



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

Processo nº 16682.720256/2010-25
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-00.765 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2012
Matéria IRPJ/CSLL - Compensação de prejuízos e bases de cálculo negativas
Recorrente NEWTEL PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

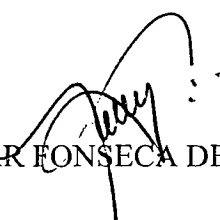
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS.

DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acima do limite estabelecido, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. A Medida Provisória nº 998, de 1995, convertida na Lei nº 9.065, de 1995, apenas permite a compensação até o limite de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, e sua Exposição de Motivos somente assegura a compensação integral dos prejuízos e bases negativas acumulados se estes valores forem inferiores a 30% do resultado do período. A renda da pessoa jurídica corresponde à diferença entre *a universalidade patrimonial no início do período* de apuração e *a universalidade patrimonial no final do mesmo*, descontadas as transferências patrimoniais, e não contempla prejuízos e bases negativas apurados em períodos anteriores. Interpretação restritiva de norma que exclui crédito tributário.

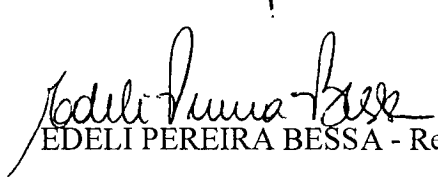
MULTA DE OFÍCIO. SOCIEDADES SOB CONTROLE COMUM. Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico (Súmula CARF nº 47). **CONDUTA EM CONFORMIDADE COM JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.** A legislação tributária somente cogita da dispensa de multa e juros em razão da observância de decisões administrativas às quais a lei atribua eficácia normativa. **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.** A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em 1) relativamente à limitação da compensação de prejuízos e bases negativas, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Junior, Nara Cristina Takeda Taga e José Ricardo da Silva; 2) relativamente à multa de ofício, por unanimidade de votos NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; e, 3) relativamente aos juros de mora sobre a multa de ofício, por voto de qualidade NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Junior, Nara Cristina Takeda Taga e José Ricardo da Silva, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.



EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

NEWTEL PARTICIPAÇÕES S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro – I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 22/12/2010, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 73.296.103,92.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados no âmbito da DEMAC/RJ, relativos ao ano calendário de 2008, por meio dos quais são exigidos do interessado acima identificado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica-IRPJ, no valor de R\$ 28.085.983,67 (fls.162/167), e a contribuição social sobre o lucro líquido-CSLL, no valor de R\$ 10.110.954,12 (fls.168/173), acrescidos de multa de ofício de 75% e de encargos moratórios.

2. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal-TVF de fls. 149/161, fundamentou a exação o fato de a empresa Telepart Participações S.A, CNPJ 02.591.814/0001-73, por ocasião em que foi incorporada pelo interessado, em 29/04/2008, ter compensado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, na apuração do lucro real e da base de CSLL, sem observar o limite de trinta por cento do lucro líquido ajustado, determinado nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995.

	<i>Apurado pela empresa</i>	<i>Conforme legislação</i>	<i>Excesso de compensação</i>
<i>Lucro real antes das compensações</i>	410.140.239,32	410.140.239,32	
<i>Compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL</i>	235.386.006,52	123.042.071,80	112.343.934,72

3. Na qualidade de sucessor da Telepart Participações S.A, são exigidas do interessado as diferenças de IRPJ e CSLL que deixaram de ser recolhidas em razão da referida compensação.

4. Irresignado, o interessado apresentou a impugnação de fls.311/337, acompanhada dos documentos de fls. 338/406, alegando, em síntese, o que se segue:

- os limites impostos por meio da Lei nº 9.065/1995 à compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL não foram o de retirar do contribuinte o direito de compensá-los integralmente, mas apenas o de diferir a referida compensação no tempo, de forma a garantir parcela de arrecadação de IRPJ e CSLL, conforme parecer sobre a Medida Provisória nº 998, de 1995, convertida na Lei nº 9.065/1995, proferido pelo relator da Comissão Mista do Congresso;

- o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 29/07/1987, expressamente proíbe que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão compense os prejuízos fiscais e as bases negativas de CSLL da sucedida;

- assim, se a lei não impede a compensação integral, mas apenas a posterga, sendo vedada, paralelamente, a utilização do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL pela sucessora, caberia à sucedida, no momento de sua extinção, compensá-lo sem a limitação de 30%, sob pena de se tornar impossível a integral utilização do

prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL, o que seria contrário ao objetivo da norma;

- nesse sentido, consolidou-se a jurisprudência administrativa, conforme acórdãos CSRF nº 01-04258, de 02/12/2002, nº 01-05100, de 19/07/2004; assim como os proferidos pelo 1º Conselho de Contribuintes, nºs 108-07456, 101-94515, 107-07856, 101-95725, 101-95872, 107-09243 e 107-09447;

- é fato que em 17/08/2010 foi formalizado o acórdão nº 9101-00401, proferido em 02/10/2009, que confirmou o entendimento do acórdão nº 105-15908, de 16/08/2006, no sentido de inexistir amparo legal para compensação sem a observância do limite de 30% na extinção de pessoa jurídica, baseado no decidido pelo STF no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 344.994 e 545.308;

