



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Recurso nº : 117.205
Matéria : IRPJ - EX: 1996
Recorrente : ORGANIZAÇÃO JOSÉ DOS SANTOS LTDA.
Recorrida : DRJ EM JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 13 de abril de 1999
Acórdão nº : 103-19.956

IPC/BTNF - DIFERENCIAL DE CORREÇÃO MONETÁRIA - Reputa-se indevida a postergação da utilização de saldo devedor de correção monetária por período subsequente à sua constituição em face da ofensa ao regime de competência a que se sujeitam as pessoas jurídicas.

VARIAÇÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA - PLANO GM - A variação monetária decorrente da atualização monetária sobre plano de investimento para aquisição de veículos pela concessionária representa variação monetária ativa sujeita à tributação.

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITAÇÃO DE 30% - arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 - Na determinação do lucro real - base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação tributária, poderá ser reduzido, a, no máximo, 30% (trinta por cento), em razão da compensação de prejuízos fiscais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ORGANIZAÇÃO JOSÉ DOS SANTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação a verba correspondente à diferença de variação do Índice IPC X BTNF, (item 1.1 do "Relatório Fiscal"). Vencido o Conselheiro Victor Luís de Salles Freire (Relator) e Sandra Maria Dias Nunes que proviam a maior para admitir a compensação integral dos prejuízos fiscais, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Edson Vianna de Brito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


EDSON VIANNA DE BRITO
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 27 OUT 1999



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Participaram, ainda do presente julgamento os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, SILVIO GOMES CARDOZO, EUGÊNIO CELSO GONÇALVES (SUPLENTE CONVOCADO).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956
Recurso nº : 117.205
Recorrente : ORGANIZAÇÃO JOSÉ DOS SANTOS LTDA..

RELATÓRIO

A r. decisão monocrática de fls. 175/183, atenta ao lançamento vestibular e a certas exclusões dadas como indevidas no valor de parcelas sujeitas a tributação pelo IRPJ, dentro do cenário maior da acusação, assim se ementou:

***LUCRO REAL**

- EXCLUSÕES E COMPENSAÇÕES – Na determinação do Lucro Real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período-base: os valores cuja dedução seja autorizada pelo Regulamento do Imposto de Renda, que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período-base; os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o citado regulamento, não sejam computados no lucro real; o prejuízo fiscal apurado em períodos-base anteriores, limitado tanto ao lucro real do período-base da compensação, observados os prazos previstos no mesmo regulamento, quanto ao percentual de 30%, prevista (sic) prevista na Lei nº 8981/95, a partir de 1º de janeiro de 1995.

Lançamento procedente em parte

Para assim concluir, entendeu-se que a utilização do diferencial IPC/BTNF feriu o disposto no art. 30 da Lei nº 7.799/89, diploma não declarado inconstitucional, o Plano de Capitalização GM não configura exatamente um contrato de sociedade em conta de participação e, obviamente, recurso de subvenção mas, ao reverso, aplicação sob correção monetária de tal maneira que a exclusão das receitas de variação monetária ativa não encontra amparo e que o abatimento relativo a impostos e contribuições dados como pagos a maior, para legitimar a compensação via LALUR não foram sustentados na investigação preliminar ao lançamento.

De resto e finalmente, quanto à compensação de prejuízos fiscais e a respeito da chamada "trava de prejuízo" instituída pela Lei nº 8981/95 é legítima e "o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52

Acórdão nº : 103-19.956

forum adequado para esta discussão é o Poder Judiciário". Apenas revisou-se a penalidade.

No seu apelo de fls. 187/205 retoma a Recorrente os argumentos inaugurais.

A cópia do Ofício de fls. 207 denota a concessão de medida liminar para a interposição do recurso sem o depósito premonitório previsto na Medida Provisória nº 1.621.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52

Acórdão nº : 103-19.956

V O T O V E N C I D O

Conselheiro Victor Luis de Salles Freire, Relator;

O recurso é tempestivo e a liminar obtida em Mandado de Segurança implicam no seu conhecimento imediato.

No âmbito das exclusões operadas no LALUR e em face do questionamento do diferencial IPC/BTNF permito-me transcrever em abaixo o entendimento da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, com ênfase para os acórdãos prolatados em sessão de 8 de dezembro de 1997 nos RPs 103-0123 e 103-0124, sendo relator o I. Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias, que suporta no particular o provimento do apelo:

**"IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES
FINANCEIRAS - ANO DE 1990 - DIFERENÇA IPC X BTNF**

Reconhecida expressamente pela Lei nº 8.200/91, é legítima a apropriação como despesa, da diferença de correção monetária integralmente no resultado do período-base de 1990, em respeito ao regime de competência. Nada impede que o contribuinte só o faça na apuração do resultado do período-base de 1991, uma vez não gerado nenhum prejuízo para o Fisco".

**"IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO - ANO DE 1990 -
DIFERENÇA IPC X BTNF**

É legítima a correção monetária das demonstrações financeiras do período-base de 1990, pelo índice determinado pela variação do IPC, em vez do BTNF, conforme reconhecido pela Lei nº 8.200/91. Pode o contribuinte compensar prejuízos fiscais gerados em razão da diferença dos índices, sem observar o escalonamento na referida lei, sob pena de ofensa ao princípio da irretroatividade".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52

Acórdão nº : 103-19.956

Na espécie oportunas são as considerações do I.Relator, a respeito das deformações do artigo 3º da Lei 8.200/91 dentro do ordenamento tributário, ao relegar o aproveitamento do assim reconhecido diferencial de saldo devedor de correção monetária apenas para período subsequente ao de competência (1990):

"Conforme relatado, trata-se de processo de exigência do IRPJ do exercício de 1992, em que submete-se à apreciação deste Colegiado o entendimento adotado pela E.Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no aresto ora atacado pelo Procurador da Fazenda Nacional, *de que o contribuinte tem direito a apropriar imediata e integralmente, no balanço de 31.12.91, eventual diferença do saldo devedor da conta de correção monetária apurada em razão da utilização do IPC, em vez do BTNF como pretende o Fisco, para atualização das demonstrações financeiras, relativamente ao período base encerrado em 31.12.90.*

Merece ser confirmado o v. acórdão recorrido.

Com efeito, esse entendimento está pacificado no âmbito das demais Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo sido recentemente confirmado, a unanimidade, por esta Câmara Superior, conforme faz certo o Acórdão CSRF/01-02.251, de 15/09/97"

E, por igual, as considerações do Conselheiro José Antonio Minatel, condutor do acórdão 108-04.718, de 12 de novembro de 1997, prestigiadas naquele veredicto da Colenda Câmara Superior:

"Daí porque é totalmente imprópria a regra do artigo 38 do já anotado Decreto 332/91, que determinou a postergação compulsória da dedução da parcela devedora, a partir do período-base de 1993, e, ainda mais, inicialmente rateada em quatro parcelas anuais, posteriormente estendido o rateio para seis parcelas. A regra deste artigo só pode ser entendida como um apelo do legislador, ou uma moratória pleiteada pela Administração Tributária no sentido de que, reconhecido o pleito do sujeito passivo, concede ele um favor de amortizá-lo, para não estancar de uma só vez o fluxo da arrecadação tributária.

.....
"Essas observações não escapou (sic) da acuidade da professora MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, que em aguçada crítica assim se pronunciou:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

"A indexação deve expressar sempre a inflação real do período, tratando as partes envolvidas de forma isonômica. É ou deveria ser um instrumento neutro, que recompõe débitos e créditos, assegura a exatidão das demonstrações financeiras, em benefício de contribuintes, Fazendas Públicas, credores e terceiros direta ou indiretamente envolvidos.

