



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

Processo nº 19515.001329/2010-04
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-00.691 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2012
Matéria APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.
Recorrente COMPANHIA BRASILIANA DE ENERGIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, foi NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Relator José Ricardo da Silva (Relator), acompanhado pelos Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e Nara Cristina Takeda Taga. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

JOSE RICARDO DA SILVA - Relator.

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora Designada

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

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto pela COMPANHIA BRASILIANA DE ENERGIA (fls. 01/22, v. 3), contra decisão da 7ª Turma da DRJ/SPI, consubstanciada no Acórdão nº 16-28.870, de 11 de janeiro de 2011 (fl. 125/151, v. 2), que julgou improcedente sua impugnação.

Conforme se verifica nos autos, após procedimento de revisão das Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) da Recorrente, foi constatada a inobservância da limitação de 30% nas compensações de prejuízos fiscais na apuração do lucro real e na base de cálculo negativa de períodos bases anteriores da CSLL, no ano-calendário de 2006.

Diante das ocorrências, a contribuinte foi intimada pela autoridade fiscal, para que esclarecesse os motivos que a levaram a inobservância da limitação de 30% nas compensações (fls. 04/07, v. 1).

Em resposta à intimação, a Recorrente informou que, em virtude de ter incorporado à AES Transgás Empreendimentos S.A em outubro de 2006 (CNPJ 02.625.222/0001-25), com sua consequente extinção, caso não utilizasse integralmente os saldos remanescentes de prejuízos fiscais e base negativa registrados em seus livros fiscais até o exercício em questão, estaria impedida de os utilizar nos anos posteriores.

Assim, por não prever a Lei 9.065/95 vedação ou restrição de compensação nesta hipótese de extinção de pessoa jurídica, procedeu ao aproveitamento integral dos saldos. Logo, em seu entender, não haveria o que se falar em inobservância de impedimento às compensações integrais (fls. 83/84).

Contudo, por entender que a interpretação dada pela Recorrente se encontrava equivocada, lavrou os autos de infração para constituir os créditos tributários compensados em excesso de IRPJ (fls. 200/203) e CSLL (fls. 207/210), no ano-calendário de 2006.

Cientificada do auto de infração em 02 de junho de 2010, e com ele não se conformando, apresentou Impugnação (fls.02/21, v. 2), com os seguintes argumentos:

- a) a Transgás foi incorporada pela contribuinte em virtude de uma reorganização societária do Grupo AES no Brasil, a fim de racionalizar a estrutura de controle das empresas por ela controlada;
- b) além de a reorganização ter sido aprovada pelos acionistas da contribuinte, bem como descrita quando da publicação das demonstrações financeiras

da Brasiliiana Energia S.A, em nota explicativa às demonstrações financeiras;

- c) após a incorporação da Transgás, foi encerrado seu período-base, e providenciado o cálculo dos valores devidos a título de IRPJ e CSLL;
- d) que foi apurado saldo a pagar de IRPJ. Contudo, utilizou a integralidade de seus prejuízos fiscais para compensar o IRPJ e CSLL devidos;
- e) as autoridades fiscais, ao analisarem as operações, não concordaram com o procedimento adotado pela Transgás, posteriormente sucedida pela Requerente, e lavraram Autos de Infração para exigir supostas diferenças devidas a título de IRPJ e CSLL;
- f) até o exercício fiscal de 1995, a legislação tributária admitia a compensação integral dos prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL existentes, observada apenas uma limitação temporal de 4 anos seguintes à data da geração dos referidos prejuízos e bases negativas da CSLL;
- g) se não fossem compensados os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, a sociedade perdia o direito à compensação, nos termos do art. 504 do RIR/94;
- h) com a edição da Lei 8.981/95, a compensação passou a ser limitada ao montante de 30% do lucro tributável do exercício sem estabelecer limite temporal;
- i) sempre houve disposição legal na legislação do imposto de renda estabelecendo que os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL da sociedade incorporada não podem ser aproveitados na sociedade incorporadora, e que atualmente tal regra se encontra no art. 514 do RIR/99;
- j) a intenção do legislador ao estabelecer o limite em 30% para compensação do lucro tributável teve como objetivo manter uma tributação mínima para as empresas e assegurar um fluxo de recolhimento de tributos para a União;
- k) a lei procurava assegurar o direito de compensação de resultados negativos independentemente do prazo necessário para a integral compensação de tais valores;
- l) a limitação não tinha por objetivo eliminar ou restringir o direito dos contribuintes de compensar seus prejuízos fiscais ou bases negativas de CSLL, e sim assegurar o direito de compensá-los independentemente de prazo necessário para sua integral realização, conforme a exposição de motivos da Lei 9.065/95;
- m) a expressão “sem retirar do contribuinte o direito de compensar”, contida na exposição de motivos, manifesta a intenção do legislador de afastar a