- não obstante, deve ser ressaltado que as razões para a não aplicação do limite de 30%, nos casos de extinção de pessoa jurídica, não se confundem com aquelas que levaram os contribuintes a questionar a legalidade e constitucionalidade das referidas normas e que acabaram sendo superadas pelo STF;

- a inaplicabilidade da trava está vinculada a uma interpretação teleológica da própria lei, expressa na exposição de motivos da MP nº 998/1995, que evidencia que o legislador em momento algum pretendeu eliminar a compensação de prejuízos fiscais;

- mesmo que se considere que a compensação é benefício fiscal, o art. 111 do CTN apenas determina a interpretação literal de legislação relativa à isenção tributária, e não daquela que verse sobre benefício fiscal de outra natureza, como é o caso do prejuízo fiscal;

- o fato de a legislação excepcionar a aplicação do limite de 30% em determinadas hipóteses não conduz à interpretação de que, em não havendo lei expressa nesse sentido, o referido limite não poderia deixar de ser aplicado nos casos de extinção de pessoa jurídica;

- as exceções previstas na lei para a aplicação do referido limite destinam-se a situações em que, a rigor, o contribuinte poderia utilizar seus prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL em períodos-base posteriores, mas que, por uma questão de política fiscal, entendeu-se que o diferimento da compensação no tempo deveria ser abolido como forma de incentivo de determinadas atividades;

- nenhuma razão substancialmente diversa daquelas já discutidas anteriormente nos acórdãos supracitados e favoráveis ao contribuinte foi introduzida pelo acórdão nº 9101-00401, daí não ser crível considerar tal decisão uma mudança definitiva no entendimento da CSRF ou do CARF;

- multas lançadas antes das incorporações não podem ser cobradas das sucessoras, razão pela qual é indevido o lançamento da multa de ofício;

- o procedimento adotado pelo interessado estava em total consonância com a jurisprudência administrativa definitivamente prevalecente em 29/04/2008, assim descabida a cobrança de multa de ofício, e também dos juros de mora, por aplicação do art. 100, inciso III, combinado com seu parágrafo único, do CTN;

- é descabida a incidência de juros sobre a multa porque isso implicaria uma indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência da multa.

5. É o relatório.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que:



- A lei que estabelece limite à compensação de prejuízos e bases negativas não faz qualquer ressalva que possa *contemplar a tese aventada pelo interessado*. Quanto à jurisprudência invocada, acórdãos recentes dos Conselhos de Contribuintes (105-15.908, de 16/08/2006 e 105-15.999, de 21/09/2006), bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais (9101-00.401, de 02/10/2009), apresentam-se em sentido contrário ao entendimento defendido pelo impugnante.
- O afastamento da multa de ofício com base no art. 132 do CTN *pressupõe o desconhecimento dos atos praticados pela sucedida, o que não ocorre nas situações em que as sociedades, incorporadora e incorporada, sempre estiveram sob controle comum*, a teor da Súmula CARF nº 47. Em acréscimo, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o RESP nº 923.012/MG, em 24/06/2010, afirmou a responsabilidade do sucessor relativamente, também, aos créditos tributários em curso de constituição, e *não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias*.
- O art. 161 do CTN permite a incidência de juros de mora sobre o crédito (tributo e penalidades), e o cálculo deve ser feito com base na taxa SELIC, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.
- *No que diz respeito à alegação de que em face do disposto no art. 100, III, c/c parágrafo único do CTN descabe a cobrança de multa de ofício e de juros de mora, ressalte-se, primeiramente, que a situação jurídica ora em exame não trata de “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.” Além do mais, a jurisprudência administrativa não possui caráter impositivo e vinculante para a Administração Pública.*

Cientificada da decisão de primeira instância em 14/03/2011 (fl. 429), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 12/04/2011 (fls. 432/463), no qual reprisa os argumentos apresentados na impugnação e pede a reforma da decisão recorrida para que os autos de infração sejam julgados improcedentes ou, ao menos, que sejam cancelados os acréscimos legais.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Relatora já expressou seu entendimento contrário à pretensão central da recorrente, ao proferir voto vencedor no julgamento de recurso voluntário interposto nos autos do processo administrativo nº 19515.0013929/2010-04, apreciado por esta Turma de Julgamento na sessão de 16 de março de 2012. Considerando que todos os argumentos veiculados no recurso voluntário aqui interposto foram enfrentados naquele voto, transcreve-se, na seqüência, seu conteúdo:

O presente voto expressa o entendimento majoritário desta Turma de Julgamento, no sentido de que a limitação de 30% para compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas é também aplicável no último período de atividades da pessoa jurídica, por ocasião de sua extinção.

Argumenta o I. Relator que a lei, ao estabelecer tal limite, não objetivou eliminar, tampouco restringir o direito das empresas de compensação dos resultados negativos, visto que a norma legal assegurou esse direito, independentemente do prazo necessário para a compensação de todo o montante. Demais disto, a exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95 explicitaria que tal restrição não se prestava a retirar do contribuinte o direito de compensar.