Quando, entretanto, se converte em instrumento político de camuflagem da inflação, ou meramente arrecadatório, unilateralmente manipulado pelo Poder Executivo, em benefício próprio, assentando-se em índices inidôneos ou irreais, gera graves distorções, alterando a própria natureza específica do tributo, falseando a discriminação constitucional de competência tributária ou ofendendo os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva ou da não cumulatividade..." (in "Revista de Direito Tributário, nº 60, pag. 82)"

Conclui a Professora de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, **aduzindo que o retardamento compulsório da dedução da parcela devedora de correção monetária do ano de 1990 constitui-se em grave ofensa "... à irretroatividade das leis, uma vez que o direito à dedução das perdas de valor, expressa nos encargos de inversão já era amplamente assegurado pelas leis em vigor, no ano de 1990"** (o. citada, pag. 92)"

Em suma, assim, maiores e melhores digressões não são necessárias para se condenar a atitude do legislador ordinário da lei 8.200/91 que, a princípio curiosamente reconhecendo a manipulação dos índices da inflação por certo período de sorte a reparar uma evidente arbitrariedade praticada contra o contribuinte, contraditoriamente continuou a prestigiar o voraz interesse arrecadador fazendário em detrimento do próprio contribuinte e fazendo *tabula rasa* dos mais mezinhos princípios relacionados ao chamado "regime de competência", onde as receitas e despesas devem ser apropriadas à medida em que vão ocorrendo para equilíbrio das próprias demonstrações financeiras e transparência dos resultados aos acionistas na forma da legislação societária. A postergação do aproveitamento do saldo devedor integral de correção monetária, em base do diferencial IPC/BTNF, salvo exclusivamente o interesse arrecadatório, não encontra respaldo, ora a nível da legislação tributária informadora da cobrança do tributo, ora até a nível constitucional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52

Acórdão nº : 103-19.956

A seguir, quanto à exclusão de receita de correção monetária dentro do Plano GM entendo que a decisão monocrática se houve com o devido acerto e assim é improcedente a exclusão no lucro real das receitas de variação monetária ativa, pelo que subscrevo-a como razão de decidir.

De resto o mesmo se diga quanto à compensação dos tributos dados como indevidamente pagos, a implicar na glosa constante do lançamento vestibular, na medida em que indemonstrado efetivamente o pagamento irregular na fase investigatória. Em adição, mesmo que procedente a compensação, se aterria como incipiente em face de o contribuinte não haver adotado os procedimentos administrativos competentes.

Subsumidas as glosas ao Plano de Capitalização da GM e à compensação do tributo repetido, avanço o meu entendimento quanto à inoperância da decisão monocrática ao pretender limitar a utilização dos prejuízos acumulados regularmente mantidos na escrita fiscal no percentual de 30%.

Neste particular tenho ponto de vista claramente firmado no sentido de que a "trava" fere direito adquirido do contribuinte e, ademais, acaba por desvirtuar a base impositiva para criar verdadeiramente um tributo sobre o patrimônio.

Na primeira hipótese, com a limitação da lei nº 8981/95 frustrou-se o direito que o contribuinte iniludivelmente tinha de tomar prejuízos acumulados antes da vigência do referido diploma contra lucros em períodos subsequentes e, nesse sentido, a propósito da tese do direito adquirido este Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes através a Egrégia Sexta Câmara, pelo acórdão nº 106-09.213, sendo relator o Conselheiro Genésio Deschamps, firmou considerações que caem como uma luva para a espécie, colacionando inclusive abalizada do Egrégio Supremo Tribunal Federal:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

"É o que acontece no caso, a lei previa uma hipótese de exclusão de incidência de imposto de renda, para o caso de alienação de participações societárias, que consistia no implemento de um prazo durante o qual ela devia permanecer na propriedade do contribuinte, findo o qual passava a ter o gozo de um benefício estipulado por lei, e o mesmo tinha inteira liberdade para exercê-lo, sem prazo específico para fazê-lo.

A partir do momento em que se implementou este prazo, que era uma condição imposta pela lei, adquiriu o contribuinte o direito de ter e não incidência do imposto de renda sobre a operação que realizasse.

Aqui vale ressaltar a lição do emérito Francisco Gerson Marques de Lima, na sua obra "Lei de Introdução ao Código Civil e a aplicação ao Direito do Trabalho" (Malheiros Editores, São Paulo, 1996, **pág. 190**), que embora dirigida a outro campo do direito, também se ajusta como uma luva ao presente caso, e que assim expressa:

não há confundir a aquisição do direito com o seu exercício. O direito está adquirido quando alguém possa exercer, mesmo que não o tenha exercido, quer por conveniência própria ou por motivo fático (não jurídico).

Ou seja, a aquisição do direito é um fato independente do seu exercício após a sua aquisição. E essa aquisição (do direito) dá o direito de exercê-la, independentemente de condições ou prazos, salvo se a lei instituidora expressamente preveja hipóteses dessa natureza.

Nesse ponto é incisivo o Acórdão exarado no Recurso de Mandado de Segurança n.O 11.395, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, em 18.03.65, no qual a matéria do direito adquirido foi exaustivamente analisada pelos renomados Ministros daquela Corte, tendo por relator o culto Ministro Luis Galotti (RDA 821186), dizendo respeito a aposentadoria de cujo voto vale destacar a seguinte parte (pág. 191):

"Aí é que, data vênia, divirjo. Um direito adquirido não se pode transmutar-se em expectativa de direito, só porque o titular preferiu continuar trabalhando e não requerer a aposentadoria antes de revogada a lei em cuja vigência ocorrera a aquisição de direito. Expectativa de direito é algo que antecede a sua aquisição; não pode ser posterior a esta.

Uma coisa é aquisição de direito; outra diversa, é o seu uso ou exercício. Não devem ser as duas confundidas. E convém ao interesse público que não o sejam, porque, assim quando pioradas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52

Acórdão nº : 103-19.956

pela lei as condições de aposentadoria, se permitirá que aqueles eventualmente atingidos por ela, mas já então com os requisitos para se aposentarem de acordo com a lei anterior, em vez que o fizerem imediatamente, em massa, como costuma ocorrer, com graves ônus para os cofres públicos, continuem trabalhado, sem que o tesouro tenha de pagar, em cada caso, a dois, ao novo servidor em atividade e ao inativo."

Cumprе ainda ressaltar que este mesmo Acórdão (106-09.213), decidido por maioria e portanto sujeito à recurso para a C.S.R.F., quando submetido ao Procurador da Fazenda, Dr. Rodrigo Pereira de Mello, mereceu dele o seguinte despacho:

"E.T. - Sr. Presidente, deixo de formular recurso tendo em vista que, conforme fartamente demonstrado no voto vencedor, a legislação que embasa o lançamento (Lei n.O 7.713/88) não se aplica à espécie dos autos, tendo em vista que a mesma encontra-se amparada pelo direito adquirido, posto que a situação jurídica de não incidência já se encontrava "deferida", conforme descreve o artigo 74, par. único, do Código Civil Brasileiro (na mesma linha, ainda que sem menção deste dispositivo, o pronunciamento do STF à página 15 do Acórdão)."

De outro lado, na tese da tributação do patrimônio sábias são as considerações do Dr. José Luiz Bulhões Pedreiras, em parecer datado de 5 de dezembro de 1996 constante da Revista de Direito Administrativo, volume 207, janeiro/março/1997, onde S.Sa. concluiu

"73. No nosso sistema constitucional, renda é acréscimo patrimonial, e a renda originária de receita bruta é – por definição – o valor da receita que excede os custos necessários para ganhá-la; *a parte da receita bruta que repõe custos é capital, e não renda; a dedução do custo é requisito legal e lógico para a existência da renda, independentemente do prazo decorrido entre a época em que o custo é incorrido e a receita é recebida; o prejuízo acumulado é custo necessário para que a pessoa jurídica ganhe lucro em exercícios subsequentes, e a limitação do prazo para deduzir o prejuízo implica tributação de capital, e não de renda; e é incompatível com o conceito constitucional de renda a lei que estabelece prazo para a dedução de custos incorridos em exercícios anteriores, inclusive do prejuízo operacional.*"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52

Acórdão nº : 103-19.956

Oportuno salientar que aquele abalizado doutrinador, a partir desta e de outras circunstâncias, assim conclui o seu exame sobre o aspecto inconstitucional da "trava" do prejuízo, promovida pelo Legislador da Lei nº 8981/95:

"74. Por esses fundamentos, assim respondemos ao quesito da consulta:

É incompatível com o conceito constitucional de "renda e proventos de qualquer natureza", tal como explicado pelo artigo 43 do CTN, a norma do artigo 42 da Lei nº 8.891/95 que, para efeito de determinar o lucro real que constitui a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, limita a 30% a compensação dos prejuízos de exercícios anteriores.

É o nosso parecer".

Ainda na órbita deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes já decidiu a Egrégia Colenda Primeira Câmara pelo Acórdão nº 101-92.377, em sessão de 10 de outubro de 1998 que o "direito adquirido à compensação integral nasce para o contribuinte no instante em que for apurado o prejuízo no levantamento do balanço", para assim rejeitar a limitação da base de cálculo negativa a 30% dos lucros. No particular o Ilustre Conselheiro Francisco de Assis Miranda destacou:

Em excelente trabalho intitulado "COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E A INCONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO DE 30% PRESCRITA NA LEI NR. 8.981/95, publicado na Revista do Direito Tributário nr. 68, M. Malheiros Editores – pág. 29/38, o Professor Paulo de Barrôs Carvalho, não hesitou em afirmar que a edição da Medida Provisória nr. 812/95, convertida na Lei nr. 8.981/95, por não fazer as devidas ressalvas no sentido de assegurar as expectativas normativas de todos aqueles que se programaram para cumprir suas obrigações tributárias dentro do plano geral das possibilidades impositivas ditadas pelo sistema jurídico, feriu, de maneira frontal e direta, o Princípio da irretroatividade (art. 5º XXXVI) da C.F., ao mesmo tempo em que infringiu o valor implícito da certeza jurídica, aqui entendida como "previsibilidade".