aplicação da trava de 30%, autorizando a compensação integral de saldos negativos acumulados, no momento da declaração de encerramento da empresa, sempre que não houver continuidade das atividades da pessoa jurídica;

- n) a trava dos 30% somente se aplica aos casos em que a sociedade continua a existir, o que permitiria a compensação em períodos futuros;
- o) em casos de encerramento das atividades da empresa, como ocorre no presente caso em que houve incorporação, não subsistirá a trava dos 30%, pela total impossibilidade de compensá-los em períodos futuros;
- p) que o Superior Tribunal de Justiça tem entendimento expresso que confirma a legalidade da restrição de 30% de aproveitamento para as sociedades não extintas, preservando o direito de compensação do prejuízo no tempo, conforme se extraí do RESP 993.975;
- q) que o Primeiro Conselho de Contribuintes firmou entendimento segundo o qual, havendo a extinção da empresa por incorporação, não se aplicaria o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal, conforme Acórdãos CSRF/01-05.100, 101-95872, 108-06.682, 108-07456 e 108-06683;
- r) a Câmara Superior de Recursos Fiscais também se posiciona favorável ao afastamento da trava de 30% quando ocorre a extinção da empresa por incorporação, conforme acórdãos CSRF 01-04258 e 01-05100;
- s) não caberia a exigência de multas a Recorrente, pois a autuação é posterior à incorporação da Transgás;
- t) nos termos do art. 128 do CTN, somente a lei pode atribuir responsabilidade pelo pagamento de créditos tributários, na condição de contribuinte ou responsável;
- u) existe norma específica em relação à hipótese de incorporação, em que informa ser a incorporadora somente responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado incorporadas, art. 132 do CTN;
- v) como a Transgás foi incorporada pela Recorrente em 31 de outubro de 2006, enquanto os autos de infração, com imposição de multa, somente foram lavrados em 1^a de junho de 2010, deve-se aplicar o art. 132 do CTN, com consequente cancelamento da multa imposta;
- w) cita acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde se expressaria a impossibilidade de exigir da incorporadora a multa aplicada, CSRF/01-04.407, 01-04.407, 01-04.408, 01-04.409, 01-04.183, 01-04.184, 01-04.185, 01-04.186, 01-04.187, 01-04.188 e 01-04.189;

- CÓPIA
- x) o art. 132 do CTN, que trata da responsabilidade dos sucessores, limita-se a afirma que este responde apenas pelo crédito sucedido, e não pela multa aplicada, não distinguido se sua aplicação se restringiria a empresas do mesmo grupo empresarial, ou não;
 - y) a 2^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos autos do Processo Administrativo 16327.001834/2001-86, se manifestou no sentido de que o fato de a incorporação ocorrer entre empresas ligadas não implica na responsabilização da sucessora pela multa aplicada à sucedida;
 - z) informa que a aplicação de multa no percentual de 75% sobre o principal ofende o art. 150, IV, da CF;
 - aa) alega a impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre a multa de ofício lançada conjuntamente com tributo e contribuições, citando os acórdãos do Conselho de Contribuintes 101-95.469 e 107.08-588, e decisão proferida pela 2^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Processo Administrativo 18471.001680/2004-30,

A 7^a Turma da DRJ/SPI, ao apreciar o mérito, manteve a exigência tributária, conforme se verifica de sua ementa:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2006

