



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Recurso nº : 125.382 - VOLUNTÁRIO
Matéria : CSSL - ANO-CALENDÁRIO DE 1995
Recorrente : REFRIGERANTES BRASÍLIA LTDA.
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA/DF
Sessão de : 24 de maio de 2001
Acórdão nº : 103-20.608 E RP/nº 103-0.272

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Em prestígio aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e do não-confisco que norteiam as exações tributárias somente poderá subsistir a exigência da CSSL quando efetivamente comprovada a ocorrência, em concreto, no mundo factual, da hipótese de incidência prevista em abstrato na lei como necessária e suficiente para caracterizar a ocorrência do respectivo fato gerador.

A hipótese de incidência da CSSL é o lucro caracterizado pela riqueza nova revelada pelo acréscimo patrimonial verificado após os ajustes do lucro contábil previstos na lei e a compensação dos resultados negativos havidos pela pessoa jurídica em períodos anteriores, entendimento em contrário resultaria em afrontar a rigidez constitucional que fixa o arquétipo do que seja lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REFRIGERANTES BRASÍLIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Neicyr de Almeida (Relator) e Cândido Rodrigues que negaram provimento em relação à base de cálculo negativa afluída a partir do mês de abril de 1995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Mary Elbe Gomes Queiroz.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MARY ELBE GOMES QUEIROZ
RELATORA DESIGNADA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

FORMALIZADO EM: 27 AGO 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.

Assinatura manuscrita, provavelmente de Victor Luís de Salles Freire.

Assinatura manuscrita, provavelmente de Paschoal Raucci.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

Recurso nº : 125.382 - VOLUNTÁRIO
Recorrente : REFRIGERANTES BRASÍLIA LTDA.

R E L A T Ó R I O

I - IDENTIFICAÇÃO.

REFRIGERANTES BRASÍLIA LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF. (fls. 121/123), que negou provimento ao ato impugnatório.

II - ACUSAÇÃO.

De acordo com a fl. 01 e seguintes, o crédito tributário exigível decorre de revisão de declaração de rendimentos onde se detectou que a empresa incorreu na compensação da base de cálculo negativa superior a 30% do lucro líquido ajustado nos meses-calendário de 1995.

Enquadramento legal: art. 2º da Lei n.º 7.689/88, art. 58, Lei n.º 8.981/95, e arts. 12 e 16 da Lei n.º 9.065/95.

III - AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação por via postal (AR de fls. 12 – verso) em 13.09.1999, apresentou a sua defesa em 11.10.1999., conforme fls. 68/73, instruindo a sua peça com os documentos de fls. 74/118. Da peça decisória pode-se extrair a seguinte inconformação vestibular:

01 - que as diferenças apuradas no auto de infração mostram-se irreais, pois, em realidade, nos meses de abril, julho e novembro obteve tão-somente prejuízos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

02 - que não houve violação a dispositivos legais capitulados no quadro 10 do auto de infração, porque não utilizou nenhuma compensação de resultado negativo limitada por lei. Utilizou-se de disposição contida na IN SRF n.º 51/95 que dispõe sobre a apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, no ano-calendário de 1995, de modo que não compensou qualquer prejuízo de períodos anteriores, sendo utilizado somente prejuízo do ano-calendário de 1995.

03 - requer seja acolhida a sua peça impugnatória para suspender o auto de infração e declarado inexistente o crédito tributário nele cobrado.

IV - A DECISÃO MONOCRÁTICA

A decisão sob o n.º 1947 de 24.10.2000 de Primeira Instância às fls. 121/123, considerou procedente o lançamento fiscal, assim resumido em sua ementa:

"A partir de 1º de abril do ano-calendário de 1995, para efeito de determinar a base de cálculo da contribuição social, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, 30% (trinta por cento)."

V - A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU VIA E.C.T.

Em 28.11.2000 através da Intimação n.º 655/00 deu-se ciência à autora da decisão de Primeiro Grau e do montante atualizado do crédito tributário, por via postal (AR de fls. 125-verso).

VI - AS RAZÕES RECURSAIS

Irresignada, apresentou recurso a este Colegiado em 22.12.2000, reproduzindo, basicamente, as mesmas irresignações meritórias vestibulares já desfiadas.

Assinale-se o que se segue:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

01 - Preliminarmente argüi que mesmo mantida a limitação da compensação das bases negativas geradas dentro do próprio ano-calendário, as exigências somente poderiam ser formuladas sob a forma de postergação no pagamento de tributos.

02 - no mérito assinala que a limitação ao evento compensatório afronta o art. 43 do CTN e demais normas do nosso ordenamento jurídico;

03 - que a limitação imposta dentro de um mesmo ano-calendário, contrapõe-se com o princípio constitucional da isonomia e da equivalência na tributação. A prevalecer a tese do Fisco, estar-se-ia tributando o patrimônio e não a renda;

04 - traz à colação trechos de doutrinadores acerca do conceito de renda. Assevera, ainda, que o acréscimo patrimonial – este sim tributável –, consubstanciado principalmente no art. 189 da lei comercial, será o resultado do exercício deduzido dos prejuízos acumulados;

05 - que a posição esposada pelo requerente se alinha não só às decisões do Poder Judiciário como também do Primeiro Conselho de Contribuintes, mormente quando decidiu que a dedução da diferença de correção monetária IPC/BTNF deveria ser imediata, sem restrição temporal desfiada pela Lei n.º 8.200/91;

06 - que os artigos reitores limitativos devem ser apreciados de forma sistematizada, vale dizer, dentro do nosso ordenamento jurídico, e não isoladamente.

07 - que os dispositivos estabelecem verdadeira antinomia: uma que estabelece como fato gerador do imposto a disponibilidade econômica ou jurídica e outra que altera este conceito de acréscimo patrimonial. Para solucionar as antinomias temos os critérios cronológico, hierárquico e da especialidade, aceitos em nosso direito pátrio;

08 - com relação à incompatibilidade com o CTN, aplica-se o critério hierárquico, pelo qual entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior. Assim prevalece o art. 43 do CTN e inaplicável o art. 58 da Lei n.º 8.981/95; incompatível também com as normas da Lei 6.404/76, temos a solução do próprio CTN em seus arts. 109 e 110, os quais, em resumo, determinam que a lei tributária não pode



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68

Acórdão nº : 103-20.608

alterar os conceitos de direito privado e, portanto, insubsistentes os dispositivos que alteram o conceito de acréscimo patrimonial;

09 - outro erro fundamental na interpretação dos dispositivos invocados refere-se à limitação da compensação dentro do próprio período-base, ou seja, limitação da compensação da base de cálculo negativa gerada no próprio ano-calendário e compensada com base positiva do próprio ano-calendário. Essa interpretação nada mais é que uma ampliação do campo de incidência, ultrapassando o balizamento feito pelo art. 43 do CTN. A 3ª Câmara do Primeiro Conselho decidiu, em recente posicionamento, que não cabe esta restrição dentro do próprio período-base. Como o acórdão não se acha disponível, não foi possível mencioná-lo. Também a 1ª Câmara atua nessa mesma direção;

Por fim requer seja considerado insubsistente o auto de infração, quer para considerar compensação integral das bases negativas geradas dentro do próprio ano-calendário, ou por efetuar cobrança sem observar a postergação no pagamento dos tributos, ou ainda, por se admitir a compensação integral em 1995, de bases negativas geradas até 1994.

VII - DO DEPÓSITO RECURSAL

Colige DARF às fls. 142 onde se exhibe o depósito recursal.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

V O T O V E N C I D O

Conselheiro: NEICYR DE ALMEIDA, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Das Evidências e Efeitos da Postergação.

Não se trata de tema compendiado no leque das preliminares de nulidade.
Em sede própria será apreciada.

I - Do Direito.

Está sedimentado na doutrina e jurisprudência pátrias que a compensação de prejuízos fiscais rege-se pela lei vigente ao tempo de sua utilização.

A sistemática de compensação do lucro com a utilização de prejuízos fiscais pretéritos não atinge o conceito de renda – que subsiste ao sabor, sim, dos princípios gestores e mercadológicos da unidade empresarial, das políticas públicas e privadas implementadas (de renda, de incentivos creditícios, fiscais e de mercado) ofertadas ao setor, dentre inúmeras outras. A adoção do estoque dos prejuízos fiscais opera-se como se uma “moeda” fosse, de grande poder liquidatário na órbita do lucro real. Ao solver lucros tributáveis, ainda que parciais, hoje, translada para os exercícios subsequentes recolhimentos de tributos até então adiados pela utilização da sistemática da compensação. Portanto, se a limitação à compensação impõe ao contribuinte,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68

Acórdão nº : 103-20.608

hodiernamente, um maior desembolso, age em sentido exatamente contrário nos períodos subsequentes em que haja expressão de lucro (ou da renda). A renda, pois, existe e permanece incólume, apenas é anulada ou liquidada pela utilização de prejuízos anteriores. Dessa forma não há como divisar uma ponte causal entre renda e utilização de estoques de prejuízos fiscais.

II - Do Princípio da Irretroatividade

Não obstante as argumentações trazidas à baila pela autoridade monocrática, subsistem, acerca do tema, as mesmas inconformações preambulares dispostas pela recorrente, em sede de recurso. Imperioso enfrentá-las a despeito das conclusões finais acerca das indagações pontuais da exação.

Em face do exposto, em defesa do meu voto, trago à colação ementa análoga ao caso presente, da lavra do ínclito Ministro do Supremo Tribunal Federal, Dr. Ilmar Galvão, em seu voto prolatado no Recurso Extraordinário n.º 205.726-6/PE, em 14.10.97 - Primeira Turma, e que, por unanimidade de votos, acordaram os seus membros em não tomar conhecimento do recurso extraordinário interposto pela empresa Marpa Importação Exportação e Construção Ltda.:

"Imposto de Renda. Atualização pela UFIR. Lei n.º 8.383/91. Eficácia. Inexistência de afronta aos Princípios da Irretroatividade e da Anualidade."

Publicada a Lei n.º 8.383 no dia 31.12.91, quando o jornal foi colocado à disposição do público, pode ser invocada para efeitos de criar direitos e impor obrigações. Com a publicação fixa-se a existência da lei e identifica-se a sua vigência. O argumento da recorrente no sentido de que o Diário Oficial que a publicou circulara efetivamente em outra data, além de não haver sido provado nos autos, é irrelevante para o caso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

Perfilho-me, pois, aos que sufragam o princípio de que a lei entra em vigor na data de sua publicação, e não de sua circulação, verificando-se que a publicidade da lei repousa mais precisamente na ficção jurídica - artificialidade do conhecimento da lei, do que propriamente no exato conhecimento da mesma a quem é destinada.

Inúmeros são os julgados do egrégio Superior Tribunal de Justiça – todos na mesma direção, ao sedimentar de forma inquestionável a procedência dos dispositivos legais consubstanciados nos artigos 58 e 12, respectivamente das leis 8.981/95 e 9.065/95.

A seguir, transcrevo dentre as várias, algumas dessas ementas:

RESP 168379/PR - Proc. 98/0020692 -DJ
00037

Data: 10/08/1998 -PG:

Relator: Ministro Garcia Vieira - PRIMEIRA TURMA

"Ementa: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS JURÍDICAS - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LEI N.º 8.921/95.

A Medida Provisória N.º 812, convertida na Lei N.º 8.981/95, não contrariou o princípio constitucional da anterioridade."

Na fixação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais excedentes a 30% poderá ser efetuada, integralmente, nos anos calendários subsequentes.

"A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei N.º 8.981/95 não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após o transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

RESP N.º 188.855/GO – Proc. 98/0068783-1

Relator: Sr. Ministro Garcia Vieira – PRIMEIRA TURMA

“Ementa: TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO - PREJUÍZOS FISCAIS - POSSIBILIDADE.

A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31/12/94 não compensados, poderá ser utilizada nos anos subsequentes. Com isso, a compensação passa a ser integral.”

Do voto do relator, destaca-se:

“Como se vê, referidos dispositivos legais limitaram a redução em, no máximo, trinta por cento, mas a parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31/12/94, não compensados, poderá ser utilizada nos anos subsequentes. Com isso, a compensação passa a ser integral. Esclarecem as informações de fls. 65/72 que:

Outro argumento improcedente é quanto à ofensa a direito adquirido. A legislação anterior garantia o direito à compensação dos prejuízos fiscais. Os dispositivos atacados não alteraram este direito. Continua a impetrante podendo compensar ditos prejuízos integralmente.

É certo que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 12 da Lei 9.065/95 impuseram restrições à proporção com que estes prejuízos podem ser apropriados a cada apuração do lucro real. Mas é certo, que também, que este aspecto não está abrangido pelo direito adquirido invocado pela Impetrante.

Segundo a legislação do imposto de renda, o fato gerador deste tributo é do tipo conhecido como complexivo, ou seja, ele apenas se perfaz após o transcurso de determinado período de apuração. A lei que haja sido publicada antes deste momento está apta a alcançar o fato gerador ainda pendente e obviamente o futuro. A tal respeito prediz o art. 105 do CTN:

“Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

A jurisprudência tem se posicionado nesse sentido. Por exemplo, o STF decidiu no R. Ex. N.º 103.553-PR, relatado pelo MIN. OCTAVIO GALLOTTI, que a legislação aplicável é vigente na data de encerramento do exercício social da pessoa jurídica. Nesse mesmo sentido, por fim, a Súmula N.º 584 do Excelso Pretório:

"Ao imposto calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração."

Assim, não se pode falar em direito adquirido porque não se caracterizou o fato gerador. Por outro lado, não se confunde o lucro real e o lucro societário. O primeiro é o lucro líquido do preço de base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto-lei N.º 1.585/77, artigo 6º). Esclarecem as informações (fls. 69/71) que:

'Quanto à alegação concernente aos arts. 43 e 110 do CTN, a questão fundamental, que se impõe, é quanto à obrigatoriedade do conceito tributário de renda (lucro) adequar-se àquele elaborado sob as perspectivas econômicas ou societárias. A nosso ver, tal não ocorre. A lei 6.404/76 (Lei das S.A) claramente procedeu a um corte entre a norma tributária e a societária. Colocou-as em compartimentos estanques. Tal se depreende do conteúdo do § 2º, do art. 177:

Art. 177 (...)

.....
§ 2º. A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objetivo, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras. (destaque nosso)'

Sobre o conceito de Lucro o insigne Ministro ALIOMAR BALEEIRO assim se posiciona, citando RUBENS GOMES DE SOUZA:

"Como pondera RUBENS GOMES DE SOUZA, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da Economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. `Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "crédito" contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivos bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores."

Conclui-se não ter havido vulneração ao artigo 43 do CTN ou alteração da base de cálculo, por lei ordinária.

A questão foi muito bem examinada e decidida pelo venerando acórdão recorrido (fls. 136/137) e, de seu voto condutor, destaco o seguinte trecho:

"A primeira inconstitucionalidade alegada é a impossibilidade de ser a matéria disciplinada por medida provisória, dado princípio da reserva legal em tributação. Embora a disciplina da compensação seja hoje estritamente legal, eis que não mais sobrevivem os dispositivos da MP 812/95, entendo que a medida provisória constitui instrumento legislativo idôneo para dispor sobre tributação, pois não vislumbro na Constituição a limitação apontada pela Impetrante.

O mesmo se diga em relação à pretensa retroatividade da lei e sua não publicação no exercício de 1995. Como dito, a disciplina da matéria está hoje na Lei 9.065/95, e não mais na MP N.º 812/94, não cabendo qualquer discussão sobre o Imposto de Renda de 1995, visto que o mandado de segurança foi impetrado em 1996. Publicado o novo diploma legal em junho de 1995, não se pode validamente argüir ofensa ao princípio da irretroatividade ou da não publicidade em relação ao exercício de 1996.

De outro lado, não existe direito adquirido à imutabilidade das normas que regem a tributação. Estas são mutáveis, como qualquer norma jurídica, desde que observados os princípios constitucionais que lhes são próprios. Na hipótese, não vislumbro as alegadas inconstitucionalidades. Logo, não tem a Impetrante direito adquirido ao cálculo do Imposto de Renda segundo a sistemática revogada, ou seja, compensando os prejuízos integralmente, sem a limitação de 30% do lucro líquido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

Por último, não me convence o argumento de que a limitação configuraria empréstimo compulsório em relação ao prejuízo não compensado imediatamente.

Para sustentar sua tese, a impetrante afirma que o lucro conceituado no art. 189 da Lei 6.404/76 prevê a compensação dos prejuízos para sua apuração. Contudo, o conceito estabelecido na Lei das Sociedades por Ações reporta-se exclusivamente à questão da distribuição do lucro, que não poderá ser efetuada antes de compensados os prejuízos anteriores, mas não obriga o Estado a somente tributar quando houver lucro distribuído, até porque os acionistas poderão optar pela sua não distribuição, hipótese em que, pelo raciocínio da Impetrante, não haveria tributação.

Não nega a Impetrante a ocorrência de lucro, devido, pois, o Imposto de Renda. Se a lei permitia, anteriormente, que dele fossem deduzidos, de uma só vez, os prejuízos anteriores, hoje não mais o faz, admitindo que a base de cálculo do IR seja reduzida, pelo mecanismo da compensação, em no máximo 30%. Evidente que tal limitação traduz aumento de imposto, mas aumentar imposto não é, em si, inconstitucional, desde que observados os princípios estabelecidos na Constituição.

Na espécie, não participo da tese da Impetrante, cuja alegação de inconstitucionalidade não acolho."

III - Do Princípio da Irretroatividade ao Caso Concreto

Os defensores da tese da ofensa ao princípio da irretroatividade no âmbito deste Colegiado trilha uma vereda distinta da esposada pela recorrente. Propugnam, aqui e ali, que a Medida Provisória n.º 812/94 não poderia ter alcançado, com as limitações de que aqui se trata, os estoques de prejuízos fiscais existentes em 31.12.1994. Não os subsistentes de igual jaez gerados no próprio ano-calendário de 1995.

No caso em debate constata-se que a limitação à compensação nos meses-calendário de 1995 teve como fulcro o prejuízo fiscal também havido no próprio



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

Por último, não me convence o argumento de que a limitação configuraria empréstimo compulsório em relação ao prejuízo não compensado imediatamente.

Para sustentar sua tese, a impetrante afirma que o lucro conceituado no art. 189 da Lei 6.404/76 prevê a compensação dos prejuízos para sua apuração. Contudo, o conceito estabelecido na Lei das Sociedades por Ações reporta-se exclusivamente à questão da distribuição do lucro, que não poderá ser efetuada antes de compensados os prejuízos anteriores, mas não obriga o Estado a somente tributar quando houver lucro distribuído, até porque os acionistas poderão optar pela sua não distribuição, hipótese em que, pelo raciocínio da Impetrante, não haveria tributação.

Não nega a Impetrante a ocorrência de lucro, devido, pois, o Imposto de Renda. Se a lei permitia, anteriormente, que dele fossem deduzidos, de uma só vez, os prejuízos anteriores, hoje não mais o faz, admitindo que a base de cálculo do IR seja reduzida, pelo mecanismo da compensação, em no máximo 30%. Evidente que tal limitação traduz aumento de imposto, mas aumentar imposto não é, em si, inconstitucional, desde que observados os princípios estabelecidos na Constituição.

Na espécie, não participo da tese da Impetrante, cuja alegação de inconstitucionalidade não acolho."

III - Do Princípio da Irretroatividade ao Caso Concreto

Os defensores da tese da ofensa ao princípio da irretroatividade no âmbito deste Colegiado trilha uma vereda distinta da esposada pela recorrente. Propugnam, aqui e ali, que a Medida Provisória n.º 812/94 não poderia ter alcançado, com as limitações de que aqui se trata, os estoques de prejuízos fiscais existentes em 31.12.1994. Não os subsistentes de igual jaez gerados no próprio ano-calendário de 1995.

No caso em debate constata-se que a limitação à compensação nos meses-calendário de 1995 teve como fulcro o prejuízo fiscal também havido no próprio



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

ano-calendário sob litígio. Dessa forma, até mesmo para os seus opositores, a exigência, no que é pertinente, converge para o princípio que defendem.

IV - Do Direito Adquirido

O Superior Tribunal de Justiça reiteradamente tem asseverado que o **direito adquirido** é atividade confinada na competência do Supremo Tribunal Federal. Continuando, assinala o Min. Demócrito Reinaldo que, *no sistema-jurídico-constitucional brasileiro, o juiz é essencial e substancialmente julgador, função estritamente vinculada à lei, encastando-se do poder do "jus dicere", descabendo-lhe recusar cumprimento à legislação em vigor (salvante se lhe couber declarar-lhe a inconstitucionalidade), sob pena de exautorar princípios fundamentais do direito público nacional.* (REsp. 201972/RS), D.J. de 30.08.1999.

V - Do Conceito de Lucro

Sobre o tema já se discorreu no preâmbulo deste voto.

VI - Das Evidências e Efeitos da Postergação.

Pelo ente acusatório constata-se que a contribuinte experimentou estoque de base de cálculo negativa não só em 31.12.1994, como também granjeou prejuízos, nessa órbita, ao longo dos meses-calendário de 1995.

Em nenhum momento do ano-calendário de 1995 não se assinalou qualquer recolhimento a teor de CSSL, tendo em vista que as bases negativas sempre suplantaram o lucro líquido dos correspondentes períodos. Ao reverso das alegações de defesa, a se julgar pelas cópias das DIRPJ (fls. 142 e seguintes), em nenhum momento a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

contribuinte recolhera, até o ano-calendário de 2000, quaisquer valores a título de CSSL, mercê das espetaculares bases negativas consolidadas pretéritas que se projetaram para os períodos subsequentes e as hauridas ao longo dos próprios períodos sob enfoque.

C O N C L U S ã O

Em face do exposto decido por se negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala de Sessões - DF, em 24 de maio de 2001

NEICYR DE ALMEIDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

VOTO VENCEDOR

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ, Relatora Designada

Após a análise minuciosa das peças processuais passo a examinar a R. Decisão proferida em primeira instância em confronto com os termos da exigência do crédito tributário e com o melhor direito aplicável à espécie, concluindo que se encontra *sub judice*, nessa instância, a discussão de questões exclusivamente de direito.

Preliminarmente, constata-se que inexiste qualquer prejudicial que possa obstar a apreciação dos autos por esse Colegiado uma vez que a R. Decisão a *quo* encontra-se revestida da forma e do conteúdo exigidos pelas normas materiais e aquelas reguladoras do Processo Administrativo Tributário Federal, não merecendo reparos no tocante a essa parte. Igualmente, verifica-se que foram atendidos, plenamente, o devido processo legal e prestigiados os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

No mérito, a questão ora apreciada encerra no seu âmago a discussão acerca da possibilidade de limitação de 30%, como uma restrição legal imposta à compensação, em exercícios subseqüentes, da base de cálculo negativa da CSLL apurada em exercícios anteriores, como disciplinado pela Lei nº 8.981/1995 e Lei nº 9.065/1995.

No presente caso exsurtem aspectos de extrema relevância que cumpre sejam examinados *ab initio*: a supremacia constitucional na fixação do conceito de lucro, como elemento material realizador da hipótese de incidência da CSLL; o entendimento de que o conceito de "lucro" caracteriza-se como acréscimo patrimonial, riqueza nova, para fins dessa incidência; a limitação imposta ao legislador ordinário para poder alterar o conceito de lucro como base de cálculo da CSLL; o direito intangível à compensação de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

prejuízos, o qual não é passível de alteração por lei ordinária; bem assim o respeito aos magnos princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva e do não-confisco.

Apesar de desnecessário, face o seu caráter elementar, é importante considerar que qualquer questão tributária, haja vista a supremacia constitucional, por a ordem jurídica brasileira consagrar um sistema detalhado e rígido em matéria de imposições tributárias, tem a sua origem e passa, necessariamente, pelo confronto das exações com os preceitos constitucionais. Em consequência, não se podem fazer interpretações ou aplicar a lei de modo isolado uma vez que as normas legais encontram-se inseridas em um sistema e devem ser vistas no conjunto harmônico do ordenamento jurídico.

Acerca da supremacia constitucional, são relevantes as lições do Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal:

"O poder absoluto exercido pelo Estado, sem quaisquer restrições e controles, inviabiliza, numa comunidade estatal concreta, a prática efetiva das liberdades e o exercício dos direitos e garantias individuais ou coletivos. É preciso respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineados no texto constitucional. Uma constituição escrita não configura mera peça jurídica, nem é simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações. Todos os atos estatais que repugnem à Constituição expõem-se à censura jurídica – dos Tribunais, especialmente – porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade – A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste – enquanto for respeitada – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfigurada." (Cf. Ementa do Acórdão do Pleno do STF – ADIN nº 293-7600-DF, DJU de 16/04/1993).

Quando a Magna Carta estabelece e limita as competências tributárias paralelamente também delineia e estrutura as espécies tributárias, no sentido de ditar as regras atributivas em que deverão ser exercidas tais competências impositivas. A Constituição fixa o arquétipo a partir do qual devem ser construídos os conceitos e a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68

Acórdão nº : 103-20.608

definição de cada espécie tributária, bem assim dá a extensão em que poderá ser exercida a competência para legislar no tocante à instituição e à alteração das normas tributárias, cabendo apenas ao respectivo sujeito ativo implementar aqueles preceitos constitucionais.

E não poderia ser de outro modo, tendo em vista que vigorando no Brasil um sistema tributário rígido não poderia permitir-se ou deixar-se no âmbito da liberdade discricionária do legislador ordinário de cada ente tributante o poder de criar e alterar, ao sabor de momentos, interesses, desejos ou necessidade de aumentar a arrecadação, as espécies e os conceitos dos tributos e contribuições determinados pela Lei Maior, sob pena de abrir-se a possibilidade de desvirtuamento dos preceitos constitucionais e afrontar-se a certeza e a segurança jurídica.

No tocante às espécies tributárias, desse modo e, no presente caso, especialmente em relação à CSLL, é na Constituição Federal que se deve buscar qual a hipótese de incidência que foi consagrada como sendo aquela necessária à exigência da respectiva imposição.

De acordo com o artigo 195, I, da CF/1988, foram erigidos como parâmetros no estabelecimento das hipóteses sobre as quais poderiam incidir as contribuições sociais o lucro ou o faturamento. Quando o legislador ordinário, no exercício dos limites da sua competência, instituiu a CSLL ele optou por tomar como base de cálculo o lucro, para as pessoas jurídicas.

Entretanto, apesar de dispor da faculdade de escolha, após a consagração do lucro como hipótese material para a incidência da CSLL, a fixação ou alteração do que seria considerado como lucro não estava dentro dos limites da competência do legislador tributário ordinário. Tal conceito, bem como o das demais



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

exações, encontra a sua fixação e alcance em sede constitucional, não sendo permitido à lei ordinária estendê-lo ou desvirtuar a sua natureza ou essência.

Manifestando-se sobre o assunto o Professor Hugo de Brito Machado, expõe que:

“Ao atribuir à União competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, demarcou o âmbito constitucional desse imposto, limitando a liberdade do legislador na definição de sua hipótese de incidência. A lei ordinária não pode, de nenhum modo, dispor de forma tal que esse imposto recaia sobre algo que renda não é, nem proventos.

De igual modo, reportando-se ao financiamento da seguridade social mediante contribuição dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, definiu o âmbito de incidência dessa contribuição.” (Cf. *A Tributação do Lucro e a Compensação de Prejuízos. In Imposto de Renda – Questões Atuais e Emergentes. São Paulo: Dialética, 1995, p. 52, pp. 51-57).*

No sentido de dar efetividade ao texto Maior, ainda, a própria Constituição exige, *ex vi* do artigo 146 CF/1988, que as normas gerais em matéria de legislação tributária sejam veiculadas através de lei complementar, as quais encontram sua sede no Código Tributário Nacional. O CTN, portanto, é a lei que tem por função complementar a Magna Carta e o faz estabelecendo que deverão ser considerados como renda os acréscimos caracterizados por riquezas novas que aumentem o respectivo patrimônio. Vale salientar que no caso das pessoas jurídicas essa renda manifesta-se sob a forma de lucro, cujo conceito é estabelecido pela lei comercial e, *ex vi* do artigo 110 do CTN, não pode ser alterado pela leis fiscais por se tratar de conceito de direito privado utilizado expressamente pela Constituição Federal.

Nesse sentido são as lições de João Dácio Rolim, para o qual:

“É renda ou lucro tributável o que a CF como Lei suprema estipulou e o CTN como lei complementar explicitou e não o que a lei ordinária, principalmente quando sob pretextos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

ou pressupostos não jurídicos, tentou estabelecer em descompasso com os princípios e regras constitucionais" (Cf. *A Compensação de Prejuízos Fiscais – Condições de Jurisdição e Necessidade – O Direito comparado e o Direito Brasileiro. In Imposto de Renda e ICMS*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 27, pp. 11-27).

A respeito do conceito de renda, a opinião de Misabel Derzi, também, é de que:

"O conceito de renda decorre diretamente da Constituição. É validamente complementado pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, que se presta a elucidação dos conflitos de competência tributária. Mas o legislador ordinário **não pode criar ficções jurídicas de renda-lucro**. Se pudesse fazê-lo estaria falseada a discriminação constitucional de competência tributária, porque ele converteria o que é renda em patrimônio ou capital e vice-versa." (Cf. *Correção Monetária das Demonstrações Financeiras – Conceito de Renda – Imposto sobre Patrimônio – Lucros Fictícios – Direito Adquirido a deduções e Correções – Lei 8.200/1991. In Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, nº 59, p.145).

Igualmente, é o pensamento de Aires Barreto, consoante o qual:

"O arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo, conquanto vasto, não é ilimitado. Cumpre-lhe erigir critério mensurável consentâneo com o arquétipo desenhado na Excelsa Lei. Essa adequação é dela mesma extraível, antes e independentemente da existência de norma legal criadora do tributo. As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para adoção da base de cálculo já se contêm na Constituição." (Cf. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, pp. 37 a 40).

É importante mencionar que são aplicáveis à CSLL os mesmos preceitos e definições legais do Imposto sobre a Renda, face a íntima ligação. Tal fato encontra-se expressamente colocado nas leis que instituíram e disciplinam a imposição da citada contribuição, haja vista que a apuração da base de cálculo de ambas as exações toma como ponto de partida o lucro líquido apurado de acordo com as leis comerciais e princípios contábeis, submetendo-o a posteriores ajustes. Ressalte-se, entretanto, que tal circunstância não configura um *bis in idem* por se tratar de permissivo constitucional, fato esse reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal, como guardião da Carta Magna.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

O entendimento de que o conceito de lucro é fixado pelo texto da *Lex Mater*, e tem que ser visualizado como riqueza nova geradora de acréscimo patrimonial (considerando-se o patrimônio como uma universalidade de bens), deriva da conjugação dos princípios da legalidade, igualdade, capacidade contributiva e do não-confisco inseridos na Constituição como delineadores das imposições tributárias.

Nesse sentido, a jurisprudência judicial já encontra-se pacificada, pois, várias vezes, o próprio Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que não compete ao legislador ordinário estipular o que é renda pois tal competência encontra-se no âmbito constitucional, como p. ex. nos seguintes julgados:

"Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda uma ficção legal." (Voto do Ministro Carlos Velloso, proferido no RE nº 117.887-6/SP, 11/02/1993 – unanimemente acolhido pelo plenário do STF).

"Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concorro em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é renda ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxaçaõ, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante do pagamento de um débito." (Voto do Ministro Oswaldo Trigueiro, proferido no RE nº 71.758-GB, 14/07/1972).

É inquestionável que a força e magnitude dos princípios no âmbito tributário têm o condão de exigir a respectiva obediência sob pena de violação ao texto constitucional. O respeito à legalidade no tocante aos tributos é traduzido pela exigência de que haja perfeita conformação entre a hipótese prevista em abstrato na norma e a realidade factual, que se exterioriza na vida real, para que os fatos não jurídicos transmudem-se em fatos geradores das imposições tributárias e sobre eles incidam tais exações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

Para se adentrar no campo das incidências tributárias do Imposto sobre a Renda e da CSLL, obrigatoriamente, deverá estar presente o acréscimo, como premissa inasfatável. No caso da CSLL, portanto, para que haja a subsunção de um fato à hipótese da lei é imprescindível que haja perfeita adequação do fato concreto à norma, a qual somente manifestar-se-á quando exsurge o lucro revelado como acréscimo patrimonial e quando ele se configurar como riqueza nova a fim de que, igualmente, realize-se o primado da capacidade contributiva.

No sentido de atender aos princípios constitucionais, assim, qualquer incidência sobre o lucro, deverá considerar o patrimônio inicial e mais os posteriores acréscimos e decréscimos ocorridos, para que se possa aferir os acréscimos patrimoniais que irão gerar a incidência da contribuição em cada período. Inexistindo acréscimo patrimonial não se configura a hipótese de incidência da CSLL e não pode se considerar como realizado o respectivo fato gerador. Como decorrência, não poderá subsistir qualquer exigência nesse sentido sob pena de afronta à própria legalidade em matéria tributária.

Igualmente, a incidência da CSLL sobre qualquer valor que não seja lucro, que não seja riqueza nova revelada por acréscimo patrimonial, além do desrespeito à capacidade contributiva, configura-se como um confisco de parte do próprio patrimônio, bem como constitui afronta à igualdade, que se revela em matéria tributária exatamente através da capacidade contributiva, quando resulta na impossibilidade de aferir-se com precisão a exata capacidade econômica de contribuir do sujeito passivo.

Lucro é expressão de renda para a pessoa jurídica - é a recomposição do patrimônio verificado após o cômputo dos ganhos, da dedução de gastos, custos e dos prejuízos da atividade. Se há prejuízo não há acréscimo. A idéia de prejuízo é imanente ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

núcleo intangível do conceito de fato gerador da contribuição. Assim, a impossibilidade ou limitação da compensação de prejuízos em qualquer período, tem o condão de inverter a natureza dos fatos para tributar a recomposição patrimonial, o próprio capital.

A incidência da CSLL somente poderá ocorrer sobre expressão econômica que corresponda a efetivo acréscimo sob pena de desnaturar o conceito constitucional, pois a renda/lucro tem significação jurídica própria - o resultado positivo obtido em um período. E somente haverá acréscimo/lucro se forem considerados os prejuízos anteriores, do contrário é mera recuperação de patrimônio.

O prejuízo caracteriza-se como uma perda patrimonial. O cômputo do prejuízo na apuração do resultado com vista à tributação não se configura como um favor ou benefício fiscal, mas é uma exigência natural para verificação da existência, ou não, de acréscimo patrimonial. O prejuízo, salvo quando artificialmente produzido por fraude, deve ser considerado e computado para fim da apuração de acréscimo, ou não, no patrimônio da pessoa jurídica.

Igualmente, é o pensamento de João Dácio Rolim, segundo o qual:

"Ora, se o contribuinte possui um patrimônio durável, mas que num determinado exercício sofre um desfalque pela apuração de prejuízo, evidente que a referência para apuração da renda deverá ser o patrimônio nele computada a perda sem qualquer restrição, mediante sua absorção por eventuais lucros futuros.

Como já tive oportunidade de ponderar, o lucro de exercícios futuros, sempre quando houver prejuízos acumulados anteriores, servirá apenas para recompor o patrimônio da pessoa jurídica e, na medida em que esta compensação não ocorrer, o lucro será nominal e ilusório." (Cf. A Compensação de Prejuízos Fiscais – Condições de Juridicidade e Necessidade – O Direito comparado e o Direito Brasileiro. In Imposto de Renda e ICMS. São Paulo: Dialética, 1995, p. 15, pp. 11-27). (Grifo não é do original).

Já para Henry Tilbery, o restabelecimento da situação patrimonial ao *status quo* anterior ao decréscimo é mera recomposição de desfalque patrimonial, não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68

Acórdão nº : 103-20.608

podendo, em consequência, o respectivo valor sofrer qualquer tributação, tendo em vista que, de acordo com aquele professor:

"(...) a recomposição patrimonial fica excluída de qualquer tributação por não enquadrar-se nem no conceito de ganho de capital nem no conceito comum de rendimento tributável." (Cf. *A Tributação dos Ganhos de Capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 158).

O resultado da pessoa jurídica, lucro ou prejuízo, é decorrente da própria atividade empresarial. Portanto, o que é lucro não pode ser ditado por lei ou decreto, pois a Constituição e o CTN juridicizaram conceitos econômicos de renda/lucro como acréscimo. Os lucros ou os prejuízos são resultados da pessoa jurídica considerada como atividade empresarial economicamente organizada. Portanto, o lucro somente pode ser obtido como resultado do giro normal dos negócios.

Nas lições do professor Fran Martins, o lucro pode ser considerado como:

"Em sentido técnico mercantil, o lucro expressa o resultado pecuniário obtido nos negócios, ou seja, os feitos produzidos pelo capital investido na atividade empresarial.

(...) Como primeira dedução do resultado apurado em uma determinada gestão de exercício social, a lei impõe o valor dos prejuízos acumulados em períodos anteriores. E não poderia ser diferente, já que, embora a vida da companhia seja dividida em períodos chamados exercícios sociais, dá-se a comunicação inevitável entre eles." (Cf. *Comentários à lei das Sociedades Anônimas*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, pp. 653/654).

Cumprе destacar, ainda, com relação aos prejuízos, que há que se distinguir o prejuízo verificado na contabilidade da pessoa jurídica com aquele apurado após os ajustes determinados pela lei fiscal. Os resultados contábil e fiscal têm natureza e essência diferentes, podem coincidir, ou não, todavia não se confundem. A empresa poderá ter um resultado contábil negativo (prejuízo contábil) em um período e nele mesmo, após os ajustes fiscais, apurar lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda, ou uma base de cálculo positiva para a CSLL, e ter tributo a ser recolhido, como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68

Acórdão nº : 103-20.608

também poderá ocorrer o inverso, resultado contábil positivo ou lucro líquido e base de cálculo ou resultado real negativo para os citados tributos.

Considerando-se que o resultado contábil é o que efetivamente demonstra os acréscimos ou decréscimos do patrimônio líquido da empresa, *a priori*, poder-se-ia pensar que seria ele quem determinaria a ocorrência, ou não, do fato gerador, quer para a CSLL quer para o Imposto sobre a Renda, uma vez que é a partir daquele resultado que são apuradas as respectivas bases de cálculos de ambas as exações. Entretanto, tal não acontece, tendo em vista que, após a edição do Decreto-lei nº 1.598/1978, que adequou as regras da lei comercial para fins fiscais, o que foi posteriormente acompanhado pelas leis que regem a incidência da CSLL, exige-se, para fins da verificabilidade da realização, ou não, do fato gerador tanto do Imposto sobre a Renda, como da CSLL, que seja apurada uma base de cálculo específica para tais tributos, independentemente de qual seja o resultado líquido contábil.

Justifica-se a existência de bases de cálculos específicas com vista à apuração do *quantum* tributável, como consequência da necessidade de se evitar artifícios ou reduções indevidas nos recolhimentos dos tributos. Nesse sentido é importante reconhecer, que a lei ordinária, desde que respeitada a materialidade do fato gerador do tributo ou contribuição como determinado na Lei Maior, pode estabelecer restrições e limitações a dedução de despesas e compensações de valores, desde que não impliquem em alteração da base de cálculo de acordo com conceito constitucional do respectivo tributo, com vista a evitar que o resultado tributável seja afetado por gastos decorrentes de meras liberalidades ou manipulações, reduções indevidas ou descabidas da base de cálculo da CSLL.

Portanto, sob pena de se abrir a possibilidade de que os sujeitos passivos possam livremente escolher pagar ou não pagar tributo, em relação à legislação tributária



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

do Imposto sobre a Renda e da CSLL, é o lucro fiscal ou a base de cálculo positiva que revela o acréscimo patrimonial a ser tributado. Ao contrário, será o prejuízo fiscal ou a base de cálculo negativa que demonstram a perda patrimonial. Ressalte-se que o lucro ou a perda independem da natureza e finalidade dos ajustes previstos na lei fiscal.

Todavia, não poderá o legislador ordinário alterar o conceito de lucro e fazer incidir Imposto sobre a Renda ou CSLL quando inexistente acréscimo. Admitir tal possibilidade é permitir que, a seu bel prazer, o legislador ordinário possa implementar quaisquer alterações ao sabor de interesses e injunções, para poder considerar como lucro somente o que desejar, o que resultaria por invalidar a rigidez dos preceitos constitucionais.

Nesse sentido, mais uma vez, são importantes as lições do Professor Hugo de Brito Machado, para quem:

"Por questão de ordem prática, algumas restrições pode o legislador instituir na apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social. Tais restrições são apenas aquelas tendentes a evitar práticas fraudulentas que terminariam por ocultar parcelas significativas do lucro." (Cf. *A Tributação do Lucro e a Compensação de Prejuízos. In Imposto de Renda – Questões Atuais e Emergentes*, São Paulo: Dialética, 1995, p. 54, pp. 51-57).

Sobre a importância e necessidade de que existam tais ajustes releva mencionar as lições do mestre Luciano Amaro, o qual discorrendo sobre o conceito de renda mostra que:

"(...) algumas posições radicais que talvez sejam importantes para que, meditando sobre elas possamos procurar o ponto de equilíbrio. É comum ouvirmos coisas como: 'Renda é um conceito constitucional e, portanto, a legislação tributária não pode fazer isto ou aquilo.

Bem, realmente, renda está na Constituição e da previsão constitucional deflui alguma coisa. Porém, saber qual é a extensão desse conceito é outra questão. Não me parece que possamos reduzir o conceito de renda a algumas formulações puramente aritméticas, como a que pretende buscar amparo na letra do Código Tributário Nacional, e diz que a renda é acréscimo patrimonial medido entre dois períodos: o que existe ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68

Acórdão nº : 103-20.608

final do período menos o que havia no início é renda; o resto terá sido despesa. Essa colocação prova demais, pois leva ao absurdo de a pessoa que conseguir consumir tudo o que ganha jamais ter imposto de renda a pagar. É óbvio que não pode ser esse o conceito." (Cf. Temas de Legislação Tributária. São Paulo: DRJ, 1998, p. 49/50). (Grifos não são do original).

Em consequência, no sentido de evitar que os sujeitos passivos possam manipular livremente os seus resultados, e evitar abusos e sonegações, até como forma de prestigiar a isonomia, a lei ordinária, para fins da imposição de tributos, cria "ajustes" de adições e exclusões, por meio do expurgo ou cômputo de determinados valores eleitos pela lei fiscal, a fim de anular a respectiva influência sobre a base de cálculo da CSLL. E é imprescindível que sejam colocados esses ajustes sob pena de admitir-se que os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária possam livremente escolher pagar ou não pagar tributos, utilizando-se de mecanismos ou consumindo inteiramente as suas rendas e os lucros.

Entretanto, sob pena de graves distorções, a lei ordinária não poderá utilizar tais ajustes com o fim de ampliar o campo de incidência ou, por via oblíqua, majorar a carga tributária ou aumentar a arrecadação, bem como estabelecer a antecipação de pagamento de determinado tributo, através da restrição ou limitação à compensação de valores que necessariamente não materializam a hipótese de incidência, como no caso dos prejuízos, por não se configurarem eles como acréscimos e não adentrarem no campo da incidência da CSLL.

É importante considerar que com a impossibilidade de compensação não se altera apenas as regras de arrecadação e de apuração de base cálculo, pois a compensação de prejuízos não pode ser visualizada como um simples ajuste de base de cálculo, ou um mero favor fiscal, mas ela é parte da própria essência do que seja a hipótese de incidência da CSLL - o lucro. Sem manifestação da capacidade contributiva/econômica resultante do acréscimo não há o que tributar. E tanto é verdade tal circunstância que a legislação fiscal ordinária brasileira não vedou a compensação de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

prejuízos, ela, em reconhecimento da intangibilidade dessa compensação, apenas impôs limites.

A limitação à compensação da base de cálculo negativa caracteriza-se como uma forma de antecipação de tributo, um modo transversal de aumento da CSLL, o que afronta os preceitos constitucionais, ao se desvirtuar a incidência sobre o que não é lucro, não há acréscimo patrimonial, ou quando não se tem revelado capacidade contributiva. A necessidade de arrecadar para cobrir caixa do tesouro ou déficit fiscal não pode justificar a desobediência à Lei Maior.

No tocante aos argumentos de que a possibilidade de limitação à compensação de prejuízos é decorrente do fato de que existe independência e autonomia de cada período de apuração do acréscimo patrimonial, são pertinentes as lições do Professor Hugo de Brito Machado, o qual examinando o assunto assevera que:

"Poderia a lei vedar a compensação do prejuízo anterior na apuração da base de cálculo dos mencionados tributos?"

Entre os argumentos tendentes a justificar uma resposta afirmativa destacam-se: (a) a liberdade do legislador para o estabelecimento de critérios de determinação da base de cálculo dos tributos, e (b) a autonomia de cada período de apuração do acréscimo patrimonial. O primeiro desses dois argumentos pode ser refutado em face do que já foi dito a respeito da supremacia constitucional, estando o segundo a reclamar exame.

Ricardo Mariz de Oliveira, embora afirme tratar-se de assunto complexo que merece continuar sob estudo, parece aceitar aquele segundo argumento, asseverando que: 'se apenas ao final do empreendimento se pode ter certeza absoluta de que houve ganho a tributar, qualquer cobrança de imposto de renda antes desse final poderia assumir a condição de mero empréstimo compulsório, eis que lucros até então gerados poderiam ser total ou parcialmente consumidos por prejuízos supervenientes.'

O argumento é improcedente porque parte de uma premissa falsa. Não é verdade que apenas ao final do empreendimento se pode ter certeza absoluta de que houve ganho. A constatação e a medida do ganho pode ser periódica, sem que a cobrança do imposto configure empréstimo compulsório.

Iniciada a atividade, tem-se o capital, ou o patrimônio na mesma empregado. No final de cada período verifica-se o resultado obtido. Se o patrimônio inicial recebeu incremento, tal acréscimo é tributável. Há neste caso, certeza do acréscimo, embora no futuro possa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

ocorrer prejuízo. O imposto não é, nem deixa de ser devido, em função de probabilidades, mas em razão de fatos certos, consumados. Terminado o período com um resultado positivo, com acréscimo patrimonial, tem-se fato certo a ensejar tributo." (Cf. *A Tributação do Lucro e a Compensação de Prejuízos. In Imposto de Renda – Questões Atuais e Emergentes*, São Paulo: Dialética, 1995, p. 55, pp. 51-57).

É inquestionável a possibilidade de a lei poder determinar a segmentação dos exercícios e estabelecer a periodicidade da incidência do tributo, haja vista a necessidade de haver cortes com vista à apuração da base de cálculo e o pagamento dos tributos. Todavia, em cada período somente poderá haver a incidência quando configurada a hipótese prevista na lei. Deverá ser apurado o resultado de cada período que poderá ser acréscimo ou decréscimo, e somente quando se verificar acréscimo é que ocorrerá o fato gerador e incidirá a exação, independentemente de a *posteriori* serem apurados prejuízos.

Todavia, para ser quantificado esse efetivo acréscimo mister se faz que sejam computados os resultados negativos de períodos anteriores, em obediência ao princípio contábil da continuidade da empresa e em prestígio à legalidade e ao não-confisco, sob pena da incidência dar-se sobre parcela do próprio patrimônio da pessoa jurídica.

É importante ressaltar que o entendimento acolhido no presente voto, não propugna ou declara a inconstitucionalidade de lei vigente e eficaz, cuja competência originária e exclusiva é do STF. Porém, ele é resultado do livre convencimento formado de acordo com a consciência ético-moral-jurídica que deve nortear todo aquele que exerce atividade administrativa, especialmente no tocante ao controle da legalidade do ato administrativo de lançamento tributário, no sentido de apreciar, na sua inteireza, todas as matérias que lhe são submetidas. É inegável que o julgador administrativo está adstrito, à lei, porém a lei no seu sentido *lato*, considerando-se como por ele abrangido o texto da Lei Maior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

A opinião defendida no presente caso busca apreciar a matéria à luz da lei e também do direito, como no dizer de García de Enterría, de forma sistemática e em estrita obediência à legalidade, igualdade, oficialidade, verdade material, o contraditório e ampla defesa, para decidir o litígio concreto em consonância com os princípios constitucionais, para somente exigir tributo quando efetivamente ocorrido o respectivo fato gerador.

Os direitos e garantias individuais consagrados pela Magna Carta exigem que o julgador administrativo manifeste-se sobre todas as matérias e pontos alegados pelo sujeito passivo sob pena de afronta à própria legalidade por ela prestigiada.

Em decorrência de todo o exposto e confrontando-se o caso concreto ora sob exame, com o entendimento até aqui apresentado, conclui-se, sem quaisquer dúvidas, que não poderá subsistir qualquer exigência a título de CSLL, com relação à limitação à compensação da base de cálculo negativa.

É relevante ainda mencionar, que a jurisprudência dessa Egrégia Terceira Câmara, vem acolhendo, por maioria de votos a opinião aqui defendida.

No tocante à jurisprudência judicial, apesar de o Superior Tribunal de Justiça adotar entendimento em contrário ao aqui acolhido, saliente-se que o eminente Ministro Luiz Delgado, nos seus votos, vem expressando entendimento no mesmo sentido daquele aqui apresentado, embora ele termine por aceitar, pacificamente, a jurisprudência dominante daquela corte judicial, como p. ex. são os votos proferidos no RE nº 235800/CE, em 09/12/1999 e no RE nº 232514/GO, em 02/12/1999, a seguir parcialmente transcritos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.018164/99-68
Acórdão nº : 103-20.608

"

4. Ao limitar a compensação dos prejuízos fiscais acumulados em 30% (trinta por cento), a Lei nº 8.981/1995 restou por desfigurar os conceitos de renda e de lucro, conforme perfeitamente definidos no CTN. Ao impor a limitação em questão, determinou-se a incidência do tributo sobre valores que não configuram ganho da empresa, posto que destinados a repor o prejuízo havido no exercício precedente, incorrendo na criação de um verdadeiro empréstimo compulsório, porque não autorizada pela "Lex Mater".

....

A limitação, como aqui discutida, há de ser escanteiada pelo Poder Judiciário, em face de Ter incorrido na criação de um verdadeiro empréstimo compulsório, porque não autorizada pela "Lex Mater". Em assim sendo, a limitação de 30% (trinta por cento), na compensação do prejuízo fiscal, é indevida, em virtude de ir de encontro às definições jurídico-legais de renda e de lucro, consagradas no CTN.

Ao meditar sobre o assunto, em face das novas argumentações levantadas pelas empresas, inclino-me para o convencimento de que as Instruções normativas debatidas extrapolam a pretensão regulamentadora nela contida. Ocorre que, de modo diferente vem entendendo a Egrégia Primeira Turma desta Corte, conforme precedentes.

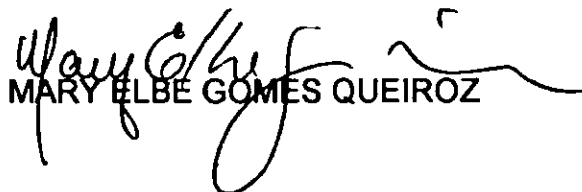
...

Posto isto, embora tenha o posicionamento acima assinalado, rendo-me, com a ressalva do meu ponto de vista, à posição assumida pela Distinta Primeira Turma desta casa julgadora, pelo que há que se prover o Especial."

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de DAR provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões - DF em, 24 de maio de 2001


MARY ELBE GOMES QUEIROZ

