributável, trata-se de matéria sob a competência privativa do legislador ordinário. É o que se depreende da Constituição Federal, art. 150, I, e do Código Tributário Nacional, art. 97.

A IN 243/2002, por sua vez, é fonte secundária do Direito Tributário, cuja função subalterna é de aclarar ou atribuir maior operacionalidade à norma prescrita pela Lei n. 9.430/96, que é a fonte primária.

Note-se que não parece haver discordância quanto à função limitada e secundária das Instruções Normativas. A questão que realmente desafia antagônicas posições neste processo administrativo é saber se a IN 243/02 extravasou os limites da Lei n. 9.430/96, descumprindo a sua função e, portanto, restando despida de validade jurídica.

De um lado, a administração fiscal atualmente argumenta que do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, seria possível abstrair ao mesmo tempo duas diferentes fórmulas, ainda que estas possam conduzir a resultados muito diferentes: a primeira fórmula seria aquela admitida pela IN 32/2001 e, uma segunda, atinente à IN 243/2002. De outro lado, o contribuinte argumenta que apenas a fórmula indicada pela IN 32/2001 seria compatível com o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

Assim, nenhuma das partes discorda que as normas prescritas pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações da Lei n. 9.959/2000, comportam a fórmula indicada pela IN 32/2001 para o cálculo do preço parâmetro apurado pelo método PRL60.

A discordância se dá apenas em relação à fórmula prevista pela IN 243/2002, que é diferente e tem o potencial de conduzir a resultados muito díspares.

A discordância em questão exige o enfrentamento das seguintes questões:

- O legislador ordinário poderia outorgar à administração fiscal a escolha de uma entre diversas fórmulas para o cumprimento do método PRL60 de controle de preços de transferência?

- Se a resposta à questão precedente for positiva, o legislador ordinário efetivamente conferiu à administração fiscal tal outorga na vigência da Lei n. 9.430/96, com as alterações que lhe foram introduzidas com a Lei n. 9.959/2000?

- Se a resposta à questão precedente for positiva, a IN 243/2001 teria ou não adotado uma das possíveis fórmulas matemáticas comportadas pelos enunciados prescritivos do 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00?

4. A (im)possibilidade da outorga de discricionariedade à administração para o preenchimento de regras legais e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

O princípio da legalidade em matéria tributária não requer que o conteúdo semântico de todos os elementos necessários à operacionalização de uma norma tributária esteja expressa e exhaustivamente previsto em lei ordinária. A adoção de cláusulas gerais ou conceitos indeterminados não representa uma ofensa a priori ao princípio da legalidade, pois não se pode exigir do legislador ordinário o fechamento da totalidade dos conceitos. Também não se pode afastar, a priori, a possibilidade de o legislador ordinário outorgar à administração fiscal dispor sobre elementos que favoreçam a aplicação da norma tributária, com procedimentos que lhe tornem mais operacionais, palatáveis e socialmente mais eficazes.

No entanto, é comezinho que o Poder Legislativo não pode delegar ao Poder Executivo a competência para a seleção dos elementos componentes da hipótese de incidência ou do consequente normativo (obrigação tributária). Trata-se de vedação que decorre do princípio da legalidade, prescrito pelos arts. 5º e 150 da Constituição Federal, bem como pelo art. 97 do CTN.

A indelegabilidade da competência tributária, norma constitucional tão bem delineada na obra de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, impede que o legislador ordinário transfira à administração fiscal a eleição dos critérios

componentes da base de cálculo do tributo ou de outros elementos atinentes à ocorrência do fato gerador do tributo, à sua quantificação ou à identificação do sujeito passivo.

Como a fórmula de cálculo do PRL60 irá tutelar o controle dos preços de transferência e influenciar na composição do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSL, apenas a lei ordinária é competente para prescrever os seus termos. Aceita essa premissa, qualquer divergência de uma instrução normativa em relação à lei deverá ser solucionada indubitavelmente com a vitória da lei, pois o legislador ordinário possui a competência privativa e indelegável de decidir sobre a matéria. Logo, diante de uma divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, esta última deveria ser aplicada sem questionamentos.

Uma observação é necessária por dever de ofício: ainda que a assertiva do parágrafo anterior possa ser incontestada, caso o legislador ordinário descumpra o seu dever e delegue a sua competência à administração fiscal para a eleição dos elementos da base de cálculo do IRPJ e da CSL, em tese, os julgadores do CARF, por força regimental, poderiam vir a ser constrangidos ao acatamento dessa lei ordinária e ao cumprimento da norma infralegal, editada diretamente pelo fisco. Ocorre que o RICARF reserva ao Poder Judiciário reconhecer inconstitucionalidades.

Ao aceitarse tal situação em tese, torna-se imediatamente relevante ao julgador administrativo a análise do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, para verificar se, no caso concreto, há em seus enunciados a decisão clara do legislador ordinário de delegar à administração fiscal a escolha da fórmula inerente ao método PRL60).

No entanto, não há outorga expressa do legislador ordinário no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, para que a administração fiscal compusesse uma fórmula que “melhor” se prestasse ao controle dos preços de transferência. Pelo contrário, a referida fórmula foi expressamente prescrita pelo legislador ordinário no aludido dispositivo.

Conforme evidenciado acima, o legislador ordinário conscientemente elegeu a função de cada um dos fatores componente da fórmula para o cálculo do PRL60, não deixando espaço de discricionariedade para a administração fiscal.

A Lei n. 9.430/96 veicula normas autoaplicáveis para a composição de cálculo do PRL60, não tendo a sua eficácia condicionada a instruções normativas ou outros atos infralegais. Por consequência, a administração fiscal tem o dever de observar a fórmula compreendida imediatamente da Lei n. 9.430/96 para o cálculo do PRL60.

4.1. A tese da pluralidade semântica da Lei 9.430/96 e do papel integrativo da IN 243/2002.

Se não houve outorga expressa do legislador ordinário à SRF, o intérprete persistente poderia cogitar da adoção, pelo legislador ordinário, de termos

dotados de indeterminação semântica que implicitamente conferisse à administração fiscal a prerrogativa de arquitetar uma nova forma de cálculo do PLR60.

Naturalmente tal expediente poderia ser questionado mesmo no âmbito do CARF, pois coerentes argumentos poderiam colocar em dúvida uma delegação implícita de tal nível. Ainda assim, não me furto de expor essa investigação: os enunciados prescritivos da Lei n. 9.430/96 seriam eivados de dubiedade suficiente para comportar pluralidade de formulas matemáticas capazes de conduzir a resultados muito diferentes o método PRL60?

Um único elemento de dúvida parece surgir dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n. 9.959/2000. Ocorre que o legislador ordinário acresceu ao artigo “o” a preposição “de”, no seguinte trecho abaixo sublinhado:

“d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;”

Ao que tudo indica, tal fator não altera a conclusão de que a fórmula que decorre imediatamente do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações da Lei n. 9.959/2000, é aquela indicada pela IN 32/01. Trata-se, ao que tudo indica, de mero erro de grafia do legislador, que não enseja pluralidade de sentidos quanto aos enunciados em questão.

No entanto, a administração fiscal passou a suscitar que a preposição “de” teria o mérito de assegurar que a parcela do valor agregado fosse deduzida do próprio preço de venda e não da base de cálculo da margem de lucro. O passo seguinte a essa assunção seria a reestruturação do enunciado prescritivo, para “melhorá-lo” e torná-lo compatível com a fórmula adotada pela IN 243/2002.

Note-se que o acatamento desse argumento, para a legitimação da IN 243/2001, demanda que o intérprete reordene a forma como as alíneas foram dispostas pelo legislador ordinário no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, de modo a excluir a participação de parte do texto do item 1 da alínea “d” e, assim, “criar” uma nova alínea “e”, inexistente no texto aprovado pelo Congresso Nacional. Ou seja, para que a fórmula proposta pela IN 243/2001 pudesse ser suportada pela Lei n. 9.430/96 vigente à época dos fatos, o seu art. 18, II, deveria ser visualizado como se possuísse a seguinte redação:

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os

valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

(...)

e) do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

A referida tese fazendária não esconde a sua complexidade. Concluída essa reestruturação do texto da art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, ainda não se chegaria à fórmula da IN 243/2002, pois novas concessões ainda deveriam ser feitas para acomodar as inovações na fórmula indicada pela SRF.

Nesse seguir, a IN 243/2002 não assumiria apenas a função que originalmente lhe seria rotineira, de imprimir maior operacionalidade, tornar palatável a sua compreensão aos agentes fiscais. Essa instrução normativa teria função mais sofisticada, de traduzir uma linguagem do legislador ordinário que a todos se apresentava como inteligível, de forma a expressar, de forma escorreita, a verdadeira mensagem que, embora de difícil compreensão para a sociedade em geral, não teria passado despercebida aos olhos da SRF. Tal como um oráculo, a IN 243/2002, então, conduziria a um rearranjo do art. 18, II, da Lei n. 9430/96, com a reconstrução estrutural do texto legal e a adoção de novos fatores nas formulas traduzidas pela IN 243/2002.

Em uma espiada muito brusca, o referido exercício pode aparentar tartar-se de “interpretação” ou mesmo assumir o propósito de “integração”. Contudo, a análise mais acurada evidencia que a IN 243/02 NÃO leva a cabo qualquer expediente de integração, mas realmente inova em matéria inserida no âmbito de competência privativa do legislador ordinário.

O expediente da integração, tutelado pelo art. 108 do CTN, “pressupõe uma lacuna a ser preenchida, i.e., a falta de decisão do legislador acerca de determinada situação”.

No caso, não há verdadeira lacuna no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000. O legislador ordinário efetivamente manifestou decisão consciente quanto à fórmula a ser adotada para o cálculo do PRL60.

A IN 243/02, em verdade, veicula uma segunda fórmula, capaz de alcançar resultados diversos da primeira e, com isso, desvia-se do plano normativo.

Note-se que um mero fator textual (acréscimo da preposição “de” ao objeto “o”), não é suficiente para se cogitar que esteja presente uma atribuição do legislador à SRF para que arquitetasse uma fórmula “melhor” ou de qualquer outra forma “diversa” daquela que se pode construir imediatamente do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000.

Merece destaque o seguinte trecho, do acima referido estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, in verbis:

“3. Quesito. A Procuradoria da Fazenda Nacional argumenta que a fórmula

da Lei 9.430 é plurívoca e sugere que a IN 243 apenas decorre de uma das interpretações possíveis da Lei 9.430. Do ponto de vista da matemática, é possível afirmar que a IN 243 apenas interpreta a Lei 9.430? É possível deduzir a fórmula da IN 243 dos comandos contidos na Lei 9.430?

Conforme já afirmamos na Constatação 3, não é verdade que a IN 243 é uma interpretação possível da Lei 9.430. Em sua defesa, a Fazenda Nacional emprega a fórmula em situações hipotéticas e dessas situações extrai conclusões genéricas. Essas conclusões são incorretas do ponto de vista matemático.”

Na doutrina nacional, uma série de autores se opõe a essa (re)construção normativa. Nesse sentido, LUÍS EDUARDO SCHOUERI leciona, in verbis:

“7.8.3.5.1. De imediato, deve-se notar que tal entendimento contrariaria a própria literalidade do método. Afinal, o legislador da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/00, não acrescentou um quarto método àqueles aceitos para a apuração dos preços de transferência. Ou seja: o artigo 18 da referida Lei continuou contemplando, em seus três incisos, apenas três métodos. Nesse

sentido, o que se teve foi, apenas, um desdobramento de um mesmo método: o método denominado, pelo próprio legislador, ‘Preço de Revenda menos Lucro’.

Assim, pressupõe-se, pela literalidade do método, que se apure o preço parâmetro pela fórmula ‘preço de revenda (líquido de tributos, descontos e comissões) menos margem de lucro’. Tivesse o legislador a intenção de modificar a fórmula, para passar a ser fórmula ‘preço de revenda (líquido de tributos, descontos e comissões) menos margem de lucro menos valor agregado’, então no mínimo deveria ele, por coerência, deixar de chamar o método de ‘Preço de Revenda menos Lucro’.”

Nesse mesmo sentido, GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JR.11, in verbis:

“Se compararmos as fórmulas acima, é possível verificar que a Instrução Normativa SRF 243/2002 reduziu consideravelmente o preço parâmetro que configura o limite de dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL, o que aumenta a base de cálculo das exações, sem qualquer fundamentação legal, ocasionando uma total incongruência com as disposições contidas na Lei n. 9.430/1996”.

Colocados os argumentos das partes na balança, conclui-se que a tese da pluralidade semântica do 18, II, da Lei n. 9.430/96, tal como colocada, não socorre a PFN para a procedência de suas alegações quanto à validade da IN 243/01.

É possível observar que a tese da pluralidade semântica do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 parte de uma construção argumentativa complexa para incluir nessa fluída moldura a fórmula da IN 243/2002. Essa excessiva

complexidade, por si só, coloca em dúvida a correção dessa tese.

Em sua essência, a tese da pluralidade semântica, sustentada pela PFN, adota a premissa que o intérprete possuiria discricionariedade para escolher um entre os diversos sentidos possíveis de uma lei e, no caso, a IN 243/2002 teria escolhido entre uma das fórmulas matemáticas possíveis prescritas pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Além disso, não me parece que a indeterminação semântica do 18, II, da Lei n. 9.430/96, presente em quaisquer signos linguísticos, seja tão elevada a ponto de permitir tamanha incerteza, fluidez e poder de escolha da administração fiscal para a adoção de fórmulas matemáticas tão diferentes e capazes de conduzir a resultados tão díspares. Se outra fórmula poderia ser construída a partir dos enunciados prescritivos da lei, não me parece ser aquela indicada pela IN 243/2002.

Tais constatações evidenciam que aceitar a fórmula para o cálculo do PRL60 estabelecida pela IN 243/2002 exige, no mínimo, que nos coloquemos em uma linha extremamente tênue entre a “execução da lei” (função típica da administração fiscal) e a alteração do seu conteúdo (função privativa do Poder Legislativo). Em meu entendimento, contudo, esse limite foi ultrapassado, com ofensa ao princípio da legalidade.

Os tópicos seguintes apresentam abundantes evidências de que a instrução normativa extravasou os limites semânticos da lei e, assim, incorreu em ilegalidade. É possível concluir com clareza que a administração fiscal não possuiria discricionariedade para adotar a fórmula indicada pela IN 243/2001. Há, na verdade, vedação legal à sua adoção.

5. A (in)compatibilidade da fórmula indicada pela IN 243/2002 com a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/2000.

A fórmula indicada pela IN 243/2002, para o cálculo do método PRL60, é considerada por alguns como uma “melhoria” ao texto veiculado pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96: supostamente, ter-se-ia uma fórmula “melhor” para regular a aplicação da legislação de preços de transferência. Tais “melhorias”, no caso, converteriam os “preços de revenda menos lucro” (“PRL”) em “PRLVA” (preço de revenda menos lucro menos valor agregado).