Do trabalho permitimo-nos destacar as seguintes passagens:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

"7. Imposto sobre a Renda, compensação de prejuízos e lei aplicável.

Se quisermos resumir, é possível dizer que a hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é "auferir renda". O conceito de "renda" é construído pelo direito que, arbitrariamente, corta a realidade, delimita o tempo e o espaço, conformando fatos jurídicos que, muitas vezes, não encontram supedâneo no mundo tangível. É o que acontece com a conotação de "renda".

Compensação de prejuízos, antes de ser direito subjetivo do contribuinte, é elemento inerente à configuração do fato "auferir renda". Não se trata de modo de restituição do indébito tributário, pois o expediente da compensação de prejuízos se arma para compor o próprio fato jurídico do imposto. Nesse sentido, assume a feição de um dever do Estado traçar o desenho da incidência e montar o esquema da base de cálculo, absolutamente dentro dos limites competências que a Constituição determina.

Lembremo-nos de que a lei é um instrumento introdutor normas jurídicas no sistema positivo e tais regras são gerais e abstratas porque se projetam para o futuro. O retorno ao passado, em termos regulatórios, descaracteriza a linguagem prescritiva, roubando-lhe a eficácia. Quando o direito se para o passado não é para prescrever, mas sim para descrever, juridicamente os fatos já ocorridos no tempo, juridicizando-os por meio de normas vigentes. Coube ao direito presente se *arma* a para o futuro, para frente, disciplinando os acontecimentos factuais que venham a verificar-se a partir dele.

A compensação de prejuízos não é direito que nasce no presente, juridicizado pela lei presente. -- Trata-se de categoria fáctica, compositiva do "auferir renda", núcleo de incidência do imposto da competência da União. Como a base de cálculo é a perspectiva dimensível do critério material da hipótese tributária; e como o esquema compensatório é elemento constitutivo daquela base, a lei aplicável à compensação há de ser aquela que introduz a regra-matriz de incidência, vale dizer, a vigente no instante em que o prejuízo é gerado.

11. Direito adquirido à compensação integral e o princípio da segurança jurídica.

Não é juridicamente admissível que a Lei nova (Lei nr. 8.981/95) venha a impedir a compensação integral dos prejuízos acumulados no período, limitando-os a 30%, uma vez que aquele direito já integrava o patrimônio jurídico das referidas empresas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

De fato, as normas jurídicas invocadas pelos contribuintes para invocar seu direito adquirido à compensação eram regras válidas no sistema, ao ensejo do acontecimento dos fatos nelas previstos. Desse modo, instalaram-se as respectivas relações jurídicas e nasceram os direitos subjetivos correspondentes incorporando-se ao seu patrimônio jurídico. A Lei nova, que limitou a compensação dos prejuízos acumulados a 30% (trinta por cento) não poderia retroagir, alcançando os fatos que se consumaram e mexeram na textura de direitos legitimamente adquiridos. Admiti-lo, seria reconhecer a retroatividade da lei, para agravar a situação jurídica dos contribuintes, interpretação que atenta contra a certeza do direito, enquanto previsibilidade e, por via de consequência, fere, frontalmente, o sobreprincípio da segurança jurídica.

12. Modificação dos conceitos de "renda" e de "lucro".

O "fato gerador" do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é "auferir" renda e proventos de qualquer natureza, ao passo que a contribuição social sobre o lucro incide sobre a "obtenção de lucros". Havendo prejuízos, apurados e comprovados pelas demonstrações financeiras de anos anteriores, esses prejuízos há de ser compensados até se exaurirem. Sob o manto da legislação em que esses decréscimos se verificaram, qualquer limite imputado ao exercício do direito de compensar, modificará a base de cálculo das exações, no período de referência, pis o saldo negativo apurado repreenda deficit no patrimônio da pessoa jurídica, enquanto o lucro, em contrapartida, reflete elevação do nível patrimonial.

Claro está que, ao não abater-se os saldos negativos (prejuízos) dos lucros porventura obtidos, o impacto do gravame estaria alcançando, em cheio, o patrimônio do sujeito passivo, ficando desfiguradas, por conseguinte, as hipóteses de incidência de ambos os tributos (imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro), o que implicaria cobrar imposto sobre aquilo que não é renda e contribuição social sobre aquilo que não é lucro.

Demais disso, por força de enunciados explícitos e implícitos há um conceito jurídico-positivo de renda e de lucros, cujo perfil começa a esboçar no altiplano constitucional, desdobrando-se nas esferas inferiores que devem manter a sintonia semântica com o Texto Supremo. Nesse sentido, aliás, o art. 189, da Lei nr. 6.404/76, conhecida como a Lei da S.A. prescreve que do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a previsão para o imposto sobre a renda, o que se faz em respeito ao princípio da continuidade da pessoa jurídica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

13. O problema do lucro fictício e o princípio da capacidade contributiva

Sempre que a percução tributária atinge acréscimo de patrimônio que, de facto, não se manifestou, a incidência acaba por alcançar o próprio patrimônio, uma vez para suportar a exação. A atividade impositiva do Estado, conduzida desse modo, ofende, grosseiramente, o princípio da capacidade contributiva, extrapassado de maneira visível nos seus limites. Ora, bem sabemos que a Constituição brasileira preserva o substrato econômico dos patrimônios privados, impondo, severamente, que a carga tributária seja dosada na conformidade da capacidade contributiva do sujeito passivo (art. 145, da CF).

No que concerne ao imposto sobre a renda - e o raciocínio vale *também* para a contribuição social sobre o lucro -, o pressuposto de fato tomado na previsão normativa é exatamente o acontecimento, ocorrido dentro de certo trato de tempo que produz riqueza, acrescentando o patrimônio do sujeito passivo. A ocorrência desse sucesso econômico está vinculada a qualquer natureza, bem como a contribuição social sobre o lucro. Qualquer modificação que se pretendesse introduzir na matéria teria que atender a esse aspecto, de enorme expressividade.

Ora, no preciso instante em que a legislação se altera, transformando-se o regime de apuração do lucro, rompe-se para as empresas contribuintes, drasticamente, suas possibilidades jurídicas de sustentar o implemento das prestações contratuais dentro do quadro de previsibilidade que vinha mantendo, ingressando em estado de perigosa instabilidade.

Note-se que não se trata de meras expectativas de direito. Na hipótese que ora examinamos, pode-se medir, com facilidade, as proporções do *quantum* as empresas teriam o direito de deduzir, prevalecendo a sistemática anterior, valores esses que se querem respeitados em homenagem ao primado da irretroatividade geral (para não confundir com a irretroatividade específica do Direito Tributário).

É aqui que se pode proclamar, com todo o vigor, Ter sido atropelado o direito adquirido dos contribuintes em continuar operando debaixo do antigo regime, ao menos até o ponto em que sua programação empresarial foi traçada, com base na legislação outrora vigente. E, maculado o direito adquirido, sossobra com ele a certeza do direito, indo para o espaço e sobrevalor da segurança jurídica, pois não se pode pensar em certeza e segurança ali onde houver desrespeito àqueles outros valores de que já falei e que funcionam como seus



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

alicerces, em qualquer dos múltiplos momentos do processo de positivação do direito."

Decisões dos Tribunais Regionais Federais tem reconhecido a inconstitucionalidade de qualquer norma jurídica que limite o aproveitamento de prejuízos passados na apuração de lucros futuros das pessoas jurídicas

Nesse sentido decidiu a 1ª Turma do TRF da 5ª Região no julgamento da Apelação MAS – 96.05.01473-4 (RDDT – 16/101-104):

"Constitucional e Tributário. Dedução da Base de cálculo da Contribuição sobre o Lucro dos Prejuízos Verificados em períodos Anteriores. Limitação Art. 58 da Lei 8.981/95. É inconstitucional o diploma legal que limita a compensação dos prejuízos verificados nos períodos anteriores, quando da apuração da base de cálculo a Contribuição sobre o Lucro.1

O conceito de lucro no sentido constitucionalmente, corresponde ao de acréscimo patrimonial.

O impedimento ou a limitação à referida compensação implica na descaracterização da base de cálculo constitucionalmente prevista, constituindo-se num ato excedente da outorga constitucional de competência tributária."