Dispõe a Lei nº 9.065/95, fruto da conversão da Medida Provisória nº 998/95:

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.

Importante destacar, de início, que, como se observa nesta transcrição, a Lei nº 9.065/95 não mencionou a possibilidade de posterior compensação dos prejuízos não utilizados em razão do limite então fixado. Este registro constava do dispositivo anterior da Lei nº 8.981/95, fruto da conversão da Medida Provisória nº 812/94:

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. (negrejou-se)

Assim, a lei que rege o período de apuração autuado limita-se a permitir a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas anteriores devidamente comprovados na escrituração comercial e fiscal, mas até o limite de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação.

A Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/95 ["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 812194 (Lei 8.981195). 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."], por sua vez, somente esclarece que 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. Inexiste qualquer menção à garantia de compensação dos saldos acumulados até o seu esgotamento.

Em termos numéricos, a citação extraída da Exposição de Motivos em referência apenas admite que uma empresa que detenha saldo de \$1.000 de prejuízos fiscais acumulados compense-os integralmente em um período de apuração no qual apure lucro líquido ajustado de R\$ 3.400. Ou seja, a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas passou a depender, necessariamente, da produção de resultados positivos em montante do qual pudesse ser destacado, apenas, 30% para tal utilização.

Os demais argumentos que fundamentam as decisões favoráveis invocadas no voto do I. Relator dizem respeito à impossibilidade de utilização dos saldos de prejuízos e bases negativas após a extinção da pessoa jurídica, aspecto que remete a análise à determinação da natureza da compensação autorizada em lei.

Ensina Ricardo Mariz de Oliveira, em sua obra Fundamentos do Imposto de Renda (Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo: 2008, p. 895/900), ao tratar do poder legal para impedir, condicionar ou limitar a compensação de prejuízos fiscais:

Para os que sustentam haver um direito verdadeiramente imanente à obrigação tributária relativa ao imposto de renda, inatingível por lei ordinária, portanto um meta-direito que até prescinde de declaração por lei ordinária, o seu fundamento está no fato de que a hipótese de tributação é sempre um acréscimo patrimonial, e acréscimo patrimonial exige que se deduzam prejuízos anteriores para que somente possa ser alvo de incidência o valor que representar efetivo aumento ao capital trazido pelos sócios para o empreendimento gerador do lucro.

Se assim não for, estar-se-á tributando o próprio capital ou o patrimônio do contribuinte, descaracterizando e desnaturando o fato gerador do imposto de renda.

E, sendo assim, não poderia haver limite de prazo ou de valor, assim como outras condições não poderiam ser impostas para o exercício (já que aquisição sempre existiria) desse direito. Muito menos ele poderia ser eliminado.

Contrariamente a esta colocação, apresentam-se diversos fundamentos.

O primeiro prende-se a que todo empreendimento econômico tem que ser segmentado em seu desenvolvimento temporal, para inúmeros efeitos empresariais e jurídicos, sob pena de que, somente no encerramento definitivo da

própria atividade econômica que se pretende desenvolver através da pessoa jurídica, seria possível determinar com segurança e em definitivo a existência e o montante do incremento patrimonial produzido por tal atividade.

Daí a lei predeterminar a segmentação da atividade em exercícios sociais, para fins de direito privado, **e em períodos-base, para fins tributários**, nos quais se compara se, entre o início e o final de cada um deles, houve ou não aumento de patrimônio, sendo **que a diferença entre o patrimônio líquido no início e no final de cada período, descontadas as transferências patrimoniais, representa o lucro obtido nesse entretempo**, se a mutação tiver sido positiva, ou o prejuízo suportado, se tiver sido negativa.

Numa sociedade empresarial de prazo indeterminado, ou de longo prazo, essa segmentação não é apenas uma exigência legal, mas uma imposição natural, ante conveniências e necessidades múltiplas, nestas incluídas principalmente duas:

- a necessidade, porque objetivo, de partilhar lucros entre os sócios, até face à mutabilidade do quadro social;
- a necessidade de cobrir gastos públicos através da tributação da renda.

Outrossim, a arrecadação tributária também é constitucionalmente segmentada em períodos orçamentários, **não havendo, na Carta Republicana, qualquer dispositivo que impeça a fragmentação da vida das empresas em períodos de apuração** dos seus resultados **ou que imponha que a apuração se faça sempre por forma acumulada**, isto é, necessariamente deduzindo-se dos ganhos atuais as eventuais perdas passadas.

Nestas condições, **a determinação de períodos-base é matéria de lei ordinária, assim como a determinação, quanto aos prejuízos, da independência absoluta de cada período em relação aos demais, na qual prejuízos não se transferem para frente ou para trás**, ou a interdependência dos períodos, na qual se admite a comunicação de prejuízos anteriores com os lucros presentes (o chamado "carry forward"), ou dos presentes prejuízos com os lucros do passado (o chamado "carry back"). Qualquer dessas possibilidades, para se efetivar, depende de norma legal.

Mesmo o parágrafo 2º, inciso I, do art. 153 da Constituição Federal, segundo a qual o imposto de renda deve ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, não socorre à existência do direito impostergável e inalterável ora em comento.