Mas ainda que se considere, por hipótese, que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, comporta mais do que uma fórmula matemática, seria preciso verificar se a IN 243/2002 teria adotado alguma destas (como sustenta a PFN) ou se teria extravasado os limites a que estaria adstrita (como sustenta o contribuinte).

Os subtópicos seguintes apresentam fundamentos que conduzem à conclusão de que a fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo dos preços de transferência é incompatível com a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/2000.

5.1. Incompatibilidades formais e a ofensa ao princípio da legalidade aferida por critérios objetivos.

Não vem ao caso, nesse subtópico, saber se o comparativo de superioridade que adjetiva a fórmula indicada pela IN 243/02 seria “melhor” ou “pior”. Interessa, aqui, constatar que ambos os adjetivos comparativos pressupõem que a fórmula indicada pela IN 243/02 seja de algum modo ou grau diferente daquela estabelecida no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000.

É por si só relevante ou mesmo decisivo ao julgador aferir que a fórmula indicada pela IN 243/2002 é diferente daquela veiculada no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Ocorre que a IN 243/2002 deveria assumir tão somente a função de tornar mais operacional a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitar a inteligência dos agentes fiscais mais simples e dotar a norma legal de maior eficácia. Diante do monopólio reservado ao legislador ordinário para a decisão quanto à fórmula que deve ser adotada para o método PLR60, os pontos de distinção da IN 243/02 em relação à Lei 9.430/96 têm a validade fulminada de plano.

Como se pôde observar acima, a Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000, NÃO autoriza uma série de elementos constantes na IN 243/2001, em especial: a exclusão do valor agregado no Brasil no cálculo do preço parâmetro. Conforme decisão do legislador ordinário, o valor agregado no País deveria ser subtraído do preço líquido de venda apenas para o cálculo da margem de lucro; atribuir-se relevância ao percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e participação dos bens importados no preço de venda do produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Contudo, por meio da IN 243/2002, a SRF não só tomou a decisão de eleger como fator determinante o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido na composição da fórmula de cálculo do PRL60, como também interferiu em qual seria esse percentual de participação.

Merece destaque o seguinte trecho, do já referido estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, in verbis:

“Constatação 3. A IN não pode seguir como uma direta interpretação da Lei 9.430/96; é inevitável o acréscimo de alguns postulados, pressupostos ou comandos à lei para que desta possa ser derivada a IN 243.

Do ponto de vista da lógica matemática, esta constatação é a consequência da combinação de dois fatos já provados acima: de um lado, sabemos (cf. Constatação 2) que a fórmula da IN 243 é diferente da da Lei 9.430/96; de

outro lado, sabemos (cf. Constatação 1 e sua demonstração) que cada fórmula é expressão algébrica, única e fiel, do respectivo normativo. Logo, nenhum dos normativos pode ser derivado do outro”.

Como o tema em análise envolve fórmulas matemáticas, é contundente o parecer do referido Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel e Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da USP. Se os matemáticos derivam uma determinada fórmula do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, mas uma outra fórmula da IN 243/2002, bem como afirmam que, sob o ponto de vista matemático, “nenhum dos normativos pode ser derivado do outro”, há evidência eloquente de que a Instrução Normativa divergiu da Lei, extravasando o seu âmbito de competência e infringindo a reserva legal.

A IN 243/2001, como fonte secundária, teria a função de apenas atribuir maior operacionalidade, clareza e, assim, executar com fidelidade a fonte primária, que é a Lei 9.430/96. No entanto, a IN 243/2002 claramente nega eficácia à decisão do legislador ordinário, que supostamente não teria sido técnico o suficiente e dado ensejo a desequilíbrios.

Cabe ao Poder Legislativo o monopólio da decisão sobre como será o controle dos preços de transferência no Direito tributário brasileiro. Antes de 1996, precisamente por decisão do legislador ordinário, sequer havia, no Brasil, qualquer controle sobre os preços de transferência. A ele, legislador ordinário, cabe decidir privativamente sobre a tema em discussão.

Dessa forma, por obstaculizar que os agentes fiscais executem adequadamente a decisão do legislador ordinário, veiculada pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000, a IN 243/2001 merece imediata repulsa.

Como julgador administrativo, não afastar a aplicação da IN 243/2001 redundaria igualmente em negar eficácia à decisão enunciada pelo único agente competente para prescrever a fórmula de cálculo do PRL60, que é o legislador ordinário. Recuso-me a isso.

Não se trata de saber qual das fórmulas é “melhor”: trata-se de respeitar o monopólio da decisão detido pelo legislador ordinário. Esse entendimento encontra fundamento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como se observa desse trecho do conhecido voto do Min. ALIOMAR BALEEIRO, no RE 69784, in verbis:

“A justiça é uma idéia força, no sentido de FOUILLÉ, mas varia no tempo e no espaço, senão de indivíduo. Fixa-o o legislador e o juiz há de aceitá-la como um autômato. Inúmeros Acórdãos do Supremo Tribunal Federal, declaram que lhe não é lícito corrigir a justiça intrínseca na lei, substituindo-se as escolhas do legislador.”

A IN 243/2002 realmente violou o princípio da legalidade. Ao adotar fórmula diversa daquela prevista pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e extravasar a sua função secundária e meramente regulamentar, a IN 243/2002 majorou tributos com o cerceamento da dedutibilidade do custo de bens, direitos e

serviços importados de partes relacionadas e aplicados à produção em território brasileiro.

Como a função precípua da CSRF é uniformizar entendimentos divergentes adotados pelas Turmas Ordinárias do CARF, insta observar que há uma série de decisões deste Tribunal que também concluíram ser ilegal a fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do método PLR60, como se observa das seguintes ementas:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano calendário: 2004

Ementa: AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO DA MATÉRIA. A propositura de ação judicial, com o mesmo objeto do processo administrativo, implica na desistência de discutir essa matéria na esfera administrativa. Aplicação da Súmula CARF nº 1. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE. Considerase definitiva, na esfera administrativa, matéria não expressamente contestada. CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL60 PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE. A função da instrução normativa é de

interpretar o dispositivo legal, encontrandose diretamente subordinada ao texto

nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei.

Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos. A IN SRF nº 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.

(CARF, Acórdão 1202000.835, sessão de 07.08.2012)

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2006

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES.

As

normas postas pelo executivo para operacionalizar ou interpretar lei devem estar dentro do que a lei propõe e ser com ela compatível. FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN SRF Nº32. IN SRF Nº243. A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica a posta pela lei

no 9.430, de 1996. A IN SRF nº 243, de 2002, desborda da lei, pois utiliza fórmula diferente da prevista na lei, inclusive mencionando variáveis não cogitadas pela lei. LANÇAMENTO. IN SRF Nº 243. Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados.

(CARF, Acórdão 1101000.864, sessão de 07.03.2013)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano calendário: 2006

PESSOAS JURÍDICAS. EXTINÇÃO. RESULTADOS NEGATIVOS ACUMULADOS. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%. Os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 autorizam a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores, desde que o lucro líquido do período, ajustado pelas adições e exclusões previstas nas legislações daqueles tributos, não seja reduzido em mais de 30%. O limite à compensação aplica-se, inclusive, ao período em que ocorrer a extinção da pessoa jurídica, haja vista a inexistência de norma, ainda que implícita, que o excepcione.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano/Calendário: 2006

SUCESÃO. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO. Deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

(CARF, Acórdão 1201000.803, sessão de 07.05.2013)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Exercício: 2007

RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÕES PROCEDENTES. Não é digna de

reparo a decisão que, amparada por diligência fiscal efetuada pela própria autoridade autuante, acolhe argumento da contribuinte acerca da ocorrência de

erro de fato no fornecimento de dados utilizados na determinação da material tributável, e, por meio de controles internos, apura que parte das exigências formalizadas já são objeto de outro feito administrativo, caracterizando, assim,

duplicidade de lançamento. RECURSO VOLUNTÁRIO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ILEGALIDADE DA IN SRF 243/2002.

Restando reconhecida a ilegalidade das disposições da IN SRF 243/2002, especificamente no que se refere aos critérios por ela indicados para a quantificação do preço parâmetro e os consequentes ajustes na aplicação do método PRL60 (sobretudo antes da publicação da Lei 12.715/2012), é de reconhecer, portanto, a completa invalidade do lançamento.

(CARF, Acórdão 1301001.235, sessão de 13.06.2013)

Por todos esses fundamentos já expostos, parece certo que a fórmula de cálculo do PRL60 indicada pela IN 243/2002 deve ser desconsiderada.

5.2. Incompatibilidades formais e o princípio da anterioridade em matéria tributária.

(...)

5.3. Incompatibilidades materiais e a ofensa ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

(...)

5.4. Incompatibilidades materiais e a falácia dos “fins” que justificariam os “meios”.

O julgamento do presente recurso especial pode dar ensejo a um deslize no processo de concretização do Estado de Direito: relativizar o princípio da legalidade (meio), para que o Brasil conte com uma norma de preço de transferência supostamente “melhor” e vocacionada a aferir adequadamente os preços de mercado, inclusive com a consideração proporcional dos insumos importados de partes vinculadas (fins).

Como já se constatou acima, esse argumento de que “os fins justificam os meios” esbarra no princípio da estrita legalidade em matéria tributária. No entanto, tendo em vista a importância do tema, não se pode deixar de investigar se os referidos “fins” apregoados para a legitimação da IN 243/2002 realmente teriam potencial de concretização. Ou seja: as normas da IN 243/2002 realmente seriam “melhores”?

Sob a perspectiva matemática, o estudo desenvolvido pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, acima citado, apresentou as seguintes conclusões:

“2. Quesito. A Fazenda Nacional alega que a fórmula da IN 243 corrige defeitos da Lei 9.430. Essa afirmação é correta do ponto de vista da matemática?

Não. Essa manobra é parecida com os argumentos desvendados no quesito anterior, mas ela precisa ser tratada separadamente pois a derivação de sua conclusão é mais complexa. Na essência do método, mostrase que a fórmula da Lei 9.430 apresenta falhas as quais são corrigidas na fórmula da IN 243. A inadequação deste método como argumento em prol da eficácia da IN 243 está

na omissão do fato de que a fórmula definida por esse normativo possui falhas semelhantes às da fórmula da Lei 9.430.”

Também merece destaque o seguinte trecho, colhido da citada “Constatação 5” do mesmo estudo, in verbis:

“(i) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP menor que o valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os insumos em conjunto for de 60%;

(ii) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP igual ao valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os insumos em conjunto for menor que 60%;

(iii) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP maior que o valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os insumos em conjunto for maior que 60%.”

Note-se, ainda, a conclusão do mesmo matemático em relação a esse outro quesito que lhe foi apresentado, in verbis:

“1. Quesito. A Fazenda Nacional alega que a aplicação da IN 243 pode ser benéfica aos contribuintes. Essa afirmação tem sustentação matemática?

A alegação da Fazenda Nacional de que ‘... a metodologia prevista na IN SRF n. 243/2002 pode ser considerada benéfica ao importador’ (...) está errada pois sabemos, conforme provado em minha Constatação 5, que a fórmula da IN 243 acarreta ajuste tributário e, conseqüentemente, tributação, toda vez que a lucratividade da produção for inferior a 60%. (...)”

Conclui o matemático que “a fórmula da IN 243 falha em apurar o valor justo do Preço Parâmetro a partir de valores de produtos corretamente declarados pelo contribuinte quando a margem de lucro efetiva sobre o PLV for menor que 60%”.

A evidência matemática, então, aclara que a fórmula indicada pela IN 243/2002 não soluciona problemas presentes na fórmula legal, imediatamente construída a partir do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000. Além disso, como evidenciou o matemático, a fórmula da IN 243/2002 tem o potencial de agravar o onus fiscal sobre o contribuinte.

6. Dispositivo do voto.

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER o recurso especial e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Luís Flávio Neto.”

Com as razões adotadas, a conclusão a que se chega corresponde à ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/2002, por não guardar compatibilidade com a Lei n. 9.430/96, seu pretensão fundamento de validade, razão pela qual se vota no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional neste ponto, desconstituindo-se o lançamento realizado.

II. Possibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais na incorporação

II.1. Considerações a respeito da compensação de prejuízos fiscais

A ilustrar a periodicidade e reclamação pelo respeito da continuidade da pessoa jurídica, com a necessária interligação entre períodos, a compensação de prejuízos fiscais consiste num dos ajustes previstos na formação do lucro real, correspondente ao direito de se abater o resultado negativo registrado ao final de um período-base dos lucros tributáveis auferidos em períodos subsequentes, como prevê tradicionalmente a legislação tributária brasileira.

Com efeito, como nos ordenamentos de diversos países que também trataram do instituto, a possibilidade de compensação fundamenta-se no ideal de continuidade das operações das pessoas jurídicas e da circunstância de o seu recorte em períodos configurar um recurso artificial para o levantamento de resultados, o que

mesmo não eliminando completamente os descompassos na tributação dos que possuem lucros flutuantes, colabora no equilíbrio de intervalos negativos e positivos.

A previsão da compensação que poderia simplesmente decorrer do conceito constitucional de renda e princípios informadores, constou também da legislação ordinária, desde a Lei n. 154 de 1947, integrando diversas normas posteriores, como o Decreto-Lei n. 1.598/1977 e enunciados reunidos entre os artigos 509 e 515 do Regulamento do Imposto de Renda.

Ao longo desse período legislativo, somaram-se à opção de compensação total ou parcial do prejuízo diferentes restrições, tanto temporais e quantitativas, como relacionadas à possibilidade de seu aproveitamento depois de reorganizações societárias e alteração do regime de tributação.

Mas, diante desse ideal de continuidade da pessoa jurídica, que impede que os períodos sejam tomados de forma isolada, e da necessidade de acréscimo patrimonial para a tributação da renda, não alcançando mera recomposição patrimonial, vê-se que a consideração dos prejuízos fiscais de períodos anteriores é essencial para uma exigência constitucional do Imposto sobre a Renda.

Nesse sentido, qualquer restrição que se coloque ao exercício desse direito viola os pressupostos constitucionais apontados desde o início como limitadores da tributação, atingindo-se, por uma ou outra justificativa, ao final, o próprio patrimônio em sua acepção estática, o que não está compreendido na competência da União Federal para a instituição do Imposto sobre a Renda, faltando-lhe, pois, essa condição.

Nas palavras de José Artur Lima Gonçalves¹,

Deveras, prejuízos anteriores têm que ser deduzidos do saldo positivo, para que se possa contemplar acréscimo real e efetivamente obtido; do contrário, estará sendo tributado o próprio patrimônio da sociedade empresária. É que prejuízo implica, sempre, uma redução de patrimônio, que, dependendo da sua intensidade, pode eliminar o efeito incrementador de entradas relevantes que, por sua vez, até o montante do prejuízo, não fazem mais que recompor o patrimônio previamente existente. E a tributação do patrimônio, no Brasil, não se confunde com a tributação da renda, sendo impossível tomar, validamente, uma competência impositiva pela outra.