Razão assiste à recorrente quando afirma que:

"A doutrina é uníssona no sentido de que, enquanto não compensados todos os prejuízos de períodos anteriores, inexistente acréscimo patrimonial sobre o qual possa incidir o imposto de renda e a contribuição social s/ o lucro. Inexistindo acréscimo patrimonial, mas decréscimo patrimonial, não há lucro, e, obviamente, não há lucro tributável. E, não havendo lucro, há que se falar em incidência de norma jurídico tributária que preveja o fato gerador de tributos que cobre ele incidam".

Opiniões dos mais abalizados doutrinadores, como Paulo César Conrado, Lúcia Valle Figueiredo, Hugo de Brito Machado, Mizabel Abreu Machado Derzi, João Dácio Rolim e Valdir de Oliveira Rocha, rechassam as limitações das compensações dos prejuízos acumulados impostas pela Lei 8.981/85 e Instruções Normativas da Receita Federal, segundo Mizabel Abreu Machado Derzi, que, contrariam o conceito de lucro, tal como se encontra disciplinado no direito privado, por ofende-



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52

Acórdão nº : 103-19.956

rem as regras de competência tributária editada pela Constituição, e instituírem tributo novo (ou empréstimo compulsório) incidente sobre prejuízo ou perda de patrimônio ou capital - exatamente a noção oposta à de lucro - sem cumprimento dos requisitos constitucionais, sem a edição de lei complementar. (In Tributação da renda versus tributação do patrimônio. A tributação do Lucro e a compensação de prejuízos. Imposto de Renda - Questões Atuais e Emergentes. Dialética: São Paulo, 1995, p. 114).

Ressalte-se que não se trata aqui de declaração de inconstitucionalidade do art. 42 e 58 da Lei nr. 8.981/95, mas de sua inaplicabilidade em concreto, em respeito à proteção ao direito adquirido.

Com efeito, até 31.12.94, data em que foi levantado o balanço no qual ficou demonstrado o prejuízo, cujo aproveitamento integral foi glosado pelo fisco, a Recorrente estava garantida pela legislação vigente, que lhe assegurava a compensação integral do prejuízo apurado nos períodos subsequentes.

É inconteste que o direito adquirido à compensação integral nasceu para a recorrente naquele instante em que foi apurado o prejuízo no levantamento do balanço.

Portanto, a partir desse instante a aplicação de qualquer norma limitativa da sua compensação com lucros futuros, tornou-se impossível, por força da proteção constitucional ao direito adquirido.

Verifica-se que a comprovação da existência de prejuízo, cuja compensação foi objeto de glosa parcial, é feita na declaração de rendimentos (original e retificadora) referente ao ano-base de 1994 e de cópia da parte "B" do LALUR, anexados aos autos.

Pela documentação trazida à colação, constata-se que o prejuízo acumulado foi apurado quando a lei garantia a sua compensação integral.

Em precedente, este Colegiado decidiu que:

"LEGISLAÇÃO APILCÁVEL - Os pressupostos do direito de compensar prejuízos se regem pela lei vigente à época de sua constituição. Preenchidas as condições da Lei, adquire-se este direito que não poderá ser viciado por lei nova, por força do disposto no art. 153, parágrafo 1º, da CF/88, preceito repetido no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. (Acórdão 101-75/566/84 - DOU 02.10.86)."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52

Acórdão nº : 103-19.956

Acrescente-se que o fato gerador da obrigação tributária que se quer abatida, teve sua verificação precedente à Lei nr. 8.981/95 o Diário Oficial que publicou a Medida Provisória nr. 812/94 (posteriormente convertida na Lei nr. 8.981/95, circulou apenas no dia 2 de janeiro de 1995, data em que o referido ato normativo entrou em vigor, portanto, não podem as disposições nele contidas alcançar os fatos ocorridos antes de 1º de janeiro de 1996. Essa é a orientação prescritiva do direito brasileiro em obediência aos princípios da irretroatividade e da anterioridade.

O preceito constitucional insculpido no art. 5º, inciso) XXXVI contém a cláusula pétrea segundo a qual a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

É justamente esse princípio que não permite a aplicação das mas legais capituladas pela autoridade lançadora, ou seja, art. 42 e 58 da Lei 8.981/95.

Mais do que nunca a limitação em causa se encarta em uma nova manobra do Legislador no seu apetite voraz para aumento da arrecadação. Ainda que se possa discutir a validade da sistemática da apuração do lucro real quando muitas vezes, com embasamento legal se sustentam dedutibilidades da base de cálculo que, de rigor, conduzem ao prejuízo fiscal, não é por aí que o próprio prejuízo possa ser glosado. Que se mude a regra da apuração e não a regra da fruição dos prejuízos fiscais.

Qualquer tentativa de "travá-los", além de ferir os conceitos societários encampados pelo já envelhecido mais muito presente Decreto-Lei 1597, implica no fundo na eleição de fato gerador não previsto na Lei Complementar para a arrecadação do imposto de renda. Se não se admitir que a tributação pela trava acarreta imposição de imposto sobre o patrimônio, na pior das hipóteses se estará ou defronte de um verdadeiro confisco ou, de resto, da utilização do tributo como instrumento de imposição de penalidade, vedado o primeiro pela Constituição e o segundo pelo Código Tributário Nacional.

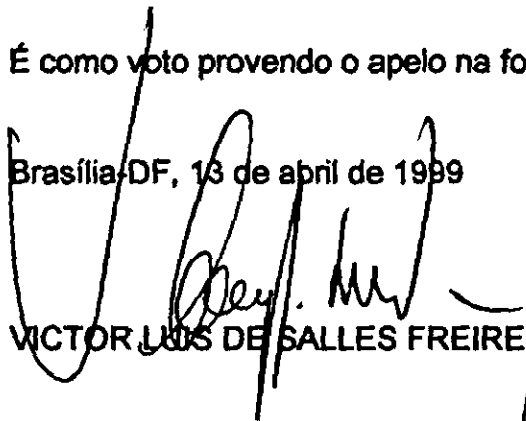


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

É como voto provendo o apelo na forma supra indicada.

Brasília-DF, 13 de abril de 1999


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

VOTO VENCEDOR

Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, Relator

Tendo sido designado para redigir o voto vencedor, adoto integralmente o relatório elaborado pelo i. Relator sorteado Dr. Victor Luís de Salles Freire, a quem admiro pelo senso de justiça e profundo conhecimento jurídico demonstrados em diversos julgamentos realizados no âmbito desta Câmara.

O ponto de discordância está restrito à compensação de prejuízos fiscais limitada à 30% do lucro líquido ajustado, nos termos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, no mais, acompanho as conclusões apresentadas pelo i. Conselheiro.

Antes, contudo, deixo registrado minha inconformidade na apreciação desta matéria, uma vez que pretende-se negar aplicação às normas contidas em lei ordinária.

Segundo o Regimento Interno deste Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, compete a este colegiado o julgamento administrativo, em segunda instância, dos litígios fiscais, relativos a aplicação da legislação tributária.

Por aplicação da legislação tributária, deve-se entender como o enquadramento de casos concretos em normas adequadas, as quais deverão ter sido previamente interpretadas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Pode-se afirmar que, através do processo fiscal, a administração promove o controle administrativo da legalidade de seus atos, sob o prisma do interesse da azenda Pública em certificar-se da validade jurídica dos atos praticados por seus agentes.

Parece-me claro, pois, que o órgão administrativo não pode deixar de aplicar a lei, sob o pressuposto de sua inconstitucionalidade.

Nesse sentido, v. o seguinte trecho do Acórdão nº 103-10.834, de 14 de novembro de 1990, Relator: Conselheiro José Rocha, cuja sessão foi presidida pelo i. Conselheiro Márcio Machado Caldeira:

"... O processo administrativo fiscal objetiva examinar se a administração, no exercício de suas atividades, agiu dentro dos parâmetros impostos pela legislação. Examina se, no caso específico, a lei foi obedecida. A liberdade de interpretação da lei fiscal, no processo administrativo, não extrapola os limites necessários e suficientes para aprender, em toda sua extensão, a amplitude do comando que emana da norma interpretada. Pode-se dizer, de certa forma, que no processo administrativo fiscal se julga o procedimento da administração, se este se pautou dentro dos limites que a lei lhe impõe. Se para atingir corretamente esse objetivo torna-se necessário o exame profundo e amplo da norma legal, para melhor interpretá-la e aplicá-la, esse exame não extrapola os limites da busca e compreensão correta do seu alcance. O exame da validade ou não da norma diante da Constituição escapa a esse objetivo, e portanto está fora do âmbito de competência do processo administrativo fiscal.

