



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

Processo n° 16832.001030/2009-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.830 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2018
Matéria IRPJ - GLOSA DE DESPESA
Recorrente SOCIEDADE TÉCNICA E INDUSTRIAL DE LUBRIFICANTES SOLUTEC LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2007

INDENIZAÇÕES TRABALHISTAS. LEI, CONTRATO, CONVENÇÃO E ACORDO COLETIVOS DE TRABALHO. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis da base de cálculo do IRPJ as indenizações trabalhistas fundadas em lei, contrato de trabalho, convenção ou acordos coletivos.

PREJUÍZO FISCAL ACUMULADO. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. INCORPORAÇÃO. APLICABILIDADE.

Aplica-se à compensação de prejuízo fiscal de exercícios anteriores o limite de 30% do lucro líquido ajustado, ainda que se trate de extinção da pessoa jurídica em face de incorporação da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando os ajustes relativos ao IRPJ e à CSLL tiverem origem nos mesmos fatos, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para restabelecer a dedução de despesas de R\$ 1.028.579,02 das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por **SOCIEDADE TÉCNICA E INDUSTRIAL DE LUBRIFICANTES SOLUTEC LTDA.** (sucessora de SERVACAR COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA, e sucedida por COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.), pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 12-29.553 (fls. 298 a 303), da 2ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro I, que negou provimento à impugnação apresentada pela recorrente.

A autoridade fiscal encontrou duas infrações, e as descreveu no Termo de Constatação Fiscal de fl. 109. A primeira, no ano base 2005, consistiu na dedução de despesas que não atendiam as condições de dedutibilidade. A infração está assim descrita:

1 - No ano calendário de 2005 foram deduzidas como despesas operacionais no valor total de R\$ 1.615.474,74, e referentes a Conta 41517000 - Indenizações Espontâneas, despesas efetuadas por mera liberalidade uma vez que tais dispêndios não se encontram expressamente definidos na legislação trabalhista, conforme Termo de Intimação Fiscal 006, de 01/out/2009 e sua respectiva carta resposta de 08/out/2009.

A infração redundou em lançamento de IRPJ e de CSLL.

O segundo ilícito foi o excesso de compensação de prejuízo fiscal acumulado, assim retratado no termo de constatação:

2 - No ano calendário de 2007 foi efetuada compensação de Prejuízo Fiscais sem a observância do limite legal de 30%, tendo em vista que o Lucro Real declarado era da ordem de R\$ 11.004.512,26 o limite de 30% seria de R\$ 3.301.353,67, entretanto foi compensado R\$ 6.819.859,17, evidenciando assim uma compensação indevida no valor de R\$ 3.518.505,50.

Aqui a autuação ficou restrita ao IRPJ.

Contestado o lançamento, o processo foi remetido à DRJ - RJ1, que negou provimento à impugnação, em acórdão cuja ementa recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

A prova documental das alegações deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30% DO LUCRO REAL. EMPRESA INCORPORADA.

Para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. Ainda que a empresa tenha sido incorporada, inexistente amparo legal para utilização plena do saldo de prejuízos fiscais acumulados, sem observância do limite de trinta por cento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não resignada, a recorrente interpôs recurso (fls. 309 a 325), repisando os mesmos argumentos apresentados na impugnação.

Quanto à primeira infração, disse que o título "indenizações espontâneas" não consta do plano de contas, e que a conta 41517000 é denominada de **Despesas de Empregados Próprios por Término de Serviço**.

A conta recebe lançamento de despesas sempre que haja extinção de cargo e, em decorrência disso, demissões. Demissões que não são motivadas pelo desempenho dos empregados. Nesse sentido, aduz a recorrente:

Portanto a empresa como parte de sua política de salários e benefícios, a qual objetiva a atração e retenção de talentos, desenvolveu um plano que possibilita compensar o empregado que apresenta desempenho satisfatório, mas é demitido nas situações em que a posição ocupada pelo mesmo é EXTINTA, sem possibilidade de recolocação interna.

