MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº :10510.004495/99-62
Recurso nº :125.543
Matéria :IRPJ – Ex.: 1996
Recorrente :VIEIRA SAMPAIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A.
Recorrida :DRJ – SALVADOR/BA
Sessão de :20 de junho de 2001
Acórdão nº :108-06.577

IRPJ – LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO A 30% DO LUCRO LÍQUIDO – CONSTITUCIONALIDADE – MANIFESTAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – O Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 232.084/SP de 4/4/00 considerou constitucional a limitação na compensação de prejuízo prevista no art. 42 da Lei 8981/95, de modo que deve ser seguida sua interpretação.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VIEIRA SAMPAIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 JUL 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LOSSO FILHO, MÁRIO FRANCO JUNIOR, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº :10510.004495/99-62
Acórdão nº :108-06.577

Recurso nº : 125.543
Recorrente : VIEIRA SAMPAIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A

RELATÓRIO

Em decorrência de revisão sumária da Declaração do ano-calendário de 1995, foi lavrado o auto de infração para exigência do IRPJ relativo ao descumprimento ao limite de 30% do lucro líquido na compensação de prejuízo fiscal estabelecido pela Lei 8981/95, art. 42.

Inconformado com a decisão do DRJ de Salvador que manteve integralmente o lançamento, o contribuinte interpôs recurso voluntário com as seguintes alegações:

a) é inconstitucional a limitação no aproveitamento, pois a empresa detinha o direito adquirido à compensação integral do prejuízo;
b) a exigência fere o art. 110 do CTN, ao alterar o conceito de renda;
c) a obstrução ao exercício do direito de compensação configura-se em empréstimo compulsório
d) a multa tem caráter confiscatório.

Os autos seguiram a este Conselho em face de liminar em mandado de segurança que dispensou o depósito necessário, previsto no Decreto 70235/72.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Já pronunciei meu entendimento acerca do limite de compensação imposto pela Lei 8981/95, a saber:

Nos termos da Lei Complementar, o fato gerador do imposto de renda (**art. 43 do CTN**) é definido como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos, e a base de cálculo (**art. 44 do CTN**) como o montante real, arbitrado ou presumido, de renda ou dos proventos tributáveis.

Da análise do disposto no art. 43, do CTN, conclui-se que o aspecto material da incidência do IR é o **acréscimo patrimonial**, que, por sua vez, decorre, exclusivamente, da apuração do **LUCRO**, base de cálculo do referido tributo.

Conforme ensinamentos de Mizabel Abreu Machado Derzi *"...**renda** é produto, fluxo ou **acréscimo patrimonial**, inconfundível com o patrimônio de onde se promana, assim entendido o capital, o trabalho ou a sua combinação... **Lucro** somente haverá se houver **acréscimo** de valor real ao patrimônio líquido de pessoa, vale dizer, acréscimo ao resíduo do ativo (direitos-bens), após dedução do passivo (obrigações-débitos). Assim, tanto o aumento como a redução do lado passivo, afetam substancialmente o lucro ou o prejuízo. A comparação entre os patrimônios líquidos da pessoa jurídica no início e no fim do período, à moda alemã, é importante para se saber se houve **lucro, como renda tributável**..."* (artigo denominado Correção Monetária e Demonstrações Financeiras, Conceito de Renda, *in* RDT nº 53, págs. 131, 133 e 145 - grifou-se).

Pode-se ainda deduzir do disposto no art. 43, do CTN que o tributo deve incidir sobre **riqueza nova**, correspondente ao produto do capital ou do trabalho, e acréscimos patrimoniais; enfim, deve sempre superar o valor do capital. De acordo com José Luiz Bulhões Pedreira "o resultado positivo da Sociedade - denominado "**lucro**" - é renda financeira, ou seja, ganho financeiro originário de fluxo entrado no patrimônio da Sociedade empresária em razão do seu funcionamento que pode ser despendido sem prejuízo do capital estabelecido." (*in* Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia, Ed. Forense, 1989, págs. 180 a 182 – grifou-se).

Dessa forma, o lucro é sempre um acréscimo de riqueza, que não se confunde com o capital utilizado para gerar essa mesma riqueza.

O lucro é apurado por uma simples conta aritmética, correspondendo, assim, ao resultado das receitas (entradas) menos as despesas (saídas).

As **perdas** que se **acumulam**, decorrentes de despesas maiores do que as receitas, conformam os prejuízos de exercícios passados que precisam ser recuperados **antes** de se promover qualquer taxação. O contribuinte precisa ficar indene até repor o que perdeu, e poder recolher tributo sobre a renda. Se as perdas não forem integralmente reconhecidas, e **compensadas**, não existe a figura do lucro e, conseqüentemente, a figura de um imposto que incida sobre o lucro, denominado imposto de renda.

Contudo, para exata análise, as perdas em exercícios passados, que delapidaram o capital, devem ser levadas em consideração para que o lucro só seja considerado como acréscimo patrimonial -- e sujeito à tributação pelo IR -- após a recomposição do capital, assim verificado na sua fase anterior ao prejuízo que o diminuiu.

Ou seja, depois da recomposição do patrimônio é que haverá aumento, majoração do capital, a ser considerado como tributável pelo IR.

Na balizada lição de Ricardo Mariz de Oliveira, o acréscimo patrimonial "*exige que se deduzam prejuízos anteriores para que somente possa ser alvo de incidência o valor que representar efetivo aumento ao capital trazido pelos sócios para o empreendimento gerador do lucro*" (*in* "Imposto de Renda e ICMS - Problemas Jurídicos", Dialética Edições, 1995, pág. 61 - grifos nossos).

A necessidade de absorção da integralidade do prejuízo acumulado com lucros condiz com o princípio da capacidade contributiva e com o caráter de disponibilidade econômica. É que, enquanto a empresa estiver liquidando o passivo gerado pelo prejuízo anterior, os lucros não podem ser considerados como economicamente disponíveis.

Ressalte-se, por importante, que o **lucro** da pessoa jurídica é tudo que for efetivamente auferido pela pessoa jurídica durante sua existência, correspondendo à soma algébrica dos resultados de todos os exercícios, e não à soma apenas dos exercícios superavitários.

E mais. Nos termos do art. 189 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), o *lucro* é o **resultado do período diminuído dos prejuízos anteriores**, possibilitando, destarte, a determinação do acréscimo real do patrimônio.

Portanto, a compensação ***integral*** do valor dos prejuízos anteriores com proveitos de períodos posteriores sempre foi necessária à apuração do verdadeiro lucro das sociedades, para todos os fins de direito, **sob pena de a exação atingir o patrimônio social, e não o ganho efetivo da pessoa jurídica**.

Com efeito. Após um período de resultados negativos, que culminaram em prejuízo acumulado -- considerado como REDUTOR DO CAPITAL --, o

lucro, auferido posteriormente, deve ser considerado como RECOMPOSIÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. Isso se denomina compensação de prejuízo.

Na realidade, a compensação de que ora se trata preexiste a qualquer reconhecimento legal, pois, em razão da **continuidade temporal** das empresas, não há como o lucro ser aferido simplesmente em períodos isolados. No meio dos empresários e economistas, é sabido que as sociedades que se constituem necessitam de um período variável para que iniciem a produção e comecem a obter resultados lucrativos. A lucratividade, no entanto, nunca é constante, sofrendo a interferência de inúmeros fatores, internos e externos, de ordem econômica e financeira; e dependendo, sempre, da oscilação do mercado interno ou internacional.

Antonio Roberto Sampaio Dória, no artigo publicado na Revista de Direito Tributário, vol. 53, "A Incidência da Contribuição Social e a Compensação de Prejuízos Acumulados", traduz com perfeição o entendimento:

*"... Ora, dada a **continuidade temporal das empresas**, caracterizadas modernamente como verdadeiras instituições, destacadas das pessoas que lhes detêm a propriedade do capital, pareceria irrisório definir como lucro, num dado ano, um valor positivo que desconhecesse os valores negativos de períodos anteriores, sendo que o escopo primeiro daquele é amortizar ou compensar estes..."* (Grifou-se).

(...)

Ora, o que vem a ser renda?

Segundo a abalizada lição de Rubens Gomes de Souza, o conceito de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio em um determinado momento. Patrimônio (ou capital) é o montante de riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio verificado entre dois momentos quaisquer de tempo (...) só é renda o acréscimo de patrimônio que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o

patrimônio para o produzir: do contrário a renda se confundiria com o capital (Compêndio, pp. 197 e 198, ou em artigo na RDA 12/32).

(...)

8. Dessa conceituação doutrinária, legal e jurisprudencial, segue-se que a renda das empresas é seu lucro, valor positivo, diminuído porém de prejuízos anteriores que devem ser dele abatidos, para que se possa determinar o acréscimo real obtido. Sem tal compensação, estaria a sociedade reduzindo seu patrimônio, valendo repetir Gomes de Souza: 'Só é renda o acréscimo de patrimônio que o produziu: do contrário a renda se confundiria com o capital"

Admitir-se a possibilidade da postergação da compensação de prejuízos ao longo do tempo (com a limitação de 30%), significa submeter a Recte. à necessidade de gerar lucro superior a **três vezes o prejuízo acumulado** para, somente assim, compensar a integralidade das suas perdas.

Ademais, o caso em exame possui a particularidade do direito adquirido à compensação integral. Entendo que, em 31.12.95, a Recte. já havia adquirido o direito à compensação de seus prejuízos fiscais e bases negativas com a totalidade dos lucros futuros. Por outras palavras, àquela época a Recte. tinha o **direito de repor o seu patrimônio** (que se mostrava diminuído por prejuízos) **sem qualquer tributação**.

É que a compensação de prejuízos fiscais é um direito cujo exercício somente poderá ser verificado na apuração do lucro real. André Martins de Andrade corrobora a assertiva:

"...o termo inicial para a comparação patrimonial somente pode ser um momento em que o patrimônio exprima resultado positivo (depois de uma consideração global), sob pena de tributar-se mera recomposição patrimonial ao invés do efetivo acréscimo..." (*in* Imposto de Renda - Alterações Fundamentais, Dialética

Edições, artigo denominado "A Ilegitimidade das Limitações à Compensação de Prejuízos Fiscais", pág. 25 - grifou-se).

É aqui, pois, que se insere o conceito e alcance do **direito adquirido**, como sendo aquele que prestigia o direito nascido em determinado momento, **segundo a lei vigente**, mas que somente poderá ser exercido posteriormente, ainda que sob a égide de nova lei. Veja-se a lição de Ricardo Mariz de Oliveira:

"*O raciocínio seria: a condição de haver lucros é resolutiva, de tal arte que existe o direito à compensação desde a percepção do prejuízo, o qual somente se resolverá futuramente se ocorrer o decurso do prazo que a lei tiver marcado sem que tenha havido lucros para absorvê-lo. Assim, o direito já adquirido, embora sob condição resolutiva, não poderia ser afetado por novas leis, perecendo apenas se a condição não se implementar.*" (*in* Imposto de Renda e ICMS - Problemas Jurídicos, Editora Dialética, São Paulo, 1995 - grifou-se)

Lembre-se, ainda, que, na legislação do imposto de renda, o lucro real é definido como "*o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento*" (art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 e art. 193, do RIR/94).

Por outro lado, não se deve esquecer que o **resultado** das adições e exclusões, inclusive a compensação de prejuízos fiscais ou de bases de cálculo negativas -- que é uma forma geral de exclusão -- deve sempre corresponder a um **acréscimo patrimonial**, para o fim de determinar a base de cálculo do IR.

Não se nega ao legislador ordinário o poder para adicionar ou excluir do lucro líquido qualquer entrada ou saída do patrimônio da pessoa jurídica, desde que respeitados os limites estabelecidos em normas superiores, principalmente as constitucionais.

A Constituição Federal de 1988 (arts. 153, III, e 195, I) não definiu expressamente nem limitou os conceitos de renda e lucro, sobre os quais incidem o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. A seu turno, a lei ordinária e regulamentar - hierarquicamente inferior -, ao disciplinar a Constituição, não conceituou renda e lucro de modo particular, próprio e específico para fins tributários em confronto com a lei maior. Portanto, quando o Texto Constitucional utiliza determinado termo, deve o mesmo ser interpretado segundo o Direito Privado e com base nele (**art. 110 do Código Tributário Nacional - CTN**). Esse entendimento já é confirmado pelo Plenário do STF, ao julgar o RE nº 166.772-9/RS.

Portanto, ao serem editadas as Leis 8.981/95 e 9.065/95, determinando o limite de 30% para compensação de prejuízos acumulados, distorceu-se a definição da base de cálculo do IR, determinada pelo art. 43 do CTN (Lei Complementar), de modo a incidir tais tributos sobre algo que não é lucro no sentido de acréscimo ao patrimônio, o que acabou por ferir frontalmente a Constituição Federal (arts. 145, § 1º, 148, e 150, IV).

A doutrina e a jurisprudência vinham acompanhando o entendimento ora expressado:

"*Quebra-se, com isso, a unicidade do imposto sobre a renda, princípio de suma relevância para se apurar a pessoalidade e a* ***capacidade contributiva*** *do sujeito passivo, conforme impõe o art. 145, § 1º da Constituição. Ora, a renda tributável como lucro real corresponde ao aumento de patrimônio líquido gerado pela empresa no período. A mesma pessoa somente tem um patrimônio. O lucro acrescenta-lhe valor e o prejuízo reduz-lhe valor (não importa de onde advenham, de ganhos de capital, de atividades operacionais ou não-operacionais). Tributar "rendimento" de certa atividade em separado embora inexista lucro, embora inexista acréscimo patrimonial, é converter o imposto de renda em imposto sobre o patrimônio, sem edição de lei complementar, sem licença constitucional.*

(...)

A Constituição brasileira consagra a unicidade do imposto de renda, pois estabelece que ele deve ser a um só tempo universal (art. 153, par. 2º, I) e pessoal (art. 145, § 1º). Rendimentos segregados, tributados em separado, quando a pessoa tem perda ou prejuízo, é tributação objetiva, que desconsidera a força econômica da pessoa, assim como a periodização de duração excessivamente curta" (Mizabel de Abreu Machado Derzi, *in* 'Grandes Questões Atuais do Direito Tributário' – Revista Dialética de Direito Tributário, 1997, p. 205 e 221).

"*Cuida-se de agravo de instrumento contra decisão que, em sede de mandado de segurança, indeferiu liminar objetivando assegurar o procedimento de* ***compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa****, por ocasião da apuração do IRPJ e CSL, nos moldes previstos na* ***Lei nº 9.065/95****, sem as limitações previstas pelos seus arts. 15 e 16. (...) Reconhecida pela lei a possibilidade de compensar prejuízos acumulados, com os verificados a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 (Lei nº 8.981/95, arts. 42 e 58; Lei nº 9.065/95, arts. 15 e 16), mas postergado o seu integral aproveitamento com lucros dos exercícios subseqüentes, dá contornos de bom direito à alegação de que equivale, na prática, à instituição de* ***empréstimo compulsório****, à margem das limitações constitucionais do poder de tributar, eis que ausentes as condições previstas no art. 148 da Constituição.* ***Ademais disso, tratando-se de hipótese assemelhada a da Lei nº 8.200/91, milita a favor da agravante os precedentes deste Tribunal*** *(AI na REOMS nº 94.03.47561-7). (...) Por tais fundamentos, suspendo os efeitos da decisão agravada, que poderia causar danos à parte, até julgamento do recurso pela Turma, a fim de que a agravante possa exercitar o procedimento da compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, por ocasião da* ***apuração mensal do IRPJ e CSL****, nos moldes da Lei nº 9.065/95,* ***sem as limitações previstas em seus arts. 15 e 16***." (A.I. nº 42271 - SP - Reg. nº 96.03.055741-2 - TRF 3ª Região - Relatora Juíza Diva Prestes Marcondes Malerbi - doc. 6 - grifou-se)

"Tributário. Contribuição Social Sobre o Lucro. Base de Cálculo. Prejuízos Acumulados. Compensação. Parágrafo Único do Art. 44 da Lei nº 8.383/91.
Os prejuízos acumulados devem ser considerados na determinação da base de cálculo da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, sem o que estarão sendo violados o seu art. 2º, § 1º, alínea "c", c/c o art. 189 da Lei nº 6.404/76. Lucro, ou renda, segundo o CTN, é acréscimo patrimonial, e este não se verifica enquanto os prejuízos não são recuperados. O que se tem, até então, é recuperação e não acréscimo de patrimônio. ***E utilizar tributo sobre a renda, ou sobre o lucro, para atingir o patrimônio, é utilizar o tributo com efeito de confisco, contrariando o inciso IV, do art. 150 da Constituição Federal****. (...) Indiscutível o direito à compensação dos prejuízos acumulados em um determinado período com lucros relativos a período posterior(...). Apelação provida."* (Apelação em Mand. Seg. 46.007- CE 94.05.33277-5 - Relator Juiz Hugo Machado Brito - DJU de 11.8.95, p. 50475 - grifou-se)

Entretanto, o E. Supremo Tribunal Federal manifestou-se em sentido diverso no julgamento do RE 232.084/SP (DJU 16/6/00, vu), que recebeu a seguinte ementa:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. MEDIDA PROVISÓRIA N. 812, DE 31.12.94, CONVERTIDA NA LEI N. 8981/95. ARTIGOS 42 E 58, QUE REDUZIRAM A 30% A PARCELA DOS PREJUÍZOS SOCIAIS, DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, SUSCETÍVEL DE SER DEDUZIDA NO LUCRO REAL, PARA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS EM REFERÊNCIA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA IRRETROATIVIDADE.
Diploma normativo que foi editado em 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado.
Descabimento da alegação de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade, relativamente ao Imposto de Renda , o mesmo não se dando no tocante à contribuição social, sujeita que está à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º da CF, que não foi observado.
Recurso conhecido, em parte, e nela provido."

Dessa forma, curvando-me ao entendimento do guardião da Constituição Federal, deve ser mantido o lançamento.

Quanto à alegação da multa ter caráter confiscatório apesar de prevista na Lei 9430/96 (art. 44), não é de ser apreciada por órgão colegiado administrativo, cuja função precípua é a averiguação da aplicação da lei ao caso concreto.

Assim, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 20 de junho de 2001

JOSÉ HENRIQUE LONGO