Muito pelo contrário, os princípios a que esse inciso alude conduzem inequivocamente à segmentação da vida dos contribuintes para fins do imposto de renda.

Em primeiro lugar, esses princípios, que estudamos no capítulo III, são previstos para serem fixados e delineados por lei, dada a cláusula final do dispositivo constitucional, "na forma da lei".

É verdade que a lei fixa a forma de aplicação dos referidos critérios, mas não pode ignorá-los ante a textual designação constitucional de que o imposto "será" informado por eles.

Todavia, **a aplicação desses princípios requer a separação dos períodos-base, pois, se todo o período de vida empresarial necessariamente tivesse que ser considerado, sempre em conjunto por seus efeitos acumulados, deveria sê-lo para todos os efeitos, inclusive para aplicação da própria progressividade da tabela de alíquotas de cálculo do imposto.**

Mas não é assim, pois em cada período-base se reinicia a progressão da aplicação das alíquotas, sobre a respectiva base de cálculo.

Além disso, se, como visto, apenas ao final do empreendimento se poderá ter certeza absoluta de que haverá ganho a tributar, qualquer cobrança de imposto de renda antes desse final poderia assumir a condição de mero empréstimo compulsório, eis que os lucros até então gerados poderiam ser total ou parcialmente consumidos por prejuízos supervenientes.

Em vista de tudo, a divisão da vida econômica da empresa em períodos de tempo chega a ser uma imposição natural e inevitável, tanto que, como vimos no capítulo III, **dos mesmos princípios decorre uma exigência inafastável, que é a periodização da apuração do aumento patrimonial.**

Ademais, o que exsurge das garantias constitucionais, de forma clara e insofismável, é a irretroatividade das leis, qualificada pela exigência da anterioridade, de tal arte que fatos econômicos presentes, vale dizer, ocorridos na vigência das leis presentes, podem ser tomados em consideração para gerarem obrigações tributárias presentes, sem necessária consideração a fatos e ocorrências do passado.

Daí a compensação de prejuízos ser matéria de lei ordinária, que pode dá-la ou não, para frente ("carry-forward") ou para trás ("carry-back"), com ou sem prazo, com ou sem limite de valor, com ou sem outras condições, apenas devendo ser observadas as exigências constitucionais quanto à vigência da lei, assim como os demais preceitos constitucionais aplicáveis.

Outra argumentação comumente desenvolvida baseia-se em que a Lei n. 6404 exige a dedução dos prejuízos de exercícios sociais anteriores, o que obrigaria o legislador tributário a seguir idêntica trilha, mormente face ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição Federal para definir as competências tributárias.

Já vimos várias vezes³³ a **invalidade deste argumento, que decorre principalmente da própria Lei n. 6404, a qual admite a existência de critérios de apuração das demonstrações financeiras distintos daqueles que ela preconiza, fixados em outras leis para finalidades diversas,** situações em que prevê o registro destas outras demonstrações em livros auxiliares (art. 177, parágrafos 2º e 7º).

Mais decisivo ainda é o fato de que o referido parágrafo 2º ressalva expressamente critérios distintos decorrentes de "disposições da lei tributária", e é isto que ocorre com todas as regras de ajustes no lucro líquido para determinação do lucro real, que é a base de cálculo do imposto de renda, cujos ajustes são previstos na lei fiscal e registrados no livro auxiliar fiscal, que é o LALUR.

Ora, dentre os ajustes previstos pela legislação tributária, feitos para fins exclusivamente fiscais e não integrados na contabilidade do lucro líquido, encontra-se exatamente a compensação de prejuízos fiscais.

Portanto, a Lei n. 6404 não contém uma definição de lucro que seja imutável perante a legislação tributária, nos termos dos art. 109 e 110 do CTN.

Aliás, exatamente por isso são diferentes em seus montantes os prejuízos fiscais e os prejuízos apurados contabilmente.

Voltando ao argumento mais comum de que somente é possível tributar o aumento patrimonial e este somente existe após compensação de prejuízos anteriores, é necessário que se leve em conta um dado relevante, qual seja, o de que, na compensação de prejuízos fiscais, está em causa a apuração do aumento patrimonial dentro de um específico período de tempo.

Sem qualquer dúvida, como já dito muitas vezes, **o imposto de renda pressupõe a existência de acréscimo patrimonial, e este é o resultado dos ingressos ao patrimônio anterior, menos os gastos incorridos para produzir os ingressos. Se**

assim não for, ou se estará tributando a receita bruta, ou se estará tributando o próprio patrimônio, mas nenhuma destas alternativas se compadecerá com a competência da União para tributar a renda.

A partir desta afirmação, não pode restar muita dúvida quanto à ilegitimidade da vedação da dedução de gastos essenciais à produção do acréscimo patrimonial no segmento de tempo que a lei tiver fixado como período-base, mesmo porque acréscimo somente haverá após os ingressos cobrirem os gastos incorridos para a sua obtenção.

Vale dizer, somente há acréscimo quando as receitas ingressadas forem maiores do que os custos e as despesas que tiverem sido necessárias para a geração daquelas mesmas receitas.

Em outras palavras, a base de cálculo, para ser representativa do efetivo aumento patrimonial e não desvirtuar a incidência tributária sobre este, deve refletir a diferença entre os ingressos ocorridos nesse patrimônio e as saídas dele ocorridas para aquisição dos ingressos.

E tal mutação patrimonial universal deve ser medida entre dois pontos no tempo, predeterminados pela lei tributária.

Já os prejuízos de períodos anteriores ao atual não interferem com o fato neste ocorrido, embora se reflitam no patrimônio da pessoa jurídica contribuinte.

No período-base corrente, é inelutável a medição do acréscimo ou do decréscimo ocorrido no patrimônio do contribuinte, a partir do valor desse mesmo patrimônio na data de abertura deste mesmo período.

Para que a mutação presente, em vias de processamento, seja adequadamente considerada, não se tolera a repartição do patrimônio de forma a medir variações em suas diversas partes, dissociadas e independentes umas das outras.

O princípio da universalidade do lucro impõe a apuração global de todo o aumento ou de toda a redução do patrimônio em cada período-base, o que exige, portanto, a dedução dos prejuízos neste ocorridos, porque estes são fatos presentes, indissociáveis dos demais fatos que acarretam aumento ou redução na universalidade que constitui o patrimônio do contribuinte.

Mas os prejuízos anteriores não interferem com a mutação ocorrida no período em curso, porque são o resultado de fatos do passado, pertencentes a outros períodos-base, que já se refletiram num patrimônio menor na data inaugural do período atual, quando se inicia a apuração de uma nova mutação patrimonial, para mais ou para menos.

Enfim, tudo isto pode ser resumido na afirmação de que o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial ocorrido num período-base e é constituído pela diferença entre a universalidade patrimonial no início desse período e a universalidade patrimonial no final do mesmo, sendo essa diferença matematicamente formada pela universalidade de fatores positivos e negativos que afetam esse patrimônio durante o mesmo lapso temporal, descontadas as transferências patrimoniais. Ora, os prejuízos de períodos-base anteriores não integram essa universalidade de fatores positivos e negativos.

Daí a lei, sem descaracterizar a base de cálculo própria dos tributos sobre a renda, poder admitir ou não a compensação das perdas passadas ou permiti-la sob determinadas condições, ou sob determinada limitação temporal, ou sob determinadas limitações de valor em relação ao montante da mutação patrimonial presente. *(negrejou-se)*

Conclui-se do exposto que a sucessão de leis autorizando, reiteradamente, a compensação de prejuízos fiscais na apuração da base de cálculo do IRPJ, não

altera a essência do acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, suscetível de tributação: diferença entre a universalidade patrimonial no início desse período e a universalidade patrimonial no final do mesmo, descontadas as transferências patrimoniais, e naquela diferença não se inserem os prejuízos e as bases negativas apurados em períodos anteriores. Esta concessão legislativa pode existir, ou não, e ainda assim a tributação da renda não padecerá de inconstitucionalidade.

Veja-se que no mesmo sentido já havia se posicionado a autoridade julgadora de 1ª instância, na decisão recorrida, embora pautando-se em outros referenciais normativos e doutrinários:

Neste cenário, conquanto as respeitáveis ponderações inseridas no bojo das decisões forenses e administrativas mencionadas pelo impugnante em favor da tese conduzida na peça impugnatória, exordialmente, importa acentuar que representa ponto incontradito as asserções que visam conduzir o campo de incidência da tributação do imposto de renda à configuração de um acréscimo patrimonial auferido em decorrência da aquisição econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza.

Sob o aspecto do conceito de renda, todavia, vale destacar aquilo que foi traçado na obra do insigne jurista Leandro Paulsen, instruído na lição de Roque Antonio Carraza:

“(...) renda é disponibilidade de riqueza nova, havida por dois momentos distintos (...) é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao logo de um determinado tempo, Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e por subtraendo, o total das deduções ou abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. (...) tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa ..., é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza (Paulsen, Leandro, Impostos Federais, Estaduais e Municipais, Livraria do Advogado, Porto Alegre/RS, 5ª ed. rev. e atual., 2010, p. 48/49).”

Por sinal, as aferições do acrésimo patrimonial ou do resultado positivo de determinado exercício financeiro traduzem fatos jurídico-tributários para concretude do nascimento da obrigação tributária passível de incidência do imposto de renda, aplicável às pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real, nos moldes da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, cuja apuração emerge, primordialmente, da resultante da confrontação do montante de despesas incorridas e receitas realizadas no encerramento do período de referência, que, por sua vez, em respeito ao princípio da competência, devem ser autônomos em relação ao resultado demonstrado em anos-base distintos.

Ante este enfoque, cabe observar os fundamentos reguladores estabelecidos pela legislação societária quanto à produção dos pertinentes acréscimos patrimoniais, bem como a influência que a compensação de prejuízos de períodos anteriores exerce sobre o resultado final demonstrado no patrimônio líquido da entidade ao final do exercício financeiro.

Tal aspecto fica evidente pela observância do teor do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976 (Lei das S/A), abaixo reproduzido sob a redação aplicável à época dos fatos geradores, na qual se nota a forma verticalizada de composição da Demonstração do Resultado do Exercício, principiando-se da receita operacional bruta e agregando-se, na sequência, o conjunto de operações econômicas

computadas em obediência ao princípio da competência para fins de obtenção do lucro ou prejuízo líquido da entidade:

“Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.”

Outrossim, o art. 189 do referido diploma legal determina que se deduzam do resultado do exercício os prejuízos acumulados antes de qualquer das participações, cuja aferição não traz nenhum efeito no sentido de transfigurar a apuração do lucro do exercício, mas, tão somente, determinar o valor de referência sobre o qual serão calculadas as importâncias destinadas às importâncias especificadas no art. 190 da mesma norma.

Neste cenário, pode-se inferir tal exegese pela observação concomitante com os termos do art. 191 da Lei das S/A, uma vez que se define o conceito de Lucro Líquido do Exercício como sendo a demonstração da variação monetária entre o resultado do exercício e as mencionadas participações:

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

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

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.”

Assim sendo, fica patente que a caracterização do Lucro Líquido ou Lucro Contábil do exercício financeiro, demonstrado em observância com os ditames estabelecidos pela legislação societária, provém da hipótese de apuração de um resultado positivo contingente à incidência da tributação do pertinente imposto de renda e CSLL do período-base, a despeito a coexistência ou não de prejuízos acumulados de períodos anteriores a serem absorvidos no cômputo do patrimônio líquido da entidade.

E, se a lei pode admitir ou não a compensação de perdas passadas, ou permiti-la sob determinadas condições, como dito por Ricardo Mariz de Oliveira no excerto antes

transcrito, é possível concluir que a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas, quando autorizada por lei, tem natureza de isenção, que atinge o critério material da hipótese de incidência, subtraindo parte do complemento de seu verbo, ou seja, parte da renda.

Esta é a conclusão que se extrai da fenomenologia das isenções tributárias, exposta por Paulo de Barros Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário (Editora Saraiva, 17ª edição, São Paulo:2005, p. 489/491):

De que maneira atua a norma de isenção, em face da regra matriz de incidência? É o que descreveremos.

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente.

[...]

Outro exemplo: o queijo tipo Minas é isento do IPI. Quer significar que u'a norma de isenção foi dirigida contra a regra matriz daquele gravame federal, mutilando o critério material da hipótese, precisamente no tópico do complemento do verbo. Com isso, a amplitude do núcleo hipotético, que abarcava até aquele instante todos os produtos industrializados, perde um elemento de seu conjunto – o queijo tipo Minas.

[...]

E assim por diante, sempre o mesmo fenômeno: o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da primeira (regra-matriz).

Importa referir que o legislador muitas vezes dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de recontro normativo, mas não chama a norma mutiladora de isenção. Não há relevância, pois aprendemos a tolerar as falhas do produto legislado e sabemos que somente a análise sistemática, iluminada pela compreensão dos princípios gerais do direito, é que poderá apontar os verdadeiros rumos da inteligência de qualquer dispositivo de lei.

[...]

Não confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da conseqüência com mera redução de base de cálculo ou da alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o quantum de tributo que deve ser pago. O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é isenção parcial.

A Lei nº 9.065/95, contrapondo-se à regra-matriz do IRPJ e da CSLL, que tem por base de cálculo o lucro da pessoa jurídica aferido em determinado período de apuração, em observância ao princípio da universalidade, reduz seu campo de incidência, afirmando que não é renda 30% do lucro precedido de apuração deficitária. Nega, portanto, a existência de acréscimo patrimonial até que sejam esgotados os prejuízos fiscais e bases negativas acumulados, mas observando-se o limite de 30% do lucro apurado.

De outro lado, ainda que se enquadre esta determinação como mera redução de base de cálculo, minimamente a isenção parcial estaria presente, integrante do

conjunto de exclusões do crédito tributário, referidas no art. 175 do Código Tributário Nacional.

Consoante expresso na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/95, a limitação desta isenção teve cunho arrecadatório: o alcance máximo de sua aplicação é estabelecido em razão do lucro líquido ajustado do período de apuração, de modo que ao menos 70% do lucro seja tributado, caso o sujeito passivo faça uso do benefício fiscal. E este objetivo deve ser respeitado, ainda que se trate do último período de apuração da pessoa jurídica.

Isto porque a interpretação da norma em referência deve ser literal, consoante dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. *(negrejou-se)*

Ao assim determinar, o Código Tributário Nacional impede o intérprete de aprofundar-se nos planos semânticos e pragmáticos, segundo entendimento de Paulo de Barros Carvalho, na obra antes citada (p. 107). No caso em análise, inviabiliza conjecturas acerca da impossibilidade de utilização futura dos prejuízos e bases negativas não compensados até o momento da extinção, e de eventual ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

A esta mesma conclusão chegou a I. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, ao relatar caso semelhante e ter seu posicionamento acolhido por voto de qualidade na Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciado no Acórdão nº 9101-00.401. De seu voto, extrai-se:

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

Um dos exemplos trazidos a lume, também como paradigma, é a decisão proferida no recurso 126597, Ac. CSRF/01-04,258 de 01/12/2002, do i, Conselheiro Celso Alves Feitosa, que negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional e está assim decidido e ementado:

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

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

Nesse julgado a decisão afirma que não há óbice a compensação integral, nos casos de declaração de encerramento de atividades, tanto do imposto de renda das pessoas jurídicas, quanto da contribuição social sobre o lucro. E na mesma linha, com o brilhantismo habitual, o i. patrono da Recorrente sustenta que o limite imposto através do artigo 15 da Lei 9065/1995 não se aplica nos casos de extinção da pessoa jurídica em virtude de incorporação pois, caso contrário, a empresa incorporada perderia o direito à compensação de prejuízos, o que não corresponde à finalidade do mencionado artigo, conforme entendimento até então majoritário da jurisprudência deste Colegiado.