Nestes casos em que a demissão é INEVITÁVEL, é adotado o Plano existente há vários anos, o qual é de conhecimento público de TODOS os funcionários e que visa oferecer àqueles impactados por reestruturações administrativas, uma quantia determinada por critério igualitário, para que este empregado consiga se manter, enquanto procura outra colocação no mercado.

Cumprido destacar que as referidas compensações, tornam-se obrigatórias para Recorrente na medida em que faz parte de sua Política de Salários e Benefícios adotada de forma INDISTINTA, sem segregações.

Desta forma conclui-se com absoluta clareza quanto a razoabilidade e necessidade de compensar o empregado desligado por extinção de cargo decorrente de uma reorganização administrativa, por esta razão os custos em questão

constituem legítima e necessária compensação pelos potenciais danos causados aos trabalhadores, deixando de ser uma mera liberalidade como alega o Sr. Fiscal, pois como demonstrado há todo um caráter sócio econômico associado à matéria. (grifos da recorrente)

Concluiu afirmando que, do valor glosado, R\$ 1.028.579,02 consiste em indenizações previstas na Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; e que apenas R\$ 586.895,72 seriam as *indenizações espontâneas*. Defendeu o direito de apresentar provas depois da impugnação.

No que concerne à segunda infração, a compensação de prejuízo fiscal acumulado, disse a recorrente que a não observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado se deu em face da descontinuidade da empresa SERVACAR, incorporada pela recorrente.

Sustentou que a limitação de 30% é aplicável apenas quando existe possibilidade de compensação do prejuízo fiscal acumulado com lucros futuros. Nessa linha de argumentação, ponderou a recorrente:

Este procedimento, qual seja, a incorporada compensar todo o seu prejuízo fiscal sem o limitador de que trata o artigo 15 da Lei nº 9.065/95 encontra apoio nas inúmeras decisões do Conselho de Contribuintes bem como no âmbito do Eg. Superior Tribunal de Justiça (STJ) que claramente, cuidou da legalidade da restrição de 30% de aproveitamento de prejuízo fiscal, somente para as sociedades NÃO EXTINTAS, o que não é o caso da SERVACAR que deixou de existir em decorrência da incorporação pela SOLUTEC, portanto este posicionamento jurisprudencial esta insitamente ligado ao Princípio da Continuidade da empresa, o que definitivamente não ocorre nos casos de incorporação, onde há extinção da incorporada.

Em reforço dessa tese, citou alguns julgados do antigo Conselho de Contribuintes e do CARF.

Ao final, pugnou pela reforma da decisão recorrida.

Os autos vieram a julgamento, e a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara resolveu, conforme a Resolução nº 1103-000.109 (fls. 352 a 357), admitir os documento e realizar diligência nos seguintes termos:

Pelo exposto, constata-se a necessidade de complementação da instrução processual para adequado conhecimento dos fatos, em observância ao princípio da verdade material, orientador do processo administrativo tributário, devolvendo-se os autos à unidade de origem para realização de diligência na qual a autoridade fiscal deverá adotar as providências adiante relacionadas:

a) dar ciência desta resolução à recorrente, entregando-lhe cópia;

b) intimar a recorrente para (i) elaborar demonstrativo dos dispêndios lançados na conta 41517000 efetivamente decorrentes da legislação trabalhista no valor alegado de R\$ 1.028.579,02 (fls. 230/232) e (ii) apresentar documentação comprobatória.

A autoridade fiscal encarregada do procedimento deverá (i) examinar a comprovação apresentada pela contribuinte, (ii) elaborar relatório de diligência

detalhado e conclusivo, indicando de forma individualizada os itens cuja comprovação foi acolhida ou rejeitada, ressalvadas a prestação de informações adicionais e a juntada de documentação que entender necessárias, (iii) entregar cópia do relatório à contribuinte e (iv) conceder-lhe prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de contrarrazões em observância às prescrições do art. 35, parágrafo único, do Decreto 7.574/2011, após o que o processo deverá retornar a esta Turma para prosseguimento do julgamento.