É o que ensina THEMÍSTOCLES BRANDÃO CAVALCANTE ("CURSO DE DIREITO ADMINISTRATIVO", Livraria Freitas Bastos S.A . Rio, 10ª Edição, págs. 340 e 341):

"Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe a administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais; são apenas uma das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, vedade, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditaram à administração pública a prática desses atos."(grifei)

Esta característica do processo administrativo fiscal se subordina ao princípio da legalidade objetiva que o rege, e que é assim descrito por HELY LOPES MEIRELES ("O PROCESSO ADMINISTRATIVO – TEORIA GERAL, PROCESSO DISCIPLINAR E PROCESSO FISCAL", in "DIREITO ADMINISTRATIVO APLICADO E COMPARADO", Editora Resenha Universitária, São Paulo, 1979, Tomo I, págs. 37 a 56, e "DIREITO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO", Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 13ª Edição, 1987, págs. 579 a 596):

"O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GIANNINI que o processo, como o recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há que embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade."(Grifei).

Na mesma linha de pensamento, encontramos o Acórdão nº 103-11.990, de 18 de fevereiro de 1992, cujo voto vencedor, da lavra do i. Conselheiro Márcio Machado Caldeira, está assim redigido:

" Discordo, "data vênia", do voto do relator sorteado, acolhendo as argumentações do recorrente, uma vez que a competência para apreciar a constitucionalidade das leis é restrita ao poder judiciário. Assim tem se manifestado as diversas Câmaras deste Conselho em uniforme jurisprudência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Neste sentido é o Acórdão nº 104-5.938, de 19/5/87 cujo voto condutor é de lavra do ilustre Conselheiro Dr. Waldyr Pires do Amorim, pelo que peço vênia para transcrever os seguintes trechos:

"Permissa máxima vênia" não concordo com o ilustre causídico porque a autoridade monocrática, amparando-se no magistério de Ruy Barbosa Nogueira, conclui que "A presunção material é que o legislativo ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente a questão(...)

Concordo, "data vênia", com o entendimento da autoridade monocrática. A autoridade administrativa que integra os quadros do Poder Executivo deve aplicar a legislação vigente aos casos submetidos ao seu julgamento, salvo declaração de inconstitucionalidade apurada conforme o procedimento preconizado nos artigos 169 a 179 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Assim, no meu entender, o recorrente não estaria inerte para enfrentar a exigência tributária que impugna, só que o seu direito deveria ser posto perante o Poder próprio, no caso o Poder Judiciário. "

(...)

a atividade do órgão administrativo de julgamento, como na espécie o Conselho de Contribuintes, limita-se à aplicação do direito, diante dos fatos de repercussão tributária, em face das normas infraconstitucionais, nunca no pertinente ao contraste com o figurino constitucional, posto que, a Bíblia jurídica pátria reserva ao poder judiciário o mister do controle da constitucionalidade quer pela via incidental, ou de exceção, quer pela ação direta. "

Temos, pois, que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes deve ser exercida com cautela, pois a constitucionalidade das leis deve ser presumida. Assim, consoante esclareceu a Procuradoria da Fazenda Nacional, através do Parecer PGFN/CRF nº 439/96,, "apenas quando pacificada (...) a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Nestes casos, portanto, ao decidir com base em precedentes judiciais, este Conselho de Contribuintes estará se louvando em fonte de direito ao alcance de qualquer autoridade instada a interpretar e aplicar a lei a casos concretos. De forma contrária, estará exercendo uma competência que não lhe diz respeito, vez que atribuída ao Poder Judiciário.

Feitas estas ponderações passo ao exame da matéria.

A Constituição Federal, em seu art. 153, atribuiu à União a competência tributária para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, recepcionada pela Constituição com eficácia de Lei Complementar ao definir as normas gerais pertinentes ao imposto, estabeleceu:

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

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

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. "

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se estarem os mesmos em consonância com a norma contida no art. 146, III, da Constituição Federal que prevê caber à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

"a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuinte; "

Temos assim, em face do dispositivos retrotranscritos, que a instituição do imposto, com as características que lhes são peculiares, só se aperfeiçoa com a edição de lei ordinária.

Em palestra proferida a respeito do "Conceito Constitucional de Renda e Proventos de Qualquer Natureza na Jurisprudência", assim se manifestou o Sr. Ministro Sebastião Reis, a respeito desse assunto:

"Como a Constituição federal apenas fixa a competência tributária e seu campo geral de atuação e a lei complementar somente define as normas gerais do imposto, a dinâmica da instituição do imposto de renda só se aperfeiçoa com a lei ordinária pertinente, especificadora dos fatos geradores correspondentes, tipificadora das hipóteses de incidência respectivas. (grifamos)

Nesse contexto, resulta certo que o legislador comum, no exercício da sua competência, observados os "standarts" maiores referidos, ao instituir o tributo ora considerado, poderá eleger, como fato impositivo, qualquer situação do mundo fenomênico, de conteúdo econômico, configuradora da disponibilidade aludida ou, ainda, abster-se, quanto a fatos econômicos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

compreendidos na área tributária delimitada constitucionalmente, de qualificá-los juridicamente como pressupostos tributáveis."

Isto posto, passemos ao exame da norma contida no art. 43 do CTN, que define o fato gerador do imposto ora em comento.

Por esse dispositivo, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento de qualquer natureza. Observe-se não haver qualquer menção de que o fato gerador do tributo seria o lucro da empresa. Pelo contrário vê-se a existência de vários tipos de fatos geradores, quais sejam:

- a) produto do trabalho;
- b) do capital;
- c) da combinação de ambos;
- d) outros acréscimos patrimoniais.

Nos dizeres do i. tributarista Ives Gandra da Silva Martins, em Parecer encaminhado ao Sr. Secretário da Receita Federal em 10 de fevereiro de 1993:

"nada na Constituição ou no Código Tributário Nacional impede que a lei ordinária adote para o mesmo contribuinte, em face de tipos diferentes de fatos geradores do imposto sobre a renda, regimes distintos, visto que a hipótese de imposição não é complexiva"

Disse ainda este renomado tributarista:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

"A dicção complementar conforma o que seja o fato gerador do tributo. A expressão fato gerador, apesar de criticada, não é científica, posto que alberga a formulação hipotética da norma e sua concreção fática, de tal maneira que, por mais ampla, foi da preferência legislativa sua adoção. O fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, que se realiza na ocorrência da elevação patrimonial de valores, bens ou direitos relativos.

Por esta razão, explicita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma aquisição. A aquisição corresponde a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuí-la. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente. (grifamos)

Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria fato imponible do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas. O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas àquele correspondente à obtenção de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário. "

Luciano da Silva Amaro, ao tratar do fato gerador deste imposto, assim se manifestou no X Congresso Brasileiro de Direito Tributário (Revista de Direito Tributário nº 69 – Malheiros Editores):

"Em suma, renda é riqueza nova, seja essa riqueza produto do capital ou do trabalho, seja essa riqueza oriunda de outras circunstâncias".

Disse mais o i. tributarista:

"Renda é aquilo que ingressou, que eu tanto posse ter destinado a consumo como a poupança."

Mas o que é riqueza nova?



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Gisele Lemke, em sua obra "Imposto de Renda – os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica" – Editora Dialética – p. 64, nos diz que riqueza nova:

"É tudo que se acrescer ou que for possível de ser acrescido ao patrimônio. Todos os direitos que ingressam no patrimônio em dado momento, ainda que imediatamente consumidos (renda consumida), não resultando ao final do período acréscimo patrimonial, constituem riqueza nova. "

Este entendimento também foi manifestado por Henry Tilbery – Comentários ao Código Tributário Nacional – Editora Saraiva – 1998 – p. 291:

"Finalmente convém notar que o fato gerador da obrigação tributária, conforme art. 43 CTN, é a "aquisição" da disponibilidade econômica ou jurídica, sem fazer distinção quanto à aplicação da renda, isso é, se foi consumida ou poupada. Isso significa uma autorização à legislação ordinária de tributar a renda adquirida, indistintamente, sem levar em consideração seu destino.

(...)

No sistema tributário brasileiro, consoante o artigo ora comentado, não há restrição neste sentido. Isso não impede em nada para que o legislador ordinário, investido de poderes para tributar igualmente a renda consumida e poupada, introduzisse preferências por dispositivos legais específicos, no interesse da política fiscal, como por exemplo através de incentivos fiscais para aplicação em determinados investimentos, aliviando assim, em condições especiais, parcelas de renda poupada. "

Ricardo Mariz de Oliveira, assim se manifesta a respeito deste tributo, na obra "Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado" – Editora Dialética – 1998 – p. 223:

"o imposto de renda pode incidir sobre qualquer acréscimo patrimonial obtido em cada período de tempo previsto em lei, desde que tenha ocorrido a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica das rendas



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

e dos proventos que o compõem, e seja ele quantificado por sua base real, sempre que possível demonstrá-la...".

Pode-se concluir, em face do exposto, que, em havendo acréscimo patrimonial, oriundo da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, pode (deve) a administração tributária promover a cobrança do imposto de renda incidente sobre tais valores (renda) independentemente destes haverem sido consumidos ou poupados.

Em suma, ocorrido o fato gerador do imposto, representado pela aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, pode o fisco proceder à cobrança do tributo devido.

Ressalte-se não haver na Constituição ou no CTN qualquer impedimento para que se considere ocorrido o fato gerador no momento exato da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Basta tão-somente a sua ocorrência.

Tanto que este fato é verdadeiro que a própria Constituição prevê a cobrança do IR fonte (art. 157, I, art. 158, I), como também o CTN (art. 45, § único).

O Poder Judiciário também tem se manifestado nesse sentido, consoante se vê nas ementas abaixo transcritas:

STJ - 1ª T. - Recurso Especial nº 56.220-1 - RS (94.0032950-4) - Relator: Ministro Garcia Vieira.

*Ementa: Imposto de Renda - Antecipações - Decreto-lei nº 2.354/87.

I - O Imposto de Renda tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (CTN, art. 43, inciso I).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

II - No caso, esta disponibilidade é adquirida pela pessoa jurídica ao longo do exercício social e pode o Fisco exigir o seu pagamento antecipado, a exemplo do que acontece com as retenções na fonte, no recebimento mensal de salários ou vencimento."

STF. RE 117.887-6. Rel. Min. Carlos Mário Velloso. Plenário. Decisão: 11/02/93. DJ de 23/04/93. P. 6.923

"Ementa: ... Rendas e Proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso..."

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA

A questão a ser analisada a seguir refere-se à base de cálculo a ser utilizada na determinação do imposto de renda devido, em face da ocorrência do respectivo fato gerador, ou seja, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

A apreciação deste tema se faz necessária de forma a distinguir o conceito de fato gerador do tributo, também denominado de hipótese de incidência, e de base de cálculo.

Renda, como referido anteriormente, implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso.

De acordo com De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico, Vol. IV, Editora Forense, p. 1342/1343), Renda:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

* Mesmo na linguagem vulgar, é o vocábulo empregado no sentido de receita: a renda mensal ou a renda semanal é o que se recebe no mês ou semanalmente, produto do trabalho remunerado ou do vencimento do cargo ou emprego.

Aliás, o Direito Fiscal, no capítulo em que regulamenta o imposto sobre a renda, aplica-o nesta significação: **é o rendimento, é a receita auferida pela pessoa, física ou jurídica, sem importar a sua fonte ou origem.**

E, destarte, como renda se entendem os honorários do profissional liberal, os ordenados e salários dos empregados, os alugueres dos prédios locados, os juros ou lucros oriundos de aplicação de capital ou de sociedades civis ou comerciais, ou qualquer espécie de recebimento em dinheiro como retribuição ou compensação a serviços de qualquer natureza. É, portanto, qualquer receita. "

Já, base de cálculo, nada mais é do que a expressão numérica, representativa da ocorrência do fato gerador, sobre a qual, mediante a aplicação da alíquota cabível, determina-se o valor do tributo devido.

Aires Barreto, em sua obra "Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais", Editora Revista dos Tribunais – 1987, nos ensina que (p.37/40):

"Envolvendo a própria consistência da hipótese de incidência, haveria de o aspecto material abrigar o caráter essencial dessa substância: a possibilidade de mensuração, de transformação em uma expressão numérica. É no aspecto material da hipótese de incidência que, por seus atributos, encontramos a suscetibilidade de apreciação e dimensionamento, com vista à estipulação do objeto da prestação. **Aos atributos dimensíveis do aspecto material da hipótese de incidência designa-se base de cálculo.**(grifamos):

Em linhas gerais, assim se espelha a visão da doutrina relativamente à posição ocupada pela base de cálculo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Sem embargo da logicidade jurídica desta postura, parece-nos controversa a asseveração de ser a base de cálculo uma perspectiva mensurável da hipótese de incidência.

É indubitoso ser a hipótese de incidência a descrição abstrata de um fato susceptível de tributação.

Dizer, pois, que a base de cálculo é a perspectiva mensurável da hipótese significa afirmar ser aquela aparência o aspecto mensurável do abstrato. Ora, a característica do abstrato é exatamente a representação à qual não corresponde nenhum dado sensorial ou concreto. A abstração limita-se a expressar uma qualidade ou característica separada do objeto a que pertence (ou está ligado). Logo, não se pode medir o abstrato.

Calha melhor, por isso, conceituar base de cálculo como o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário. (grifamos)

Com efeito, a expressão base de cálculo significa "fundamento para cálculo", "origem para cálculo" ou "apoio para cálculo". Equivale a "critério para medir", ou a "padrão para avaliar"

Consiste a base de cálculo na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário.

Espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir.

Sendo a hipótese de incidência tributária a descrição hipotética de um fato, a base de cálculo, como atributo seu, só poderá ter, igualmente, caráter normativo, tão hipotético quanto a própria hipótese de incidência em que se contém. Se o todo é hipotético, igual natureza terão os atributos respectivos.

A intensidade do comportamento humano a ser mensurada, de acordo com as respectivas peculiaridades, não pode prescindir da prévia definição legal do critério genérico a ser utilizado.

Se na lição de Paulo de Barros Carvalho, o critério material "... será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento," o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

critério quantitativo, a confirmar ou afirmar a consistência material, será, sempre, o representado pelo adjunto adnominal dessa mesma formulação simplificada.

Tomemos os exemplos trazidos à colação por esse nosso mestre. A fórmula simplificada identificadora do critério material será "vender mercadorias",

"industrializar produtos", "ser proprietário de bem imóvel", "auferir rendas", "prestar serviços", "construir estradas", "pavimentar ruas".

Os critérios quantitativos passíveis de eleição pelo legislador haverão de ser os que respondam ao aditamento de dado conjunto adnominal. Assim "vender mercadorias", "industrializar produtos", "ser proprietário de bem imóvel", de que valor? "Auferir rendas" de que montante? , "construir estradas " de que custos?

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 pela Excelsa Lei. Essa adequação é dela mesma extraível, antes e independentemente da existência da norma legal criadora do tributo. **As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para adoção da base de cálculo já se contém na Constituição.**

Escolhida a alternativa, é por lei que se indica a base de cálculo in abstractu, mero conceito normativo.

A lei, aos descrever a hipótese legal que, se e quando acontecida, dará nascimento à obrigação tributária, já terá erigido a base de cálculo.

Na expressão base de cálculo a partícula *de* indica relação *atributiva de fim, de destino, ou de aplicação*. Equivale à preposição *para*, cujo emprego tornaria mais explícito o seu próprio objeto.

Base de cálculo quer dizer "fundamento para calcular", "apoio para contar", "estimar" ou "avaliar". Exprime o critério para a realização de uma operação, ou de combinação destas, sobre números. Equivale a dizer: expressa o padrão para medir, por comparação, grandezas da mesma espécie.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Esse atributo do núcleo do critério material destina-se a:

- a) estabelecer ou indicar a craveira ou estalão a ser aplicado para a mensuração do fato;
- b) confirmar, infirmar ou afirmar, como preleciona Paulo de Barros Carvalho, o critério material da hipótese de incidência.

A base de cálculo, enquanto critério legal para chegar-se ao montante do tributo a ser pago, possibilita, de plano, a utilização da conceituação matemática, até mesmo porque o direito, ao definir base de cálculo, nada mais faz do que disciplinar a sentença matemática que terá efeitos no campo fenomênico.

Base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária. "

Extraí-se do texto supratranscrito que a base de cálculo de um tributo representa uma grandeza econômica ou valoração do fato gerador, cuja determinação deve estar prevista em lei, objetivando estabelecer o valor devido pelo contribuinte, mediante aplicação da alíquota cabível, em decorrência da relação jurídico-tributária originada com a ocorrência do fato gerador desse tributo, no caso auferir renda.

Como referido anteriormente, o Código Tributário Nacional, em seu art.

44, descreveu a base de cálculo do imposto de renda como sendo:

"...o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis."

Temos, assim, três modalidades de base de cálculo, admitidas pelo legislador complementar, para apuração do montante da renda ou proventos tributáveis: o montante real, o arbitrado e o presumido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Vê-se, claramente, que o referido Código faz menção a montante real, arbitrado ou presumido das rendas e proventos tributáveis, e não a lucro real, presumido ou arbitrado.

Por montante deve-se entender a **soma** das rendas e proventos tributáveis (Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa – 2ª edição – Revista e Ampliada – Editora Nova Fronteira – p. 1.156).

De Plácido e Silva, em seu “Vocabulário Jurídico”- Vol. III - p. 1034, nos ensina que:

“montante é o que monta. Monta, aí é verbo. E o montante, forma gerundia de montar, melhor declara o monte formado ou a soma revelada pelo agrupamento de várias parcelas ou de várias importâncias. “

Já a expressão “lucro”, em linhas gerais, corresponde ao “resultado obtido pela comparação entre a Despesa e a Receita...”(A . Lopes de Sá. A .M. Lopes de Sá - Dicionário de Contabilidade – Editora Atlas, p. 264).

Ora, salta aos olhos a diferença de significados entre essas expressões: montante e lucro.

Noé Winkler, ex-Diretor da Divisão do Imposto de Renda, em sua obra “Imposto de Renda – Estudos nº 1 – Edit. Resenha Tributária – 1987 – p. 88, manifesta o seguinte entendimento:

“O Código não se refere a **lucro** real, mas a **montante** real. Esse conceito é definido na lei tributária, eis que o montante será a renda imponible.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Carlos da Rocha Guimarães, na obra "O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza"- Caderno de Pesquisas Tributárias – Vol. 11 – Editora Resenha Tributária – 1986, nos diz que (p. 115):

" No caso do imposto de renda, se o C.T.N (art.43) considera como fato gerador a aquisição da disponibilidade da renda ou provento, é indubitável que se o somatório de todos os fatos ocorridos em determinado exercício não compõem um fato gerador, unificado, é evidente que ele só pode ser considerado uma base de cálculo.

Foi o que disse, com propriedade, Alberto Xavier: "o que sucede no fim desse período é a **apuração sintética do seu valor global**, que funcionará como base de cálculo do imposto que sobre ele incide."(Dir.Trib..Empresarial, Forense, 1982, p. 74). "

Temos, assim, que o Código Tributário Nacional, como lei complementar que é, estabelece normas gerais em matéria tributária, fixando princípios a serem seguidos pelo legislador ordinário na instituição do tributo, atribuído pela Constituição Federal ao ente político correspondente.

Nas palavras de Yonne Dolácio de Oliveira, in "Comentários ao Código Tributário Nacional "- Vol. II – Editora Saraiva – 1998 – p. 12/13, as leis complementares "são aquelas que definem modelos mais abstratos e gerais vinculantes da atuação legiferante dos três entes de Governo. Jamais poderiam criar tributos em razão do seu elevado grau de abstração, próprio de sua função."

Assim, observadas as normas contidas no Código Tributário Nacional, bem como aos princípios constitucionais específicos – progressividade, universalidade e generalidade -, norteadores do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, cabe ao legislador ordinário estabelecer a base de cálculo desse tributo, assim entendida



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

a grandeza econômica, representativa da ocorrência do fato gerador, ou seja a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Afirmar, simplesmente, que a expressão "montante", constante do art. 44 do CTN, seria representativa de lucros, significaria dizer que todo e qualquer contribuinte do imposto – pessoas físicas e residentes ou domiciliados no exterior, por exemplo -, nos termos do art. 45 do CTN, estaria obrigado a apurar resultados contabilmente – incluindo nessa apuração todos os rendimentos auferidos -, de forma a determinar o "lucro" - base de cálculo – sujeito a incidência do tributo, o que, convenhamos não é verdade.

Como se explicaria a tributação histórica, em alguns casos, exclusiva dos rendimentos obtidos:

- a) por pessoas físicas em aplicações financeiras;
- b) em decorrência de sorteios, prêmios lotéricos, títulos de capitalização etc.;
- c) por residentes ou domiciliados no exterior;
- d) por pessoas físicas na alienação de bens (ganho de capital);
- e) por pessoas físicas em operações de renda variável.

Seria a renda obtida por esses contribuintes diferente da renda obtida por uma pessoa jurídica?



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

E o que dizer da base de cálculo do imposto incidente sobre a renda auferida por pessoas físicas.

Como se justifica a não comunicação do ganho de capital auferido na alienação de um bem com a perda de capital auferida no mesmo período com a alienação de um outro bem?

O que dizer por exemplo da não dedução dos aluguéis pagos por pessoa física, sendo que em tempos anteriores, admitia-se a dedução de tais valores.

E as despesas com livros técnicos? Sem dúvida alguma um gasto necessário a obtenção de renda por profissionais liberais (advogados, médicos, engenheiros, etc.). E o valor fixado como dedução por dependentes? Valor irrisório, sem dúvida alguma, porém fixado em lei.

A verdade é uma só. Justa ou injusta, porém, constitucional, a determinação da base de cálculo é uma atribuição do legislador ordinário.

Ao legislador ordinário compete, nos termos do art. 97 do CTN, fixar a base de cálculo do tributo, que deverá ser inerente ao fato gerador do tributo, no caso o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, observando, para tanto, os princípios constitucionais aplicáveis, dentre os quais destaque-se o da capacidade contributiva e o da proibição ao confisco, e os parâmetros fixados na lei complementar, bem como os diversos fatores de natureza econômica e a complexidade das operações praticadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Observe-se, mais uma vez, que a base de cálculo do imposto devido pelas pessoas jurídicas, em situações normais, tem por termo inicial o lucro líquido apurado na escrituração comercial, somente ele, nada mais. Resultado esse que serve de parâmetro de avaliação de desempenho para sócios, acionistas, credores, clientes etc.. Nada impede que outros valores, mantidos à margem da escrituração - registrados ou não em contabilidade paralela -, submetam-se à incidência do imposto, segundo as regras estabelecidas pelo legislador ordinário, dada a peculiaridade da operação ou fato econômico apurado, e à evidente capacidade contributiva do sujeito passivo.

Pode-se concluir, portanto, que, se, como vimos, cada aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda constitui o fato gerador do imposto de renda, a base para determinação do tributo devido, deve CORRESPONDER, preferencialmente, ao valor real da renda adquirida, e, alternativamente, na impossibilidade desta apuração, ao valor arbitrado ou presumido desta renda.

Mitsuo Narahashi em estudo publicado na Revista de Imposto de Renda – CEFIR N° 310, de maio de 1993, p.. 25/33, observa não ser possível atribuir à expressão real “outro significado que não seja aquele registrado nos léxicos, isto é, aquele que é efetivo, verdadeiro, de fato, sob pena de distorcer o imposto que deve recair tão-somente sobre a renda e proventos de qualquer natureza.”

Nos dizeres do i. Ministro Demócrito Reinaldo – 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça – ao apreciar o Recurso Especial nº 76.935: “A lei, por imposição dos objetivos da política fiscal, estabelece, por vezes, a apuração e tributação do lucro por unidade de fato aquisitivo, como prelecionam os tributaristas. E os fatos aquisitivos da renda das empresas ocorrem no dia a dia, conquanto a sua tributação, ora isolada, ora



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

mensal, semestral ou anual, constitui-se em mera técnica de tributação em conjunto de inúmeros fatos geradores simples ou complexos. ..."

DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – CONTÁBEIS E FISCAIS

A compensação de prejuízos fiscais está ligada, evidentemente, à determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, quando esta é apurada segundo o regime de tributação com base no lucro real.

Cabe inicialmente fazer uma distinção entre o prejuízo fiscal, passível de compensação na base de cálculo do imposto de renda, nos termos definidos em lei, com o prejuízo contábil, apurado na escrituração comercial.

O primeiro – prejuízo fiscal – tem por termo inicial o resultado apurado na escrituração comercial da pessoa jurídica, escrituração essa efetuada com observância das leis comerciais e fiscais, que, somado algebricamente com **as adições e exclusões** previstas ou autorizadas em lei, resulta em um valor negativo. Esse prejuízo fiscal é apurado extracontabilmente, no Livro de Apuração do Lucro Real.

O segundo – prejuízo contábil – decorre do confronto das receitas e despesas auferidas e incorridas pela pessoa jurídica no exercício da sua atividade comercial ou industrial. Sua apuração se faz na escrituração comercial.

Observe-se, pois, que o resultado contábil – lucro ou prejuízo – apurado na escrituração comercial das empresas não será necessariamente igual ao resultado fiscal – lucro real ou prejuízo fiscal. Em outras palavras, o prejuízo contábil apurado pela empresa e registrado em um conta redutora do patrimônio líquido não corresponderá



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

necessariamente a um prejuízo fiscal; pelo contrário, esse valor, após os ajustes previstos na legislação tributária – adições e exclusões – poderá se transformar em lucro tributável, sujeito à incidência do imposto sobre a renda – não obstante, ressalte-se, ter havido redução – em termos contábeis – do patrimônio da empresa.