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2006

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*Ano-calendário: 2006***RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO
EMPRESARIAL. INCORPORAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.**

A responsabilidade dos sucessores de sociedade extinta em decorrência de deliberação que aprovar operação de incorporação aplica-se às obrigações tributárias vinculadas à empresa incorporada, cuja abrangência da sujeição passiva alcança os respectivos tributos devidos, acrescido das multas de natureza fiscal e juros moratórios a eles associados, adstritos às infrações cometidas quanto aos fatos geradores ocorridos antes da concretude do evento societário.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Cientificada da decisão de primeira instância (fls. 154, v. 2), e com ela não se conformando, apresentou Recurso Voluntário com os mesmo argumentos de sua peça impugnatória, tendo-se como novo o que segue:

- bb) o aproveitamento de prejuízos não é suspensão ou exclusão do crédito tributário, e não é outorga de isenção, tampouco se trata de dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, de tal forma que o artigo 111 do CTN não se aplica ao presente caso;
- cc) não pretende discutir se a compensação de prejuízos é espécie de benefício fiscal;
- dd) o direito da recorrente compensar integralmente os prejuízos no caso de extinção da empresa que detém os mesmos reside no fato de não haver na legislação vedação de aproveitamento, uma vez que os arts. 15 e 16 da Lei 9.065/95 não o restringiram;
- ee) o posicionamento adotado pelo CARF no Acórdão 9101-00401 não representa novo posicionamento deste Conselho sobre o assunto, já que se trata de um julgamento isolado, decidido por voto de qualidade;
- ff) essa decisão não anula e nem rebate as convicções firmadas no últimos 10 anos de jurisprudência do Conselho de Contribuintes;
- gg) com relação aos precedentes do Poder Judiciário que foram citados na decisão recorrida (RE 334.994/Pr e RESP 1.107.518/SC, que supostamente embasam o posicionamento adotado pela Delegacia de Julgamento, ressalta que tais decisões não se aplicam ao presente caso;

- hh) isto porque, não se discute se a possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais é ou não um benefício fiscal, ou se é possível a limitação anual de 30% para utilização dos referidos prejuízos;
- ii) a questão diz respeito à aplicabilidade das normas previstas nos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/95 à hipótese específica em que há a extinção da pessoa jurídica em razão de operação de incorporação;
- jj) o acórdão proferido pelo STF trata de situação em que o contribuinte continuou com suas atividades, e objetivou aproveitar a integralidade do prejuízo fiscal sem a trava estabelecida com a lei, e no presente caso o que se pretende ter reconhecido é o direito ao aproveitamento da integralidade de prejuízo fiscal no encerramento das atividades;
- kk) ainda que se entenda que o aproveitamento dos prejuízos fiscais é um benefício fiscal, deve-se entender, também, que o benefício foi concedido de forma integral na legislação, já que os art.s 15 e 16 da Lei 9.065/95 autorizam a compensação de todos os prejuízos fiscais;
- ll) a única limitação prevista é temporal, limitação esta que não se aplica ao presente caso em razão da extinção da empresa incorporada;
- mm) o acórdão proferido pelo STJ analisa a utilização dos prejuízos fiscais das pessoas jurídicas incorporadas pela incorporadora, no que atine a sucessão tributária prevista nos arts. 132 e 133 do CTN;
- nn) no presente caso, a Transgás compensou os saldos negativos de IRPJ e CSLL por ela apurados, com valores devidos no ano-calendário de 2006, em razão do encerramento de suas atividades;
- oo) o julgamento do CARF no Acórdão 9101-00401 e do STF no RE 344.994 não interferem na jurisprudência relativa à não aplicabilidade da trave de 30% para os casos de extinção da pessoa jurídica, uma vez que a decisão do STF não analisou a hipótese de extinção da pessoa jurídica, e nem considerou o princípio da capacidade contributiva por falta de requisito forma-procedimento do prequestionamento;
- pp) assim, resta claro que os precedentes invocados pela decisão recorrida não enfrentam a questão debatida no presente caso, o que apenas evidencia a necessidade de reforma integral da decisão proferida pela DRJ;
- qq) a lei não limita o aproveitamento do prejuízo com lucros futuros, conforme se extrai do art. 250, III, do RIR/99;
- rr) para o caso em que não haverá lucro futuro passível de ser compensado, já que a empresa deixará de existir, a limitação prevista nos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/95 não se aplica;
- ss) não é necessário haver norma jurídica expressa autorizando a compensação no caso de extinção da pessoa jurídica, pois a regra geral é

que todo prejuízo seja compensado ao longo do tempo e, excepcionalmente, seja afastada a trava dos 30% em casos similares ao dos autos;