Enquanto o prejuízo configura elemento redutor do patrimônio e exigindo a tributação pela renda fato modificativo aumentativo, acréscimo patrimonial,

¹ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 181.

não realizadas as devidas compensações e vislumbrado efetivo incremento, carece a situação de capacidade contributiva que permita a tributação pelo Imposto sobre a Renda, seja porque pelo viés objetivo desse princípio não pode o legislador incluir na materialidade da norma impositiva algum dado distinto de renda, ou em razão de que, no plano concreto, também não ter se visualizado o aludido acréscimo que a configure.

Por mais um enfoque, na medida em que os prejuízos fiscais originam-se de custos e despesas cometidos para o desenvolvimento e preservação da fonte produtiva e geração da renda tributável, até que se ultrapasse a respectiva quantia, não se constatará a capacidade de contribuir.

Ainda nesse contexto, a necessidade de concepção dos períodos temporais como um todo contínuo, cuja inobservância viola o princípio da universalidade, pelas razões já expostas, também vai de encontro ao princípio da isonomia, porquanto provoca tratamentos desiguais entre sujeitos passivos que, em face da natureza de suas atividades, detêm ciclos operacionais e financeiros distintos, embora recebam o mesmo tratamento tributário. A esse respeito, Humberto Ávila, citado em artigo de Karem Jureidini Dias, pondera:

A periodicidade estanque, que termina por impedir a compensação de prejuízos anteriores, conduz a um tratamento mais oneroso de determinados contribuintes que praticam atividades que envolvem risco maior e demandam período maior de investimento até que os resultados positivos comecem a surgir) e de determinadas situações (como aquelas que envolvem reestruturações societárias), violando o princípio da igualdade.²

Por todas essas razões, considerando-se a compensação do prejuízo fiscal não só ajuste determinado pela legislação ordinária para se alcançar o lucro real, portanto, participando da determinação da base de cálculo do IRPJ, mas decorrência dos limites constitucionais à tributação, qualquer limitação que se imponha nesse sentido leva à oneração do próprio patrimônio, fugindo-se, então, da medida de competência recebida pela União Federal e também à violação dos princípios da capacidade contributiva, universalidade e isonomia.

II.2. A compensação de prejuízo como elemento integrante da base de cálculo e sua não configuração como benefício fiscal

Todas as considerações desenvolvidas a respeito da compensação de prejuízo fiscal convergem para um ponto comum, correspondente à sua participação na formação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, implicando, como decorrência lógica e imediata, a impossibilidade de sua qualificação como benefício fiscal.

Enquanto componente da base de cálculo, o prejuízo integra necessariamente a regra matriz do tributo e participa de sua incidência, não consistindo, assim, uma desoneração realizada pelo legislador, que precisaria deixar de exercer parte da competência constitucional que lhe fora atribuída ou estabelecer um recorte na norma que veicula a instituição do imposto para reconhecer um benefício ao sujeito, o que de certo modo equivaleria a primeira opção de não instituir.

Benefício fiscal pressupõe, pois, o não exercício de parcela da competência impositiva ou a concessão de um regime especial, como uma isenção, redução de base de cálculo ou crédito presumido, excepcionando-se a sistemática regular de tributação, a suprimir, total ou parcialmente, o ônus fiscal do contribuinte. Por outros termos, requer competência tributária da pessoa política, que poderá desaproveitá-la para favorecer o sujeito passivo da relação jurídica.

Aplicando-se essa noção à compensação de prejuízo, observa-se não se tratar do exercício da competência para a tributação da renda, com a subsequente concessão de um benefício fiscal equivalente ao direito de se compensar, na suposição de que seria uma liberalidade do legislador autorizar esse abatimento.

Isso não prospera. De uma parte, a limitação à compensação do prejuízo implica a tributação do próprio patrimônio, em sua acepção estática, carecendo, portanto, competência à União Federal para fazê-lo. De outra, porque, seja em função do conceito de renda e princípios constitucionais, ou de previsão expressa do artigo 247 do RIR/99, notadamente a compensação de prejuízo participa da formação da base de cálculo do IRPJ, não correspondendo, como se pontuou, ao exercício da competência impositiva com posterior concessão de benefício.

Verdadeiramente, na medida em que a sua base de cálculo representa o lucro líquido ajustado, a compensação do prejuízo fiscal se opera, por imperativos lógicos e cronológicos, antes que se alcance a renda tributável, justamente o resultado desta operação. Diferente seria se considerada benefício fiscal, pois a compensação deveria obrigatoriamente acontecer somente após a formação da base de cálculo, retirando-se uma parte daquilo tomado enquanto renda.

Por todas essas razões, para que se mantenha um posicionamento em conformidade com as normas vigentes, a única possibilidade é a compreensão da expressão benefício fiscal, quando utilizada em determinados julgamentos, sem essa preocupação técnica, apenas no sentido de desonerar o contribuinte de algo devido. Afinal, essa conformidade requer que ainda que eventualmente se pudesse não considerar a

² DIAS, Karem Jureidini. Compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL na extinção da pessoa

limitação à compensação de prejuízos ilegal – o que se coloca apenas para efeitos de desenvolvimento da argumentação –, não poderia jamais prevalecer a aceção de benefício fiscal.

De uma parte, a limitação à compensação do prejuízo implica a tributação do próprio patrimônio, em sua aceção estática, carecendo, portanto, competência à União Federal para fazê-lo. De outra, porque, seja em função do conceito de renda e princípios constitucionais, ou de previsão expressa do artigo 247 do RIR/99, notadamente a compensação de prejuízo participa da formação da base de cálculo do IRPJ, não correspondendo, como se pontuou, ao exercício da competência impositiva com posterior concessão de benefício.

Verdadeiramente, na medida em que a sua base de cálculo representa o lucro líquido ajustado, a compensação do prejuízo fiscal se opera, por imperativos lógicos e cronológicos, antes que se alcance a renda tributável, justamente o resultado desta operação. Diferente seria se considerada benefício fiscal, pois a compensação deveria obrigatoriamente acontecer somente após a formação da base de cálculo, retirando-se uma parte daquilo tomado enquanto renda.

Por todas essas razões, para que se mantenha um posicionamento em conformidade com as normas vigentes, a única possibilidade é a compreensão da expressão benefício fiscal, quando utilizada em determinados julgamentos, sem essa preocupação técnica, apenas no sentido de desonerar o contribuinte de algo devido. Afinal, essa conformidade requer que ainda que eventualmente se pudesse não considerar a limitação à compensação de prejuízos ilegal – o que se coloca apenas para efeitos de desenvolvimento da argumentação –, não poderia jamais prevalecer a aceção de benefício fiscal.

II.3 A impossibilidade da limitação à compensação, sua compreensão como técnica de diferimento e o direito de compensar na extinção da pessoa jurídica

Toda a construção elaborada até aqui, partindo-se da rigidez do sistema constitucional e estrutura lógica da norma de competência impositiva, ao lado do conceito de renda e princípios limitadores da tributação, levaria necessariamente à ilegalidade da vedação ou de outro obstáculo à compensação do prejuízo fiscal.

No entanto, conhecendo-se alguns posicionamentos quanto à limitação veiculada pelos artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/95 e 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 ao aproveitamento do prejuízo fiscal na composição da base de cálculo do IRPJ ao montante máximo de 30% por período anual de apuração³, deve ser forçosamente

jurídica. In: Grandes questões em discussão no CARF. São Paulo: Focofiscal, 2014. p. 194.
³ Dispõem os artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei n. 9.065/95:

compreendida com a natureza de diferimento do direito de compensar, passível de ser exercido em sua totalidade na hipótese de extinção da pessoa jurídica.

Para que se pudesse buscar sustentar, de algum modo, a constitucionalidade da limitação da compensação do prejuízo em 30% por período de apuração, esta deveria encontrar justificativa numa atitude do legislador ordinário de postergar no tempo o exercício de um direito inquestionavelmente reconhecido pelo sistema jurídico, regra geral, motivada por razões de política fiscal.

Historicamente, observa-se que mesmo a legislação ordinária, assim como julgados do Superior Tribunal de Justiça e a tradicional jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, trataram a compensação de prejuízo como direito do sujeito passivo, em alguns casos prevendo-se restrições sempre individualizadas de ordem quantitativa ou temporal, por razões orçamentárias ou de fluxo de caixa, mas sempre reafirmando a garantia do sujeito passivo de exercê-la.

A primeira dessas limitações ocorreu com o artigo 10 da Lei n. 154/1947, estabelecendo que “o prejuízo verificado num exercício poderia ser deduzido, para compensação total ou parcial, dentro de três exercícios subsequentes”, com caráter nitidamente temporal, inexistindo à época qualquer restrição de natureza quantitativa ou com relação à transferência de prejuízo fiscal para a empresa sucessora. A essa norma, sucedeu o Decreto-Lei n. 1.493/1976, o qual ampliou esse limite para quatro exercícios subsequentes.

“Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. [\(Vide Lei nº 9.065, de 1995\)](#)

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.”

“Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento. [\(Vide Lei nº 9.065, de 1995\)](#)”

“Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. [Produção de efeito \(Vide Lei nº 12.973, de 2014\)](#)

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.”

“Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no [art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995](#). [Produção de efeito](#)

Atualmente, vigem as limitações fixadas nos referidos artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei n. 9.065/1995, que em substituição à essa restrição temporal estabeleceram o critério quantitativo de 30% por período anual de apuração. Em paralelo, o Decreto n. 2.341/1987 aparentemente obstaculiza a possibilidade de a empresa resultante de fusão ou incorporação aproveitar os prejuízos fiscais da empresa extinta, no que se refere ao Imposto sobre a Renda, tratamento estendido à base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pela MP n. 1.858-6/1999.

Examinando-se o caminho desenhado pela legislação brasileira a esse respeito, nota-se que as limitações de caráter quantitativo e temporal nunca foram cumulativas, sempre confirmando o direito de compensação e justificando as contenções como providências destinadas a assegurar o fluxo de caixa do Estado, precipitando o recolhimento do tributo, como reflexo do diferimento da compensação do prejuízo fiscal.

É verdade que, para além das outras decorrências das premissas adotadas nesse trabalho e desenvolvidas até então, esse tipo de prática, segundo o Ministro Marco Aurélio Mello⁴, revela “contornos próprios a empréstimo compulsório, sem a existência de lei complementar e dos objetos que estão previstos de forma exaustiva no artigo 148 da Constituição Federal”, complementando: “Além de suportar o resultado negativo, o contribuinte vê-se forçado a recolher tributo que não corresponde, em si, à renda. O imposto sobre a renda, conforme proclamado nos Recursos Extraordinários n. 172.058 e 117.887, pressupõe acréscimo patrimonial disponível.”

A Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 812/1994, convertida na Lei n. 8.981/1995, que veiculou a limitação de 30%, é elucidativa a respeito da justificativa da restrição no fluxo estável de ingressos decorrente dessa medida. Leia-se:

Em face do tratamento tributário que se propõe a partir de 1º de janeiro de 1995 para os rendimentos produzidos por aplicações financeiras – tributação em conjunto com os resultados operacionais da pessoa jurídica – introduz-se dispositivo que limita em, no máximo, trinta por cento, a redução do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação ao imposto de renda. A medida estabelece uma regra gradual de compensação de prejuízos, tomando-se como referência os resultados obtidos em cada ano. Essa alteração permite ao estado um fluxo estável no ingresso de receitas provenientes do imposto de renda. (g.n.)

De sua parte, a Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 998/1995, convertida na Lei n. 9.065/1995, além de conter a justificativa da necessidade

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.”

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 344.994. Relator: Ministro Marco Aurélio Mello. Julgamento: 25 mar. 2009. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

arrecadatória, ainda é mais veemente ao registrar a manutenção do direito do contribuinte de compensar:

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

Já numa análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, infere-se que o posicionamento quanto à legalidade da restrição guarda como premissa a postergação no tempo do consumo do prejuízo, no lugar de sua eliminação, conquanto preservada a possibilidade de seu aproveitamento futuro. Exemplificativamente, no Recurso Especial n. 993.975, a Ministra Eliana Calmon deduziu considerações no sentido que a limitação somente poderia ser adotada no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica:

(...) limitada a dedução de prejuízos ao 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. (...)

Como visto no início deste voto, não houve subversão alguma, porque não olvidou o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que tornou-se escalonado. (g.n.)

Na jurisprudência tradicional do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda também prevalecia o reconhecimento do direito à compensação de prejuízos fiscais, justificando-se a prevalência da limitação quantitativa em detrimento da revogada restrição temporal precisamente na comunicação entre os períodos e continuidade da pessoa jurídica:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Ano-calendário: 2003, 2004. Ementa: “TRAVA” DE 30% PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS NA INCORPORAÇÃO A finalidade da “trava” de compensação não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais, mas manter ou aumentar o fluxo de caixa de arrecadação, tanto que se revogou o limite temporal de compensação. A regra de limitação quantitativa da compensação só tem sentido no tempo (“vida” da pessoa). Como o lucro é apurado

segundo cortes temporais mais ou menos arbitrários, porém necessários, por imperativo de ordem prática a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais implica essa periodicidade (e a interperiodicidade). Diante da “morte” da pessoa jurídica, inclusive por incorporação, deixa de existir o conteúdo da regra limitadora da compensação quantitativa, pois deixa de existir a periodicidade e, assim, a interperiodicidade. Negar isso é contra o valor incorporado na regra de limitação quantitativa da compensação no tempo.⁵

[...]a limitação temporal é regra funcional que visa à manutenção do fluxo arrecadatório do Estado, mas procura legitimidade na expressa menção de que não tolhe o direito da pessoa jurídica, mantendo-o até a sua integral utilização no curso dos períodos seguintes, prescrevendo este como pressuposto fático de sua aplicação.⁶

Nesse sentido, para que o gozo do direito à compensação seja completo, independentemente do tempo que perdurará, deve ele ser garantido até que se consuma por inteiro o prejuízo sofrido pela pessoa jurídica. Mais que isso, e por consequência, nas hipóteses de extinção da sociedade dever-se-á abatê-lo integralmente.

Isso se aplica às operações societárias de incorporação, que aprovada pela assembleia geral da incorporadora, juntamente com o laudo de avaliação, extingue esta sociedade incorporada, nos termos do art. 227, §3º, da Lei 6.404/1976⁷, sendo necessário o levantamento de balanço específico na data da deliberação que aprovar a incorporação, de acordo com o artigo 235 do Regulamento do Imposto de Renda.

Noutras palavras, se a constitucionalidade da limitação na compensação de prejuízos fiscais está condicionada à sua concepção enquanto técnica de diferimento para prover fluxo de caixa ao Estado, deve ser permitido o aproveitamento integral dos prejuízos no caso de extinção da pessoa jurídica, independentemente de sua causa, porque notório direito do contribuinte e não mais presente o ideal de continuidade que justificava a postergação.

⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16095.000635/2008-09. Acórdão nº 1103-00.619 Relator: Marcos Shigueo Takata. Contribuinte: JS Administração de Recursos S.A. Órgão Julgador: Terceira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Sessão. Sessão: 31 jan. 2002.

⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10580.009602/2006-04. Acórdão nº 9101-001.760. Relator: Karem Jureidini Dias. Contribuinte: Banco Alvorada S.A. Órgão Julgador: Primeira Turma Câmara Superior de Recursos Fiscais. Sessão: 16 out. 2013.

