

Da compensação de prejuízos fiscais ou da *trava de 30%*

Tercio Sampaio Ferraz Junior

Palavras-chave: Prejuízos fiscais (Compensação). Limite de 30%. IRPJ. Lei nº 9.065.

Sumário: **1** Breve retrospecto – **2** Interpretação da lei – **3** As normas dos artigos 15 e 16 – **4** Síntese conclusiva

Discute-se neste trabalho o limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e de bases de cálculo negativas da CSL, previsto nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20.06.1995. Trata-se de se saber sobre sua aplicabilidade quando da ocorrência do encerramento da pessoa jurídica, seja por sua extinção pura e simples, seja por incorporação, fusão ou por cisão (total ou parcial).

1 Breve retrospecto

Antes de abordar as normas contidas nos mencionados dispositivos legais, parece importante, para mais bem situar o problema, um breve retrospecto.

Na comparação da lei atual com as anteriores sobre o mesmo assunto, saliente-se que a sistemática de compensação de prejuízos fiscais vigente anteriormente, quando o IRPJ era apurado mensalmente, o §7º do art. 38 da Lei nº 8.383/91 assim dispunha:

§7º O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subsequentes.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 8.541/92, art. 12, os prejuízos fiscais passaram a ser compensados em até quatro anos-calendário subsequentes ao ano da apuração, após o que não poderiam mais ser aproveitados. *Verbis*:

Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos, monetariamente, como lucro real apurado em até quatro anos-calendários, subsequentes ao ano da apuração.

Nessa sistemática, inexistia qualquer limitação de ordem quantitativa, sendo possível a compensação integral de prejuízos. Havia, porém, uma limitação temporal de quatro períodos-base.

Com a edição da Lei nº 9.065, o limite temporal foi extinto, mas foi introduzido um limite de ordem quantitativa para a compensação de prejuízos em determinado período de apuração.

Com o novo regime passou a haver limite de valor sem qualquer limitação de prazo. Assim, a entender-se que a restrição quantitativa não implica a perda do direito à compensação de prejuízos, mas mera transferência, indefinida, para períodos posteriores, e a admitir-se a comunicação de prejuízos fiscais e/ou bases negativas anteriores com os lucros presentes

(interdependência dos períodos-base) surgiu uma interpretação para os casos de incorporação, cisão, fusão, qual seja, de que o limite quantitativo não se aplicaria nesses casos, pois, para eles, a inferência da impossibilidade de valer-se de transferência para períodos futuros levaria à conclusão de que, naqueles casos, eles não poderiam mais ser aproveitados. O que, do ponto de vista dos objetivos da lei, violaria o seu espírito, contrariando a finalidade para a qual ela teria sido criada: não vedar a compensação, mas apenas diluí-la no tempo indefinidamente.

Contra a hipótese de uma interpretação teleológica, há outro entendimento, segundo o qual a interpretação fundada em argumentos finalísticos não poderia ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários.

Argumenta-se que, em face do comando legal do art. 111 do CTN, que imporia restrição de interpretação ampliativa das normas que concedem benefícios fiscais, como seria o caso, descaberia o mencionado elastério interpretativo.

Invoca-se também o argumento da exigência de interpretação restritiva (*exceptiones strictissimae interpretationes sunt*), na suposição de tratar-se de um comando apenas para os casos que menciona e na forma como menciona. O que, igualmente, desautorizaria a interpretação extensiva, pois se o legislador dispôs sobre certos fatos para certas pessoas seria porque não quis estendê-los a outros, fatos e pessoas.

Por fim, não se deixa de invocar, de certo modo, até um argumento teleológico, ao mostrar-se que, em face do Decreto-Lei nº 2.341/87, não podendo a pessoa jurídica compensar seus próprios prejuízos fiscais se, entre a data de apuração e de compensação, houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (art. 32), sendo que a pessoa sucessora por incorporação, fusão ou cisão, não pode compensar prejuízos fiscais da sucedida (art. 33, com uma ressalva, no parágrafo único, para os casos de cisão parcial), a interpretação extensiva dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 acabaria por agasalhar uma forma disfarçada de violação daqueles preceitos, contrariando um *telos* legislativo neles expressos.

À luz dessas considerações é possível circunscrever o tema em discussão em torno de duas premissas teóricas. A primeira refere-se aos meios hermenêuticos adequados ao entendimento de normas submetidas à legalidade estrita, donde o tema do alcance e limite da interpretação gramatical ou filológica e da validade dos demais instrumentos usuais de interpretação: problema do sentido da lei no seu contexto sistemático, teleológico, axiológico, histórico. A segunda refere-se à análise do âmbito denotativo e conotativo das normas contidas nos arts. 15 e 16, donde a questão do tratamento a ser dado aos casos de incorporação, fusão, cisão: inclusão ou exclusão, donde o tema da interpretação especificadora, restrita ou extensiva.

2 Interpretação da lei

A interpretação jurídica, como tarefa dogmática, ocorre num amplo espectro de possibilidades. Envolve o direito como um fenômeno complexo de comunicação, na perspectiva da decidibilidade de conflitos.¹ Para isso ela tem por objetivo determinar o *sentido* vinculante da *normatividade*. Que está no ato, na omissão, no comportamento, nas prescrições, nas recomendações, nas políticas, na

organização etc. Por simplificação e abstração, costuma-se dizer que interpretamos *normas jurídicas*. Ora o sentido do seu dever-ser, ora o sentido daquilo que por elas deve-ser, ora o sentido do seu dever-ser para os destinatários, ora o sentido do seu dever-ser para quem dita normas. Na prática, ora nos referimos a todos conjuntamente, ora nos fixamos num desses pontos: interpretamos ou sua validade ou o seu significado ou a sua eficácia ou a sua função. Fixar num desses pontos significa atribuir-lhe *relevância* em vista de um objetivo.

O intérprete jurista pressupõe, para isso, que, no discurso normativo, são fornecidas razões/motivos para agir de certo modo e não de outro, razões que se destinam a uma tomada de posição diante de diferentes possibilidades nem sempre congruentes. Pressupõe, assim, que o legislador age motivadamente; e assim atribui significação ao seu discurso. O que induz a uma necessária referência à premissa hermenêutica da não redução da norma ao seu texto.

Normas em sentido jurídico não se confundem com o texto dos dispositivos que compõem o documento escrito. Enquanto um comando significativo (uma ordem, um comando, um imperativo), elas resultam de um processo, que parte do texto normativo e finda com a formulação do preceito regulador.

Pode-se, assim, entender a adequada percepção de Eros Grau, quando observa: “A interpretação do direito tem caráter construtivo — não meramente declaratório, pois — e consiste na produção pelo intérprete, a partir de textos normativos e dos fatos atinentes a um determinado caso, mediante a definição de uma norma de decisão”.² Nesses termos, “a clareza de uma lei não é uma premissa, mas o resultado da interpretação, na medida em que apenas se pode afirmar que a lei é clara após ter sido ela interpretada”.³

Do ângulo hermenêutico, por isso a interpretação *começa* com o texto, com os vocábulos e a forma como são usados. Parte-se do pressuposto de que a ordem das palavras e o modo como elas estão conectadas são importantes para obter-se o correto significado da norma. Na verdade, a chamada interpretação gramatical, também denominada *filológica*, reporta-se ao *uso* das palavras pelo legislador ou pelas partes contratuais, em suma, pela opção vocabular efetuada. Com esse propósito, a primeira presunção hermenêutica está em que o intérprete deve ater-se ao vocábulo utilizado como ponto de partida.

Mas o recurso à interpretação gramatical ou filológica, à vista das diferentes possibilidades de conceituação, é, no entanto, sabidamente, insuficiente para alcançar o sentido normativo contido no discurso normativo.

O teor literal da norma não é ainda a norma, pois também pertencem à norma o *programa* e o *âmbito* normativo. A análise da norma exige a percepção de que ela expressa um *programa* normativo (*cometimento*), ou seja, a ordenação jurídica estabelecida. Por exemplo, no caso em tela: *o prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário, **poderá ser compensado** com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto sobre a Renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.* E expressa também um *âmbito normativo* (*relato*), ou seja, “o recorte da realidade social na sua estrutura básica, que o programa da norma ‘escolheu’ para si ou em parte criou para si como seu âmbito de regulamentação”.⁴ A demarcação do âmbito normativo

deve, portanto, considerar os fatos afetados pela regulação, o “universo material”⁵ para o qual o significado do texto aponta, dependendo, portanto, da compreensão da realidade. No exemplo, *prejuízo fiscal com o lucro líquido, observado o limite máximo de...* E aqui entra a questão da extensão denotativa (para quais destinatários e em quais casos) e da intensão⁶ conotativa (com que sentido objetivo, para qual finalidade etc.).

A conotação de um conceito é determinada pelas propriedades que o definem (definição conotativa do conceito); a denotação, pelos objetos por ele abrangidos (definição denotativa do conceito). Definida uma palavra por sua denotação (por exemplo: *brasileiro nato* é todo aquele que *nasceu no País*), não se podem incluir nela objetos que estão fora do conjunto. E, definida por sua conotação (por exemplo: *empregado* é toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob dependência deste e mediante salário), propriedades que não lhe pertencem. Sabidamente, no entanto, nenhuma denotação ou nenhuma conotação esgotam seus campos de inteligibilidade (todo aquele que nasce no Brasil é brasileiro nato? Como tratar a *terceirização* de empregados?).

Nessa linha de raciocínio, Friedrich Müller mostra, então, que a atividade interpretativa exige *construção* da norma jurídica,⁷ no sentido de sua apreensão não no *eixo norma-caso* (tema da *aplicação* do direito), mas no *eixo norma-realidade*.⁸

Na prática jurídica o aforismo *não há lei sem interpretação* mostra a relevância dessa exigência, na qual a referência a um contexto é decisiva. O *contexto* desempenha aqui *não* o papel de *instrumento* da interpretação (por exemplo, recurso à base sociológica: suprir o sentido mediante levantamento de suas circunstâncias), mas de busca do chamado *significado indireto (ilocução)*, isto é, do modo abrangente como ele ocorre na comunicação normativa efetivada (relação legislador/intérprete/destinatário). Por meio de uma *locução* (asserção) constatamos ou asseveramos algo. Mas mediante uma asserção também *realizamos* uma ação que não chegamos a asseverar.⁹ Veja-se, por exemplo, o caso de sentenças em que a ***elocução*** (*meu filho, está chovendo*) implica, num determinado contexto, uma ***ilocução*** não expressa (*leve o guarda-chuva*).¹⁰

No universo normativo, isso não é diferente.

Assim, em face do teor literal de uma norma, o intérprete deve pôr-se a possibilidade de interpretação nos seguintes termos: deve-se perguntar se existem razões para *não* aceitar o significado de uma elocução em seu valor de face: se a resposta é negativa, a elocução é transparente (clara). Se positiva, deve-se buscar interpretações alternativas, até chegar a uma resposta negativa. Onde, *clareza* significa transparência, isto é, endosso de uma interpretação direta, sem necessidade de busca de alternativas no plano ilocutivo.¹¹

Observe-se nessa linha que a hermenêutica jurídica está a pôr-se diante de duas situações possíveis.

Primeira: existe uma situação de *isomorfia*, em que o texto (locução) casa com o caso, sem necessidade de busca da *ilocução*. Por exemplo, o art. 226 da CF: “A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado”. No §1º, fala-se do casamento (*O casamento é civil e gratuita a*

sua celebração). Alude-se, claramente, à *família* constituída mediante casamento. Temos aí a possibilidade de uma interpretação *transparente*.

Segunda: uma situação de interpretação, em que o texto exige a busca da ilocução. Por exemplo, para atender a uma necessidade social, o §3º do mesmo art. 226 contém uma estipulação: “Para efeito de proteção do Estado, é reconhecida a união estável entre o homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento”. Essa exigência de *a lei facilitar sua conversão em casamento* mostra que o núcleo do conceito de família é definido pelo casamento, que a *união estável* não é casamento, mas que, para efeito de proteção da família, é considerada como se casamento fosse. Daí a possibilidade da interpretação extensiva para as uniões *homoafetivas*. Não se preenche nenhuma lacuna, mas busca-se o sentido indireto (ilocutivo) da própria norma.

Nesses termos, entende-se que a clareza não é um dado absoluto (ou é claro ou é obscuro), mas dependente da existência de dúvidas razoáveis quanto ao significado.

Em sede de preceitos normativos, isso nos faz compreender por que, afinal, uma norma não se reduz à sua literalidade expressa, não se podendo ignorar que toda forma elocutiva (*é vedado compensar mais de 30%*) aponta sempre para uma dimensão ilocutiva (por exemplo, *desde que seja factível*), cuja relevância tem de ser levada em consideração. A dimensão ilocutiva não está *fora* do âmbito normativo (como se fosse uma falta, um defeito, uma lacuna), mas o integra *compreensivelmente*.

Compreensivelmente quer significar uma exigência de justificação. No plano do direito, isso aponta para o tema tradicional da *intenção do legislador*.

Com relação à busca da intenção, na atividade de interpretação que se instaura na relação comunicativa normativa (significado indireto), o intérprete jurídico enfrenta também uma tensão, presente no sempre latente conflito entre o sentido elocutivo da norma (texto normativo) e o sentido ilocutivo (propósito do legislador).

Frederick Schauer¹² traz uma abordagem esclarecedora desse tipo de tensão. As prescrições teriam por base generalizações acerca de um efeito positivo (um bem) ou um efeito negativo (um mal) que a ação regulada, categoricamente ou em determinada condição, pode causar.

Por exemplo, a Seção 2 do *Sherman Act* proíbe qualquer ato que constitua uma “tentativa de monopolização” (elocução). Um estatuto posterior, o *Clayton Act*, proíbe, na Seção 7, qualquer aquisição de empresa que possa “reduzir substancialmente a competição” ou “tender a criar um monopólio” (elocução).¹³

As normas, por sua locução expressa, proíbem aquisições que criem (ou até tendam a criar) um monopólio. Elas não excluem, expressamente, o caso em que exista um mercado com apenas dois agentes que pretendem se fundir e que a firma a ser adquirida está em processo de falência, de forma que encerrará suas atividades se não for adquirida.

Nos termos elocutivos da regra, se a aquisição leva ao monopólio então é proibida, não importando estar a firma adquirida em falência ou não. Todavia, em termos ilocutivos, o bom senso jurídico

(princípio da razoabilidade, inerente ao *due process of law*) entende (e a teoria econômica o confirma) que a literalidade da expressão (*tender a criar um monopólio*) **quer dizer**, ainda que sem asseverar, que se a firma está falindo, sua aquisição não altera a situação: ao cabo restará uma única empresa.

O intérprete percebe, então, que a ação que é necessária para satisfazer explicitamente o estatuto (omitir a aquisição vedada) não se aplica à ação (adquirir a firma falida). Quem diz, *são proibidas aquisições que tendam a criar um monopólio*, está a dizer também *salvo quando o monopólio é inevitável e a proibição um contrassenso*. E não se trata de uma falha do legislador (lacuna, falta de especificação), mas de um *significado indireto* (*ilocução*), um significado que se diz subentendido, implícito, exigido pela percepção do modo como *programa/âmbito, cometimento/relato* normativos realizam uma prescrição.

Esse exemplo de fato ocorreu e foi solucionado pelas cortes norte-americanas pelo que ficou conhecido como a doutrina da firma falida (*failing firm doctrine*), quando a Suprema Corte norte-americana sustentou que a aquisição de uma firma em falência não viola a Seção 7 do *Clayton Act* (394 U.S., 131, 138-139, 1969), o que significa que “se a firma adquirida está em falência, uma aquisição que tenda a criar monopólio é permitida”.

Esse entendimento nada tem a ver com técnicas de preenchimento de lacunas, na suposição de falta de lei e necessidade de buscar a norma em outra lei, aplicando esta por analogia. Lida-se com uma única e mesma norma legal, buscando-lhe a abrangência de seu âmbito significativo. O que, aliás, exige uma técnica específica e que tem a ver com a mencionada *clareza* do preceito.

Ora, tomando o caso da norma “são proibidas aquisições que tendam a criar um monopólio”, surgem logo alguns significados indiretos, ali presentes em forma ilocutiva: a restrição denotativa (salvo para sociedade em falência) não implica perda da competência de vedar, exercício de competência: a ausência de restrição expressamente prevendo a hipótese de empresas em processo de falência significa possibilidade de proibir o que a lei expressamente veda, mas deve permitir.

Aqui, a opção do legislador seria garantir/autorizar a aquisição de firmas em falência, manifestando um direito de sobrevida indireta que beneficia o mercado. Promover esse bem (proteger a competição no mercado, que, por sua vez, serve propósitos ulteriores como eficiência produtiva e o bem estar dos consumidores) constitui o objetivo e, portanto, o fundamento da norma, que Schauer chama de *justificação da regra*.

Conflitos entre a regra (*são proibidas aquisições que tendam a criar um monopólio*) e sua justificação (proteção da competição e da eficiência no mercado), que possuem sentidos distintos, aparecem. E isso por ser uma regra necessariamente *sobre* ou *subinclusiva* com relação a sua justificação. Isto é, a generalização que a fundamenta (seu *telos*, seu objetivo) pode incluir casos nos quais a ação em questão impediria o objetivo desejado (sobreinclusão) ou pode deixar de incluir casos relevantes, nos quais a ação promove aquele objetivo (subinclusão). No caso em que se pretenda adquirir firma em falência, mas o monopólio será inevitável e, vedada a aquisição, o mercado perderá uma empresa, há razões para entender que a vedação não se aplica (vai contra o próprio propósito do legislador): há uma *subinclusão*. Mas a regra pode ser *sobreinclusiva*, por exemplo, quando a aquisição de uma empresa qualquer (não em processo de falência) não tende a

criar um monopólio (ainda restarão muitas empresas), mas cria para a adquirente uma *posição dominante* capaz de diminuir a eficiência do mercado, prejudicando os consumidores, casos que, pela justificação da regra, serão incluídos na vedação.

Esses conflitos entre regra e sua justificação, chamados por Schauer de “experiências recalcitrantes”, costumam ser resolvidos, em sede jurídica, por meio de interpretação teleológica, mediante a qual vêm à luz generalizações que especificam melhor as condições de aplicação das regras. Por exemplo, *uma ordem é justa na medida em que consegue delimitar os conteúdos normativos, conforme um princípio material abrangente de inclusão ou exclusão*. Não se trata de criação de regra nova, mas de explicitação da própria regra: a aquisição de uma firma em falência não viola a Seção 7 do *Clayton Act*. A interpretação revela-se como um processo de generalizações progressivas e congruentes mediante qualificações subsequentes. Tais qualificações, por sua vez, não significam um subjetivismo discricionário do intérprete, mas têm limites exigidos por considerações principiológicas (justificações), como o recurso ao princípio de razoabilidade. Nesses termos diz-se que a condição introduzida mediante procedimento teleológico deve ser relevante com relação à justificação da regra, o que envolve valorações e tomadas de posição que vão depender do contexto sistemático a que se referem.

Percebe-se aí o sentido da interpretação teleológica. O método teleológico ativa a participação do intérprete na configuração do sentido. Seu movimento interpretativo parte das *consequências* avaliadas das normas e retorna para o interior do sistema. É como se o intérprete tentasse fazer com que o legislador *fosse capaz de mover suas próprias previsões*, pois as decisões dos conflitos o levam a basear-se nas previsões de suas próprias consequências. Assim, entende-se que a norma há de ter, para efeitos de alcançar-lhe o sentido adequado, *sempre* um objetivo que serve para controlar até as consequências da previsão legal (a lei sempre visa aos fins sociais do direito e às exigências do bem comum dirá a Lei de Introdução).

Ora, subjacente à busca do que tradicionalmente é chamado de vontade da lei ou do legislador, encontra-se a necessária pressuposição epistemológica de um desígnio que quer ser entendido e afigurar-se como racional. A base dessa racionalidade, apanágio da hermenêutica jurídica desde o princípio do século XIX, encontra-se no princípio kantiano “dever implica poder”, no sentido de que ninguém, em sã consciência, poderia desejar o impossível ou o incoerente ou obrigar-se a ele,¹⁴ o que ecoa o antigo brocardo: *ad impossibilia nemo tenetur* (ninguém se obriga a coisas impossíveis). Assim, na comunicação que se estabelece, intermediada pelo intérprete com base no texto estatuído, entre o legislador empírico e o destinatário normativo, assume-se que os agentes (autoridade e sujeitos) compartilham um mínimo de padrões de racionalidade.

Tal exigência de compartilhamento de padrões mínimos de racionalidade é condição necessária de todo e qualquer ato interpretativo, dentro de uma teoria geral da interpretação de comportamentos. Atribuir intenções desarrazoadas ao agente interpretado simplesmente mina a possibilidade de interpretar, posto que a identificação de sentidos normativos necessariamente pressupõe uma adequada conceptualização do agente interpretado.

Assim, a atividade de interpretação, desenvolvida pela dogmática jurídica, envolve essa conceptualização ideal do legislador, cuja figura na forma do “legislador racional”, muito mais do que uma imagem retórica empregada na argumentação jurídica, constitui a base (racional) para a

fundamentação metodológica da atividade de interpretação jurídica.

E a doutrina não se furta a esse encaminhamento. Entende-se, assim, que o princípio da razoabilidade determine "a coerência do sistema e que a falta de coerência, de racionalidade, de qualquer lei, ato administrativo ou decisão jurisdicional gera vício de legalidade, pois o Direito é feito por seres e para seres racionais, para ser aplicado em um determinado espaço e em uma determinada época".¹⁵

Nessa conceptualização da vontade racional ressalte-se, dentre seus atributos, alguns *postulados de competência*, desenvolvidos pela dogmática alemã do séc. XIX, dentre os quais: a) o legislador não cria normas impossíveis de ser executadas, *razão pela qual* não se pode objetivar que alguém realize e deixe de realizar o mesmo ato; b) o legislador não cria normas sem algum propósito, do que decorre a razoabilidade de seus comandos; c) as condutas exigidas ou permitidas nas normas são aptas a levar os sujeitos normativos à consecução dos propósitos da regulação (coerência entre meios e fins); d) a vontade do legislador é unitária, de forma que as regras estão sistematicamente relacionadas; e) o legislador é rigorosamente preciso e não cria normas inócuas ou redundantes; f) a vontade do legislador é completa, no sentido de que soluciona todos os casos por ele reputados como relevantes: contradições e lacunas são exceções e, por isso, deve-se entender que a interpretação extensiva, ao contrário da analógica, se limita a incluir no conteúdo da norma um sentido que já estava lá, apenas não havia sido explicitado pelo legislador.¹⁶

Diante do exposto podem ser analisadas e entendidas as disposições dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20.06.1995.

3 As normas dos artigos 15 e 16

Reproduzo, inicialmente, os mencionados dispositivos:

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 sobre a 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 artigo 58 da *Lei nº 8.981/95*.

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.

A primeira questão a examinar repousa no entendimento do preceito, conforme sua estrutura normativa. A forma do programa normativo (*o prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, **poderá** ser compensado*) mostra que estamos diante de uma *norma de permissão*. Permissões, no entanto, não resultam apenas de um preceito expresso, mas também da ausência de norma, do que decorre a chamada liberdade negativa. A permissão por ausência de norma (*livre por não estar proibido nem ser obrigado*) chama-se *permissão fraca*. Já a permissão que resulta da norma se chama *permissão forte*, que aponta para a liberdade no sentido positivo. Normas de permissão que estatuem competências ou faculdades (pode/não pode) implicam permissão forte e, por essa via, direito subjetivo.

Assegurar-se ao destinatário da norma o *poder compensar* implica a existência de uma *permissão forte*, que não resulta da mera ausência de proibição, mas que confere, ostensivamente, para cada destinatário, a possibilidade de escolher seu próprio curso de ação. Não se trata de um *pode se quiser*, mas de um *pode **porque** quer autorizadamente*.

Com efeito, a regra geral da compensação de prejuízos fiscais vinha disciplinada pelo art. 64 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, *verbis*:

Art. 64. A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes.

§1º O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no livro de que trata o item I do artigo 8º, corrigido monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a compensação.

§2º Dentro do prazo previsto neste artigo a compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos-base, à vontade do contribuinte.

§3º A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo.

§4º O prejuízo compensável transferido de exercício anterior será absorvido pelo valor da reserva de reavaliação utilizada para compensar, na escrituração comercial, prejuízos de exercícios anteriores.

O art. 64 constituía regra geral da compensação de prejuízos fiscais. No que não é diferente do art. 15 da Lei nº 9.065/95, quando determina que *o prejuízo fiscal apurado possa ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados anteriormente, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda*. A diferença aparece no estabelecimento de um *limite máximo*, para a compensação, *de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado*.

O art. 15 da Lei nº 9.065/95, como anteriormente havia feito o art. 15 da Lei nº 8.981/95, não

criou, *ab ovo*, o direito à compensação dos prejuízos fiscais. Pelo contrário, o mantém, apenas postergando a utilização desse direito. O art. 15 em questão, portanto, configura norma geral em matéria de compensação.

Relevante, nesse sentido, a menção à exposição de motivos da Medida Provisória (Mensagem 26, DOU, 19 jan. 1995) que foi, posteriormente, convertida na referida Lei:

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 de arrecadação, *sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.* (grifos nossos).

O recurso à E.M. é um importante indício da chamada *mens legis*.¹⁷ De um lado, ali se evidencia o objetivo do legislador: limitar, quantitativamente, sem retirar o direito de compensar até integralmente num mesmo ano. O *exercício* do direito à compensação do prejuízo, pela E.M., é que sofre uma limitação quantitativa. Não o próprio direito. Tanto que, como não há limite temporal para esse exercício do direito, e se trata até expressamente de *prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário* de um ano (1995), que *poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados em anos anteriores (até 31 de dezembro de 1994)*, com lucros auferidos em anos subsequentes, a simples postergação, à evidência, abre-se espaço para a consideração de um âmbito de inferência ilocutiva: não poder haver perda ou eliminação do direito à compensação. É a lei que estabelece a garantia da plena utilização do saldo de prejuízos.

Trata-se de *significado indireto (ilocução)*, isto é, por meio de uma *elocução* (asserção do direito de compensar, com limite quantitativo) o legislador assevera algo expressamente. Mas mediante essa asserção também *realiza* uma ação que não chega a asseverar: sem limitação de tempo, a garantia de utilização é plena.¹⁸

E é esse o entendimento que se pode ver na jurisprudência judicial, a exemplo do RESP nº 993.975/SP (2007/0234357-9), relatado pela Ministra Eliana Calmon. Do voto relator é interessante apontar os seguintes trechos:

[...] limitada a dedução de prejuízos ao exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, *até o seu limite total, sendo integral a dedução.*

A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, *porque permaneceu incólume o conceito de renda*, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida. (grifos nossos)

É a leitura ilocutiva *da própria norma*, a qual, na verdade, *silencia* sobre limites temporais, mas permite, até na comparação com a legislação anterior, reconhecer que não se olvidara “o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que tornou-se escalonado”.

Assim, de um lado, a opção do legislador é garantir/autorizar a compensação de prejuízos à condição de uma limitação quantitativa (asserção expressa), manifestando um direito de compensar prejuízos, sem limitação temporal (asserção implícita). Promover esse bem (*direito de*

compensar prejuízos até o seu limite total, sendo integral a dedução) constitui, de outro, o objetivo, cujo fundamento, que Schauer (ver acima) chama de *justificação da regra*, aponta para respeito à isonomia, na medida em que se observa que uma periodicidade estanque, que terminaria por impedir a compensação de prejuízos anteriores com lucros posteriores, conduziria a um tratamento mais oneroso de determinados contribuintes (que praticassem atividades de maior risco, a exigir período maior de investimento até o surgimento de resultados positivos), o que violaria a igualdade.¹⁹

Aparece aqui aquela tensão (ver Schauer anteriormente citado) entre a regra (*ao limite de 30%, prejuízos fiscais poderão ser compensados*) e sua justificação (princípio da *isonomia*), que conduz, mediante teleologia, a novas generalizações. Isto é, ao teor da norma “é autorizado compensar prejuízos fiscais, desde que não ultrapasse o limite de 30%”, a generalização que a fundamenta (seu *telos*, seu objetivo: *compensação de prejuízos até seu esgotamento total por exigência da isonomia*) faz surgir significados indiretos, ali presentes em forma ilocutiva: a restrição quantitativa não deve implicar perda do direito de compensar prejuízos, até porque a ausência de restrição temporal significa possibilidade de transferência para períodos posteriores até o seu esgotamento. Ou seja, parte-se da exigência de uma periodicidade estanque (até 30% no período) para uma nova generalização da regra por força da sua justificação: a periodicidade anual dos tributos não impede, ao contrário, autoriza a compensação de prejuízos acumulados, em períodos subsequentes.

Pois bem, e dessa nova generalização (que atende, com base em isonomia, à diferença entre contribuintes) segue outra: o aproveitamento integral dos prejuízos, num único período, por sociedade incorporada, dada a impossibilidade de seu aproveitamento integral, diferido no tempo. Note-se, na tensão regra/fundamento, passamos de uma generalização (*direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo*) para uma segunda (*não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução*) e dessa, para uma terceira (*ressalvada a situação dos que de fato ou de direito estão impedidos ou impossibilitados de realizar o diferimento no tempo*). Nos termos de Schauer, antes referidos, na segunda generalização temos uma *sobreinclusão*, na terceira, uma *subinclusão*, ambas dentro da mesma *ratio legis*.

Em ambos, não se trata, portanto, de criação de regra nova, mas de explicitação da própria regra (interpretação extensiva). Tais explicitações, por sua vez, não são arbitrárias, mas trabalham dentro de limites exigidos por um princípio de razoabilidade (*legislador racional*). A condição introduzida mediante procedimento especificador da *ratio legis* deve ser relevante em relação à justificação da regra, o que envolve valorações e tomadas de posição que vão depender do contexto sistemático a que se referem.

Assim, no caso de incorporação, fusão, como no de cisão total (em que ocorre extinção da pessoa jurídica), se a compensação integral não fosse admitida haveria perda do saldo de prejuízos fiscais, no montante que superasse os 30% (trinta por cento) do lucro real do período, visto que a transferência de prejuízo para a sucessora está vedada pelo art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87.

E nesse ponto surge espaço para uma reflexão sistemática, com base num ponto presente no trecho grifado do RESP citado (*porque permaneceu incólume o conceito de renda*).

Na esteira dos ensinamentos de Bulhões Pedreira (*Imposto de renda*, 2-11-16), há quem entenda que a Constituição Federal autoriza a União a impor tributos sobre a “renda e os proventos de qualquer natureza”. Essa menção não pretende entrar na discussão de um suposto conceito constitucional de renda. Assume-se que ao Poder Legislativo cabe definir, por lei ordinária, o que deve ser definido por renda para efeitos de tributação. Mas este poder é limitado pelo sistema constitucional em termos de um escopo.

Disso decorre que o Congresso pode restringir ou limitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, mas não pode ampliá-lo além dos limites compatíveis com a tributação constitucional de rendas. Não se trata de uma questão propriamente semântica (que é renda?). O que está em jogo é outra coisa. Assim é preciso encarar a questão sob o prisma dos limites postos à arbitrariedade do poder, se não em termos semânticos, ao menos em termos pragmáticos.²⁰

Tem-se, pois, de encarar uma técnica que é construída no espaço de 35 anos (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977) e que passa a obedecer a uma “necessidade interna” (OCANDO) que apõe, deste modo, limites ao voluntarismo político do Poder, o que essencial para um regime democrático. Essa necessidade repousa, no caso, na exigência de manter o fluxo de arrecadação (objetivo fiscal) e promover alguma finalidade econômica ou social (extrafiscal), partindo-se, então, do pressuposto de que os períodos de apuração se comunicam. Nesse sentido, a introdução, por último, do limite de 30% permite que as demonstrações financeiras, baseadas em técnicas antigas e reconhecidas, se efetuem mediante “uma regra gradual de compensação de prejuízos, tomando-se como referência os resultados obtidos em cada ano”, sendo que, para o Estado, isso significa “um fluxo estável de ingresso de receitas provenientes do imposto de renda” (E.M. – Mensagem 26). Isto não exclui a possibilidade de o governo estar preocupado com a realização de suas políticas econômicas e financeiras nem exige que se adentre à questão da natureza da compensação de prejuízos,²¹ mas submete as políticas às limitações da técnica e não ao contrário. A compensação de prejuízos, mesmo que entendida como um favor fiscal, não é, portanto, um instrumento tópico, que varia de política para política e de momento para momento ao arbítrio do legislador, mas tem uma dimensão *pragmática* ostensiva: ela recupera a validade da formação de prejuízos fiscais a serem compensados, evitando que eles se tornem imprestáveis num processo contínuo de apuração de receitas.

Por isso, a atribuição ao contribuinte da faculdade de compensar aquele excesso, não importa que se entenda a compensação como um benefício ao contribuinte e uma renúncia do Erário, está submetida às condições dadas *pela lei*. Em nenhum momento se lida com invocação de outra lei nem se preenche uma lacuna por falta de lei.

De todo modo note-se que não se trabalha com analogia (não se trata de lacuna). Faz-se uso, na interpretação da regra, de interpretação extensiva (descoberta da *ratio legis*).

A remissão à interpretação extensiva exige uma distinção entre esta e a interpretação por analogia. A doutrina afirma que a primeira se limita a incluir no conteúdo da norma um sentido que já estava lá, apenas não havia sido explicitado pelo legislador. Já na segunda, o intérprete toma de uma norma e aplica-a a um caso para o qual não havia preceito nenhum, pressupondo uma semelhança entre os casos. Por exemplo, se a norma pune o *lenocínio*, o intérprete discutirá se sob a rubrica desse símbolo está também a exploração de motéis em que se tolera a presença

de casais, dos quais não se pergunta se são ou não casados ou se estão lá apenas por motivos libidinosos e se busca apenas uma vantagem econômica. A questão é sobre a *ratio legis* e a interpretação é *extensiva* (hipótese discutida, por Nelson Hungria, à época em que começavam a surgir os motéis). Se, porém, a norma é omissa quanto ao ato de alguém oferecer seu apartamento a um amigo para que este o utilize com o objetivo de lá passar algumas horas com uma mulher, a possibilidade de se imputar-lhe o lenocínio vai além da *ratio legis*, pois, dir-se-á, não ocorrendo nesse caso as características tipificadoras do delito (não há exploração de negócio), o que se busca é, na verdade, por analogia, a aplicação a um caso não previsto por lei, da norma legal sobre lenocínio.

Na interpretação extensiva, partimos, pois, de uma norma e a estendemos a casos que estão compreendidos implicitamente em sua expressão. Na analogia, o caso é omissos, tanto na letra da expressão normativa, quanto na sua dimensão ilocutiva, mas parece exigir alguma decisão normativa.

Em geral, fala-se em analogia quando uma norma, estabelecida com e para determinada *facti species*, é aplicável a conduta para a qual não há norma, havendo entre ambos os supostos fáticos uma semelhança. Define-se também como aplicação amplificadora (gerando certa confusão entre analogia e interpretação extensiva) de princípios extraídos de uma lei a casos juridicamente semelhantes, isto é, que são essencialmente iguais nos aspectos importantes e desiguais nos secundários, tendo em vista uma decisão.²² Fala-se ainda de aplicação de disposições legais positivadas a casos não totalmente conformes e não regulados expressamente, mas que podem ser subsumidos às “ideias fundamentais” daquelas disposições.

Por exemplo, assim como, pelo art. 640 do Código Civil Brasileiro de 1916, o condômino que administrasse sem oposição de outros se presumia mandatário comum, do mesmo modo, no caso de usufruto de que fossem titulares cônjuges separados judicialmente, presumir-se-ia mandatário comum o que administrasse sem oposição do outro. A passagem de um enunciado para o outro requer que entre *condômino* e *usufrutuário (cônjuge)* exista alguma semelhança. Contudo, em que grau? Percebemos que entra aí um juízo de valor, pois, na verdade, transferem-se as qualidades de uma estrutura (a *relação* entre condôminos) para outra (a *relação* entre usufrutuários (cônjuges)). Daí a proibição do uso *da analogia* para áreas do direito submetidas à legalidade estrita e à tipificação cerrada, salvo *in bonam partem*.²³

Por sua vez, a interpretação extensiva, que não é, propriamente, um procedimento integrador de lacunas, mas um procedimento de busca da *ratio legis*, exige outro tipo de prática intelectual. Nessa direção segue a doutrina, ainda que não seja pacífica a razão pela qual a interpretação extensiva se distinga da analogia. Assim, por exemplo, a literatura alemã, em sua maioria, tende a identificar o sentido textual da lei como um limite à interpretação; a suíça, ao contrário, admite que a “descoberta” da *ratio legis* ainda é pura interpretação e não integração. Em consequência, para os alemães, o uso da analogia configura caso de integração, mas a interpretação extensiva *do texto* não o é ainda; para os suíços, se a interpretação funda-se na *ratio legis*, não há por que falar-se em lacuna, nem em integração. Contudo, no caso de normas cujo texto contenha cláusulas gerais, conceitos valorativos ambíguos, que os alemães veem como interpretação extensiva, os suíços falam de integração, pois aí, argumentam, cabe ao juiz uma apreciação soberana, desligada até de qualquer *ratio legis*, propositadamente ou não, indeterminada. O problema não está na

distinção entre analogia e interpretação extensiva, mas no modo como se deva lidar com conceitos indeterminados e valorativos.

Note-se, nesse sentido, que o conceito de “lacuna” emerge claramente da correlação de diferentes sistemas, estando aí subentendida a concepção do ordenamento, como abarcando um subsistema das prescrições, um subsistema de valorações e um subsistema de tipificações da realidade social. A lacuna exige, assim, a demonstração da ocorrência de uma incongruência que rompe certa harmonia isomórfica (completude) que preside, por suposição, a relação entre as estruturas dos diferentes subsistemas.²⁴

Por isso, de todo modo, ao proceder-se à distinção entre analogia e interpretação extensiva, é fundamental que se dê atenção à hipótese do legislador racional, para a qual a presunção de completude (da *ratio legis*: harmonia isomórfica) precede por regra a hipótese de lacunosidade (incongruência). Ou seja, o dever hermenêutico exige do intérprete primeiro o esgotamento da *ratio legis* para só então identificar uma lacuna e apelar para instrumentos integradores.

Ora, o Código Tributário Nacional (Art. 111. *Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*) **parece**, à primeira vista, excluir ambas as formas em certas modalidades de legislação (I - *suspensão ou exclusão de crédito tributário*, II - *outorga de isenção*, III - *dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias*). A hipótese normativa do art. 111, ela própria, exige, contudo, de forma reflexiva, uma interpretação: que significa *literalmente*? Isso leva a doutrina ora a discutir o procedimento intelectual da interpretação e suas etapas (identificação do texto dos enunciados prescritivos, busca de uma saturação dos significados possíveis, inserção no todo do ordenamento)²⁵ ou a recorrer a procedimentos usuais pacificamente adotados, como verificar se uma norma que indica os casos de incidência os está relacionando taxativamente ou exemplificadamente, sendo que, então, no primeiro modo (taxativo), diz-se que estão proibidas a extensão e a analogia; no segundo (exemplificador), a extensão é admissível.

Veja-se, no entanto, que a própria interpretação do art. 111 do CTN, de todo modo, exige tomada de posição interpretativa. É ela própria *literal*? Se partirmos para essa hipótese, a menção expressa a *outorga de isenção* não autorizaria qualquer amplificação para *benefícios fiscais de todo gênero*. Ou seja, não haveria como interpretar o art. 111 para nele incluir *compensação de prejuízos*, que não é *isenção* ainda que fosse alguma forma de *vantagem fiscal*. Já se discutirmos, para entendimento do art. 111, o *procedimento intelectual* (identificação do texto, saturação dos significados, inserção no todo, ou *clareza, elocução, ilocução*), a inclusão da situação de sociedades incorporadas, fusionadas ou cindidas, total ou parcialmente, dentro da hipótese *literalmente tomada* do limite quantitativo de 30%, não teria melhor sorte. Pois se a disciplina da compensação autoriza, pacificamente, seu integral aproveitamento em forma diferida no tempo, não há porque dizer que se trata de uma disciplina *só para a dimensão futura da totalidade dos prejuízos*, ignorando-se, sem ferir a isonomia, a hipótese de casos de *impossível esgotamento temporal em vários períodos futuros*. Aliás, nem mesmo pelo uso do recurso a casos *taxativa* ou *exemplificadamente* relacionados: afinal, quando a norma disciplina a compensação de prejuízos mediante limitação quantitativa, não se vale de qualquer enumeração que pudesse ser identificada como *taxativa*.

O sentido apropriado à expressão *literalmente* do art. 111 parece apontar assim para os casos de

analogia e de interpretação amplificadora,²⁶ mas não de interpretação extensiva. Ou, como mostrado anteriormente, mesmo que se quisesse aplicar à interpretação da disciplina da compensação de prejuízos fiscais o art. 111, em face do comando de levar em conta o teor literal da norma, o intérprete deveria perguntar, primeiro, se existem razões para *não* aceitar o significado de uma elocução em seu valor de face: se a resposta é negativa, a elocução é transparente (clara); se positiva, deve-se buscar interpretações alternativas, até chegar a uma resposta negativa.

Tomando-se o valor de face da norma *o prejuízo fiscal apurado a partir do ano-calendário poderá ser compensado cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados anteriormente, observado o limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado*, é impossível omitir uma primeira indagação: que fazer com os 70% restantes? Mesmo diante de uma generalização: *aproveite-se o saldo em períodos seguintes*, o questionamento do valor de face ainda é positivo: *que fazer quando esse aproveitamento, de fato ou de direito, não é possível?* Negativo será mediante a resposta: *o limite quantitativo não se aplica em caso incorporação, fusão, cisão, parcial ou total*.

4 Síntese conclusiva

Tratou-se, em síntese, com respeito ao limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e de bases de cálculo negativas da CSL, previsto nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20.06.1995, de sua aplicabilidade ou não quando da ocorrência do encerramento da pessoa jurídica, seja por sua extinção pura e simples, seja por incorporação, fusão ou por cisão (total ou parcial).

Um argumento importante, considerado contra a referida aplicação, estaria no Código Tributário Nacional (art. 111: *Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*), que parece apontar para um comando de interpretação à letra nos casos que especifica.

Em sede de preceitos normativos, uma norma não se reduz, porém, à sua literalidade *expressa*, não se podendo ignorar que toda forma de elocução (*é vedado compensar mais de 30%*) aponta sempre para uma dimensão ilocutiva (por exemplo, *desde que seja factível: ad impossibilia nemo tenetur*), cuja relevância tem de ser levada em consideração. A dimensão ilocutiva não está *fora* do âmbito normativo (como se fosse uma falta, um defeito, uma lacuna), mas o integra *compreensivelmente*.

Compreensivelmente quer significar uma exigência de justificação. No plano do direito, isso aponta para o tema tradicional da *intenção do legislador*.

Na atividade de interpretação, com relação à busca da intenção que aparece num comando normativo, o intérprete jurídico enfrenta a tensão, presente no sempre latente conflito entre o sentido elocutivo da norma (*significado direto*, expresso no texto normativo) e o sentido ilocutivo (*significado indireto*, propósito do legislador, presente no programa e no âmbito normativos).

Assim, a própria interpretação do art. 111 do CTN, nesses termos, exige tomada de posição interpretativa. Ela própria é *literal*? Se partirmos para essa hipótese, a menção expressa a *outorga de isenção* não autorizaria qualquer amplificação para *benefícios fiscais de todo gênero*. Ou seja,

não haveria como interpretar o art. 111 para nele incluir *compensação de prejuízos*, que não é *isenção* ainda que fosse alguma forma de *vantagem fiscal*. Já se discutirmos, para entendimento do art. 111, o *procedimento intelectual* (identificação do texto, saturação dos significados, inserção no todo, ou *clareza, elocução, ilocução*), a inclusão da situação de sociedades incorporadas, fusionadas ou cindidas, total ou parcialmente, dentro da hipótese *literalmente tomada* do limite quantitativo de 30%, não teria melhor sorte. Pois se a disciplina da compensação autoriza, pacificamente, seu integral aproveitamento em forma diferida no tempo, não há porque dizer que se trata de uma disciplina *só para a dimensão futura da totalidade dos prejuízos*, ignorando-se, sem ferir a isonomia, a hipótese de casos de *impossível esgotamento temporal em vários períodos futuros*.

Ora, ainda que se admitisse uma interpretação extensiva do art. 111 (exigência de interpretação literal para além da literalidade no caso de *outorga de isenção*) e sua aplicação ao caso das normas contidas nos arts. 15 e 16, a atribuição ao contribuinte da faculdade de compensar os 70% que excedem o limite de 30%, não importa que se entenda a compensação como um benefício ao contribuinte e uma renúncia do Erário, está submetida às condições dadas *pela própria lei*. Ou seja, em nenhum momento se lida com invocação de outra lei nem se preenche uma lacuna por falta de preceito legal.

Em termos de *ratio legis*, a opção do legislador é, nesse sentido, garantir/autorizar a compensação de prejuízos à condição de uma limitação quantitativa (asserção expressa), manifestando um direito de compensar prejuízos, sem limitação temporal (asserção implícita). Promover esse bem (*direito de compensar prejuízos até o seu limite total, sendo integral a dedução*) constitui, de outro, o objetivo, cujo fundamento aponta para *respeito à isonomia*, na medida em que se observa que uma periodicidade estanque, que terminaria por impedir a compensação de prejuízos anteriores com lucros posteriores, conduziria a um tratamento mais oneroso de determinados contribuintes. E com base na mesma isonomia, (*não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução*) segue a terceira hipótese: *ressalvada a situação dos que de fato ou de direito estão impedidos ou impossibilitados de realizar o diferimento no tempo*, para os quais o limite quantitativo não se aplica, sob pena de violar-se a igualdade (para uns, a faculdade de aproveitamento total, para outros, perda do saldo superior a 30%).

Não se trabalha com analogia (não se trata de lacuna). Faz-se uso, na interpretação da regra, de interpretação extensiva (descoberta da *ratio legis*).

¹ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo, 2008. p. 64 et seq. *Decidibilidade* no sentido de um conhecimento que visa a criar condições para que uma determinada problemática social seja solucionada sem exceções perturbadoras. Ver também VIEHWEG, Theodor. *Ideologie und Rechtsdogmatik*. In: MAIHOFER, Werner. *Ideologie und Recht*. Frankfurt: V. Klostermann, 1969. p. 86.

² GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: 2009. p. 55.

³ GRAU, *op. cit.*, p. 74-75.

⁴ MÜLLER, *op. cit.*, 2005, p. 42. Para os termos *cometimento* e *relato*, Tercio Sampaio Ferraz Junior (*Teoria da norma jurídica*. Rio de Janeiro, 2003. p. 47 *et. seq.*).

⁵ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1219.

⁶ A expressão com *s* é uma construção da semântica, em contraposição a *extensão*.

⁷ MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 129.

⁸ MÜLLER, *id.*

⁹ AUSTIN, J. L. Quando dizer é fazer, palavras e ação. Tradução de Danilo Marcondes de. Souza Filho. Porto Alegre: Artes Médicas, 1990. Título original: *How to do things with words*.

¹⁰ Essa mudança de foco, passando do que foi dito numa sentença para o que o agente quis dizer na comunicação é o ponto de partida para a análise pragmática de Grice sobre o que seria uma lógica da conversação (GRICE, H. P. *Logic and Conversation*. In: GRICE, H. P. *Studies in the way of words*. Cambridge: Harvard University Press, 1991 e Further, notes on logic and conversation. In: GRICE, H. P. *Studies in the way of words*. Cambridge: Harvard University Press, 1991. p. 41-57). Para Grice o acesso ao que se *quis dizer* a partir do que se *disse* consiste em um processo de inferência, não dedutiva, que é chamada de *implicatura*. Para exemplificar a diferença entre inferência dedutiva e a implicatura, suponha que alguém afirme “sou um doutor”. A partir dessa premissa pode-se deduzir que o emissor tem um título de pós-graduação. Porém, em um contexto no qual um indivíduo se acidenta, a afirmação feita em resposta à pergunta “há um doutor nesta sala?” nos leva a conclusões adicionais ou mesmo diversas. Nesse caso, assumimos normalmente que o emissor não quis afirmar que tem um título de doutorado em direito, ou em engenharia, ou em qualquer outra área, mas sim, que é um médico (com doutorado ou não) e que pode atender a vítima do acidente. Isso é assim, pois no contexto daquela conversação, a mera afirmação de um título de pós-graduação não é relevante e se supõe que o emissor esteja nela engajado, contribuindo para o propósito daquela relação comunicativa.

¹¹ DASCAL, Marcelo. *Interpretação e compreensão*. São Leopoldo, 2006. p. 353 *et seq.*

¹² *Playing by the Rules: a Philosophical Examination of Rule Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon Press, 1991.

¹³ O exemplo é tratado com mais detalhe como aplicação da lógica de refinamento de sistemas normativos para solução de conflitos entre regra e justificação da regra em um modelo de inteligência artificial para o direito em J. S. A. Maranhão (Some operators for Refinement of Normative Systems, em *Legal Knowledge and Information Systems, Frontiers in Artificial Intelligence and Applications*, IOS Press, 2001. 280 U.S.291,302-303, 1930).

¹⁴ Cf. WRIGHT, Georg Henrik von. *Norma y acción*. Madrid, 1970. p. 111.

¹⁵ ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade: princípios concretizadores do perfil constitucional do Estado de Direito. *Revista Eletrônica Diálogo Jurídico*, Salvador, ano 1, n. 9, dez. 2001.

¹⁶ Cf. WIEACKER, Franz. *Privatrechtsgeschichte der Neuzeit*, Göttingen, 1967.

¹⁷ Como se sabe, a doutrina encontra um relevante dado para a interpretação nas chamadas condições históricas. Para o levantamento das condições históricas, recomenda-se ao intérprete o recurso aos *precedentes normativos*, isto é, de normas que vigoraram no passado e que antecederam à nova disciplina para, por comparação, entender os motivos condicionantes de sua gênese. Assim, se as normas anteriores permitiam, por exemplo, o uso de moedas estrangeiras como índice para aferir a inflação e corrigir o valor monetário das obrigações e, no ensejo da nova lei, elas foram expressamente excluídas, isso pode ser uma orientação importante para entender se, ao surgir, a nova lei eliminou absolutamente a moeda estrangeira como padrão ou se haveria casos em que ela teria ainda de subsistir. Essa investigação leva o intérprete também a buscar — quando existem —, nos chamados *trabalhos preparatórios* (discussões parlamentares, emendas preteridas etc.), elementos auxiliares do sentido histórico da norma. Tudo isso há de lhe fornecer a chamada *occasio legis*, isto é, o conjunto de circunstâncias que marcaram efetivamente a gênese da norma.

¹⁸ Trato aqui apenas da configuração de um direito subjetivo, não necessariamente de direito adquirido, que a doutrina entende, desde o século XIX, como coisas distintas.

¹⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo, 2011. p. 76.

²⁰ Ver Delgado Ocando (La fiction juridique dans le Code Civil vénézuélien avec quelques références à la législation comparée. In: *Les présomptions et les fictions en droit*. Bruxelles: Perelman; Foriers, 1974. p. 72 et seq., em especial, p. 91).

²¹ Doutrina e jurisprudência divergem sobre o tema. Para Joachim Lang e Klaus Tipke (*Steuerrecht*. Ko“ln: Schmidt, 1991. p. 206), a compensação de prejuízo não é de modo algum um favor fiscal, mas um ato de mensuração correta da capacidade contributiva conforme o princípio do lucro líquido; no mesmo sentido, no Brasil, Humberto Ávila (*Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo, 2011. p. 63): “a compensação não pode ser qualificada de modo algum como *benefício fiscal*”). No STF. RE nº 344.994-0/PR, ao revés, sustenta-se a natureza de benefício fiscal.

²² ENNECCERUS, Ludwig; NIPPERDEY, Hans Carl. *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechtes*. Tübingen, 1960.

²³ Veja-se, por exemplo, a hipótese *in bonam partem*, na interpretação do art. 112 do CTN, em STJ, 1ª Turma, RESP nº 111.926, rel. Min. José Delgado, abril, 1997: [...] Execução movida pela Fazenda Pública. Embargos. Embargante em concordata. Exclusão de multa moratória. Possibilidade. 1. Na espécie, encontrando-se a ora recorrida em concordata, evidenciando-se,

destarte, a dificuldade de saldar as suas dívidas, é viável o afastamento da exigibilidade da multa moratória, consoante o artigo 112 do CTN e seguindo corrente jurisprudencial oriunda do Pretório Excelso [...].

²⁴ Ou seja, a lacuna não aparece, para o hermenêuta, como uma evidência, mas exige demonstração. Tanto que a doutrina reconhece casos de lacunas aparentes. Cf. KLUG, Ulrich. *Observations sur le problème des lacunes en droit*. In: PERELMAN, Chaïm (Org.) *Les problèmes des lacunes en droit*. Bruxelles, 1968. p. 89.

²⁵ Cf. CARVALHO, Paulo Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo, 2000. p. 110 *et seq.*

²⁶ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo, 1997. p. 82. Ver também STF, 2ª Turma, RE nº 85.984/RJ. RTJ 85/992: "A isenção fiscal restrita não pode ser entendida analogicamente". Para o STJ, ver as seguintes ementas:

"Ementa: [...] 1. O art. 111 do CIN, 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 nº 192531/RS. rel. Min. Octavio de Noronha, 2ª Turma. Decisão: 17.02.05. DJ, 16 maio 05, p. 275.).

Mesmo a interpretação que exige proximidade da letra, não deixa de invocar a razoabilidade:

"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 Dyrlun. 6ª Turma. Decisão: 15.12.04. DJ, 10 jan. 05, p. 52).

Como citar este conteúdo na versão digital:

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico publicado em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Da compensação de prejuízos fiscais ou ~~da~~trava de 30%. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 10, n. 60, nov./dez. 2012. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCnd=83647>>. Acesso em: 18 maio 2019.

Como citar este conteúdo na versão impressa:

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico publicado em periódico impresso deve ser citado da seguinte forma:

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Da compensação de prejuízos fiscais ou *detrava* de 30%. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 10, n. 60, p. 9-31, nov./dez. 2012.