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

Os Tribunais Superiores já definiram que na compensação de prejuízos não se trata de direito adquirido, mas sim de uma expectativa de direito, como demonstram decisões do Superior Tribunal de Justiça, como exemplo o Recurso Especial nº 307389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

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

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

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

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

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 50, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

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

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

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

(...)

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

“A lei questionada limitou as deduções de prejuízos da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social referentes a exercício futuro.

Vedado estaria fazê-lo em relação a fatos geradores já ocorridos quando de sua publicação, ou para exigência no mesmo exercício. " (fl. 44)

5. (...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Neste sentido é a jurisprudência consoante arestos a seguir elencados:

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

Ementa: ... I. Da leitura do art. 151 do CTN dessume-se que as possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário nele estão exauridas, não comportando interpretação extensiva do seu conteúdo, ante o teor do art 111,

inciso I, do CTN..." (STJ. Resp 7827291PR, Rel.: Min Castro Meira, 2ª Turma, Decisão: 06/12/05. DJ de 01/02/06, p.. 506.)

"Ementa: ... I. O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas....." (STJ. REsp 192531/RS, Rel.: Mm.. Octavio de Noronha, 2ª Turma. Decisão: 17/02/05. DJ de 16/05/05, p. 275.)

"Ementa: ... II. Nos termos do art. 111 do CTN, a interpretação das normas de índole tributária não comportam ampliações ou restrições, e, sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, deve prevalecer aquela que mais se aproxima do elemento literal. ..." (TRF 2ª Região, AMS 94.02.14085-9/R1 Rel.: Des. Federal Poul Erik Dyrllun, 6ª Turma. Decisão: 15/12/04 DJ de 10/01/05, p. 52.)

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

"Art. 95. As empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subseqüentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas."

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

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

(...)

§ 4º O limite de redução de que trata este artigo não se aplica aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais, bem como aos apurados pelas empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981 com a redação dada pela Lei nº 9.065, ambas de 1995.

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

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

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

MP 2.113-32 de 21/06/2001

Art.41. O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no art. 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, não se aplica ao resultado

decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLL.

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

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

O destaque feito pela I. Conselheira às palavras da Ministra Ellen Gracie bem reflete a finalidade da norma em comento: socializar os prejuízos de empresas deficitárias para garantir sua sobrevivência. Admite-se excluir o crédito tributário correspondente a até 30% do lucro da pessoa jurídica, em razão de prejuízos e bases negativas pretéritos, como estímulo à subsistência da empresa em dificuldades. Logo, nenhuma razão há para ampliação deste benefício, mormente em face da extinção desta empresa.

Portanto, se a isenção não foi ampliada pelo legislador, de modo a alcançar maior percentual do lucro da pessoa jurídica no momento de sua extinção, caso ainda disponíveis prejuízos e bases negativas para compensação, não pode o intérprete conferir-lhe este alcance.

Relevante observar que Ricardo Mariz de Oliveira, embora reconheça ao legislador o direito de vedar qualquer compensação de prejuízos fiscais, manifesta-se favoravelmente à compensação superior ao limite de 30% no último período de apuração da pessoa jurídica, na mesma obra antes referida (p. 864/865):

Quanto ao limite de trinta por cento, a jurisprudência administrativa⁷, firmou-se no sentido de não ser aplicável no período-base da pessoa jurídica extinta por incorporação, tendo em vista que a instituição do mesmo não visou impedir a total compensação dos prejuízos, mas apenas limitá-la em cada período, com transferência do saldo para os períodos posteriores. Assim, como após a incorporação o saldo de prejuízo fiscal até então não compensado não pode ser transferido para a incorporadora, por expressa disposição legal proibitiva, na última apuração de lucro real da pessoa jurídica a ser incorporada, que é feita exatamente para efeito da incorporação, a compensação não sofre a referida limitação. O mesmo ocorre com o lucro real final apurado na extinção da pessoa jurídica ou na sua fusão ou cisão, sendo que, se a cisão for parcial, a não aplicação do limite se dá sobre a porcentagem dos prejuízos fiscais correspondente à porcentagem do patrimônio líquido a ser vertido, porque é sobre ela que se dará a impossibilidade de compensação futura.

Essa construção jurisprudencial tem fundamentos corretos e sólidos, que se resumem ao seguinte:

- é necessário, para a correta compreensão da norma legal, que o intérprete perquiria sobre a sua finalidade e leve em conta a "mens legis";
- a análise da exposição de motivos da Medida Provisória n. 998, de 1995, que foi posteriormente convertida na Lei n. 9065, evidencia que o legislador, em momento algum, pretendeu eliminar a compensação dos prejuízos fiscais;
- conforme concluiu o relator do acórdão do "leading case"⁸, "a expressão 'sem retirar do contribuinte o direito de compensar'⁹ reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação dos prejuízos acumulados, sendo inaplicável a trava";

- a própria lei proíbe a transferência do prejuízo fiscal não compensado até o ato de fusão, incorporação ou cisão, para a sucessora da pessoa jurídica que tinha o prejuízo fiscal.

Na verdade, a exclusão do limite de compensação, nos casos de incorporação, fusão e cisão, conta com um fundamento muito forte, não existente nos casos de liquidação da pessoa jurídica, para os quais apenas os demais são aplicáveis.

Entretanto, nessas três operações, a exclusão decorre da combinação da norma limitadora, que não excluiu a compensação integral, mas apenas a limitou em cada período-base, com a norma proibitiva da transferência da compensação para as pessoas jurídicas sucessoras.

Realmente, se a lei não impede a compensação integral, pois apenas a posterga, mas se ela não permite que a compensação venha a ser feita futuramente pela sucessora, o impasse se resolve através da permissão de compensação integral pela sucedida, em situação que não está abrangida pela hipótese de incidência da norma de limitação.

Este tema ainda não se pacificou nas câmaras administrativas, pois existem algumas decisões em contrário à grande maioria que segue aquele entendimento.

Não obstante, o entendimento predominante tem lastro inclusive em manifestações do Superior Tribunal de Justiça, não especificamente sobre este tema, mas sobre o limite de compensação. São julgados que, ao apreciarem a validade jurídica do limite de trinta por cento, entre outros fundamentos, manifestaram que a lei não vedou a compensação de prejuízos, mas apenas a transferiu para períodos futuros¹⁰.

Porém, como dito, por veicular exclusão do crédito tributário, a Lei nº 9.065/95 não permite tal extensão interpretativa, e, demais disso, consoante explicitado no início deste voto, a referida Lei deixou de trazer a referência antes contida na Lei nº 8.981/95 acerca da possibilidade de compensação posterior dos saldos de prejuízos e bases negativas não utilizados em razão do limite estabelecido, assim como a Exposição de Motivos da Medida Provisória que a originou apenas ressalta a possibilidade de compensação integral se 30% do lucro apurado a comportasse.

Por estas razões, correta se mostra a glosa procedida pela autoridade lançadora e, por consequência, a exigência do crédito tributário principal aqui lançado [...].

Defende a recorrente, ainda, que a multa de ofício não lhe seria aplicável, ante o disposto no art. 132 do CTN. Ressalta que é inconteste a sua *condição de sucessora da TELPART, a quem incorporou em 29.04.2008*.

Consoante relatado, o aproveitamento excessivo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas verificou-se, justamente, na última apuração promovida por Telpart Participações S.A, CNPJ 02.591.814/0001-73, em razão de sua incorporação pela autuada.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais assim consolidou o entendimento acerca deste tema:

Súmula CARF nº 47. Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Descreve a autoridade lançadora que, *à época da incorporação a Newtell detinha 51,07% do capital social e votante da Telpart Participações S.A*. Os documentos juntados aos autos, por sua vez, confirmam que as sociedades estavam sob controle comum e pertenciam ao mesmo grupo econômico à época em que a infração foi cometida:

- As atas de Assembléia Geral Extraordinária realizadas pela incorporadora e pela incorporada apontam, em ambas, a presença de Alberto Ribeiro Güth como administrador da companhia e Hiram Bandeira Pagano Filho como conselheiro fiscal (fls. 14/25).
- O protocolo de incorporação/justificação da Telpart Participações S/A confirma que a Newtel Participações S/A detinha 51,07% do capital social e votante da incorporada, estando as duas sociedades representadas pelas mesmas pessoas: Kevin Michael Altit e Alberto Ribeiro Güth (fls. 26/37).

Tais circunstâncias, ressaltadas na decisão recorrida e não contraditadas em recurso voluntário, evidenciam o conhecimento, pelos sucessores, da infração praticada pela sucedida, e ensejam a aplicação da Súmula CARF nº 47, para manutenção da multa de ofício aplicada.

Quanto à inaplicabilidade de multa e juros de mora em razão de conduta em conformidade com a jurisprudência administrativa, assim dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Entende a recorrente que os julgados administrativos por ela invocados caracterizariam *práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*, previstas no inciso III do referido dispositivo, a ensejar a aplicação de seu parágrafo único. Todavia, o efeito de decisões administrativas foi tratado no inciso II, e não no inciso III do referido dispositivo, somente se cogitando de dispensa de penalidades e juros de mora nas hipóteses em que a lei atribuir eficácia normativa a tais decisões, o que não se verificou.

Quanto aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, adoto as razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma noíma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).

Dai, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

*Súmula **CARF** nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devidos à taxa Selic.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.


EDELÍ PEREIRA BESSA – Relatora