



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.018000/99-40  
Recurso nº : 125.464  
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1996  
Recorrente : NACIONAL IGUATEMI EMPREENDIMENTOS S/A  
Recorrida : DRJ/SALVADOR/BA  
Sessão de : 19 de setembro de 2001  
Acórdão nº : 103-20.713

RP/103.0.294

**IRPJ – LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO** – Estando corretos os cálculos apresentados nos demonstrativos anexos à decisão recorrida, após as diligências determinadas em função das razões de defesa, mantém-se a tributação remanescente, uma vez evidenciada a insuficiência na realização do lucro inflacionário do período.

**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 dos 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 NACIONAL IGUATEMI EMPREENDIMENTOS S/A

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para admitir a compensação dos prejuízos fiscais sem a limitação de 30% (trinta por cento), vencidos, nesta parte, os Conselheiros Neicyr de Almeida e Cândido Rodrigues Neuber, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
MÁRCIO MACHADO CALDEIRA  
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10580.018000/99-40

Acórdão nº. : 103-20.713

FORMALIZADO EM: **24 SET 2001**

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10580.018000/99-40

Acórdão nº. : 103-20.713

Recurso nº. : 125.464

Recorrente : NACIONAL IGUATEMI EMPREENDIMENTOS S/A

## RELATÓRIO

NACIONAL IGUATEMI EMPREENDIMENTOS S/A, já qualificada nos autos, recorre a este colegiado da decisão da autoridade de primeiro grau na parte que indeferiu sua impugnação à exigência formalizada no auto de infração que lhe exige Imposto de Renda Pessoa Jurídica, correspondente aos exercícios de 1996, ano calendário de 1995.

As imputações fiscais, remanescentes da decisão monocrática, foram descritas no auto de infração de fls. 01/05 e referem-se a:

- lucro inflacionário acumulado realizado adicionado a menor na demonstração do lucro real e,
- compensação de prejuízo fiscal na apuração do lucro real superior a 30% do lucro real, antes das compensações.

A impugnação do sujeito passivo mereceu a seguinte síntese na decisão monocrática, em relação ao primeiro item autuado:

"1 - Lucro Inflacionário Acumulado realizado a menor na Demonstração do Lucro Real:

a) a ocorrência de profundas divergências entre os demonstrativos levantados pelo fisco e os registros contábeis e fiscais da Impugnante enseja a realização de diligência, com fundamento no art. 16 do Decreto



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10580.018000/99-40

Acórdão nº. : 103-20.713

nº 70.235, de 06 de março de 1972, Processo Administrativo Fiscal – PAF, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993;  
b) a Fiscalizada, no ano de 1990, realizou uma cisão parcial e levantou um balanço em 02/01/1990. O fisco corrigiu o saldo do lucro inflacionário utilizado a BTN do dia 31/01/1990, quando não houve variação na data do balanço que serviu de base para a cisão, pois a BTN do dia 02/01/1990 é a mesma do dia 31/12/1989, o que gerou incorreções nos valores levantados pela fiscalização, repercutindo nos anos seguintes, como demonstrado às fls. 91 a 101;

c) o demonstrativo elaborado pelo fisco no período-base de 1991, ao invés de considerar o lucro inflacionário da Lei nº 8.200, de 1991, no valor de Cr\$ 12.696.279,00, conforme fl. 31 do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR (fl. 43), utilizou o Saldo Devedor de Correção Monetária, no valor de Cr\$ 2.897.260.103,00;

d) a empresa, no primeiro semestre de 1992, ofereceu à tributação todo o lucro inflacionário existente, conforme demonstrado na Declaração de IRPJ (fls. 172/182) e LALUR (fls. 105/107). O demonstrativo elaborado pelo fisco, em função do erro na aplicação de índices atuariais (item “a”), considerou um saldo indevido do lucro inflacionário transportado para os períodos seguintes;

e) a Nacional Iguatemi, a partir do ano de 1993, passou a oferecer à tributação o lucro inflacionário decorrente da diferença IPC/BTNF, em obediência ao art. 38, inciso II, do Decreto nº 332, de 04 de novembro de 1991, sendo que, em dezembro de 1994, foi realizado todo o saldo existente (fls. 93/101), como pode ser comprovado através da Declaração de IRPJ e do LALUR (fl. 106);

f) a impugnante tem em seu poder um relatório de auditoria, realizada pela empresa Arthur Andersen, que contradita as alegações do fisco. Em função de participações societárias relevantes em empresas controladas e coligadas, o anterior saldo credor da diferença IPC/BTNF transmudou para saldo devedor, pelo que se reafirma a necessidade de diligência, já requerida.”

Quanto à limitação a compensação de prejuízos fiscais, alega que tal imposição legal afronta a configuração do direito adquirido, não só na perspectiva dos



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

Processo nº : 10580.018000/99-40

Acórdão nº : 103-20.713

respectivos fatos geradores, quanto na perspectiva dos danos decorrentes da previsão legal. Sustenta, também, que tal comando confronta-se com o conceito de lucro delimitado no artigo 43 do CTN, constituindo-se como tributo sobre o patrimônio, além de configurar-se como um empréstimo compulsório.

No mais, cita a então impugnante, decisões judiciais que lhe são favoráveis, como transcrito às fls. 83/87.

A decisão recorrida portou a seguinte ementa que espelha o decidido:

**"LUCRO INFLACIONÁRIO. CISÃO PARCIAL. REALIZAÇÃO**

A realização do lucro inflacionário no ano de 1990 deve considerar o valor contábil dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária, baixados no curso do período-base, corrigidos até a data da baixa.

**LUCRO INFLACIONÁRIO. DIFERENÇA DE CORREÇÃO IPC/BTNF.**

Provado nos autos que, em função de investimentos em empresas controladas, avaliados pelo valor do patrimônio líquido, foram feitos ajustes no saldo da diferença de correção monetária IPC/BTNF em 31/12/92, passando de saldo credor a devedor, descabe a tributação baseada na realização a menor desse saldo devedor.

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.**

A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda poderá ser reduzido em , no máximo, 30%.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO**

O afastamento da aplicabilidade de lei ou ato normativo, pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária, está necessariamente condicionado à existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando a sua inconstitucionalidade."



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

Processo nº. : 10580.018000/99-40

Acórdão nº. : 103-20.713

O recurso do sujeito passivo, encaminhado por força de liminar para afastar o depósito recursal de 30%, veio com a petição de fls. 446/459.

Nesta peça, a recorrente reitera os argumentos postos na impugnação, relativamente à limitação à compensação de prejuízos fiscais bem como, no que pertine à realização do lucro inflacionário, especialmente quanto ao coeficiente utilizado quando do evento da cisão parcial.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10580.018000/99-40

Acórdão nº. : 103-20.713

**VOTO**

**Conselheiro Márcio Machado Caldeira, Relator**

O recurso é tempestivo e, encaminhado por força de liminar visando afastar o depósito de 30%, dele tomo conhecimento.

A primeira matéria posta a exame refere-se à realização a menor do lucro inflacionário, no ano calendário de 1995.

Esta matéria mereceu um exame minucioso da autoridade monocrática, que ao apreciar as razões postas na impugnação determinou diligências, cujo resultado foi suficiente para afastar a maior parte dos valores imputados pela fiscalização, como de realização insuficiente, esta no tocante ao saldo da correção monetária especial, determinada pela Lei nº 8.200/91.

Relativamente à realização do lucro inflacionário resultante da cisão parcial, ocorrida em janeiro de 1990, não acolheu, o julgador monocrático, o argumento de que o fisco errou ao proceder à correção monetária do saldo do lucro inflacionário pela BTN do dia 31/01/90, quando o fato se deu no dia 02/01/90 e, nesse dia não houve variação do índice em relação ao encerramento do período anterior.

Com base nesta negativa e, adotando o procedimento adotado pela fiscalização, mas acolhendo os demais argumentos de defesa relativos à diferença de correção monetária IPC/BTNF, restou em discussão apenas a aplicação do coeficiente do mês de janeiro de 1990, data da ocorrência da cisão parcial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10580.018000/99-40

Acórdão nº. : 103-20.713

Neste particular, tornam-se incensuráveis os cálculos apresentados pela decisão recorrida visto que, em se adotando o critério do contribuinte ou aquele procedido pelo fisco, o resultado final não se altera.

A recorrente procedeu à correção monetária do lucro inflacionário a realizar, considerando a cisão parcial de 02/01/90, sem corrigir qualquer parcela, entendendo que deveria ser aplicado o BTNF de 31/12/89, que é o mesmo da data do evento. O cálculo assim procedido, apresenta diferença no lucro inflacionário realizado na data da cisão, que foi inferior aquele encontrado pelo fisco, mas que não foi objeto de qualquer tributação.

Efetuando-se estes cálculos, com a realização de 38,1112 % de NCz\$ 12.753.368, quando da cisão, em 02/01/90, encontraremos uma realização de NCz\$ 4.860.461 e um saldo de lucro inflacionário acumulado a realizar de NCz\$ 7.892.907, Este saldo, corrigido até 31/12/90, resultaria no lucro inflacionário diferido de períodos anteriores, no montante de NCz\$ 74.597.442 ( Fator de correção:  $103,5081: 10,9518 = 9,4512$ ), que representa o mesmo valor indicado pela decisão monocrática, às fls. 435.

Observa-se apenas que, o valor de NCz\$ 74.597.243, apresentado no demonstrativo de fls. 435, difere em insignificante parcela do acima calculado, em função de arredondamentos no cálculo dos coeficientes. O cálculo do fisco e da decisão recorrida foram feitos em duas partes, a primeira corrigindo-se os saldos de 31/12/89 até 31/01/90, com o coeficiente de 1,5234, e o segundo, com a correção desta data até 31/12/90, aplicando o fator de correção de 6,2040, ao passo que o cálculo acima apresentado, em consonância com as argumentações da recorrente, apresentam o cálculo diretamente de 31/12/89 até 31/12/90.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.018000/99-40

Acórdão nº : 103-20.713

Assim, não restando diferença dos valores apresentados pelo fisco, com aquele argüido pela recorrente, neste particular deve ser mantida a tributação, como remanescente da decisão singular.

Quanto à limitação à compensação de prejuízos fiscais, tratam-se prejuízos formados anteriormente a 1995, data da vigência da Lei nº 8.981/95.

Neste ponto o posicionamento desta Câmara, pela maioria de seus membros é de considerar inaplicável esta limitação.

Escrevi em outros votos sobre a inaplicabilidade genérica desta limitação, reforçado pela ocorrência da limitação em relação a prejuízos gerados antes da edição da lei limitadora da compensação em questão, posicionando-me contrário à esta imposição tributária.

No caso em exame, conforme consta do auto de infração, foi glosado o excesso de compensação no ano calendário de 1995.

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.

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 formados anteriormente à lei que fixou este parâmetro.



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

Processo nº. : 10580.018000/99-40

Acórdão nº. : 103-20.713

Nesta terceira Câmara meu posicionamento era inicialmente vencido pela maioria de seus membros, que se posicionavam 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;

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10580.018000/99-40

Acórdão nº. : 103-20.713

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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10580.018000/99-40

Acórdão nº. : 103-20.713

- . 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).

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10580.018000/99-40

Acórdão nº. : 103-20.713

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"*.

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."



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

Processo nº : 10580.018000/99-40

Acórdão nº : 103-20.713

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.

O resultado positivo apurado em um período deve ser utilizado, em primeiro lugar, para recomposição do patrimônio E SE HOVER SALDO,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.018000/99-40

Acórdão nº : 103-20.713

**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.



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

Processo nº. : 10580.018000/99-40

Acórdão nº. : 103-20.713

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10580.018000/99-40

Acórdão nº. : 103-20.713

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*.

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.

Analizada, 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.

Observe, 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



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

Processo nº. : 10580.018000/99-40

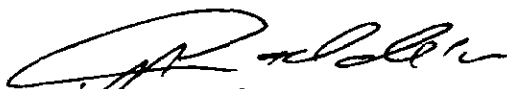
Acórdão nº. : 103-20.713

anteriormente a 1995, considerando que a compensação deve observar a legislação vigente à época de sua formação.

Desta forma, deve ser afastada a exigência relativa à compensação de prejuízos fiscais.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência relativa à limitação da compensação de prejuízos fiscais.

Sala das Sessões - DF, em 19 de setembro de 2001

  
MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