- tt) o próprio STJ entendeu que, caso fosse suprimido o direito de compensação do prejuízo fiscal, um não acréscimo patrimonial seria tributável pelo imposto de renda, conforme se extrai do RESP 993.975;
- uu) alega a impossibilidade de se exigir multa da sucessora, nos termos do art. 132 do CTN;
- vv) a aplicação de multa de ofício no percentual de 75% ofende o art. 150, IV, da CF;
- ww) alega a impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre a multa de ofício;
- xx) ao final, pede o provimento de seu recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Ricardo da Silva

Como visto do relato, a matéria objeto de apreciação deste Colegiado diz respeito a compensação integral do prejuízo real e da base de cálculo negativa da CSLL, sem a observância do limite de 30%.

A compensação dos prejuízos apurados pela pessoa jurídica sempre foi admitido, sendo que a partir de 1995, com a edição da Lei nº 8.981, de 20.1.1995, a compensação das bases negativas de IRPJ e CSLL passou a ser limitada ao montante de 30% do lucro tributável do exercício em que se realize a compensação, sem, todavia, ter qualquer limite temporal.

A seguir foi editada a Lei nº 9.065/95, que regulamentou a matéria nos seguintes termos:

"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 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado.

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 30% (trinta por cento), previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995."

Esclareça-se que a norma legal inserida no artigo 514 do RIR/99, estabelece que os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL da sociedade incorporada não podem ser aproveitados na sociedade incorporadora.

Assim, considerando a norma legal de compensação de prejuízos acima transcrita, mas a determinação prevista no artigo 514 do RIR/99, poder-se-ia entender que a compensação de prejuízos fiscais de uma empresa incorporada somente seria admitida até o limite de 30% do lucro tributável apurado por ocasião do encerramento das suas atividades ocorrida no momento da incorporação.

Edson Vianna de Brito, em sua obra Imposto de Renda, Frase Editora, São Paulo, 1995, pp. 161, escreve:

"Este dispositivo estabelece uma base de cálculo mínima, para efeito da determinação do imposto de renda devido, através da fixação de um limite máximo de redução — por compensação de prejuízos fiscais — do lucro tributável apurado em cada ano-calendário. Em outras palavras, as pessoas jurídicas que detenham estoque de prejuízos fiscais apurados em anos anteriores passam a sujeitar-se a um imposto de renda mínimo, uma vez que o lucro tributável só poderá ser reduzido em no máximo trinta por cento.

Note-se, preliminarmente, que em nenhum momento, o texto legal cerceou o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994 com o lucro real obtido a partir de 1º de janeiro de 1995. Pelo contrário, ao fixar um limite máximo para compensação em cada ano-calendário, o dispositivo legal, em seu parágrafo único, facilita a compensação da parcela que seria compensável se não houvesse a limitação com o lucro real de anos-calendário subsequentes."

Ao estabelecer o limite para a compensação dos prejuízos fiscais em 30% do lucro tributável, o legislador buscou constituir um resultado tributável mínimo para as pessoas jurídicas, garantindo assim um regularidade no recolhimento de tributos para a União. Ressalte-se que referido 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.

Aliás, foi nesse sentido a exposição de motivos da MP nº 998/95, convertida na Lei nº 9.065/95, publicada no Diário Oficial do Congresso Nacional de 14/06/1995 (fls. 3270):

"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."

O termo "*sem retirar do contribuinte o direito de compensar*", contida na exposição de motivos, deixa clara a vontade do legislador de afastar a aplicação da trava de 30%, autorizando a compensação integral de saldos negativos acumulados, por ocasião do encerramento das atividades de uma empresa.

Assim, o limite de 30% imposto para as compensações de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL somente se aplica aos casos em que a sociedade continua a existir, permitindo a compensação em

períodos futuros.

No caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, como na hipótese de incorporação, inexistirá forma de utilização dos saldos negativos nos anos subsequentes como determina a legislação.

Dessa forma, o limite de 30% ao direito de compensar não se aplica nesses casos, visto que, do contrário, estar-se-ia violando o disposto na referida lei e, com isso, retirando do contribuinte o seu direito à compensação, além de tributar seu próprio patrimônio.

O antigo Primeiro Conselho de Contribuintes confirmou esse entendimento, garantindo o direito a compensação integral do saldo do prejuízo fiscal pela empresa incorporada com os lucros apurados no exercício de encerramento das atividades:

"IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal." (Acórdão 107-09.243 de 05.12.2007).

"IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA. A lei não traz qualquer exceção a regra que limita a compensação dos prejuízos fiscais à 30% do lucro líquido ajustado. Entretanto, havendo o

encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados em anos subsequentes, como determina a legislação. Neste caso, tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%." (Acórdão 101-95872, 9.11.2006)

"INCORPORAÇÃO - DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA - LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - INAPLICABILIDADE - No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado." (Acórdão nº 108-06.682).

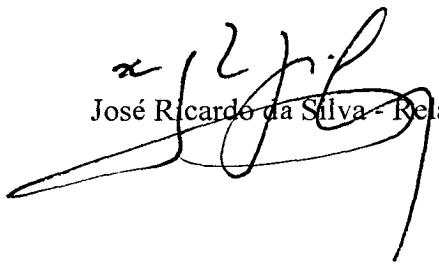
Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu no mesmo sentido, a saber:

"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." (Acórdão CSRF 01-04258)

"IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal." (Acórdão CSRF 01-05100 de 19.10.2004)

Nessas condições, entendo que não é aplicável a limitação para a compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL imposta pela Lei nº9.065 de 20 de junho de 1995 no caso de encerramento de atividades da pessoa jurídica em decorrência da sua incorporação.

Voto pelo provimento ao recurso voluntário.


José Ricardo da Silva - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

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. (negrou-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, 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 ser-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 inofismável, 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 obrigaría 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 des caracterizar 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. (negrou-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 1^a 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 Carrazza:

"(...) 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, 5^a 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 transcrita, 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, 17^a 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 consequente.

[...]

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 consequência 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 consequência 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, afirmado 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 paradigmático, 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 à lume, também corno paradigmático, 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

COPIA

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.

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.º 9.81/95. 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.º 9.81/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do inicio 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 apurados até 31.12.1994, destaco, por oportunamente, as palavras sucintas e rigorosamente claras com que rejeitou o pedido de liminar, ocasião em que o eminentíssimo Juiz Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira assentou quanto importa para o deslinde da questão

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

5. (...)

Entendo, com vênia ao eminente Relatar, 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 aresdos 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, 2^a 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-sistêmático, 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, 2^a 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 2^a Região, AMS 94.02.14085-9/R1 Rel.: Des. Federal Poul Erik Dyrlun, 6^a Turma. Decisão: 15/12/04 DJ de 10/01/05, p. 52.)

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

"Art. 95. As empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendo 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 perquirira 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 futuros¹⁹.

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, nos valores de R\$ 95.227.426,53 (IRPJ) e R\$ 77.265.752,14 (CSLL), acrescidos de juros de mora a partir da data de seu vencimento.

Resta, porém, apreciar os demais argumentos de defesa, que afirmam a impossibilidade de se exigir multa da sucessora, o caráter confiscatório da multa de ofício de 75% e a impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Até aqui, portanto, o presente voto apenas expressa o entendimento majoritário desta Turma de Julgamento no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência do crédito tributário principal aqui lançado, nos valores de R\$ 95.227.426,53 (IRPJ) e R\$ 77.265.752,14 (CSLL), acrescidos de juros de mora a partir da data de seu vencimento.


EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira