



Compensação de prejuízos fiscais na incorporação

Primeiro Capítulo de **Uma Trilogia...**

Eurico Marcos Diniz de Santi



Introdução

- Como resolver problemas concretos e estratégias do Estudo: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico;
- O OVO DA SERPENTE: (i) Crise Fiscal e evolução da carga tributária, (ii) Complexidade da Legislação, falta de valorização da jurisprudência como critério relevante na orientação e aplicação do direito e (iii) a maldição do lançamento por homologação.
- Primeiro Capítulo de uma TRILOGIA: pontos de contato entre (i) compensação de prejuízos (manipulação da expressão “benefício fiscal”), (ii) preços de transferência e a IN243 (manipulação do conceito de “bem” e “valor agregado”) e tributação dos lucros auferidos no exterior (manipulação do conceito de “controladas no exterior”).
- Manipulação da legalidade pela interpretação e desrespeito sistemático à LC95/98;
- **ESTUDO, INVESTIGAÇÃO E ANÁLISE: Limitação à Compensação de Prejuízos Fiscais e Extinção da Pessoa Jurídica**

Estratégias do Estudo

- Mudança do paradigma do discurso dogmático no CARF: do fato à norma, da PRÁTICA ao conceito jurídico;
- Entender que a legalidade se constrói com a interpretação da lei, ou seja, com sua efetiva aplicação aos casos concretos;
- Evitar argumentos desgastados e evasivos como:
 - (i) pleitear justiça fiscal,
 - (ii) aderir a discurso de autoridade que pretende estipular pela doutrina conceitos certos ou verdadeiros de controlada direta etc,
 - (iii) fugir do discurso dos vazio, valorativo e metafísico de princípios (*ex vi* da proporcionalidade e da legalidade convencional propondo conflitos semânticos etc);

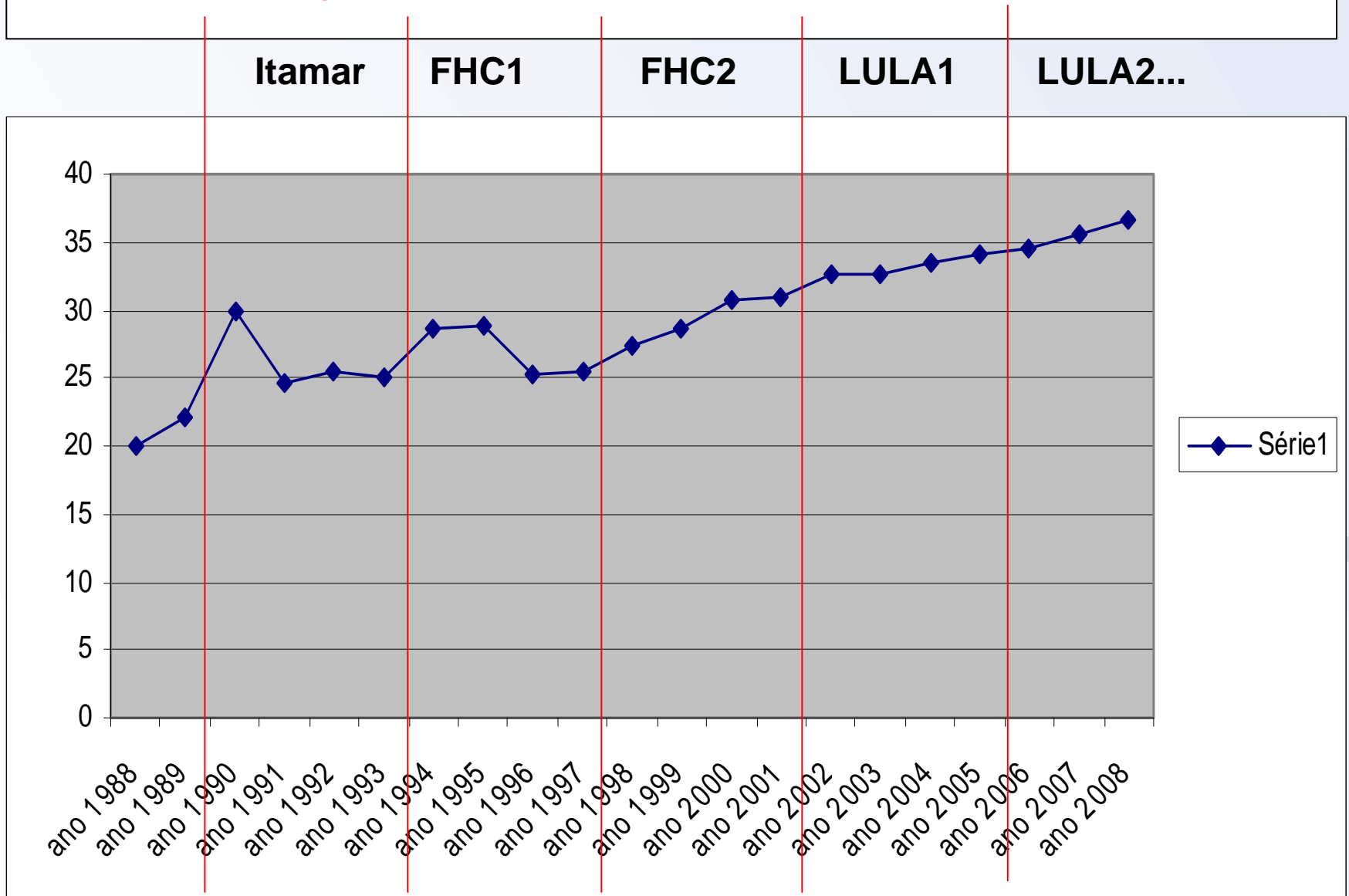
Compartilhando as Estratégias

- Inovar na perspectiva pragmática do agente fiscal, buscando construir discurso institucional sério e coerente que oriente a aplicador do CARF, convidando-o para exercer sua missão de intérprete e orientador da ação dos agentes fiscais na construção da legalidade e da segurança jurídica;
- Valorizar a importância do CARF e de seus conselheiros, mostrando que a legalidade verdadeira que é a última e mais técnica voz sobre a lei é de competência do CARF e que negar essa prerrogativa é negar importância ao próprio CARF, oferecendo soluções racionais e coerentes para seus litígios: como espaço público de comutação entre público/privado para implementar a relação entre Direito & Desenvolvimento.

Brasil, sai da UTI...

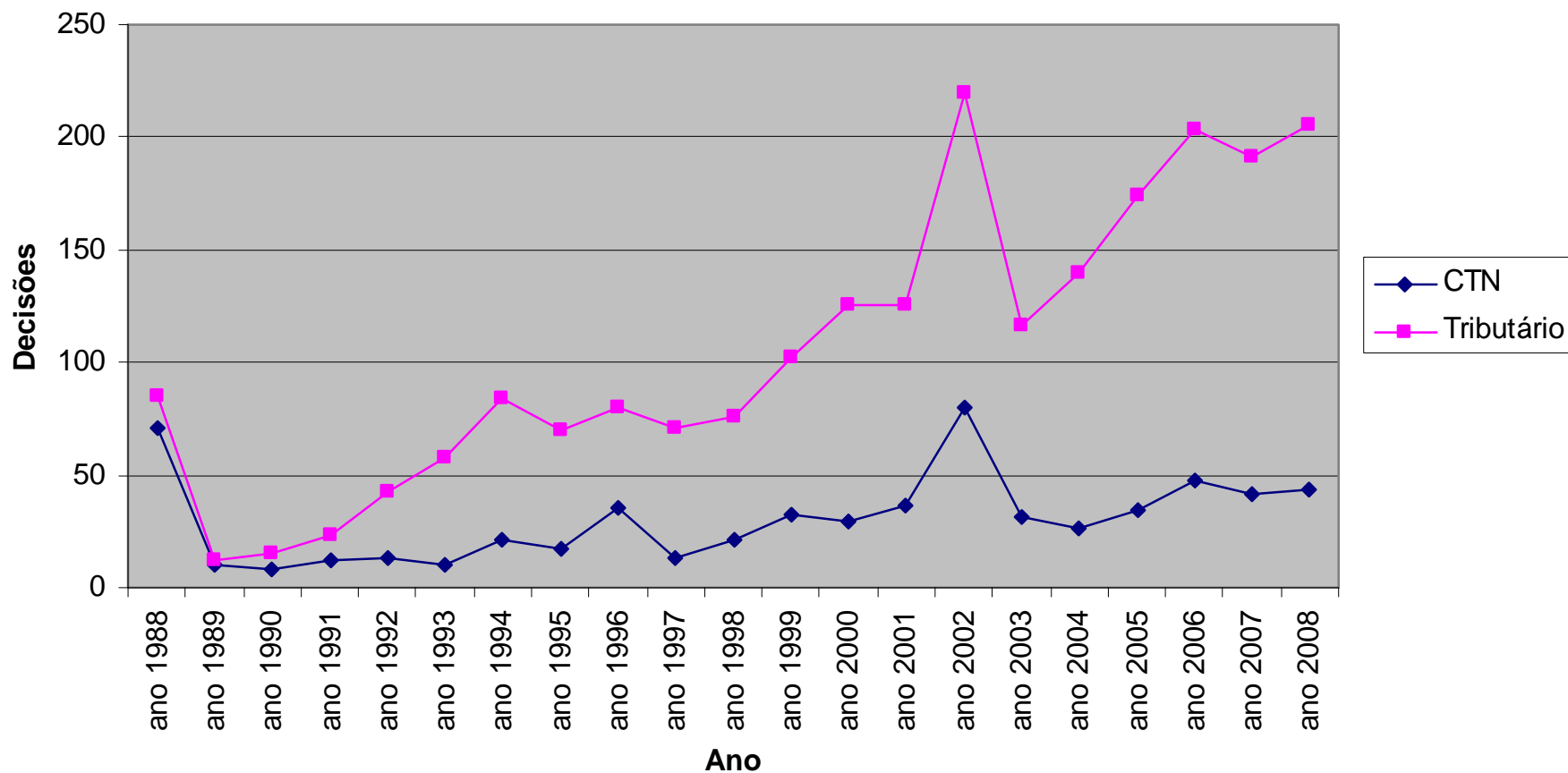


Evolução da Carga Tributária

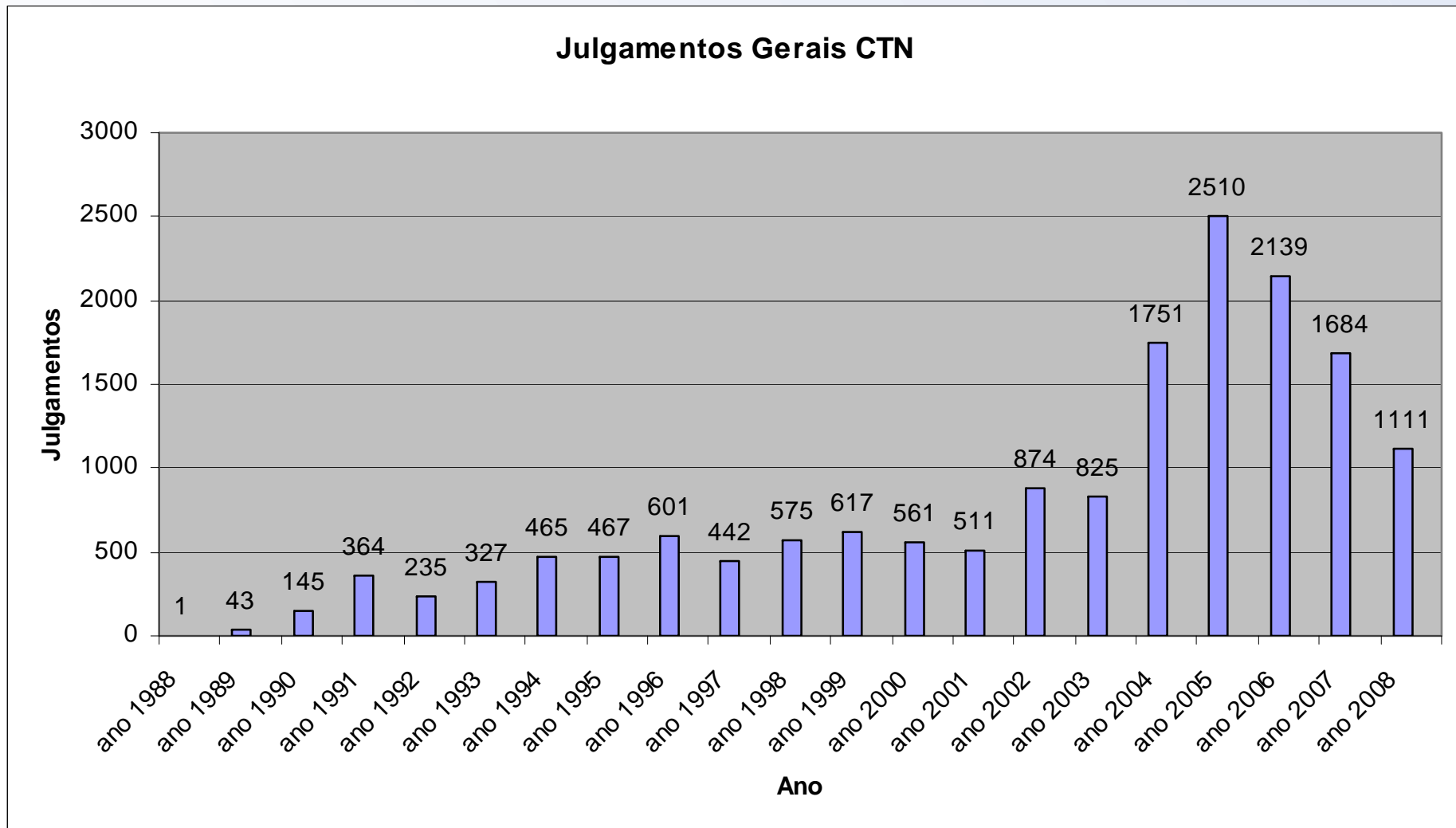


Julgamentos do CTN no STF

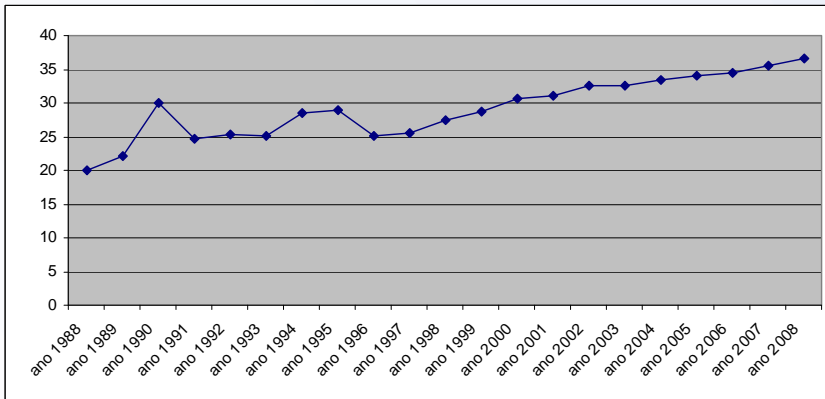
STF: CTN x "Tributário"



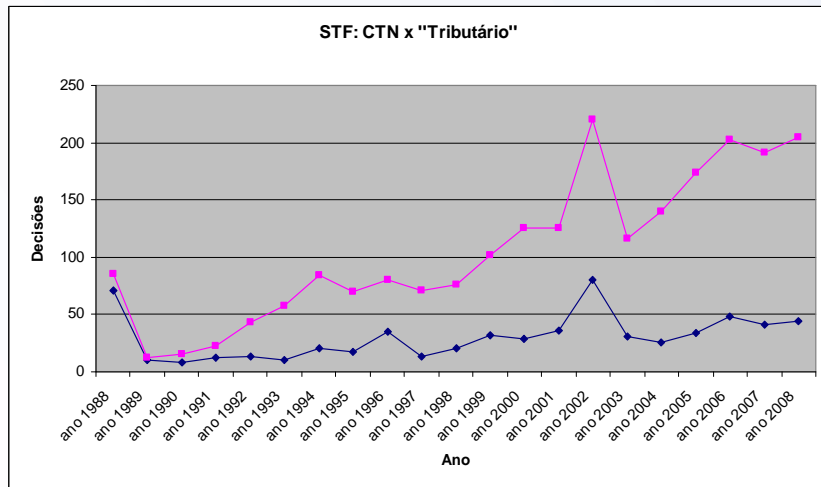
Julgamentos do CTN no STJ



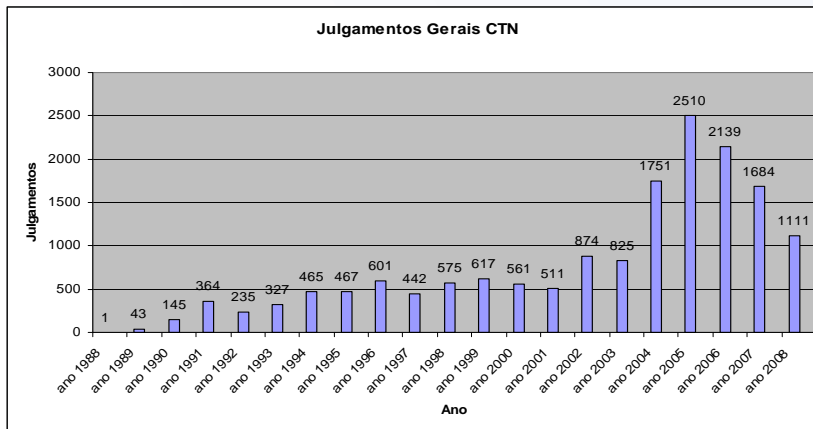
Carga Tributária 1988 - 2008



STF – Tributário/CTN 1988 - 2008



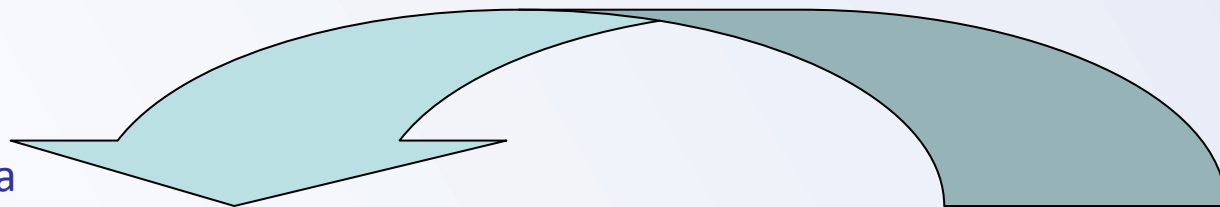
STJ – Tributário/CTN 1988 - 2008



**Maldição do lançamento por Homologação:
mais complexidade e mais contencioso!!!**



Lei complexa



Insegurança
jurídica

Complexidade

Lançamento por homologação

- + interpretações
- + insegurança
- + desigualdade
- + fiscalização
- + contencioso
- + “obrigações acessórias”...



É Obrigado a:

- Informar FG
- Pagar tributo
- Interpretar e aplicar a lei!!!

ESTADO



Depois Fiscaliza e pune o contribuinte por aplicar a lei ERRADAMENTE (FRAUDE!!! = 150%)



Primeiro Capítulo de uma Trilogia

Visão Sistêmica do problema e três episódios de uma Trilogia, pontos de contato entre:

- (i) **compensação de prejuízos fiscais (manipulação da expressão “benefício fiscal”),**
- (ii) **preços de transferência e a IN243 (manipulação do conceito de “bem” e “valor agregado”) e**
- (iii) **tributação dos lucros auferidos no exterior (manipulação do conceito de “controladas no exterior”)**

***Modus operandi* do Sistema Político e Desídia e Desrespeito à LC 95**

- Há direta relação de causalidade entre os problemas que envolvem o bilionário contencioso desses três casos e o desrespeito às regras da LC 95 que exige precisão e clareza das leis, justamente para coibir discricionariedade, insegurança jurídica e o aumento exponencial do contencioso fomentado pela dúvida:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

- a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando; (...)

II - para a obtenção de precisão:

- a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma;

Desídia e Desrespeito à LC 95

- Denunciar que os problemas formais adotados decorrem do uso distorsivo e extorsivo da “interpretação”, no plano da aplicação da legislação tributária, como forma de implemento de política arrecadatória: o aumento de carga tributária deve ser feito mediante a edição de leis claras e específicas, aumentando-se alíquotas ou bases de cálculo, ou criando novos tributos;
- Assumir que a legalidade se realiza no eixo do tempo, devendo ser levado em consideração o contexto jurídico e histórico em que foi tomada a decisão do contribuinte, evitando o legalismo autista de inventar novas e criativas interpretações baseadas unicamente no texto legal;
- Evitar e denunciar o uso do planejamento tributário ao contrário, em que o Fisco reinterpreta a lei com o objetivo de arrecadar mais...

ESTUDO, INVESTIGAÇÃO E ANÁLISE

Limitação à Compensação de Prejuízos Fiscais e Extinção da Pessoa Jurídica:

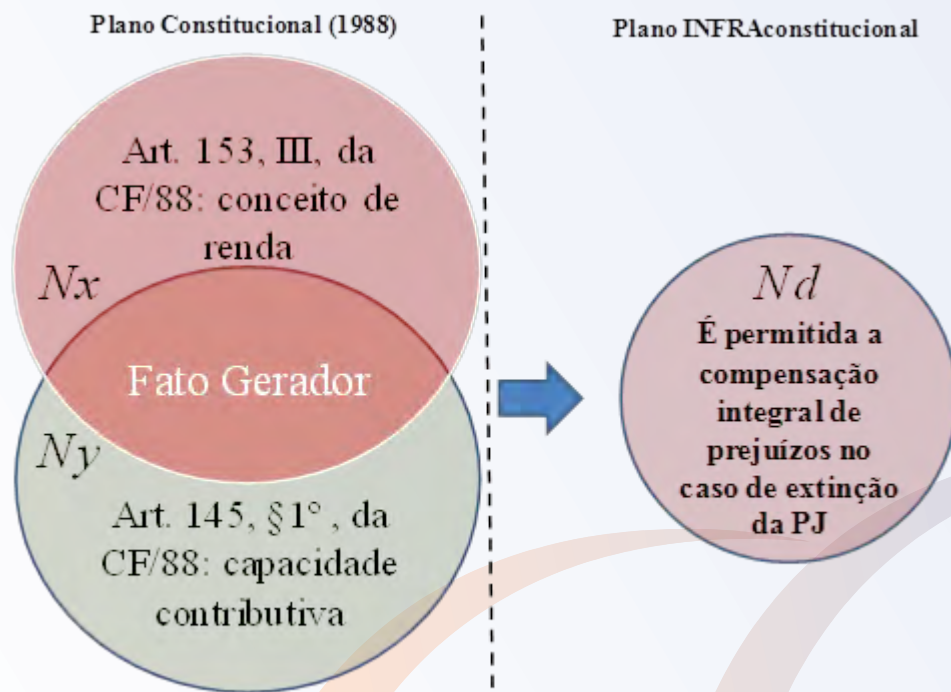
Normas Derivadas, Desrespeito ao Princípio da Divisão dos Poderes e Uso Indevido de Decisão do STF para ruptura da jurisprudência do CARF: entre J. Marshal e Lourival Vilanova

Sete Premissas... e o Risco da Autodestruição

Em síntese, trazendo essas lições para a Federação brasileira, é a Separação dos Poderes, a missão do Supremo Tribunal Federal e as prerrogativas desse, que estão sendo desafiadas no presente caso prático:

- Até que ponto o Fisco pode usar o Supremo Tribunal Federal como escudo de legalidade?
- Pode o Fisco explorar imprecisões e lacunas da própria legislação fiscal para restringir a interpretação de conceitos constitucionais?
- A interpretação de conceitos técnicos como o do “fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa jurídica” e da expressão “benefício fiscal” não seria da competência jurídica e técnica da própria Administração Tributária?
- Pode o Fisco agir em contradição com seus próprios diretivos internos, sedimentados no tempo por reiteradas decisões técnicas proferidas pelo CARF, órgão superior do Ministério da Fazenda, tão-somente para fundamentar novo critério de cobrança que aumenta, silenciosamente, a arrecadação, sem alteração em lei e cujo novo fato gerador é fruto tão-apesas de uma “nova interpretação sistemática” de uma lei publicada há 15 anos?

No Plano Constitucional, Norma Implícita ou Norma Derivada e Inexistência de Lacuna Normativa no Caso Concreto: sobre a constante presença da norma derivada da “compensação integral? de prejuízos fiscais” para os casos de extinção da pessoa jurídica



No Plano Legal dos Textos do Direito Positivo (Sistema S1), Análise Histórica do Processo Narrativo da Legislação: sobre a constante presença da norma derivada da “compensação integral? de prejuízos fiscais” para os casos de extinção da pessoa jurídica

1. Ano de 1947: Lei 154, cujo artigo 10 tratou pela primeira vez da dedução dos prejuízos fiscais acumulados para efeitos de apuração do IRPJ
2. Ano de 1977: Decreto-Lei 1.598 que ampliou, de 3 (três) para 4 (quatro) anos, o prazo para o exercício do direito à compensação dos prejuízos fiscais acumulados
3. Anos de 1991 a 1995 (quatorze anos depois): a Constituição de 1988, plena compensação prevista pela Lei 8.383, reintrodução da limitação de 4 anos na Lei 8.541 e revogação da limitação temporal e imposição da trava de 30% pela Lei 9.065
4. Ano de 2005: contexto normativo e fáctico do contribuinte perante a extinção da PJ em plena consagração da jurisprudência do Conselho de Contribuintes

No Plano Legal dos Textos do Direito Positivo (Sistema S1), Análise Histórica do Processo Narrativo da Legislação: sobre a constante presença da norma derivada da “compensação integral? de prejuízos fiscais” para os casos de extinção da pessoa jurídica

Ano de 1995 Critério normativo:	Lei 9.065 Solução normativa no caso de extinção:
1.Fato gerador do IRPJ no exercício com continuidade da pessoa jurídica em exercícios seguintes.	Deve ser a compensação plena do prejuízo fiscal acumulado, até o limite de 30% do lucro líquido.
2.Fato gerador do IRPJ no exercício sem continuidade da pessoa jurídica: caso de extinção da PJ.	Qual a solução normativa no caso de Extinção da PJ?

Evolução legislativa e o Princípio IDEMpotente do direito à compensação dos prejuízos fiscais sem limites temporais

Princípio Idempotente designa o diretivo normativo lógico formado pela IDEMPOTÊNCIA DE REGRAS alinhadas num mesmo sentido:

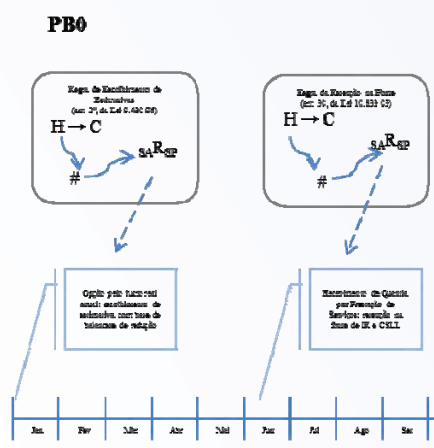
$$(p \wedge p \wedge p \wedge p \rightarrow p)$$

Da mesma forma podemos associar o art. 10 da Lei 154, o art. 64 do DL 1.598, o art. 38 da Lei 8.383, o art. 12 da Lei 8.541 e o art. 42 da Lei 8.981 combinado com os artigos 15 e 16 da Lei 9.065, que reunidos traduzem, no tempo, o reiterado percurso narrativo que conforma o que podemos chamar de “Princípio Idempotente do Direito à Compensação de Prejuízos Fiscais” (PIDCPF), ou em representação lógica:

(Lei 154 DL 1.598 Lei 8.383 Lei 8.541 Leis 8.981/9.065) → PIDCPF

“Fotografia” normativa INTER-PERÍODO: regra de compensação de prejuízos fiscais vs. Regra de apuração do IRPJ e da CSLL: A Regra-Matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL não se realiza, isoladamente, em nenhuma das regras mencionadas acima (regra de ajuste anual, regras de recolhimento de estimativas e retenções na fonte, e regra de apuração) e nem em um só exercício.

Perspectiva Normativa INTER-PERÍODO



#

Fato jurídico do prejuízo

#

Apuração de prejuízo fiscal

REGRA DE APURAÇÃO

Regras que regulam a base de cálculo (reconhecimento de receitas e despesas, adições, exclusões e compensações: lucro real), as alíquotas e os sujeitos ativo e passivo



Período Base N (PBN)
(Exercício Anterior)

Período Base N+1 (PBN+1)
(Exercício Posterior)

REGRA-MATRIZ DO IRPJ E DA CSLL (INTRA + INTER)-PERÍODO

Sistema de Regras

REGRA DE AJUSTE ANUAL

(art. 2º, *caput* e §4º, IV, da Lei 8.981/95 e art. 36 da Lei 10.833/03)

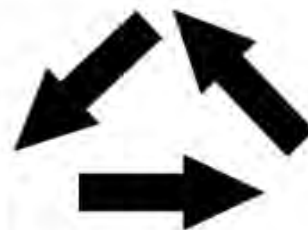
H → C



REGRA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

(art. 42, da Lei 8.981/95)

H → C



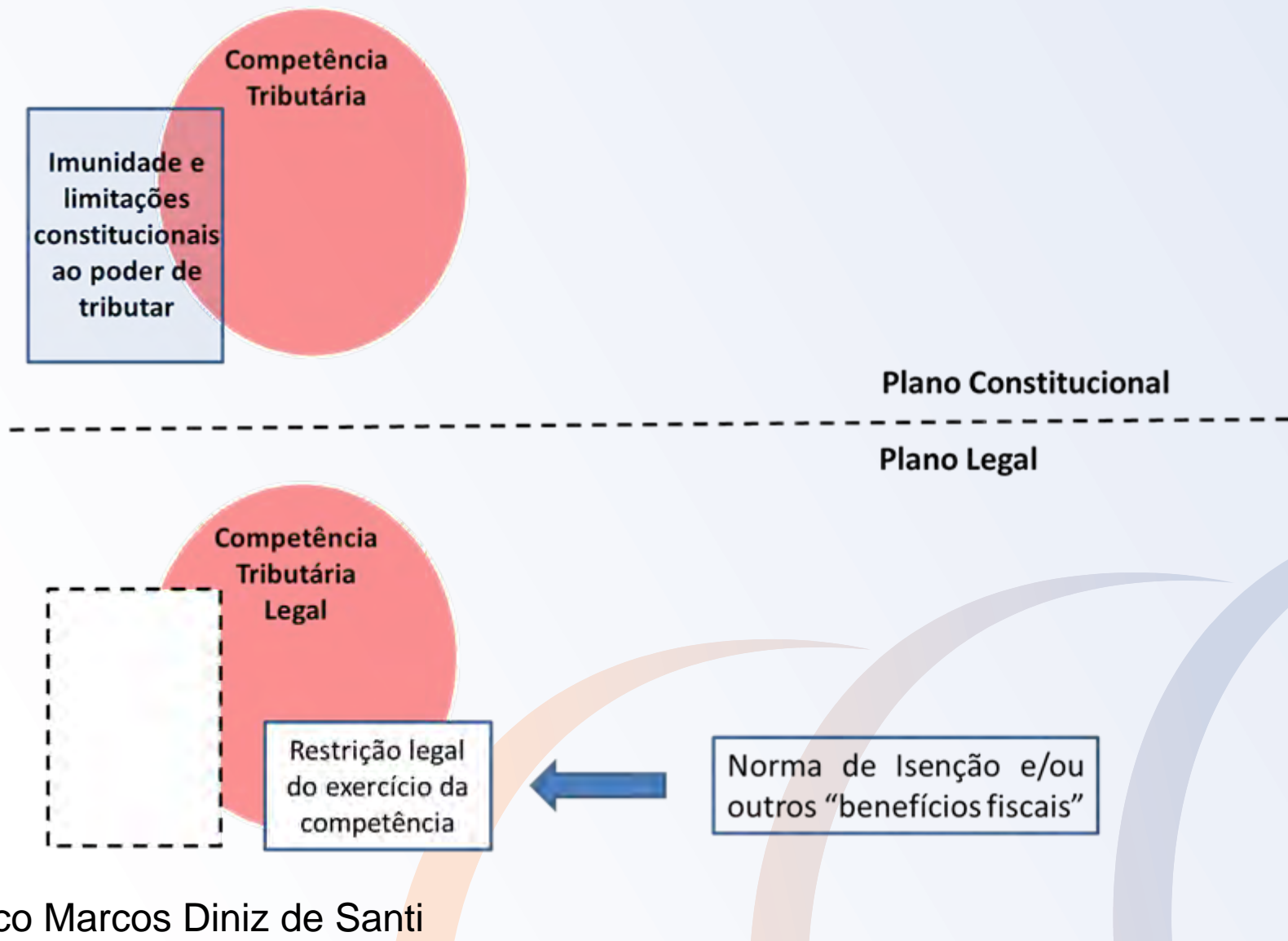
REGRA DE APURAÇÃO

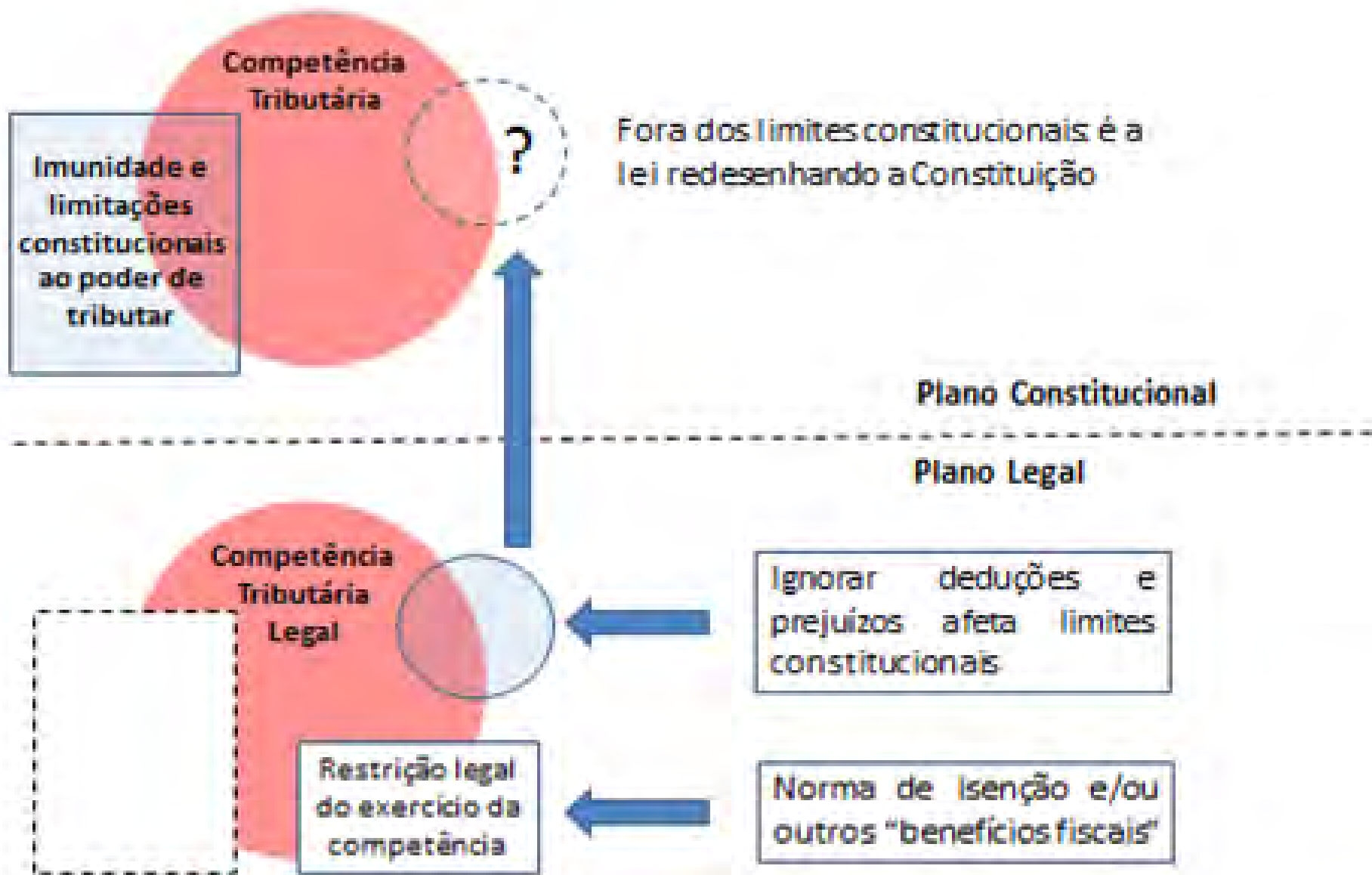
Regras que regulam a base de cálculo (reconhecimento de receitas e despesas, adições, exclusões e compensações: lucro real), as alíquotas e os sujeitos ativo e passivo

H → C



Uso da expressão “benefício fiscal” na presente decisão do STF: faculdade normativa do Fisco tributar ou não, mediante lei, dentro de sua esfera de competência tributária





No Plano da Aplicação do Direito, a REGRA-MATRIZ DE INDICÊNCIA do IRPJ e da CSLL Construída e Aplicada pelo CARF: reiteradas decisões que deram ganho de causa ao Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação da PJ

1. Julgamento do CARF de 20 de setembro de 2001. Relator: Mário Junqueira. Decisão: por unanimidade, seguindo o voto do Relator, deram provimento ao Recurso do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação;
2. Julgamento da CSRF de 2 de dezembro de 2002. Relator: Celso Feitosa. Decisão: por maioria de votos, seguindo o voto do Relator, negaram provimento ao Recurso Especial da Fazenda para manter o afastamento da limitação de 30% no caso de extinção por incorporação;
3. Julgamento do CARF de 2 de julho de 2003. Relator: José Henrique Longo. Decisão: por unanimidade de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento parcial ao Recurso do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação;

4. Julgamento da CSRF de 19 de outubro de 2004. Relator: José Henrique Longo. Decisão: por unanimidade de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento parcial ao Recurso do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação;
5. Julgamento do CARF de 9 de novembro de 2006. Relator: João Carlos de Lima Júnior. Decisão: por unanimidade de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento ao Recurso Especial do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação;
6. Julgamento do CARF de 5 de dezembro de 2007. Relator: Luiz Martins Valero. Decisão: por unanimidade de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação;
7. Julgamento do CARF de 13 de agosto de 2008. Relator: Hugo Correia Sotero. Decisão: por maioria de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por cisão

Seis argumentos do CARF que justificam a NÃO aplicação da trava de 30% na compensação dos prejuízos fiscais nos casos de extinção da pessoa jurídica, para cotejá-los com os cinco argumentos do caso BUNGE:

A1. A trava de 30% é constitucional

A2. Não há previsão expressa na Lei 9.065 para os casos de extinção da pessoa jurídica.

A3. A motivação na edição da Lei 9.065 trazia expressa a ideia que não obstante a trava, não haveria limitação do direito de compensar.

A4. O motivo da trava foi garantir arrecadação e não limitar o direito à compensação.

A5 A vedação de a incorporadora aproveitar o prejuízo da incorporada implica a permissão de a incorporada compensar o prejuízo sem a trava, na data da extinção..

A6. A compensação de prejuízos é decorrência necessária do fato gerador do imposto sobre a renda e da CSLL.

Argumentação e o maior problema do voto do caso Bunge é a desconsideração e o não enfrentamento das teses e convicções firmadas nos dez anos de jurisprudência do Conselho de Contribuintes (atual CARF). São os seguintes argumentos do caso BUNGE:

B1. A trava de 30% é constitucional.

B2. Afirma que há regra expressa para compensar no caso do regime BEFLEX

B3. O art. 111 do CTN impõe interpretação restritiva às normas que concedem benefícios fiscais.

B4. Normas jurídicas exceptivas, como é o caso, só abrange os antecedentes que específica, devendo se utilizar, sim, o argumento a “contrario sensu”.

B5. Há vedação legal expressa ao aproveitamento dos prejuízos fiscais nos casos de incorporação.

Conclusão sobre a análise interna dos argumentos:

- o argumento B1 é redundante em relação às razões de decidir do próprio conselho;
- o argumento B2 não trata do caso de extinção da pessoa jurídica;
- B3 carece de aderência ao art. 111 do CTN e revela a pretensão arbitrária da interpretação literal;
- o argumento B4 esbarra em problemas teóricos como o conceito de “norma”, a relatividade do predicativo “exceptiva” e a “falácia do consequente” decorrente do controvertido argumento a contrário senso;
- enfim, B5 trata de hipótese estranha aos fatos relevantes para o caso de compensação de prejuízos realizada antes da incorporação

CONCLUSÕES INSTITUCIONAIS

- O presente caso decorre de problemas de conflito das esferas comunicacionais que envolvem a democracia e a separação dos poderes;
- Revela a difícil relação entre o Poder atípico dos Tribunais Administrativos e as decisões contingentes dos Tribunais Superiores;
- Cuida de nos alertar para invisíveis armadilhas da “legalidade” que iludem nossos sentidos e desviam nosso senso jurídico para o utópico e ilusório debate sobre verdadeiro de sentido de palavras (por exemplo, da desgastada expressão “benefício fiscal”) que não passam de caixas vazias sem a *expertise*, a compreensão e elucidação de órgãos julgadores especializados.

CONCLUSÕES INSTITUCIONAIS

- Não há salvação nem redenção por Emenda Constitucional: Deus – não obstante citado – não está na Constituição.
- Nosso pecado está em rezar em um altar abstrato, sem zelar pelos pequenos atos de aplicação do direito que fazem parte do nosso dia a dia. Aqui está nosso grande desafio, transformar nossas instituições a partir da prática do nosso cotidiano.
- O problema da compensação dos prejuízos fiscais não configura exemplo de generosidade fiscal, decorre de uma lógica histórica que envolve a formação da nossa lei das S/A, ao mesmo tempo que orienta o seguro rumo de aproximação entre o direito, a realidade econômica e prática.

CONCLUSÕES INSTITUCIONAIS

- Não nos deixemos enganar, pessoas jurídicas não existem no mundo real, servem apenas como centros de imputação normativa. São as pessoas físicas que pagam efetivamente os tributos: uns mais, outros menos. Especialmente, em mercados concentrados como é o caso do Brasil, aumento de tributo significa repasse dos custos e riscos tributários nos preços, aumento da carga tributária nacional, desincentivo ao investimento privado, perda de competitividade e eficiência das empresas nacionais.
- Compensar prejuízos fiscais não significa tão-só socializar prejuízos, implica socializar riscos sobre grandes investimentos em infraestrutura, implica, por exemplo, garantir à Petrobrás e ao seu principal acionista (o Governo brasileiro) que os 100 bilhões de dólares necessários para a exploração inicial do pré-sal serão abatidos nos exercícios subsequentes: o Estado pode negar esse “benefício”, mas a gasolina vai aumentar...

eurico.santi@fgv.br