A Fiscalização, como resultado da diligência, produziu o relatório de fls. 696 a 700, que foi contestado pela recorrente nas contrarrazões de fls. 703 a 718. Diante disso, a Fiscalização produziu novo relatório (fls. 825 a 827), acolhendo as ponderações da recorrente, que, sendo intimada (fl. 828), dessa vez, não se manifestou.

O relatório da Fiscalização apresentou as seguintes conclusões:

Análise - aspectos legais

O valor de R\$ 1.028.579,02 é composto das seguintes rubricas:

AVISO PRÉVIO	451.660,17
MÉDIA DO AVISO PRÉVIO	196.934,66
AVISO ESPECIAL	2.651,07
IND. ART. 477 CLT	15.081,63
IND. GESTANTE	118.084,18
IND. ACID. TRABALHO	372,81
IND. LEI 7.238/84	5.866,90
BÔNUS	237.927,60
	1.028.579,02

A interessada em sua resposta datada de 12/04/2016, em atendimento à intimação fiscal, informou a natureza jurídica dos itens acima:

- O "AVISO PRÉVIO", "MÉDIA DO AVISO PRÉVIO" e a "INDENIZAÇÃO ART. 477" estão previstos na Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, conforme esclarecido no documento entregue.

- A "INDENIZAÇÃO LEI 7.238/84" está prevista no art. 9º desta lei.

- O "AVISO ESPECIAL", "INDENIZAÇÃO GESTANTE" e "INDENIZAÇÃO ACIDENTE DE TRABALHO" são decorrentes da Convenção Coletiva de Trabalho, de caráter normativo previsto no art. 611 da CLT. Este Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) está presente as fls. 471/488 deste processo.

- Por fim o "BÔNUS", que de acordo com a citada resposta da empresa, foi *"pago no contexto da política de salários e benefícios, para compensar o empregado que apresentava desempenho satisfatório, mas que foi demitido porque a posição foi extinta, sem possibilidade de recolocação interna"*. Esclarece ainda ser uma política existente há anos e extensiva a todos, com a dedutibilidade garantida pelo art. 299, parágrafo 3º do RIR/99.

Com exceção da rubrica "BÔNUS", todos os outros itens estão previstos na legislação trabalhista.

Análise documental

O contribuinte detalhou em planilha os nomes das pessoas físicas, valor e descrição da rubrica a que se referem as indenizações trabalhistas, que somam R\$ 1.028.579,20, conforme fls. 634/684 e ainda o arquivo não paginável fl. 685.

Nesta nova análise dos valores que compõem as verbas pagas, informadas pela empresa conforme planilhas citadas acima, esta diligência analisou a Folha de Pagamento de pessoal, não encontrando diferenças.

Desta forma, o somatório dos valores comprovados, frente à Folha de Pagamentos, resulta em R\$ 1.028.579,02. (fls. 826 e 827)

Transcorrido o prazo sem que a recorrente se manifestasse, os autos retornaram ao CARF, para prosseguir o julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Admissibilidade

O exame de admissibilidade foi feito quando da Resolução nº 1103-000.109, ocasião em que entendeu-se estarem presentes todos os requisitos necessários para o conhecimento do recurso.

Despesas operacionais

A autoridade fiscal entendeu que as deduções registradas contabilmente como *indenizações espontâneas* não seriam passíveis de dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois, decorrendo de mera liberalidade da recorrente, não seriam necessárias, nem usuais ao exercício da atividade econômica.

A recorrente, por seu turno, asseverou que o valor glosado, no montante de R\$ 1.615.474,74, seria o saldo de uma conta, no qual estariam incluídas as demais indenizações trabalhistas previstas na CLT. Tais indenizações atingiriam o total de R\$ 1.028.579,02. A diligência determinada pelo CARF confirmou exatamente esse valor, sem contestação pela recorrente.

O exame do relatório de diligência (fls. 825 a 827) mostra que o montante de R\$ 1.028.579,02 não pode ser considerado como fruto de mera liberalidade da recorrente. São, pelo que se depreende do relatório, despesas oriundas da relação de emprego.

Importa dizer que as obrigações trabalhistas podem encontrar fundamento diretamente na lei, como era o caso da antiga "multa" de 40% do FGTS, exigível nos casos de dispensa sem justa causa; podem ter fundamento em normas criadas por convenção ou acordo coletivo, elaboradas com a intervenção dos sindicatos, e por sentença normativa da Justiça do Trabalho.

As obrigações trabalhistas, ademais, podem derivar do contrato de trabalho. E, nesse ponto, é importante notar que se incorporam ao contrato de trabalho as regras veiculadas nos regulamentos internos da empresa, que criam obrigações para o empregador.

O art. 468 da CLT abriga o princípio que veda a alteração contratual lesiva ao empregado. Na esteira dessa norma, o C. Tribunal Superior do Trabalho - TST editou a Súmula 51, cujo enunciado tem a seguinte dicção:

NORMA REGULAMENTAR. VANTAGENS E OPÇÃO PELO NOVO REGULAMENTO. ART. 468 DA CLT.

I - As cláusulas regulamentares, que revoguem ou alterem vantagens deferidas anteriormente, só atingirão os trabalhadores admitidos após a revogação ou alteração do regulamento.

II - Havendo a coexistência de dois regulamentos da empresa, a opção do empregado por um deles tem efeito jurídico de renúncia às regras do sistema do outro. (g.n.)

As regras estabelecidas em regulamento interno da empresa aderem ao contrato de trabalho e não podem ser alteradas, nem mesmo pelo advento de um novo regulamento interno, se essa mudança for prejudicial ao empregado.

Vem daí a conclusão de que uma verba, tenha ela caráter remuneratório ou indenizatório, paga por força de norma inserida em regulamento interno de empresa não pode ser tido como mera liberalidade. A norma é cogente e cria obrigações que vinculam o empregador, com a mesma força de uma norma legal.

Portanto, as despesas identificadas no quadro constante do relatório de diligência (acima reproduzido), no total de R\$ 1.028.579,02, devem ser aceitas como dedutíveis, pois têm respaldo na lei, em convenção coletiva, ou no próprio contrato de trabalho.

Quanto à parcela remanescente de R\$ 586.895,72, a glosa deve ser mantida, dada a falta de comprovação de seu fundamento.

Compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL

A infração aqui é o excesso de compensação de prejuízo fiscal, pois ultrapassou o limite de 30% do lucro líquido ajustado. A recorrente admite o fato, mas nega ter existido qualquer irregularidade, porquanto os prejuízos pertenciam à empresa Servacar, extinta por incorporação. Nessa hipótese não se aplicaria a trava dos 30%, a qual, segundo a recorrente, pressupõe o prosseguimento do exercício da atividade empresarial.

Sobre a matéria é importante destacar alguns pontos. O primeiro deles é que prejuízo e lucro, inclusive os de natureza fiscal, decorrem do exercício da atividade da empresa e são inerentes ao risco a que todo empresário está sujeito. Sendo resultante das operações realizadas em determinado lapso de tempo, o prejuízo fiscal não pode ser tido como um crédito do contribuinte contra a Fazenda. A apuração de prejuízo, por si só, não cria direito oponível ao Fisco.

A compensação de prejuízo fiscal, segundo entendimento do E. Supremo Tribunal Federal - STF, é benefício e, como tal, passível de ser concedido ou suprimido, ampliado ou limitado, segundo a discricionariedade do legislador.

A lei estabeleceu que a compensação de prejuízo deve observar o limite de 30% do lucro líquido ajustado. Tal limite só pode ser afastado por disposição expressa que abra exceção à regra geral.

A recorrente alega que, na hipótese de incorporação de empresa, a trava de 30% implicaria a perda do saldo de prejuízo fiscal acumulado. Embora isso possa ocorrer, o descarte do prejuízo fiscal não foi introduzido pelas Leis 8.981 e 9.065. Situação semelhante já existia na sistemática anterior, na qual o direito à compensação estava jungido ao prazo de decadência de quatro anos, ao fim do qual o saldo de prejuízo remanescente havia de ser descartado. Nos dias atuais, o mesmo descarte ocorre nos casos de cisão parcial, relativamente ao prejuízo que corresponde à parte cindida.

Embora esses pontos revelem a validade do limite à compensação de prejuízo fiscal, inclusive nos casos de incorporação e cisão de empresa, a matéria ainda suscita divergências no âmbito do CARF. Entretanto, o entendimento mais afinado com o art. 15 da Lei nº 9.065/1995, e da legislação do IRPJ, em geral, foi expresso no Acórdão nº 1101-001.161, cujos fundamentos se encontram no voto da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, os quais estão abaixo reproduzidos:

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 subseqüentes, 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 subseqüentes, (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 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."], 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 R\$ 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.

Dá 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. 6.404 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 vezes a **invalidade deste argumento, que decorre principalmente da própria Lei n. 6.404, 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. 6.404 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 acréscimo 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 seqüência, 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 do 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 à 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 9.065/1995 não se aplica nos casos de extinção da pessoa jurídica em virtude de incorporação pois, caso contrário, a empresa incorporada perderia o direito à compensação de prejuízos, o que não corresponde à finalidade do mencionado artigo, conforme entendimento até então majoritário da jurisprudência deste Colegiado.

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

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

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

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

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

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

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 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, 111, 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: 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 825.012/MG Rel: Min. Castro Meira, 2ª Turma. Decisão: 16/05/06. DJ de 26/05/06, p. 250.)

Ementa: I. Da leitura do art. 151 do CTN deduz-se que as possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário nele estão exauridas, não comportando interpretação extensiva do seu conteúdo, ante o teor do art 111, inciso I, do CTN..." (STJ. Resp 782.729/PR, Rel.: Min Castro Meira, 2ª Turma, Decisão: 06/12/05. DJ de 01/02/06, p. 506.)

"Ementa: I. O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas (STJ. REsp 192.531/RS, Rel.: Min. Octavio de Noronha, 2ª Turma. Decisão: 17/02/05. DJ de 16/05/05, p. 275.)

"Ementa: II. Nos termos do art. 111 do CTN, a interpretação das normas de índole tributária não comportam ampliações ou restrições, e, sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, deve prevalecer aquela que mais se aproxima do elemento literal. ..." (TRF 2ª Região, AMS 94.02.14085-9/RJ Rel.: Des. Federal Poul Erik Dylun, 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 8.981/1995, com a redação inserida através do artigo 1º, da Lei 9.065/1995, 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 - BEFIEEX, 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 8.023/1990, no que tange ao tratamento diferenciado concedido às empresas que exercem atividades rurais que podiam compensar todos os prejuízos incorridos, sem limites. Lei 8.023/1990:

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 administrativa, 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. 9.065, evidencia que o legislador, em momento algum, pretendeu eliminar a compensação dos prejuízos fiscais;

- conforme concluiu o relator do acórdão do "leading case", "a expressão *sem retirar do contribuinte o direito de compensar* reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação dos prejuízos acumulados, sendo inaplicável a trava";

- 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 futuros.

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 conseqüência, a exigência do crédito tributário principal aqui lançado [...].

Assim, também aqui deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao principal exigido.

CSLL

O lançamento da CSLL cingiu-se à glosa da dedução de R\$ 1.615.474,74 de sua base de cálculo, relativa ao ano de 2005. Os fundamentos de fato e de direito que levaram à glosa são os mesmos declinados pela autoridade fiscal para o IRPJ. Portanto, a solução a ser dada aqui é, em tudo, semelhante à adotada para aquele imposto. Vale dizer, deve ser restabelecida parcialmente a dedução, admitindo a despesa de R\$ 1.028.579,02, e mantendo a glosa de R\$ 586.895,72.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, para no mérito dar-lhe parcial provimento, restabelecendo a dedução de R\$ 1.028.579,02 das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior