



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Recurso nº : 124.851
Matéria : IRPJ - ANO-CALENDÁRIO DE 1995
Recorrente : NASSAU CORRETORA DE SEGUROS LTDA.
Recorrida : DRJ em RECIFE/PE
Sessão de : 22 de março de 2001
Acórdão nº : 103-20.542 E RP/nº 103-0.273

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – LIMITAÇÃO – Os prejuízos fiscais não podem sofrer a limitação de 30% previsto nos artigos 42 da Lei nº 8.981/95 e 12 da Lei nº 9.065/95, uma vez que ferem as disposições do artigos 43 do CTN e o conjunto de normas que regem o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, apresentado pela Lei Comercial e encampado pelas Leis Fiscais. A compensação dos prejuízos apurados anteriormente a 1995, devem observar a legislação vigente à época de sua formação.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NASSAU CORRETORA DE SEGUROS 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), Paschoal Raucci e Cândido Rodrigues Neuber, que negaram provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Machado Caldeira.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 27 AGO 2001



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19

Acórdão nº : 103-20.542

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARY ELBE GOMES QUEIROZ, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



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

Processo nº : 10480.029049/99-19

Acórdão nº : 103-20.542

Recurso nº : 124.851

Recorrente : NASSAU CORRETORA DE SEGUROS LTDA.

R E L A T Ó R I O

I - IDENTIFICAÇÃO.

NASSAU CORRETORA DE SEGUROS LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE (fls. 127/140), que negou provimento ao ato impugnatório.

II - ACUSAÇÃO.

AUTO DE INFRAÇÃO DO IMPOSTO RENDA PESSOA JURÍDICA

De acordo com as fls. 01 e seguintes, o crédito tributário lançado e exigível decorre de revisão da DIRPJ, onde se aponta a seguinte irregularidade:

01 - Trata-se de diferença detectada no preenchimento da ficha 29, em suas diversas linhas (conforme consta de fls. 03), denotando compensação de prejuízo fiscal superior a 30% do lucro real antes das compensações.

Enquadramento legal: art. 42 da Lei n.º 8.981/95, e art. 12 da Lei n.º 9.065/95.

III - AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 05.11.1999, apresentou a sua defesa em 1.12.1999, conforme fls. 40/59, instruindo-a com os documentos de fls. 60/81. Da peça decisória pode-se extrair a seguinte inconformação vestibular:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

1. *"A autuação fiscal se ancora no artigo 42 da Lei n.º 8.981/95, que limitou em 30% do lucro líquido a possibilidade de compensação de prejuízos de exercícios anteriores, para fins de apuração do lucro real, visto que a mesma efetuou compensação nos meses referentes ao ano-calendário de 1995, com os valores integrais do lucro real apurado, conforme informações prestadas em sua declaração de rendimentos.*
2. *Alega que a Lei n.º 9.065/95, de 20.06.95, promulgada em 21.06.95, que estabelece limitação de prejuízos fiscais apurados em momento anterior a sua vigência, padece dos mesmos vícios que afetam a Medida Provisória n.º 812, de 30.12.94, convertida na Lei n.º 8.981, de 21.01.95. Referida Medida Provisória, mesmo editada em 1994, só teve publicidade em 1995. Contrariando assim, o Princípio Constitucional da Irretroatividade e da Anterioridade.*
3. *Alega que houve ofensa ao direito adquirido. A lei em foco é a Lei n.º 8.981/95 que publicada no Diário Oficial no dia 23/01/95. Até esta data vigia a legislação anterior (Lei n.º 8.541/92) que apenas impunha o limite de quatro anos para a compensação de prejuízos. Assim, quando da publicação da nova lei, o direito à compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores já se constituía como direito adquirido do contribuinte. Por essa razão, somente pode haver limitação para o futuro. Não pode a lei nova alcançar fatos pretéritos porque a situação de fato – prejuízos a compensar – já se achava definitivamente constituída, não se podendo falar em mera expectativa de direito.*
4. *O conceito de renda definido no CTN e na C.F. foi alterado pela lei ordinária 8.981/95 e 9.065/95 em discordância com as regras de interpretação preceituada no art. 110 do CTN.*

a) A sua premissa básica é a seguinte: Na conceituação do imposto de renda albergado pelo CTN e pela Constituição Federal infere-se que o mesmo recai sobre o produto do capital, do trabalho ou combinação de ambos, e dos demais proventos de qualquer natureza. Logo, com o impedimento à plena compensação de prejuízos, a situação se inverte, porque passa-se a impor tributação sobre fato que não reflete renda (acréscimo patrimonial), mas sobre patrimônio em processo de redução, alterando assim o conceito de renda (lucro).

b) A outra premissa versa sobre a proibição imposta pelo art. 110 do CTN em que o conceito de lucro agasalhado na legislação tributária não poderia ser divergente do conceito de lucro adotado pelo direito privado, consoante disposto no art. 189 da Lei n.º 6.404/76, sob pena de ofensa ao art. 110 do CTN, que veda à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

- direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.*
5. *Inaplicabilidade da multa de 75%. A multa moratória não pode alcançar o patamar de 75% do débito, sob pena de contrariar a CF. Diante de diversos princípios constitucionais, norteadores da segurança jurídica, não há como se falar em aplicabilidade de multa de 75%, sem que se alcance o direito de propriedade e afete a livre iniciativa, com redução no patrimônio do produtor. Cita o direito de propriedade (arts. 5º, II e LIV, II da CF); o que veda a utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV); o que impõe observância a capacidade contributiva (art. 145, § 1º); o que impede a retroatividade da lei (art. 5º, XXXVI), etc.*
 6. *Ilegalidade da taxa selic, com juros de mora superiores a 1%, em vista da limitação imposta pelo art. 161 do CTN.*
 7. *A respeito da alegada inconstitucionalidade da cobrança de juros superiores a 1% ao mês, em vista do art. 192 da Constituição Federal."*

IV - A DECISÃO MONOCRÁTICA

A decisão sob o n.º 1023 de 21.06.2000 de Primeira Instância às fls. 82 e seguintes, manteve, integralmente, a exigência fiscal, assim resumida em suas ementas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS LIMITADA A 30% DO LUCRO - Não compete ao julgador administrativo apreciar a eficácia e validade do limite de 30% para a compensação de prejuízos constante da Lei n.º 8.981/95. Trata-se de dispositivo legal vigente de observância obrigatória por parte das autoridades fazendárias.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

As atividades de lançamento e julgamento do crédito tributário são vinculadas à lei, de cujo estrito cumprimento não poderá decorrer qualquer afronta a princípio constitucional.

JUROS DE MORA/TAXA SUPERIOR A UM POR CENTO (1%). POSSIBILIDADE.

É válida a imposição de juros de mora à taxa superior a um por cento (1%), quando há previsão legal nesse sentido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

MULTA DE OFÍCIO.

A multa a ser aplicada em procedimento ex officio é aquela prevista nas normas válidas e vigentes à época de constituição do respectivo crédito tributário, não havendo como imputar o caráter confiscatório à penalidade aplicada de conformidade com a legislação regente da espécie.

MULTA DE OFÍCIO - REDUÇÃO AO PERCENTUAL DE 2% - A lei 9.298/96 não tem aplicação em auto de infração, pois se destina a esfera civil e não a tributária, do que resulta incabível a pretensão de ver reduzida a multa de ofício de 75% para o percentual de 2%.

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

Em 04.09.2000 através da Intimação n.º 358/00 deu-se ciência à autora da decisão de Primeiro Grau e do montante atualizado do crédito tributário, por via postal (AR de fls. 98).

VI - AS RAZÕES RECURSAIS

Irresignada, apresentou recurso a este Colegiado em 04.09.2000, reproduzindo, basicamente, as mesmas irresignações meritórias vestibulares já desfiadas.

VII - DO DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 141, a presença de cópia do DARF onde se consigna o montante do depósito recursal.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

V O T O V E N C I D O

Conselheiro: NEICYR DE ALMEIDA, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

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, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

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

*RESP 168379/PR - Proc. 98/0020692 -DJ
PG: 00037

Data: 10/08/1998 -

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

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 complexo, 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."

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

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 segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador". (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1995, pp. 183-184)" (destaque nosso).

Desta forma, o lucro para efeitos tributários, o chamado lucro real, não se confunde com o lucro societário, restando incabível a afirmação de ofensa ao art. 110 do CTN, de alteração de institutos e conceitos do direito privado, pela norma tributária ora atacada. O lucro real vem definido na legislação do imposto de renda, de forma clara, nos arts. 193 e 196 do RIR/94, 'in verbis':

*"Art. 193 - Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei N.º 1.598/77, art. 6º)
(...)"*

*§ 2º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período-base em apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período base competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, corrigidos monetariamente. (Decreto-lei N.º 1.598/77, art. 6º, § 4º).
(...)"*

Art. 196 - Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, § 3º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

(...)

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos-base anteriores, limitado ao lucro real do período da compensação, observados os prazos previstos neste Regulamento (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º)." (grifamos).

Faz-se mister destacar que a correção monetária das demonstrações financeiras foi revogada, com efeitos a partir de 1º.01.96 (arts. 4º e 35 da Lei 9.249/95). Ressalta-se, ainda, quanto aos valores que devam ser computados na determinação do lucro real, o que consta de normas supervenientes ao RIR/94.

Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de 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. 'Dai 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

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.

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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

III - Do Princípio da Irretroatividade ao Caso Concreto

Às fls. 106, sob o pálio do subitem 3.11, assinala a recorrente que a defendente, ancorada na Lei n.º 8.541/92, e *por ter apresentado prejuízo fiscal em 31.12.1994, encontrava-se na condição de titular do direito subjetivo de efetuar compensação desses prejuízos com o lucro real apurado no exercício subsequente, sem que houvesse limitação material desse direito.*

Labora em equívoco a recorrente. Uma análise dos autos um pouco mais aprofundada esclarecerá à litigante que tal irresignação não encontra correspondência com o ente acusatório. Contrário senso, não aproveitou o fisco o estoque de prejuízo fiscal em 31.12.1994 por uma singela razão: nunca existiu !

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 havido no próprio ano-calendário sob litígio (fls. 14 e seguintes). Dessa forma, até mesmo para os seus opositores, a exigência, integralmente, 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-*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19

Acórdão nº : 103-20.542

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 - Da Multa Confiscatória

A multa, contrariamente ao entendimento da insurgente, tem o caráter penitencial - não-compensatória -, e decorre de lei.

O princípio constitucional da imposição penal, cujo caráter é agressivo, tem o condão de compelir a contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade.

A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Creio que tributo não deva ser confundido com penalidade, mormente por não ter esta o caráter de prestações permanentes.

Muito menos poderia, mercê de natureza e periodicidade diametralmente opostas, ser comparada com percentual de margem de lucro. Ainda assim, o tributo subsumido que está ao princípio da legalidade, curva-se, num Estado Democrático de Direito, à lei editada pelo poder legislativo (artigo 48, inciso I da CF/88), consentida pela maioria de seus mandatários (artigo 1º, § único da CF/88). Existente, cumpre, por outro lado, à administração tributária exercitá-la - irrestritamente, conforme os seus postulados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

Vale citar, ainda, "data-vênia", as contra - razões de recurso lavradas pela Douta Procuradora da Fazenda Nacional (PSFN/Santo Ângelo/RS), Janice Margarete Ruaro Radaelli, da qual extraio o seguinte trecho:

"Efetivamente, o bom direito não labora em favor da pretensão da recorrente, eis que descabe ao agente público perquirir sobre a motivação das políticas legislativas, vedando-se-lhe a interpretação de seus conteúdos ou a adequação destes aos parâmetros que entenda ajustados àqueles estabelecidos na norma de hierarquia superior.

A questão da "justiça" ou da "injustiça" dos procedimentos adotados por determinação de lei ou da própria constitucionalidade da norma legal refoge à órbita da Administração, para se inserir na esfera da estrita competência do Poder judiciário. A "Vontade" do Administrador é a "Vontade" da lei. E se a sua ação - que há de decorrer sempre do império legal - no entendimento do cidadão/contribuinte, ferir-lhe direitos cabe a este submeter a sua inconformidade ao Judiciário."

VII - Da Taxa de Juros de Mora

O Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, reportando-se à data da ocorrência do fato gerador, conforme dispõe o seu artigo 142. Já o parágrafo 1º do artigo 161 estabelece que os juros serão calculados à taxa de 1%, se outra não for fixada em lei. A taxa SELIC é uma taxa de juros fixada por lei, incorrendo, por conseguinte, qualquer lesão ao artigo 192, § 3º da Constituição Federal, pois, este dispositivo, além de não ser auto aplicável, refere-se, tão-somente, aos empréstimos concedidos por instituições financeiras aos seus clientes.

Concluindo, infere-se que, em matéria tributária, a exigência dos juros de mora com base em taxas flutuantes de mercado, além de não encontrar qualquer óbice de natureza constitucional, atua, por outro lado, como fator dissuasório da inadimplência fiscal ao impedir que o particular, utilizando-se do expediente de atrasar o adimplemento de suas obrigações tributárias, refugie-se no mercado especulativo



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

Processo nº : 10480.029049/99-19

Acórdão nº : 103-20.542

financeiro, locupletando-se à custa de outros seguimentos sociais vulneráveis e do erário público. Estou convencido, pois, não ser, ao reverso, a melhor interpretação do dispositivo constitucional o aqui colacionado pela recorrente.

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 22 de março de 2001


NEICYR DE ALMEIDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso foi conhecido na sessão de julgamento e passo à formalização do decidido naquela assentada.

A questão trazida a exame desta Câmara, por demais conhecida por seus membros, refere-se à limitação de 30% do Lucro Real, para a compensação de prejuízos fiscais.

No caso em exame, conforme consta do auto de infração, foi glosado o excesso de compensação nos meses de fevereiro, abril, maio, julho, agosto, outubro, novembro e dezembro do ano calendário de 1995, sendo que nos demais meses apurou-se prejuízos fiscais.

Neste contexto é que devem ser analisados os argumentos da recorrente, juntamente com o contexto das leis que regem o Imposto de Renda das Pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

Assim, a matéria posta a exame é a limitação à compensação de prejuízos superior a 30% do lucro real, antes das compensações.

Desta forma, a análise da questão não se restringe somente à limitação da compensação de uma forma geral mas, também e especialmente, desta limitação em relação à compensação de prejuízos fiscais dentro do próprio ano calendário.

Já manifestei-me sobre a impossibilidade da limitação de 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativa da Contribuição Social por afronta ao art. 43 do CTN e das demais normas que compõem o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

ordenamento jurídico relativamente à apuração de lucro, seja pela lei comercial, seja pela lei fiscal.

Nesta terceira Câmara meu posicionamento era inicialmente vencido pela maioria de seus membros, que se posicionam pela limitação desta compensação, uma vez que havendo previsão legal, os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSL são compensados de conformidade com a legislação vigente na época da compensação e não de acordo com a legislação do momento em que foram gerados.

Com nova composição da Câmara, a tese passou a ser vencedora, por maioria de votos, especialmente quando há prejuízos formados anteriormente a 1995.

A prevalecerem os artigos considerados como infringidos, estar-se-ia tributando o patrimônio e não o lucro, ou seja, transformando o Imposto de Renda em Imposto sobre o Patrimônio.

Assim, analisando o conceito de renda, que é constitucional, como já ensinava o saudoso tributarista Geraldo Ataliba, não pode o legislador ordinário alterá-lo, mesmo restringindo-o ou aumentando-o. A lei ordinária somente pode explicitá-lo, em especial quando encontramos no Código Tributário Nacional os elementos estruturais do fato gerador do Imposto de Renda e a definição legal de renda e de proventos de qualquer natureza, com sua base de cálculo (art. 43 e 44).

É importante a leitura destes artigos que trazem a seguinte redação:

“Art. 43. O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. A base de cálculo do imposto de renda é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

Pela simples interpretação destes dispositivos legais, fundamentais para a tributação da renda em nosso sistema jurídico, conclui-se que a limitação de 30% na compensação dos prejuízos fiscais implica na tributação do capital, na medida em que o fato gerador do imposto é a renda (da contribuição social o lucro) e não o patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária.

Nilton Latorraca, em seu livro “Imposto de renda - Aspecto Material da Hipótese de Incidência” (Atlas - 14ª Ed.), explicita às fls. 103 o que vem a ser acréscimo patrimonial na pessoa jurídica.

“No que concerne à pessoa jurídica, foi na demonstração do patrimônio líquido e na análise de suas mutações que a norma situou o conceito jurídico de renda e proventos.

O patrimônio das pessoas jurídicas está em constante mutação. Essa mutação, porém, só é medida quando se encerra o balanço patrimonial, o que, **do na lei comercial, deve ser feito pelo menos no encerramento exercício social.** (grifo nosso)

O acréscimo patrimonial da pessoa jurídica deve ter origem em uma das seguintes fontes:

- . aumento de capital;
- . aumento nas reservas de capital;
- . aumento nas reservas de lucros; ou
- . lucro do exercício.

A expressão *proventos de qualquer natureza* tem um alcance tão amplo que abarca em seu conceito todas as espécies de acréscimo patrimonial, incluindo as não compreendidas na definição de renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

Como já referimos antes, o suporte fático do acréscimo patrimonial, incluindo as espécies compreendidas ou não no conceito de renda, entrará no mundo jurídico revestido das características e circunstâncias que lhe conferir a regra jurídica tributária.

No que concerne a pessoas jurídicas, é no patrimônio líquido, demonstrado consoante preceitos da lei comercial, e na análise de suas mutações, que devemos buscar o conceito jurídico de acréscimo patrimonial. É pois, o Direito Comercial a fonte da qual extrair-se-ão os elementos essenciais ao conceito de acréscimo patrimonial tributável, como, aliás, expressamente reconhece a própria legislação tributária (cf. art. 220 do RIR/94)

Na seqüência deste texto, Latorraca explicita os acréscimos patrimoniais tributáveis, como também as exclusões, estas identificadas no artigo 390 do RIR/94.

Visto que é no Direito Comercial a fonte dos elementos essenciais ao conceito de acréscimo patrimonial, a legislação fiscal trouxe especialmente da Lei nº 6.404/76 estes conceitos, reconhecidos expressamente no artigo 220 do RIR/94, que porta o seguinte texto:

“Art. 220. Ao fim de cada período-base de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450/85, art. 18).

§ 1º O lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 67, XI, e Lei nº 7.450/85, art. 18).”

E, não poderia ser de outra forma porquanto, segundo o artigo 110 do CTN, *“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”*.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

Neste contexto, ressalte-se que o acréscimo patrimonial tributável, atendidos os institutos da lei comercial, especialmente o artigo 189 da Lei nº 6.404/76, será o resultado do exercício deduzido dos prejuízos acumulados.

Este artigo 189, inserido no Capítulo XVI (Lucros, Reservas e Dividendos), Seção I (Dedução de Prejuízos e Imposto de Renda) porta a seguinte redação:

“Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto sobre a renda.”

Assim, ao se limitar a compensação dos prejuízos, estaremos alterando o conceito e a definição de acréscimo patrimonial apresentado pela legislação comercial, uma vez que estaremos tributando parte do patrimônio.

Nas palavras do professor Hugo de Brito Machado, expressas em “Tributação do lucro e compensação de prejuízos” (Imposto de Renda: questões atuais e emergentes, Dialética, SP, 1995, pág. 56, org. Valdir de Oliveira Rocha), a questão da restauração do patrimônio reduzido por prejuízos anteriores e o acréscimo patrimonial, teve o seguinte posicionamento:

“A obtenção de resultado positivo, em determinado período, se há prejuízo acumulado, não configura acréscimo, até o valor daquele prejuízo, mas pura e simples recomposição do patrimônio. Assim, vedar a compensação de prejuízo anterior na determinação da base de cálculo do imposto de renda é tributar o que não é acréscimo, mas recuperação do patrimônio.

A não incidência do imposto de renda sobre a restauração do patrimônio já está, consagrada pela jurisprudência, inclusive na Corte Maior. Como registra, com inteira razão Dácio Rolim, quando o Supremo Tribunal Federal rejeita o imposto sobre a indenização decorrente de desapropriação, está consagrando o conceito de renda como acréscimo patrimonial, e a conseqüente invalidade da exigência do imposto de renda sobre a recuperação do patrimônio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19

Acórdão nº : 103-20.542

O resultado positivo apurado em um período deve ser utilizado, em primeiro lugar, para recomposição do patrimônio E SE HOVER SALDO, AÍ SIM ESTARÁ CONFIGURADO O ACRÉSCIMO PATRIMONIAL TRIBUTÁVEL COMO LUCRO OU RENDA."

No mesmo sentido ensina a Professora Mizabel Derzi às fls. 111/114, da obra acima citada:

"A Constituição brasileira é mais minuciosa e rica das Cartas Constitucionais, em matéria financeira e tributária. (...)

Ao limitarem a compensação dos prejuízos acumulados, as instruções normativas da Receita Federal e a Lei nº 8.981/95 contrariam o conceito de lucro, tal como se encontra disciplinado no Direito Privado, ofenderam as regras de competência tributária, editadas pela Constituição, e instituíram tributo novo (empréstimo compulsório), incidente sobre prejuízo ou perda de patrimônio ou capital - exatamente a noção oposta à de lucro - sem o cumprimento dos requisitos constitucionais, sem edição de lei complementar."

Destarte, resta claro o direito à compensação integral dos prejuízos fiscais ocorridos, sem a limitação de 30% em cada período, sob pena de se estar tributando parcela do patrimônio.

Sob outro aspecto, também não pode prevalecer as disposições questionadas das Leis nº 8.981/95 (art. 42) e 9.065/95 (art. 12).

Estes artigos são inaplicáveis porquanto incompatíveis e ofendem os artigos 43 e 44 do CTN, além de todo o ordenamento jurídico das leis e normas relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Isto porque as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas dentro de um determinado ordenamento jurídico e, é dentro deste ordenamento que as normas devem ser interpretadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

Assim, estes dispositivos devem ser interpretados dentro do contexto de toda a legislação que rege direta e indiretamente a exigência do imposto de renda e não isoladamente, para se concluir pela utilização de todo o prejuízo acumulado e não apenas da parcela de 30% do lucro real.

Neste sentido, deve-se analisar, além da Constituição Federal, o CTN e as demais leis e outras normas que regem o imposto de renda.

Em face das normas da Lei nº 6.404/76, o legislador ordinário pode instituir regras sobre a disponibilidade e sua aquisição econômica ou jurídica, na medida em que elas não modifiquem as regras desta lei das sociedades anônimas (aplicáveis a todas as sociedades tributadas com base no lucro real), tendo em vista o artigo 110 do CTN, como também de seu artigo 109.

Verificou-se evidente, que a exigência preconizada pelos artigos em exame confronta-se com o artigo 43 do CTN e, como consequência, é uma norma incompatível com esta lei complementar.

Nestas considerações, deparamo-nos com os casos de antinomias jurídicas, onde encontramos duas normas incompatíveis, uma que estabelece como fato gerador do imposto a disponibilidade econômica ou jurídica de um acréscimo patrimonial 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.

Relativamente à incompatibilidade como o CTN, aplica-se o critério hierárquico, também denominado de *lex superior*, pelo qual entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior - *lex superior derogat inferiori*.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

Assim, prevalece o artigo 43 do CTN e inaplicáveis os artigos 42 da Lei nº 8.981/95 e 15 da Lei nº 9.065/95.

Analisada, também, a incompatibilidade destes artigos com a Lei nº 6.404/76, temos a solução no próprio CTN, nos artigos 109 e 110, os quais, em resumo, determinam que a lei tributária não pode alterar os conceitos do direito privado e, portanto, insubsistentes os dispositivos que alteram o conceito de acréscimo patrimonial.

Por conclusão, diante do que foi exposto, as restrições de compensação de prejuízos ofendem diretamente o artigo 43 do CTN, posto que sua aplicação resulta numa base de cálculo maior do que o acréscimo patrimonial havido no período.

Observo, ainda, que o lançamento, formalizado em 1999 e reportando-se a fatos geradores ocorridos em 1995, deveria ter na auditoria fiscal uma menção às bases de cálculo dos períodos posteriores, uma vez que, obtendo lucro real positivo, o lançamento deveria contemplar a hipótese de postergação de pagamento de tributos e não simples glosa de bases indevidamente compensadas.

Há que se ponderar ainda, que mesmo admitindo-se a limitação da compensação dos prejuízos fiscais, tal limitação não atinge os prejuízos formados anteriormente a 1995, considerando que a compensação deve observar a legislação vigente à época de sua formação.

Ainda, verifica-se dos autos, que em diversos meses do ano calendário de 1995 a recorrente teve prejuízos fiscais, que deveriam ser contemplados nos autos, pois entendo, que não há limitação da compensação dentro do próprio ano calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.029049/99-19
Acórdão nº : 103-20.542

Isto porque, pelo princípio da equivalência na tributação (CF, art. 150, inc. II) não poderá haver diferenciação entre a apuração mensal ou anual do imposto de renda, para se admitir a compensação integral dos prejuízos na apuração anual, visto que o resultado anual demonstra englobadamente os resultados positivos e negativos das operações da empresa.

Assim, mesmo admitindo-se a limitação da compensação dos prejuízos fiscais, tal limitação não poderá prevalecer dentro do próprio ano-calendário, vislumbrando-se, daí, erro nas bases de cálculo, porquanto há substanciais prejuízos em alguns meses do ano autuado.

Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 22 de março de 2001


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