⁷ “Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.”

Não obstante algumas decisões mais recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entendendo-se pela impossibilidade de compensação integral do prejuízo fiscal na hipótese de extinção da pessoa jurídica, tradicionalmente, a jurisprudência do órgão orientou-se no sentido oposto, relativamente aos resultados gerados até então. Veja-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Ano-calendário: 2003, 2004. Ementa: “TRAVA” DE 30% PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS NA INCORPORAÇÃO A finalidade da “trava” de compensação não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais, mas manter ou aumentar o fluxo de caixa de arrecadação, tanto que se revogou o limite temporal de compensação. A regra de limitação quantitativa da compensação só tem sentido no tempo (“vida” da pessoa). Como o lucro é apurado segundo cortes temporais mais ou menos arbitrários, porém necessários, por imperativo de ordem prática a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais implica essa periodicidade (e a interperiodicidade). Diante da “morte” da pessoa jurídica, inclusive por incorporação, deixa de existir o conteúdo da regra limitadora da compensação quantitativa, pois deixa de existir a periodicidade e, assim, a interperiodicidade. Negar isso é contra o valor incorporado na regra de limitação quantitativa da compensação no tempo⁸. (g.n.)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Ano-calendário: 2001. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ACIMA DO LIMITE DE 30%. A pessoa jurídica incorporada pode compensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da “trava” de 30%, em razão da vedação legal à transferência de prejuízos para a sucessora⁹.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL — LIMITE DE 30% — INCORPORAÇÃO — À empresa extinta por incorporação não se aplica, no período do evento, o limite de 30% do lucro líquido ajustado em relação ao prejuízo fiscal acumulado de períodos anteriores¹⁰.

INCORPORAÇÃO – DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA – LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – INAPLICABILIDADE - No caso de compensação de prejuízos fiscais

⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16095.000635/2008-09. Acórdão nº 1103-00.619. Relator: Marcos Shigueo Takata. Contribuinte: JS Administração de Recursos S.A. Órgão Julgador: Terceira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Sessão. Sessão: 31 jan. 2002.

⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 19515.002561/2006-75. Acórdão nº 1103-00.617. Relator: Aloisio Jose Percinio da Silva. Contribuinte: KLABIN S.A. Órgão Julgador: Terceira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Sessão. Sessão: 16 jan. 2012.

¹⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16327.0000485/2008-54. Acórdão nº 1201-00.165. Relator: Guilherme Adolfo dos S. Mendes. Contribuinte: FIBRA ASSET MANAGEMENT DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS LTDA Órgão Julgador: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Sessão. Sessão: 27 ago. 2009.

na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado. Recurso provido¹¹.

IRPJ CSLL COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS EM PERÍODOS ANTERIORES. CISÃO. INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO. Constitui pressuposto da aplicação da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas a continuidade das atividades do contribuinte e a paulatina apropriação dos prejuízos. Nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, com a conseqüente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador, dès que tal determinaria o fencimento do direito do contribuinte. Precedentes deste Conselho¹².

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 incorporada¹³.

IRPJ — COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO — LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA — À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. Recurso provido¹⁴.

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA. A lei não traz qualquer exceção a regra que limita a compensação dos prejuízos fiscais à 30% do lucro líquido ajustado. Entretanto, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados em anos subseqüentes, como determina a legislação. Neste caso, tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%. Recurso voluntário provido¹⁵.

COMPENSAÇÃO — PREJUÍZO FISCAL — BASE DE CÁLCULO NEGATIVA — INCORPORAÇÃO E CISÃO — A empresa extinta por cisão e incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido

¹¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 13502.000497/00-11. Acórdão nº 108-06.682. Relator: Mário Junqueira Franco Júnior. Contribuinte: NORDESTE QUIMICA S/A NORQUISA. Órgão Julgador: Oitava Câmara da Primeira Sessão. Sessão: 20 set. 2001.

¹² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 13502.000497/00-11. Acórdão nº 107-09.447. Relator: Hugo Correia Sotero. Contribuinte: SUMATRA - COMERCIO EXTERIOR LTDA. Órgão Julgador: Sétima Câmara da Primeira Sessão. Sessão: 13/08/2008.

¹³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 13502.000497/00-11. Acórdão *CSRF/01-04.258*. Relator: Celso Alves Feitosa. Contribuinte: NORDESTE QUIMICA S/A NORQUISA. Órgão Julgador: Oitava Câmara da Primeira Sessão. Sessão: 02 dez. 2002.

¹⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10980.011045/99-90. Acórdão *CSRF/01-05.100*. Relator: José Henrique Longo. Contribuinte: ELECTROLUX DO BRASIL S/A. Órgão Julgador: 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Sessão: 19 out. 2004.

¹⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 11831.001889/99-07. Acórdão n. 101-95.872. Relator: Contribuinte: FIBRIA CELULOSE S/A. Órgão Julgador: Primeira Câmara da Primeiro Conselho de Contribuintes. Sessão: 09 nov. 2006.

para fins de compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa acumulados¹⁶.

A bem da verdade, a exclusão da trava na extinção de pessoa jurídica por incorporação não é tema expressamente tratado em lei, cabendo ao julgador pesquisar todo ordenamento – como sistema lógico, harmonioso e integrado – para encontrar a interpretação adequada ao caso concreto.

A particularidade do caso estudado pressupõe a busca pela identificação da mens legis consentânea ao ordenamento legal como um todo, incluindo-se os princípios contábeis norteadores da lógica sistêmica na qual se fundamentam as normas específicas de apuração do IRPJ.

Observe-se que a lei não impediu a compensação do total de prejuízos fiscais, cuidou especificamente de estabelecer regra geral impositiva de limites de valor por período de apuração, permitindo o aproveitamento de saldos remanescentes em etapas futuras. Na prática, optou o legislador por distribuir no tempo o aproveitamento do prejuízo para fins de compensação, procurando assegurar a continuidade da arrecadação tributária.

A aplicação da trava de 30% é justificável enquanto existente a presunção de continuidade da pessoa jurídica. A extinção via incorporação afasta a exigência de observância do limite à compensação. Entendimento contrário significaria negação da faculdade conferida à contribuinte e resultaria no abandono forçado de um ativo seu, de origem tributária, assegurado em lei¹⁷.

Alinham-se, portanto, as considerações deduzidas e a motivação das decisões do Tribunal Administrativo na orientação de que na ausência do pressuposto fático de aplicação da norma que limita a compensação do prejuízo – correspondente à preservação do direito ao abatimento dos resultados negativos na superveniência de lucros futuros, no ideal de continuidade da pessoa jurídica –, ela não se aplica.

Essa conclusão, aliás, condiz com decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, em que se registrou que, apesar de se considerar constitucional e legal a restrição de 30%, a regra não poderia ser adotada na falta de seu pressuposto fático, o que ocorreria na hipóteses de extinção da pessoa jurídica, na linha assumida pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça. Leia-se:

(...) INCORPORAÇÃO DE EMPRESA - IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COMPENSAÇÃO

¹⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16327.000481/2008-76. Acórdão nº1201-00108. Relator: Antônio Bezerra Neto. Contribuinte: BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. Órgão Julgador: 1 a. Turma Ordinária da 2 a. Câmara da Primeira Sessão. Sessão: 30 jun. 2009.

¹⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10166.728996/2011-43. Acórdão nº 1103-001.057. Relator: Contribuinte: BANCO DO BRASIL SA. Órgão Julgador: 3ª. Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Sessão. Sessão: 07 mai. 2014.

DE PREJUÍZOS FISCAIS – LIMITAÇÃO IMPOSTA PELOS ARTIGOS 42 E 58 DA MEDIDA PROVISÓRIA 812/94 – CONVERSÃO NA LEI N. 8.981/95 –

1. Em decorrência da incorporação havida, é legítima a pretensão da impetrante em ver compensada, na determinação das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro da empresa incorporada, a totalidade dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas desta última, apurados até 31 de dezembro de 1994, já que não pode compensar os prejuízos fiscais da sucedida, consoante os termos do art. 33 do Decreto-lei n. 2.341.

2. Esta circunstância não compromete a conclusão de que são constitucionais os artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/95, que reduziram a 30% a parcela dos prejuízos sociais de exercícios anteriores, suscetível de ser deduzida no lucro real, para apuração dos tributos em referência.

3. A limitação imposta pelos artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/95 também incide sobre a CSLL, havendo a exigência, no entanto, quanto à observância do prazo nonagesimal pertinentemente à CSLL, em respeito ao art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Precedentes do Excelso STF.

4. Dessa forma, a dedução dos prejuízos fiscais da base de cálculo da CSSL somente sofrerá a limitação de 30% a partir da fluência do prazo nonagesimal, e, a partir daí, deve ser aplicada tal limitação, pois em perfeita consonância com a legislação de regência. (...) ¹⁸

Em finalização, a compensação de prejuízo fiscal demonstra, enfim, a importância da análise interligada dos períodos de apuração, respeitando-se o ideal de continuidade da pessoa jurídica, apenas consagrado, neste caso, se não obstada por limitações que fujam desse pressuposto fático, implicando, por essa razão, como única forma de se manter uma interpretação em conformidade com a legislação vigente, se tomada enquanto diferimento e permitida integralmente no caso de extinção da sociedade, o que mesmo assim não é capaz de afastar questionamentos consistentes.

Por essas razões, VOTA-SE POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

¹⁸ TRF2, Embargos de Declaração na AMS, Processo nº 0039536-31.1997.4.02.0000; TRF2 97.02.39536-4, julgamento de 22/03/2011.

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Redator designado

Em que pesem as razões expostas pela Relatora, peço licença para divergir apenas quanto ao mérito.

1) Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Como bem relatado, o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional tem como objeto a solução de divergência de entendimento existente entre Turmas do CARF no tocante à (i)legalidade da apuração do preço parâmetro PRL60 conforme regulado pelo art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, frente ao disposto no art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Referida divergência interpretativa já foi trazida ao exame desta Turma em diversas outras ocasiões, sendo importante ressaltar que o Colegiado vem sistematicamente decidindo pela legalidade da referida norma, conforme razões a seguir expostas.

1.1) O PRL60 e a Lei nº 9.430/96

Antes mesmo de examinarmos a questão da (i)legalidade da IN SRF nº 243/2002 frente à Lei nº 9.430/96, questão essa que será objeto do item seguinte deste voto, é imprescindível identificarmos o que realmente estabelece a própria Lei nº 9.430/96 acerca do PRL60.

Isso porque, para verificarmos a existência, ou não, de violação da Lei nº 9.430/96 pela IN SRF nº 242/2002, é necessário que antes determinemos exatamente o que aquela Lei prescreve. Partamos, então, do texto legal:

Art.18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

(...)

No caso, duas interpretações bem distintas acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96 vêm sendo defendidas no presente processo. A seguir encontra-se a representação matemática dessas duas interpretações:

$$(3A) \text{ PParam} = 40\% * \text{PLV} + 60\% * \text{VA}$$

$$(3B) \text{ PParam} = 40\% * \text{PLV} - \text{VA} \text{ onde:}$$

- **PParam** é o preço parâmetro do bem importado junto a pessoa vinculada residente no exterior
- **PLV** é o preço líquido de venda de um determinado produto produzido no Brasil, em cuja fabricação foi empregado o bem importado.
- **VA** é o valor agregado no país.

A equação (3A) representa a interpretação defendida pelo sujeito passivo para o art. 18 da Lei nº 9.430/96, enquanto a equação (3B) representa a interpretação da Fazenda Nacional para a mesma norma.

A demonstração matemática das equações (3A) e (3B) encontra-se, respectivamente, nos anexos 1 e 2 deste voto.

No anexo 3 demonstra-se matematicamente que a interpretação proposta pelo sujeito passivo (3A) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas derivadas da interpretação defendida pela Fazenda Nacional (3B).

A interpretação (3A), advogada pelo sujeito passivo, também vinha sendo adotada pelo próprio Fisco, inicialmente por meio da Instrução Normativa SRF nº 38/1997, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 113/2000, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF nº 32/2001, a qual manteve o mesmo entendimento sobre o assunto. Com o advento da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, o Fisco passou a refutar essa interpretação.

A interpretação (3B), sustentada pela Fazenda Nacional, é aquela que, a meu juízo, corretamente reproduz as exigências contidas no art. 18 da Lei nº 9.430/96. São ao menos dois os argumentos que sustentam essa afirmação, a saber:

Argumento Linguístico

Para melhor compreendermos o art. 18 da Lei nº 9.430/96 sob o ponto de vista meramente linguístico é necessário recordarmos que, em sua redação original, essa norma não albergava o PRL60, mas tão-somente os métodos de cálculo do preço parâmetro PIC (inciso I), PRL com margem de 20% (inciso II) e CPL (inciso III), senão vejamos:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

(...)

O cálculo do preço parâmetro PRL com margem de 60% só passou a ter existência jurídica a partir do advento da Lei nº 9.959/2000, que deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Reconheça-se inicialmente que o texto legal em sua nova redação, acaso lido apressadamente, conduz à interpretação ora defendida pelo sujeito passivo, segundo a qual o valor agregado no país compõe a margem de lucro.

Ocorre que uma leitura atenta do texto legal revela que o valor agregado no país não compõe a margem de lucro. Os trechos da norma abaixo negritados deixam clara essa afirmação:

*II - Método do Preço de Revenda menos Lucro-PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, **diminuídos**:*

*a) **dos** descontos incondicionais concedidos;*

*b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*c) **das** comissões e corretagens pagas;*

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

(...)

De fato, se o valor agregado compusesse a margem de lucro, a expressão “valor agregado no País” contida no texto legal deveria estar precedida do artigo “o”, como abaixo simulado, e não da preposição “do”, como visto acima.

*II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, **diminuídos**:*

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e o valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

(...)

Argumento Lógico-Econômico

Mas se sob a ótica linguística o equívoco da interpretação defendida pelo sujeito passivo só pode ser constatado através de uma leitura mais atenta do texto legal, sob o ponto de vista lógico essa mesma interpretação revela-se manifestamente equivocada.

Veja que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabelece as regras para apuração do preço parâmetro, o qual pode ser definido como sendo o preço presumivelmente praticado na importação de um bem acaso essa operação seja realizada entre pessoas não vinculadas.

No caso do PRL60, o preço parâmetro do bem importado junto à pessoa vinculada residente no exterior é apurado a partir do preço de venda de um determinado produto produzido no Brasil a pessoa não vinculada, produto esse em cujo processo produtivo foi empregado o referido bem importado.

Em outras palavras, no preço de venda do produto produzido no país logicamente estará incluído o custo de aquisição do bem importado (CIF + Trib. s/imp.), o valor agregado no país e a margem de lucro do empresário (Preço de Venda = Custo do Prod. Imp. + Valor Agreg. + Margem de Lucro). É uma lógica econômica do modelo capitalista que, na formação do preço de venda de um produto qualquer, o empresário embuta ali todos os custos incorridos, mais uma margem de lucro.

Isso posto, é economicamente lógico que, para apurar-se o preço parâmetro do bem importado pelo PRL60 é necessário que, do preço de venda do produto produzido no país sejam subtraídas as parcelas referentes ao valor agregado no país e à margem de lucro, tal como representado na equação (3B).

Ocorre que no cálculo do preço parâmetro PRL60 defendido pelo sujeito passivo o valor agregado no país, ao invés de ser subtraído do preço de venda do bem produzido no país, é a ele adicionado, conforme demonstra a equação (3A). Tal interpretação, evidentemente, subverte a lógica econômica, daí porque não pode ser admitida.

Isso posto, seja com base no argumento linguístico, seja com fundamento no argumento lógico-econômico, a correta interpretação do cálculo do preço parâmetro PRL60 previsto na Lei nº 9.430/96 é aquela sustentada pela Fazenda Nacional, e representada matematicamente pela equação (3B), e não aquela defendida pelo sujeito passivo e representada matematicamente pela equação (3A).

1.2) Da Legalidade da IN SRF 243/2002

Como dito anteriormente, a partir do advento da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 o Fisco abandonou a interpretação que até então vinha emprestando ao art. 18 da Lei nº 9.430/96, no que toca ao cálculo do preço parâmetro PRL60, passando a adotar uma nova interpretação.

Alega o sujeito passivo que essa nova interpretação é incompatível com os ditames art. 18 da Lei nº 9.430/96, devendo, portanto, ser declarada ilegal.

Vejamos, então, o que prescreve o art. 12 da IN SRF 243/2002.

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

(...)

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.

A representação matemática do cálculo do preço parâmetro PRL60, segundo a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, encontra-se no anexo 5 a este voto.

Pois bem, conforme dito anteriormente, a questão da legalidade, ou não, do art. 12 da IN SRF 243/2002 frente ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 somente pode ser apropriadamente examinada tomando-se por base a correta interpretação desta última norma, qual seja, aquela matematicamente representada na já referida equação (3B).

Isso posto, em primeiro lugar cabe destacar que o cálculo do preço parâmetro PRL60, conforme estabelecido na IN SRF 243/2002, resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas exigidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96 corretamente interpretado, conforme demonstrado no anexo 6.

Em segundo lugar é necessário recordar que o princípio da legalidade tributária contido no art. 150, I, da Constituição, abaixo transcrito, veda a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça, mas não veda a redução de tributo já instituído por lei.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

E esse é exatamente o caso em questão, pois, como a aplicação do PRL60, conforme estabelecido pela IN SRF 243/2002, resulta em exigência de IRPJ e CSLL sempre igual ou inferior àquela decorrente da correta interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, não há que se falar em aumento de tributo, daí porque também não há violação ao princípio da legalidade.

Portanto, ainda que seja verdadeira a afirmação do sujeito passivo segundo a qual a fórmula para o cálculo do preço parâmetro PRL60 prevista no art. 12 da IN SRF nº 243/2002 é distinta daquela determinada no art. 18 da Lei nº 9.430/96, é falsa a conclusão de que os ajustes ao lucro líquido resultantes da IN são superiores àqueles resultantes da Lei, pois, conforme matematicamente demonstrado no anexo 6, tais ajustes são sempre iguais ou inferiores.

Alega o sujeito passivo, ainda, que o posterior advento da Medida Provisória nº 478/2008, que perdeu eficácia por não ter sido convertida em lei, e da Lei nº 12.715/2012, que acabou por legalizar a fórmula prevista no art. 12 da IN SRF nº 243/2002, demonstram a ilegalidade anterior desse ato normativo.

Entendo, todavia, de outro modo. A meu ver, o fato de a fórmula contida no art. 12 da IN SRF nº 243/2002 ter sido posteriormente acolhida pela MP nº 478/2008 (sem eficácia) e pela Lei nº 12.715/2012, por si só não autoriza a conclusão de ilegalidade daquela Instrução Normativa, da mesma forma que uma norma legal posteriormente constitucionalizada por meio de Emenda ao Texto Magno não autoriza, por si só, a conclusão de que tal norma era anteriormente inconstitucional.

Por fim, é de se dizer que o Poder Judiciário igualmente vem entendendo inexistir ilegalidade na IN SRF 243/2002, como é possível observar-se, a título exemplificativo, na Apelação Cível nº 2154372/SP, julgada pelo TRF da 3ª Região, decisão essa publicada em 24/06/2016, e cuja ementa abaixo se transcreve:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEI 9.430/1996. IN/SRF 243/2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 60. PREÇO PARÂMETRO. VALOR AGREGADO. CSL E IRPJ. VALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

1. A IN 243/2002 foi editada na vigência da Lei 9.959/2000, que alterou a redação da Lei 9.430/1996, para distinguir a hipótese de revenda do próprio direito ou bem, tratada no item 2, da hipótese de revenda de direito ou bem com valor agregado em razão de processo produtivo realizado no país, tratada no item 1, ambos da alínea d do inciso II do artigo 18 da lei.

2. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, no caso de direitos, bens ou serviços, oriundos do exterior e adquiridos de pessoa jurídica vinculada, passou, na vigência da Lei 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção" (artigo 18, II, d, 1).

3. *A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, aderindo aos parâmetros da Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF 32/2001. O legislador, independentemente de obrigação convencional, pode adotar, na disciplina interna das relações jurídicas, modelos ou parâmetros internacionalmente aceitos ou discutidos, sendo, para tal efeito, irrelevante a subscrição da convenção ou se os próprios países subscritores descumprem o avençado. Imperioso ressaltar que a liberdade de conformação do legislador, adstrita aos vetores maiores de Constituição e legislação complementar - sem que, a propósito, esteja presente qualquer violação ao ordenamento hierárquico interno -, não pode, portanto, ser invalidada, como se pretende, ao argumento de que o Brasil não aderiu à Convenção Modelo da OCDE.*

4. *O cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz, no atingimento da finalidade legal e convencional, quando se trate de importação de bens, direitos ou serviços finais para revenda interna, não, porém, no caso de importação de matérias-primas, insumos, bens, serviços ou direitos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.*

5. *A IN 243/2002, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro -, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país, não inovou nem violou o artigo 18, II, d, item 1, da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 9.959/2000. (g.n.)*

6. *Houve a necessária e adequada explicitação, pela instrução normativa impugnada, do conteúdo legal para permitir a sua aplicação, considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do produto.*

7. *O artigo 18, II, da Lei 9.430/1996, com redação da Lei 9.959/2000, previu que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros - PRL - 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de*

deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa. (g.n.)

8. O preço de transferência, assim apurado e não de outra forma como pretendido, é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado concorrencial, ou seja, os praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL.

9. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 com alteração da Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, sem que exista, tampouco, fundamento para cogitar-se de ofensa à anterioridade tributária. (g.n.)

10. *Apelação desprovida.*

Em conclusão, por tudo o que foi dito acima, entendo que o art. 12 da IN 243/2002, ao regular o preço parâmetro PRL60 instituído pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96, não violou o princípio da legalidade tributária.

2) Do Recurso Especial do Sujeito Passivo

O recurso especial interposto pelo sujeito passivo tem como objeto a solução de divergência de entendimento existente entre Turmas do CARF no tocante à incidência, ou não, do limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL estabelecido nos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no período em que a pessoa jurídica é extinta, ainda que por incorporação, fusão ou cisão

Essa matéria também já foi trazida à apreciação desta Turma em diversas outras ocasiões, sendo importante ressaltar que o Colegiado vem sistematicamente decidindo pela aplicabilidade do referido limite à compensação, conforme razões a seguir expostas.

O Sujeito Passivo procura demonstrar, em síntese, que a limitação a 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL não se aplica nas hipóteses de descontinuidade da pessoa jurídica extinta por incorporação.

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, disciplinou a questão da seguinte forma a partir de 01.01.1995:

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

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes. [...]

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

O Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 344.994/PR declarou a constitucionalidade do art. 42 e do art. 58 da Lei n.º 8.981, de 1995:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. [...]

Vale transcrever excertos do Voto-Vista da Ministra Ellen Gracie:

Como sabido, em matéria de Imposto de Renda, a lei aplicável é aquela vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Entendo com a devida 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 tem '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 a 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 que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigente par ao exercício que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30% ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido.

Pacificando este entendimento, ainda o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 545.308/SP declarou novamente a constitucionalidade do art. 42 e do art. 58 da Lei n.º 8.981, de 1995:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido.

Assim o STF fixou que o direito a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL tem natureza jurídica de benefício fiscal em favor do contribuinte. Desse modo pode ser revista pelo ente tributante e não se caracteriza direito adquirido, ou seja, direito subjetivo definitivamente incorporado ao patrimônio jurídico do titular (art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 e art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988).

Por seu turno, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, manteve o benefício fiscal nos mesmos moldes da Lei nº 8.981, de 1995 e assim dispõe a partir de 01.01.1996:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda,

observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação. [...]

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

Ademais, nesse mesmo sentido está registrado no enunciado da Súmula CARF nº 3:

Para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social Sobre o Lucro, a partir do ano calendário de 1995, o lucro líquido ajustado pode ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.

Por conseguinte, restou cristalino o entendimento de que a Lei nº 8.981, de 1995 e por inferência também a Lei nº 9.065, de 1995, que tratam da limitação legal de 30% para compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL são constitucionais, mesmo porque não foi declarada a inconstitucionalidade de nenhuma delas pelo Supremo Tribunal Federal (art. 102 da Constituição Federal). Aliás, como se trata de benefício fiscal pode ser revisto a qualquer tempo pelo ente público competente para a instituição do tributo e se restringe às condições fixadas em lei (**caput** do art. 37 da Constituição Federal). Verifica-se, por conseguinte, que a mencionada compensação não pode ser considerada como direito adquirido, senão nos limites da legislação que rege a matéria.

Nos julgamentos pelo STF do RE 344.994/PR e do RE 545.308/SP, apesar de não ter examinada a questão do limite legal de 30% para compensação de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL em caso de extinção de pessoa jurídica, restou cristalino que a lei aplicável em relação a essa compensação é aquela vigente na data do encerramento do exercício fiscal. Aliás assim se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça no REsp 1107.518/SC: "A homenagem ao princípio da legalidade tributária exige expressa disposição na lei da conduta a ser praticada pelo ente tributante e pelo contribuinte."

Sobre o conceito legal de renda, tem-se que para fins de IRPJ em seu aspecto material da hipótese de incidência deve ser entendido como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43 do Código Tributário Nacional CTN). Fica a cargo de lei ordinária federal fixar os demais aspectos da hipótese de incidência, inclusive o temporal, uma vez que a competência para instituir o IRPJ e a CSLL é da União (inciso III do art. 153 e alínea

c do inciso I do art. 195, todos da Constituição Federal). A limitação de 30% para compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL não pode ser traduzida em instituição de novo tributo, o que somente poderia ser efetivado nos estritos termos das determinações constantes na Constituição Federal.

Trata-se tão somente de instrumento de política tributária. Este benefício fiscal, constituído dentro de parâmetros legais, tem natureza jurídica de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação a períodos futuros (art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988). Nada mais é que a utilização delimitada de prejuízos fiscais acumulados ou bases de cálculo negativas de CSLL acumuladas de períodos anteriores. O conceito de renda não foi adulterado, tampouco extravasada a competência tributária da União acarretando tributação do patrimônio.

Em relação ao conceito de lucro, cabe explicitar que tem caráter eminentemente legal (art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988), o que pode não corresponder às perspectivas societárias e econômicas, conforme entendimento do STF esposado no RE 344.994/PR.

Reitere-se que a limitação de 30% para compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL não tem o condão de criar "artificialmente um lucro nas pessoas jurídicas deficitárias, para tributar-lhes o patrimônio", como bem elucidado acima pelo Voto-Vista da Ministra Ellen Gracie.

Pode-se concluir que a continuidade da pessoa jurídica não implica um direito adquirido à compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL afastada do limite legal de 30%, o que não desnatura a materialidade da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, nem o conceito para fins tributários de renda ou de lucro em determinado período de apuração, no sentido preciso de confirmar a independência entre os exercícios.

Ainda, o art. 32 e art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, vedaram à pessoa jurídica compensar seus próprios prejuízos se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido modificação de seu controle acionário e do ramo de atividade, bem como vedou a compensação, pela pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão, de prejuízos da sucedida e não estabeleceu exceções a esta regra.

A interpretação sistemática da Lei nº 8.981, de 1995, da Lei nº 9.065, de 1995 e do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, leva a conclusão de que a limitação a 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL aplica-se nas hipóteses de descontinuidade da pessoa jurídica por incorporação, já que inexiste neste contexto norma implícita. Reitere-se que não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da pessoa jurídica.

Já restou bem esclarecido que o presente litígio abrange questões sobre o direito à compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL em anos futuros, especificamente no que toca às nuances desse direito diante do quadro de continuidade ou não das atividades da pessoa jurídica.

Não deixo de reconhecer que a matéria em pauta ainda é objeto de controvérsias no CARF, mas, como já apontado resumidamente acima, eu me filio à interpretação que já há algum tempo vem prevalecendo na Câmara Superior de Recursos

Fiscais (CSRF), no sentido de que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por incorporação, ou por qualquer outro evento.

Entre as razões de decidir, adoto o brilhante voto do Conselheiro Marcelo Cuba Netto no **Acórdão nº 1201-000.888, de 09/10/2013**, que fez um perspicaz estudo do tema:

"Feitas essas considerações iniciais, passemos a examinar os fundamentos da tese proposta pela interessada.

Afirma a recorrente que o significado de uma norma jurídica não é aquele que advém diretamente da literalidade do texto normativo, devendo, ao contrário, ser extraído mediante o emprego dos métodos de interpretação aceitos tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, em especial o histórico, o sistemático e o teleológico.

Nesse sentido, explica que a nova sistemática de compensação de prejuízos fiscais introduzida pela Lei nº 9.065/95 há que ser compreendida mediante comparação com o sistema vigente até então. Diz que, na sistemática anterior (Lei nº 8.541/92), era possível a compensação integral de prejuízos, porém com limitação temporal de quatro períodos-base. Alega que a nova sistemática extinguiu o limite temporal, mas manteve o direito à compensação integral, observado o limite de 30% em cada período-base futuro.

Conclui, assim, que no período em que ocorrer incorporação, fusão ou cisão, ainda que parcial, da pessoa jurídica, não sendo mais possível a compensação dos prejuízos em períodos-base futuros, a única solução jurídica possível, consentânea com o preceito contido na Lei nº 9.065/95 de que o sujeito passivo não perde o direito à compensação, é que o limite de 30% não se aplica.

Pois bem, relativamente a essa argumentação é preciso, inicialmente, concordar com a recorrente quando afirma que o significado da norma jurídica deve ser compreendido mediante o emprego dos métodos de hermenêutica jurídica.

No entanto, a interpretação histórica empreendida pela recorrente parte de uma premissa equivocada, qual seja, a de que tanto na sistemática de compensação vigente antes do advento da Lei nº 9.065/95, quanto na atual, o sujeito passivo tem direito à compensação integral de prejuízos fiscais. Vejamos.

Na sistemática anterior o sujeito passivo tinha o direito à compensação de prejuízos, desde que observado o limite temporal de quatro anos. Exemplifiquemos com duas situações distintas:

a) o sujeito passivo apura no ano "X" prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 200,00, R\$ 300,00, R\$ 400,00 e R\$ 400,00;

b) o sujeito passivo apura no ano "X" prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 100,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00 e R\$ 300,00;

Na hipótese descrita na situação "a" o sujeito passivo poderá compensar integralmente o prejuízo. Já na hipótese descrita na situação "b" o sujeito passivo não poderá, e, ainda que se diga que isso se deva à imposição do limite temporal, o fato iniludível é que restará uma parcela que não mais será passível de compensação. Em outras palavras, na situação "b" não haverá compensação integral do prejuízo apurado no ano "X".

Portanto, resta claro que a previsão, por lei, de um limite temporal é incompatível com a premissa afirmada pela recorrente de existência de um direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. O que existia na sistemática anterior era algo distinto, qual seja, um direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais, a depender do caso concreto, como ilustrado nas situações "a" e "b" retro.

E dizer que a compensação poderá ser realizada até integralmente é algo distinto de dizer que poderá ser realizada integralmente. É que ao estabelecer que a compensação poderá ser realizada até integralmente a lei, desde logo, admite que poderá haver hipóteses em que a compensação não se dará integralmente, conforme visto na situação "b".

Seguindo a trilha da interpretação histórica proposta pela interessada, é de se dizer que a nova sistemática introduzida pela Lei nº 9.065/95, na linha da sistemática anterior, manteve o direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Afastado o limite temporal de quatro anos, e introduzido o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%, o direito à compensação (até integral) passou a poder ser exercido ao longo da existência da pessoa jurídica.

A própria exposição de motivos à Medida Provisória nº 998/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.065/95, e apontada pela interessada para sustentar a sua tese, expressamente prevê que o sujeito passivo poderá compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Confira sua redação:

"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." (Grifamos)

Assim, a compensação poderá se dar até integralmente, seja em um mesmo ano, seja em diversos anos ao longo da existência da

pessoa jurídica, desde que observado, em cada um desses anos, o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%.

Se no ano da extinção da pessoa jurídica, ou da sua cisão parcial, o valor dos prejuízos acumulados for superior a 30% do lucro líquido ajustado, ainda assim o limite deverá ser observado. É que tal como na situação “b” referente à sistemática antiga, também na sistemática atual poderá haver casos, como o retratado nos presentes autos, em que o sujeito passivo não poderá compensar integralmente seus prejuízos acumulados, haja vista a imposição do limite de 30%. E não há nada de ilegal nisso, pois a lei não garante o direito à compensação integral.

Na sequência de sua peça recursal a interessada enfatiza o emprego da interpretação sistemática. Argumenta que, ao contrário do que disse a fiscalização, o caso dos autos não é de lacuna no ordenamento jurídico (inexistência de norma), e sim de uma norma jurídica existente, porém implícita.

Diz, primeiramente, que o exame conjunto do aludido art. 15 da Lei nº 9.065/95 com o abaixo transcrito art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 conduziria à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo seria a inaplicabilidade do limite de 30% quando da extinção da pessoa jurídica ou de sua cisão parcial.

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.

Também aqui não me parece estar correta a interpretação proposta pela defesa. Vejamos.

O art. 15 da Lei nº 9.065/95 veda a compensação de prejuízos em montante que reduza em mais do que 30% o lucro líquido ajustado do período. Não há menção, nesta norma, aos eventos de extinção da pessoa jurídica ou sua cisão parcial.

Por sua vez, o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 veda que a sucessora compense prejuízos da sucedida, e, em caso de cisão parcial, limita a compensação, pela própria pessoa jurídica, ao valor de seu prejuízo proporcional à parcela do patrimônio não objeto da cisão.

A incidência isolada de cada uma dessas duas normas à hipótese de extinção de pessoa jurídica que possua prejuízos fiscais acumulados em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado conduzirá às seguintes conclusões:

a) art. 15 da Lei nº 9.065/95 - impossibilidade de compensação, pela pessoa jurídica extinta, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado por força do limite de 30%;

b) art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 - impossibilidade de compensação, pela sucessora, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado pela sucedida.

Já a interpretação conjunta dessas duas normas sobre a mesma situação hipotética acima descrita conduziria, de acordo com a recorrente, à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo afastaria a aplicação do limite de 30% à pessoa jurídica extinta.

Ocorre que o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado na hipótese aventada. Dito de outro modo, se as premissas (o art. 15 da Lei nº 9.065/95 e o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) do silogismo lógico-dedutivo proposto pela recorrente não conduzem necessariamente à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado no caso de extinção da pessoa jurídica, então a recorrente deve reconhecer que não logrou êxito em demonstrar a existência da aludida norma implícita.

(...)

Prossegue a recorrente em sua defesa afirmando, com fundamento nas lições de Karl Larenz, que a já citada norma implícita também pode ser deduzida a partir do silêncio eloquente da lei.

No Capítulo V.2 de sua famosa obra (Metodologia da Ciência do Direito, 3a. ed., pg. 524 e ss.), o prestigiado filósofo do direito citado pela recorrente discorre sobre o conceito e espécies de lacunas. Nesse sentido, explica que nem todo silêncio da lei deve ser tido como uma lacuna, conforme trecho a seguir transcrito:

"Poderia pensar-se que existe uma lacuna só quando e sempre que a lei (...) não contenha regra alguma para uma determinada configuração no caso, quando, portanto, "se mantém em silêncio". Mas existe também um "silêncio eloquente" da lei."

Assim é que, pelas lições de Larenz, nem todo silêncio da lei deve ser compreendido como uma lacuna a ser preenchida pelo aplicador do direito.

Casos há em que, embora o legislador haja silenciado sobre determinado assunto, não significa que haja ali uma lacuna, daí porque não pode o aplicador pretender regulá-la por meio de analogia, princípios gerais do direito ou qualquer outro método de integração do direito. É o que o autor chama de silêncio eloquente.

Pois bem, a idéia de lacuna corresponde à antítese da idéia de existência de norma, seja explícita seja implícita. Em outras palavras, se há norma regulando o caso, ainda que implícita,

então não haverá ali uma lacuna. Inversamente, se há lacuna, não há norma regulando o caso, ainda que implícita.

A questão do silêncio eloquente da lei, segundo leciona Larenz, está afeto ao campo das lacunas, e não ao campo da existência de normas, sejam estas explícitas ou implícitas. Portanto, ao procurar conectar o problema das normas implícitas à questão do silêncio eloquente da lei a recorrente mistura alhos e bugalhos.

Na sequência, a interessada faz uso do princípio da eventualidade alegando que, se for entendido haver lacuna, e não norma implícita, deve ela ser preenchida segundo o espírito da lei. Argumenta que, como o espírito do art. 15 da Lei nº 9.065/95 não foi vedar a compensação integral, qualquer integração só poderá ser produzida no sentido de assegurar a compensação sem a observância do limite de 30%, nas situações em que em virtude de outra norma (art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) a limitação nessas situações frustraria qualquer possibilidade de compensação futura do excedente.

Novamente a recorrente traz à baila a questão da compensação integral do prejuízo. Sua argumentação, agora, é que há uma lacuna na Lei nº 9.065/95, a qual deixou de excepcionar o limite de 30% previsto no art. 15 às hipóteses de extinção ou cisão parcial da pessoa jurídica.

No entanto, conforme Larenz, nem todo silêncio da lei pode ser tido como uma lacuna. Nesse sentido, o simples fato de a Lei nº 9.065/95 não excepcionar a incidência de seu art. 15 a casos como o dos presentes autos, não nos autoriza concluir que exista uma lacuna naquela lei.

*Mas, então, quando é que poder-se-á dizer que existe uma lacuna na lei? A resposta pode ser encontrada também em Larenz (sobre o assunto vide, também, Aleksander Peczenik, in *On Law and Reason*, pg. 24 e ss.). Haverá uma lacuna na lei quando, com base nos valores albergados pelo sistema jurídico, for possível afirmar que a norma deveria existir. E se o legislador não produziu uma norma que, em razão dos valores presentes no ordenamento jurídico, deveria existir, então o próprio direito autoriza ao aplicador promover a integração da lacuna, por meio de analogia, princípios gerais do direito, equidade, etc.*

Já vimos anteriormente que não existe norma jurídica, sequer implícita, estabelecendo o direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. Investiguemos agora se essa propalada compensação integral, apesar de não ser um direito formalmente estabelecido, constitui-se em um valor resguardado pelo ordenamento jurídico. Se a resposta for positiva, então, conforme afirmado pela recorrente, há que se reconhecer a existência de uma lacuna na Lei nº 9.065/95 ao não excepcionar a incidência de seu art. 15 aos casos de extinção ou cisão parcial.

A defesa não aponta qual a norma ou conjunto de normas do ordenamento que albergaria esse suposto valor. Certamente não está ele contido no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, pois, como

dito outrora, o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado nas hipóteses de extinção ou cisão parcial.

Talvez a única norma do ordenamento jurídico em que seria possível vislumbrar a existência do afirmado valor (compensação integral de prejuízos) é a contida no art. 153, III, da Constituição da República, o qual estabelece competir à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Ocorre que o próprio STF, ao examinar por diversas vezes a questão, já afirmou e reafirmou que a limitação de 30% à compensação de prejuízos não ofende o conceito constitucional de renda, daí porque é de se concluir não ser possível dele se inferir a existência do alegado valor concernente à compensação integral de prejuízos."

Entendo completamente aplicáveis à discussão desenvolvida nos presentes autos, que trata de extinção da sucedida por incorporação, as considerações expostas no voto acima reproduzido.

A tese no sentido de que existiria, no ordenamento atinente ao IRPJ, norma implícita que determina a possibilidade de afastamento da trava de 30% no ano de encerramento das atividades da pessoa jurídica, é devidamente refutada. Demonstra-se que a interpretação conjunta dos arts. 15 da Lei nº 9.065/1995 e do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987 (reproduzido no art. 514 do RIR/1999) não conduz necessariamente à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado. Assim, improcede a defesa da existência de uma aventada norma implícita.

O voto ainda aborda a questão do pretense direito adquirido das pessoas jurídicas à compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas de CSLL acumulados ao longo dos exercícios anteriores. A este respeito, conclui-se que inexistente tal direito adquirido no sistema atualmente adotado para as compensações (limitação quantitativa em cada exercício, sem limite temporal), assim como não existia na regra anterior (limitação temporal de quatro anos para a compensação, sem limite quantitativo para cada exercício).

O Acórdão **CSRF nº 9101-00.401, de 02/10/2009** também discute se existe ou não direito adquirido dos contribuintes à compensação de resultados negativos anteriores.

Tal decisão representou uma mudança de posicionamento da CSRF a respeito do tema, motivada, entre outras razões, por decisões do próprio Poder Judiciário:

"Voto

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

(...)

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:

(...)

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 Nº 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 à 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:

(...)

5. (...)

Entendo, com vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8981/95 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 8981/95, 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. E 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. É 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 (CR, 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 de 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 as normas que cuidam de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

(...)

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."

Em que pese o RE nº 344.994-0 efetivamente não tratar de hipótese idêntica à discutida nos presentes autos (ou no processo em que foi prolatado o Acórdão CSRF nº 9101-00.401), a mencionada decisão judicial joga luz sobre aspectos extremamente úteis à discussão acerca da aplicabilidade da trava de 30% na compensação realizada por empresas prestes a serem incorporadas.

De início, estabelece-se que a possibilidade de compensação de resultados negativos passados é um benefício fiscal, concedido pelo Estado, mediante lei perfeitamente constitucional, como instrumento de política tributária e econômica. Assim sendo, leis que limitem a possibilidade de compensação (até totalmente) são igualmente constitucionais. Por fim, entendeu a Suprema Corte que a compensação de eventuais prejuízos fiscais já acumulados reveste-se da condição de mera expectativa de direito, inexistindo direito adquirido à sua utilização tributária posterior.

Trazendo-se tais conclusões para a discussão travada nos presentes autos, pode-se construir o entendimento de que não é correta a premissa de que existe um direito sagrado à compensação integral dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL já registrados.

Somente tomando-se por intocável tal premissa é que se pode defender que a única solução possível para a situação em que uma pessoa jurídica terá suas atividades encerradas, por conta de sua incorporação, é pela dispensa da limitação da compensação a 30% do resultado positivo apurado.

Após a prolação do Acórdão nº 9101-00.401, a CSRF proferiu uma série de outras decisões em que prevaleceu a tese de que a trava de 30% na compensação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, prevista nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995 e arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995, é obrigatória mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica.

Uma destas decisões é o **Acórdão CSRF nº 9101-001.337, de 26/04/2012**, que faz uma pertinente observação acerca da evolução da legislação que trata da compensação de prejuízos fiscais, ao mesmo tempo em que aborda os aspectos materiais e temporais para a incidência do IRPJ. Com isso, visou-se a afastar o argumento de que a negativa da compensação integral de prejuízos fiscais representaria tributação de outra grandeza que não a renda:

"Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

Com a devida vênia do ilustre Relator, ousou discordar do seu tão elaborado voto, por enxergar, nele, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.

Sustenta o ilustre relator 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”.

Ora, se isso fosse realmente verdade, a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 154/47 teria ofendido o conceito de renda e chegaríamos à absurda conclusão de que, até essa data, tributou-se, no Brasil, outra base que não a renda. Da mesma forma, mesmo após a autorização da compensação de prejuízos fiscais (Lei 154/47), também não se estaria tributando

a renda, pois sempre foi imposto um limite temporal para que se compensasse o prejuízo fiscal, de tal sorte que, em não havendo lucros suficientes em tal período, caducava o direito a compensar o saldo de prejuízo fiscal remanescente. Pelo entendimento esposado pelo ilustre Relator, a perda definitiva do saldo de prejuízos fiscais, nesses casos, também contaminaria os lucros reais posteriores, já que não mais estariam a refletir “renda”. Não é razoável imaginar que toda a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 9.065/95 (ou do art. 42 da Lei 8.981/95) tenha ofendido o conceito de renda, nem também é possível sustentar que a Lei 9065/95 tenha instituído um novo conceito de renda.

*Note-se que o art. 43 do CTN trata do aspecto material do imposto de renda, seja de pessoa jurídica ou física, e não há que se dizer que a legislação do IRPF ofende o conceito de renda ali previsto, pelo fato, por exemplo, de **não permitir** que a pessoa física que tenha mais despesas médicas do que rendimento em um ano leve o seu decréscimo patrimonial para ser compensado no ano seguinte.*

Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-GO, in verbis:

“Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/1995 e o art. 15 da Lei 9.065/1995 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se.

*Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer “crédito” contra a Fazenda Nacional. **Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores..”***

Data máxima venia, confunde-se o Relator quando cita o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que “o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores”. Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro

líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período lucro líquido do exercício.

Sustenta também o Relator que “a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal” e traz jurisprudência do STJ nesse sentido. Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é em sentido contrário, ou seja, que “somente por benesse da política fiscal que se estabelecem mecanismos como o ora analisado, por meio dos quais se autoriza o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados”, conforme dicção da Min. Ellen Gracie ao julgar o RE 344994.

Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.

Duas verdades óbvias se deduz de tal entendimento: primeiro, renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei; segundo, a compensação de prejuízo poderia ser totalmente desautorizada pelo legislador ordinário, pois não haveria ofensa ao conceito de renda (art. 43 do CTN).

(...)

Vale ainda ressaltar que, quando o legislador ordinário quis, ele expressamente afastou a trava de 30%. Refirome ao art. 95 da Lei 8.981/95. Assim, nem mesmo o Poder Judiciário poderia chegar tão longe a ponto de criar, por jurisprudência, uma nova exceção à regra da trava de 30%, sob pena de se estar legislando positivamente.”

O voto vencedor redigido pelo Conselheiro Alberto Pinto S. Jr. faz um interessante apanhado das normas concernentes ao imposto de renda, tanto de pessoas jurídicas quanto de físicas, que não permitem(iam) o aproveitamento tributário de resultados negativos anteriores e nem por isso desnaturaram o conceito constitucional de renda. Para corroborar sua tese, traz trecho de julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que declara expressamente que tais resultados negativos anteriores não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda. Seu aproveitamento tributário seria, isso sim, benesse tributária instituída pelo Estado para "minorar a má atuação da empresa em anos anteriores".

Após diferenciar o tratamento dado ao tema pelas Ciências Contábeis daquele que interessa à seara tributária ("renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei"), o Redator faz observação relevante para o deslinde da controvérsia aqui examinada: existem exceções, legalmente previstas, à submissão da compensação ao limite de 30% do resultado positivo do período de apuração. E, entre elas, não está a pretendida pelo contribuinte. Em outras palavras: quando o legislador quis estabelecer exceções à regra geral, o fez expressamente.

A controvérsia também é abordada no voto vencedor do **Acórdão CSRF nº 9101-001.760, de 16/10/2013**, que trata com profundidade de vários aspectos relevantes para a discussão proposta:

"Voto Vencedor - Mérito

Marcos Aurélio Pereira Valadão Redator Designado

(...)

Sopesando os argumentos da Fazenda e do Contribuinte, a I. Relatora inicialmente traça um histórico da legislação que rege a matéria da compensação de prejuízos. Peço vênia para reproduzir entre aspas trechos do voto da I. Relatora, porque desta forma se torna mais clara a contraposição de argumentos. A I. Relatora parte da constatação de que "nunca subsistiram limitações temporais e quantitativas concomitantemente" e conclui que isto se deve à razão de ser a compensação de prejuízos um direito do contribuinte, "inerente aos princípios que regem a apuração do IRPJ/CSLL e à lógica contábil que determina os efeitos intertemporais dos atos das pessoas jurídicas, a qual atribui os critérios de apuração do lucro líquido, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL". Primeiramente, embora nunca tenham subsistido limitações temporais e quantitativas concomitantemente, até 1945, no Direito brasileiro, não existia possibilidade de compensação de prejuízos, ou seja, a limitação era total, assim os prejuízos de um período de apuração não eram transportados para o período seguinte, que eram considerados estanques. Ora, isto era muito pior para o contribuinte, pois não havia limites porque simplesmente não era possível compensar o prejuízo, e a norma não foi considerada inconstitucional. No que diz respeito ao segundo argumento, embora a lógica contábil seja usada para o cálculo da base tributável do IRPJ e da CSLL, a base de cálculo do imposto está sob o império da lei que pode, inclusive, ser diferente, ou mesmo contrária à lógica contábil, que é lastreada em princípios geralmente aceitos, resoluções e pronunciamentos de instituições de Direito Privado, etc... Ocorre que em matéria de direito público, sempre prevalece a lei. Assim, em que pesem argumentos que possam ser procedentes dentro da lógica contábil na qual todo prejuízo deve ser confrontado com os resultados dos períodos seguintes (e imediatamente), esta não é a lógica legal.

Na verdade, a lógica da lei tem a ver com dois aspectos essenciais ao caso, a periodização e o fato gerador do imposto de renda.

A periodização é importante pois há que se confrontar situações em tempos diferentes para que se identifique se a empresa tem ou não prejuízo, se a empresa tem ou não lucro. Esta lógica contábil existe para se informar ao dono do "equity" acionista ou sócio, como está evoluindo seu patrimônio, o que só tem lógica se forem confrontados períodos distintos. E daí se faz a escolha temporal, que pode ser cinquenta anos, dez anos, um ano, seis

meses, três meses, um mês, etc, aquilo que a lógica contábil entender conveniente em termos de mercado, pois como foi dito informar ao dono do capital a situação do seu patrimônio é a função da contabilidade. No caso brasileiro, este prazo está na própria lei comercial (art. 175 da Lei. 6.404/1977, prevê o exercício social de um ano, e em seu Par. Único permite períodos distintos). Daí que em função da continuidade, ou princípio da continuidade, os prejuízos têm que ser levados em conta, pois o acionista ou sócio não olha o seu investimento por períodos equivalentes ao exercício social, mas por todo o período do investimento que planejou, embora tenha que “tomar o pulso” de tempos em tempos (e.g., balanços mensais, semestrais ou anuais, com os prejuízos passando para o período seguinte). Assim, um acionista que tem em perspectiva ações de uma empresa por um determinado período, olha o quanto o investimento vale no início e no final do período; assim, vinculado a uma lógica contábil, todos os ganhos e todas as perdas do período devem ser computados continuamente, é o princípio da continuidade operando, o que lhe dá o resultado final ao longo do período. Veja-se que a função da contabilidade, ou pelo menos uma das funções principais, é informar ao dono do capital a situação do seu investimento.

Na verdade, está se assumindo o princípio da continuidade e seus efeitos nos lucros, mais no seu sentido econômico, porque no seu sentido contábil mais exato o princípio da continuidade não trata disto, mas sim na forma com que os ativos são avaliados, a depender da continuidade da empresa. Diz a resolução CFC 750/1993 (com redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10), quando trata dos princípios da contabilidade: “Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.” Ou seja, este princípio diz respeito à precificação dos componentes do patrimônio, nada indicando que decorre dele a imposição principiológica do aproveitamento de prejuízos de um período em relação a outro. Mas, ad argumentandum tantum e seguindo a lógica econômica da compensação de prejuízos como decorrência da continuação da empresa, que se presume indefinidamente, os prejuízos e lucros se compensariam contínua e indefinidamente.

Mas esta não é a lógica da legislação tributária. Para efeitos tributários, a periodização tem como função firmar o aspecto temporal para efeito de se verificar se entre o momento inicial e momento final houve variação patrimonial positiva (atualmente a lei prevê este lapso em três meses, e opcionalmente de um ano, para o lucro real). Veja-se que o fato de a legislação tributária permitir que se transponha o prejuízo de um período para o período seguinte é uma decisão de política tributária. Diga-se de passagem, uma política correta, mas que obedece aos princípios legais e não aos princípios contábeis. Assim, o aproveitamento de prejuízos é uma decisão de política tributária (em linha com a política econômica), mas não entendo que seja um benefício fiscal, pois não se enquadra neste conceito, mesmo porque é geral. Neste aspecto específico concordo com a posição da I. Relatora. Benefício fiscal ocorre quando a lei tributária concede o aproveitamento integral (sem a trava dos 30%) para algumas

atividades, isto porque difere da regra geral da sujeição à limitação dos 30 %. Ou seja, o aproveitamento de prejuízos não pode ser considerado um benefício fiscal, mas tão somente nas situações que se dirijam a atividades específicas em que se permite um tratamento mais benéfico, com o aproveitamento integral (enquanto os outros contribuintes têm a “trava”).

Posto de outra forma, decorre de decisão em sede política tributária e econômica que a legislação tributária permita a dedução de prejuízos, mas isto por uma lógica econômica de formação de capital, e não simplesmente por uma lógica contábil. A lógica econômica é que a dedução de prejuízo na verdade implica em um alongamento do período de apuração, permitindo que a empresa se recupere de períodos sem lucro (como é típico do início das atividades, em face de perspectivas futuras).

Em suma, a dedutibilidade do prejuízo, embora impacte a base de cálculo do imposto de renda, é matéria legal, não se contrapondo a princípios constitucionais que informam a matéria tributária, como entende a I. Relatora. A lei pode tanto impedir totalmente o aproveitamento do prejuízo, como, de fato, fazia por volta de 68 anos atrás para pessoas jurídicas em geral e assim o faz até hoje, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou pelo Simples. Por outro lado, a lei pode permitir o aproveitamento integral, como faz para algumas atividades, como pode impor limites temporais (como fazia até pouco tempo) ou quantitativos (como o faz atualmente), sem que possa ser considerada violadora de qualquer princípio ou regra constitucional. (...)

(...)

Outro argumento expedido pela I. Relatora, muito semelhante ao primeiro, diz respeito à obediência da norma tributária aos princípios e normas contábeis, no que se refere à apuração da base do IRPJ e da CSLL. Ocorre que, neste caso, o tratamento dado pela legislação tributária diverge da norma comercial, mas é consentâneo com a própria Lei n. 6.404/1977, a lei comercial e contábil, que prevê em seu art. 177, §7º (redação atual dada pela Lei nº 11.941/ 2009) que tratamento tributário diferente pode ser dado pela legislação tributária, conforme seu art.177, in verbis:

(...)

Ou seja, a própria lei que dispõe sobre o tratamento tributário da apuração contábil ressalva que a aplicação das normas tributárias com critérios diferentes deve ser observada. Assim, não há contradição entre norma tributária e norma contábil, mesmo porque o tratamento dado à apuração do lucro real direciona justamente à apuração do lucro com base na legislação comercial sucedido pelos ajustes previstos da norma tributária (adições e exclusões), conforme preconiza o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, e também o art. 17 da Lei nº 11.941/2009 (Lei que tratou das novas normas contábeis) e

tributação, introduzindo o denominado regime tributário de transição RTT). Ou seja, a vedação de aproveitamento de prejuízos persiste mesmo no caso de encerramento da empresa, à míngua de previsão legal tributária. Não se pode impor normas e princípios contábeis para alterar a legislação tributária, criando uma situação excepcional onde a norma tributária não prevê exceção.

(...)

Outra linha argumentativa da I. Relatora se fia na história legislativa do dispositivo que implementou a trava dos 30% (MP n. 998/1995). Todos os argumentos normogenéticos são pertinentes e admissíveis, e é justamente o que se debate aqui, mas a lei não criou exceções. O que a exposição de motivos (EM) noticia é justamente que o aproveitamento não é limitado no tempo, mas não cogita e nem especifica o que ocorreria caso a empresa encerrasse as atividades, assim como não o faz a lei. Trata-se de interpretação da exposição de motivos, pois ela, a EM, literalmente não diz que não há trava no encerramento das atividades. Por outro lado, a história legislativa de determinado dispositivo não permite um embargo interpretativo com efeitos legislativos infringentes, mas tão somente teleológicos.

(...)

Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também foi suscitada a tese de que o prejuízo teria a mesma natureza de patrimônio, isto seria um "ativo". Disto decorreria que haveria tributação sobre o patrimônio (prejuízo), se não fosse permitida sua dedutibilidade. Ocorre que prejuízo (perda), no meu entender não é ativo. A legislação tributária, norma de sobreposição, consentânea com a economia e as bases econômicas da atividade empresarial, concede o aproveitamento dos prejuízos dentro da lógica da continuidade empresarial, mas daí a entender que prejuízo acumulado pode representar patrimônio, é o mesmo que dizer que tanto faz lucro ou prejuízo, o que contrasta com a própria lógica econômica. A empresa distribui lucro ou ativa lucro, não distribui prejuízo, nem ativa prejuízo. Ninguém persegue o prejuízo, a atividade empresarial persegue o lucro. Norma que permite transmutar perda em lucro com base na rationale de que a perda tem valor patrimonial é uma contradição em si mesma. Contudo, é verdade que dada a perspectiva (expectativa) de que o prejuízo fiscal em um dado exercício diminua o tributo devido em um exercício posterior, no futuro, há a possibilidade se ativar esta expectativa de direito, a título de ativo fiscal diferido (conforme, e.g., Resolução CFC n. 1189/09). Trata-se de perspectiva de impacto patrimonial positivo, como é qualquer redução de custo, ainda que tributário. Assim, o prejuízo fiscal, que difere do prejuízo contábil (podendo haver caso de lucro contábil com prejuízo fiscal, o que não é infrequente) pode ser considerado uma espécie de expectativa de direito com perspectivas de consequências patrimoniais positivas. Contudo, é um argumento puramente contábil e se aplica, na perspectiva puramente contábil. Ou seja, isto tudo é uma questão contábil e que, neste aspecto, nada tem a ver com a limitação legal de aproveitamento de prejuízo fiscal, que só comporta exceções legais. O fato dos

prejuízos fiscais acumulados constarem da parte B do Lalur e de reduzirem tributo a pagar no futuro, não lhes dá o condão de patrimônio.

(...)

Quanto ao argumento relacionado à jurisprudência judicial, o único ponto relevante é que entendo que a decisão do STF de que a trava é constitucional impacta o presente processo ainda que indiretamente. Uma coisa o STF reconhece de pronto, qual seja: o tema é matéria de lei e esta lei não é inconstitucional. Embora o STF não tenha discutido a questão da trava na extinção da empresa especificamente, a decisão é um indicativo claro de que a vedação total no encerramento da empresa é também matéria de lei infensa à questionamento constitucional. De outro lado, se não for assim entendido estaríamos a discutir a inconstitucionalidade de lei, o que regimentalmente não podemos fazer, ou então, haveria uma omissão legal, o que não há. O que corrobora a conclusão de que para se aceitar o afastamento da trava na hipótese em debate teria que haver previsão expressa da lei tributária, o que também não há.

(...)

Assim, o entendimento que adoto é também consentâneo com a direção que está seguindo a jurisprudência contemporânea do CARF, embora reconheça que haja divergências, as quais respeito, embora divirja.

Desta forma, entendo não deve ser admitida exceção não prevista em lei tributária, quando a lei tributária fixa limites para o aproveitamento de prejuízos, devendo ser negada o aproveitamento integral dos prejuízos no encerramento das atividades da empresa, que está limitado a 30%, na forma da legislação tributária."

O I. Redator expõe brilhantemente, com notável grau de detalhamento, as razões que prevaleceram naquele julgamento a respeito de vários aspectos relevantes para o debate acerca do afastamento da trava de 30% no caso de empresa extinta: inexistência de direito adquirido à compensação de prejuízos fiscais já registrados; independência da lei tributária em relação às normas contábeis; constitucionalidade das restrições legais à possibilidade de compensação pelos contribuintes.

Além disso, aborda também outro tipo de argumentação a meu ver inadequada, que procura defender o entendimento de que a aplicação da trava de 30% à compensação promovida por pessoa jurídica prestes a ser incorporada resultaria no abandono forçado de um ativo seu, de origem tributária, assegurado em lei.

Com muita propriedade, o voto transcrito há pouco admite que tal tese pode ser dotada de algum sentido se analisada sob o ponto de vista puramente contábil. Mas não se pode admitir a tentativa de se atribuir ao prejuízo fiscal acumulado a natureza de patrimônio. Tal configuração afrontaria a própria lógica econômica das empresas, uma vez que, de certa forma, estar-se-ia pretendendo transmutar a perda em lucro.

Considero que os argumentos que fundamentaram a decisão recorrida foram corroborados pelas decisões administrativas acima referidas, cujas razões de decidir transcritas adoto como minhas.

Acrescento ainda, a título de ilustração, que esta CSRF, em seus julgamentos mais recentes, tem se mantido fiel ao entendimento aqui adotado, pela impossibilidade de dispensa do limite legal, para a compensação, de 30% do lucro real (ou da base de cálculo positiva de CSLL), mesmo no encerramento das atividades da pessoa jurídica. Neste sentido os Acórdãos nº 9101-002.153, nº 9101-002.191, nº 9101-002.192, nº 9101-002.207, nº 9101-002.208, nº 9101-002.209, nº 9101-002.210, nº 9101-002.211 e nº 9101-002.225, dentro outros.

A meu ver, o principal aspecto da polêmica em pauta reside no equivocado entendimento de que necessariamente deve haver uma completa comunicação entre os períodos de apuração do IRPJ e da CSLL.

É precisamente esse entendimento que dá azo à idéia de que todo o prejuízo ao longo da história da empresa deve ser confrontado com todo o lucro auferido ao longo do tempo.

Entretanto, a tributação do IRPJ e da CSLL não se dá dessa forma.

Com efeito, o que se tributa é a renda/lucro (acréscimo patrimonial) auferida em um determinado período de apuração, e não a renda/lucro resultante de toda a existência da empresa.

No julgamento do já referido RE nº 344994, o STF, apesar de não ter examinado a questão do limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal em caso de extinção de empresa, deixou bem claro que a lei aplicável em relação à compensação de prejuízo fiscal é a lei vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Tal pronunciamento veio no sentido preciso de afirmar a independência entre os exercícios, o que também ficou bem evidenciado pelas situações apontadas nas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais transcritas neste voto (em especial, a evolução histórica do instituto e o paralelo com a tributação da renda das pessoas físicas).

Nesse mesmo passo, vale ainda observar que não há doutrinadores defendendo a possibilidade de compensação de prejuízos futuros com lucros anteriores, dando margem a repetição de indébitos. Caso isso fosse possível, pagamentos realizados no passado poderiam vir a ser considerados indevidos em razão de prejuízos futuros. Contudo, tal hipótese é prontamente repelida pelo senso comum da prática tributária, e a ilustração permite visualizar claramente que os exercícios devem mesmo ser independentes.

De todo o exposto, pode-se concluir que a continuidade da empresa não implica em um direito adquirido à compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, independentemente do aspecto temporal para a incidência do imposto/contribuição; que o referido limite de 30% não desnatura a materialidade do imposto/contribuição (renda/lucro em determinado período de apuração); e que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por cisão/incorporação, ou por qualquer outro evento.

Tem-se que no ano-calendário de 2006 (26/12/2006), a Bayer S.A. (CNPJ 14.372.981/0001-02) foi incorporada pela recorrente (CNPJ 18.459.628/0001-15), a qual

passou a adotar a razão social da incorporada. A incorporada compensou, na data de sua extinção, o lucro fiscal ajustado apurado no decorrer do ano-calendário de 2006 com os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores, sem a limitação de 30% prevista na legislação tributária. Verifica-se por tudo o que foi dito acima que a circunstância da incorporação, com a extinção da personalidade jurídica da incorporada, não permite a compensação sem limitação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL dos anos anteriores.

Restou bastante evidenciado que deve prevalecer a regra geral impositiva para todos os efeitos legais, qual seja, que a limitação a 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL impõe-se inclusive no caso de extinção da pessoa jurídica.

Nesse passo, devem ser mantidas as autuações fiscais a título de IRPJ e CSLL.

3) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto: (i) por conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, por dar-lhe provimento, e; (ii) por conhecer do recurso especial interposto pelo sujeito passivo e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Rafael Vidal de Araújo

Anexo 1**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Interpretação do Sujeito Passivo**

(1A) PParam = PLV – ML, onde:

- PParam é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que presumivelmente seria praticado na importação de um bem acaso a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

- PLV é o preço líquido de venda do produto produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem importado de pessoa vinculada no exterior. O PLV é igual ao preço bruto de venda produto produzido no país, deduzidos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre a vendas, das comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do produto produzido no país.

(2A) ML = 60%*(PLV - VA), onde:

- VA é o “*valor agregado no País*”

Substituindo-se ML contido na equação (1A) por ML conforme descrito na equação (2A) tem-se o seguinte:

$$PParam = PLV - 60\%*(PLV - VA)$$

$$PParam = PLV - 60\%*PLV + 60\%*VA$$

(3A) PParam = 40%*PLV + 60%*VA

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL será:

(4A) Adição = PPrat – PParam, onde:

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão.

- PPrat é o preço de aquisição do bem importado, acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Por fim, substituindo-se PParam contido na equação (3A) por PParam conforme descrito na equação (4A), tem-se:

$$Adição = PPrat - (40\%*PLV + 60\%*VA)$$

(5A) Adição = PPrat – 40%*PLV - 60%*VA

Anexo 2**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Interpretação "Correta"****(1B) PParam = PLV – ML - VA**

- PParam é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que presumivelmente seria praticado na importação de um bem acaso a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

- PLV é o preço líquido de venda do produto produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem importado de pessoa vinculada no exterior. O PLV é igual ao preço bruto de venda produto produzido no país, deduzidos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre a vendas, das comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do produto produzido no país.

- VA é o “valor agregado no País”

(2B) ML = 60%*PLV

Substituindo-se ML contido na equação (1B) por ML conforme descrito na equação (2B) tem-se o seguinte:

$$PParam = PLV - 60\%*PLV - VA$$

(3B) PParam = 40%*PLV - VA

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

(4B) Adição = PPrat – PParam

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão.

- PPrat é o preço de aquisição do bem importado, acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Por fim, substituindo-se PParam contido na equação (3B) por PParam conforme descrito na equação (4B), tem-se:

$$Adição = PPrat - (40\%*PLV - VA)$$

(5B) Adição = PPrat – 40%*PLV + VA

Anexo 3**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60****Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"**

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto no art. 18 da Lei nº 9.430/96, segundo a interpretação defendida pelo sujeito passivo (anexo 1), resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da "correta" interpretação da mesma norma (anexo 2).

Para tanto, partiremos das equações (5A) e (5B) presentes nos anexos 1 e 2, respectivamente. O símbolo <->, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5A), no lado esquerdo, e a equação (5B), no lado direito.

(5A) <-> (5B)

(5A) Adição = $PPrat - 40\%*PLV - 60\%*VA$

(5B) Adição = $PPrat - 40\%*PLV + VA$

$PPrat - 40\%*PLV - 60\%*VA <-> PPrat - 40\%*PLV + VA$

Ora, como a parcela ($PPrat - 40\%*PLV$) é igual em ambos os lados da relação, fica claro que, para todos os valores positivos de VA (e seria absurdo admitir-se valor agregado negativo), a adição em (5A) será sempre inferior à adição em (5B).

Ademais, a adição em (5A) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (5A) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (5A) como (5B) resultarão em adição de ($PPrat - 40\%*PLV$), desde que esse valor não seja negativo, caso em que nem (5A) nem (5B) resultarão em adição.

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96 defendida pelo sujeito passivo (5A), resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da interpretação "correta" da mesma norma (5B).

No anexo 4, a seguir, é apresentado um exemplo numérico para ilustrar as diferenças de adição aqui demonstradas.

Anexo 4**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Tabela Exemplificativa****Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro líquido entre a interpretação do sujeito passivo acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96 (5A), e a interpretação "correta" sobre a mesma norma (5B).

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem produzido no país a pessoa não vinculada, em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado adquirido junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o bem produzido no país é o mesmo, e a transação ocorre entre pessoas não vinculadas, o preço de venda do produto produzido no país foi mantido constante em todos os cenários (PLV = R\$ 1.000,00). Pelas mesmas razões também permanece constante o valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPrat). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem, seu preço pode ser livremente ajustado entre as pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro do bem importado (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 1 e 2, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPrat for menor do que PParam, já que a lei proíbe adições negativas.

Por fim, registre-se que nos cenários D e E a soma do preço praticado na importação do bem junto a pessoa vinculada com o valor agregado no país se aproxima ou supera o preço líquido de venda do bem produzido no país. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

Lei 9.430/96 – Interp. do Contrib. – Anexo 1	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*(PLV - VA)	570,00	570,00	570,00	570,00	570,00
PParam = PLV - ML	430,00	430,00	430,00	430,00	430,00
Adição = PPrat - PParam	0,00	0,00	170,00	470,00	770,00

Lei 9.430/96 – Interp. Correta – Anexo 2	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*PLV	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParam = PLV - ML - VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = PPrat - PParam	0,00	0,00	250,00	550,00	850,00

Anexo 5**Istrução Normativa SRF nº 243/2002 - PRL60**

O objetivo do presente anexo é representar matematicamente o cálculo do PRL60 previsto no art. 12 da Instrução Normativa nº 243/2002

(1C) $PP_{\text{Param}} = \text{PartBI} \rightarrow \text{PP} - \text{ML}$, conforme art. 12, § 10, V, da IN SRF 243/2002.

(2C) $\text{ML} = 60\% * \text{PartBI} \rightarrow \text{PP}$, conforme art. 12, § 10, IV, da IN SRF 243/2002.

Substituindo-se ML contido na equação (1C) por ML conforme descrito na equação (2C), tem-se:

$$PP_{\text{Param}} = \text{PartBI} \rightarrow \text{PP} - 60\% * \text{PartBI} \rightarrow \text{PP}$$

(3C) $PP_{\text{Param}} = 40\% * \text{PartBI} \rightarrow \text{PP}$, onde:

PartBI → PP é a participação do bem importado junto à pessoa vinculada, no preço de venda do produto produzido no país, conforme art. 12, § 10, III, da IN SRF 243/2002, ou seja:

(4C) $\text{PartBI} \rightarrow \text{PP} = \% \text{PartBI} \rightarrow \text{PP} * \text{PLV}$, onde:

%PartBI → PP é o percentual de participação do custo do bem importado junto à pessoa vinculada, no custo do produto produzido no país, conforme art. 12, § 10, II, da IN SRF 243/2002, ou seja:

(5C) $\% \text{PartBI} \rightarrow \text{PP} = \text{PPrat} / (\text{PPrat} + \text{VA})$

Substituindo (5C) e (4C) em (3C), teremos:

(6C) $PP_{\text{Param}} = 40\% * \text{PLV} * \text{PPrat} / (\text{PPrat} + \text{VA})$

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

Adição = PPrat – PParam, onde:

- Adição, quando positivo, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativo, não haverá adição.

(7C) $\text{Adição} = \text{PPrat} - 40\% * \text{PLV} * \text{PPrat} / (\text{PPrat} + \text{VA})$

Anexo 6**PRL60 - Adição ao Lucro Real****IN SRF 243/2002 vs. "Correta" Interpretação do Art. 18 da Lei nº 9.430/96**

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 (anexo 5) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **sempre** iguais ou inferiores àquelas decorrentes da "correta" interpretação do 18 da Lei nº 9.430/96 (anexo 2).

Para tanto, partiremos das equações (5B) e (7C) presentes nos anexos 2 e 5, respectivamente. O símbolo <->, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5B), no lado esquerdo, e a equação (7C), no lado direito.

(5B) <-> (7C)

(5B) Adição = PPrat – 40%*PLV + VA

(7C) Adição = PPrat – 40%*PLV*PPrat/(PPrat + VA)

PPrat – 40%*PLV + VA <-> PPrat – 40%*PLV*PPrat/(PPrat + VA)

O exame da relação acima requer um pouco mais de atenção. Repare que na equação (5B), se multiplicarmos o termo (40%*PLV) por 1 não a alteraremos em nada (40%*PLV = 40%*PLV*1). Veja também que na equação (7C) o mesmo termo (40%*PLV) está multiplicado pelo termo (PPrat/(PPrat + VA)).

É fácil ver que o termo (PPrat/(PPrat + VA)) será sempre um número maior que zero e menor ou igual a 1.

Assim, para todos os valores positivos de VA (e seria absurdo admitir valor agregado no país negativo), a adição em (7C) será **sempre** inferior à adição em (5B).

Ademais, a adição em (7C) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (7C) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (7C) como (5B) resultarão em adição de (PPrat – 40%*PLV em B), desde que esse valor não seja negativo, caso em que também não haverá adição nem em (7C) nem em (5B).

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a IN SRF243/2002 (7C) resultará em adições **sempre** iguais ou inferiores àquelas decorrentes da aplicação "correta" da Lei nº 9.430/96 (5B). Ou seja:

(7C) <= (5B), onde o símbolo <= significa menor ou igual.

No anexo 7, a seguir, é apresentado um exemplo numérico para ilustrar as diferenças de adição aqui demonstradas.

Anexo 7**PRL60 - Adição ao Lucro Real****Tabela Exemplificativa - IN SRF 243/2002 vs. Art. 18 da Lei nº 9.430/96**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro real entre a aplicação do PRL60 segundo a IN SRF 243/2002, e a aplicação do mesmo método segundo a "correta" interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem BP, produzido no país, a pessoa não vinculada, e em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o produto produzido no país é o mesmo em todos os cenários, e a venda é feita a pessoa não vinculada, seu preço foi mantido constante em todos os cenários (PLV = R\$ 1.000,00). Pelas mesmas razões, o mesmo se diga em relação ao valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPrat). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem em todos os cenários, seu preço pode ser livremente ajustado pelas pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro na importação do bem importado junto à pessoa vinculada (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 2 e 5, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPrat for menor do que PParam, já que a lei proíbe adições negativas.

Por fim, registre-se que nos cenários D e E a soma do preço praticado na importação do bem junto à pessoa vinculada, com o valor agregado no país, se aproxima ou supera o preço líquido de venda do produto produzido no país. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

IN SRF 243/2002 – Anexo 5	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
%PartBI->PP = PPrat/(PPrat + VA)	66,67%	85,71%	92,31%	94,74%	96,00%
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
PartBI->PP = %PartBI->PP*PLV	666,67	857,14	923,08	947,37	960,00
ML = 60%*PartBI->PP	400,00	514,29	553,85	568,42	576,00
PParam = PartBI->PP - ML	266,67	342,86	369,23	378,95	384,00
Adição = PPrat - PParam	0,00	0,00	230,77	521,05	816,00

Lei 9.430/96 – Interp. Correta – Anexo 2	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*PLV	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParam = PLV - ML - VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = PPrat - PParam	0,00	0,00	250,00	550,00	850,00

Processo nº 16561.000211/2008-92
Acórdão n.º **9101-003.025**

CSRF-T1
Fl. 41