De forma singela, portanto, percebe-se que o argumento defendido por alguns de que a vedação de se compensar prejuízos fiscais implicaria em tributação do patrimônio – é destituído de qualquer fundamentação legal, lógica, jurídica e de bom senso, uma vez que tais fatos são totalmente distintos. Observe-se que a partir da edição da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e do Decreto-lei nº 1.598, de 27 de dezembro de 1977, o conceito de lucro líquido ou prejuízo contábil – valores esses que se incorporam ao patrimônio da empresa e conseqüentemente acarretam aumento ou diminuição do seu montante – passou a ser distinto do conceito de lucro tributável – lucro real.

Esta afirmativa é confirmada pelo art. 177, § 2º, da citada Lei nº 6.404, que prescreve:

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

Na obra “Comentários à Lei de Sociedades Anônimas” – Vol. 3, arts. 138 a 205 – Editora Saraiva, os i. autores Modesto Carvalhosa e Nilton Latorraca, ensinam que:

João 25/08/99



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

"A lei consagra agora os registros auxiliares. É importante esclarecer, desde logo, que permanece a obrigatoriedade de escriturar todas as transações nos registros permanentes. Nos registros auxiliares não serão acrescentados registros de outras transações escrituradas nos registros permanentes.

No caso da legislação tributária, especialmente a legislação do imposto sobre a renda, acreditamos indispensável a sua adequação às disposições introduzidas pela lei sobre sociedades por ações. Hoje, o lucro contábil é o ponto de partida para obter-se o lucro tributável, mediante um sistema de acréscimos e exclusões de valores que a lei fiscal exclui da tributação ou não aceita como dedutível. "

Segundo José Luiz Bulhões Pedreira (Obra: Imposto de Renda – Pessoas Jurídicas – Vol. I – Justec Editora Ltda. 1979. p. 274/275) :

"Essa separação entre a escrituração comercial e a fiscal tem consequências práticas importantes na interpretação e aplicação da legislação tributária. Muitos dos preceitos dessa legislação contêm normas nobre métodos ou critérios contábeis, mas em virtude do princípio geral da separação da escrituração fiscal, essas normas devem ser interpretadas sempre no sentido de que dizem respeito apenas à determinação do lucro real. Não são obrigatórias na escrituração comercial nem dispensam o contribuinte do dever de observar as normas da lei comercial que prescrevam outros métodos ou critérios contábeis. A lei tributária não dispõe sobre a escrituração comercial; o que não impede, entretanto, que defina consequências fiscais em função dos registros da escrituração comercial. "

A DISTINÇÃO ENTRE LUCRO CONTÁBIL E LUCRO FISCAL é claramente admitida pela doutrina, como se observa também dos textos abaixo transcritos:

1. 'É claro que as divergências dependem do grau relativo de discricionariedade de cada legislador, pois os resultados contábeis do lucro comercial (sic) não coincidem, necessariamente, com a renda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

tributável. Ao contrário, o lucro contábil, é, via de regra, diferente do lucro-renda tributável. Isso ocorre, porque, no Brasil e nos demais países que seguem modelo similar, muitas vezes, o legislador recusa a dedução de certos encargos e despesas: certas provisões, certas despesas "suntuárias e desnecessárias" etc. Acresce, ainda, que a lei fiscal não submete ao tributo certos ganhos que representam, indubitavelmente, lucro contábil da sociedade empresarial" (ALIOMAR BALEEIRO - DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, Editora Forense, Nota de atualização elaborada por Misabel Abreu Machado Derzi – 11ª edição – p. 321

2. É preciso distinguir entre renda fiscal e renda contábil, da mesma forma que se há de discriminar o balanço contábil do balanço fiscal. Nem sempre a verba que constitui renda tributável na pessoa jurídica é parcela de lucro a distribuir e, inversamente, nem todo lucro efetivo, suscetível de distribuição aos sócios, é renda tributável. Isso ocorre, precisamente porque o critério utilizado pelo empresário para a apuração do seu lucro é diverso do adotado pela lei fiscal, que, ao determinar o acréscimo ou a exclusão de outras parcelas, faz surgir a renda fiscal, nem sempre coincidente com a renda contábil. Oswaldo Passarelli, em dois pareceres sobre o assunto, publicados em Fisco e Contribuinte, 1980, nº 10, p. 600, e 1983, nº 6, p. 417, referiu-se ao mecanismo das adições e exclusões, para lembrar que pode haver empresa que, no fim do exercício, apure lucro tributável, sem ter lucro distribuível, e inversamente (Brandão Machado – Direito Tributário Atual nº 10 – Editora Resenha Tributária – 1990 – p. 2753/2754).

3. No caso das pessoas jurídicas, aplica-se para apurar o lucro real, seguindo o conceito do acréscimo patrimonial, a teoria do balanço, que revela, além do resultado das atividades normais da empresa (lucro operacional), também outras variações patrimoniais, provenientes de operações ou ocorrências estranhas ao objeto social (transações eventuais). (hodiernamente denominadas não operacionais). Para fins da tributação pelo imposto de renda o resultado do balanço comercial fica sujeito a vários ajustes. De acordo com a lei ordinária determinados itens são adicionados ao lucro real, outros são excluídos, para assim chegar ao lucro tributável. Para designar esse cômputo, que leva ao resultado, sobre o qual incide o imposto de renda da pessoa jurídica diferente do lucro apresentado pela contabilidade, usa-se a expressão "Balanço fiscal." (Henry Tilbery – Comentários ao Código Tributário Nacional – Editora Saraiva – 1998 – p. 300).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Lembre-se, por pertinente, que a adequação da legislação tributária ocorreu com a publicação do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, cujo art. 6º, ao definir o conceito de lucro tributável – lucro real, dispôs ser este representado pelo “lucro líquido do período-base ajustados pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”.

Vê-se, assim, que enquanto o lucro líquido é determinado com observância dos preceitos da lei comercial, a legislação tributária estabelece que, na determinação do lucro real – base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas – serão adicionados àquele (lucro líquido):

I – os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores **deduzidos na apuração do lucro líquido** que, de acordo com a legislação deste imposto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;(grifamos)

II – os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores **não incluídos na apuração do lucro líquido** que, de acordo com a legislação deste imposto, devam ser computados na determinação do lucro real. (grifamos).

O art. 44 do CTN ao definir a base de cálculo do imposto de renda, afirmando que esta corresponderia ao “montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”, deixou claro que o elemento quantitativo da exação possuía regime próprio, distinto daquele contido na legislação societária, uma vez que a definição dos elementos que integram a base tributável compete exclusivamente ao legislador ordinário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Nesse sentido, v. os esclarecimentos ofertados por Brandão Machado, na obra já citada, p. 2759/2763:

"É certo que o Código Tributário Nacional, ao dispor sobre o imposto de renda, delimitou em certo sentido o conceito de renda. Renda, para o Código, é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43, I). Como o imposto não incide apenas sobre a renda, mas também sobre proventos de qualquer natureza, o Código conceitua então proventos como os acréscimos de patrimônio que não se classificam como renda (art. 43, II). Está visto que o Código, ao conceituar renda e proventos, não sugere nenhuma norma a respeito do montante que o aplicador da lei tomará por base para calcular o imposto. O artigo 44 prescreve, mesmo, que a base é o montante da renda ou dos proventos.

XVI – No exato significado do termo montante, empregado no texto do artigo 44 do Código, está o cerne de toda a problemática da dedutibilidade das despesas para o efeito da apuração do lucro tributável. Uma análise da linguagem dos textos comprova a veracidade da afirmação.

XVII – Quando o Código conceitua renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43, I), não chega a defini-la com precisão, pois relativamente à pessoa jurídica, o produto da combinação do seu capital e trabalho pode ser o lucro bruto. **Diga-se, de passagem, que esse conceito, adotado pelo Código foi tomado ao Regulamento do Imposto de Renda de 1926, que sofrera decisiva influência do direito americano.** O Regulamento tinha a seguinte definição no seu "Art. 22. Consideram-se rendimentos brutos os ganhos derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, inclusive os que promanarem da venda ou da permuta de propriedades" (Decreto nº 17.390, de 26.7.1926).

(...)

XVIII – Como produto do capital ou do trabalho, ou de ambos juntos, a renda, como se disse, tanto pode ser o resultado líquido, como resultado bruto. Há na expressão do Código (art. 43, I) uma indeterminação conceitual que somente o legislador ordinário pode remover. A regra do artigo 44, que dispõe sobre a base de cálculo, tampouco contribui para aclarar o conceito, pois limita-se a prescrever que a base impenível é o montante da renda tributável. Aqui entra no conceito um elemento qualificativo que o próprio Código deixa de definir, de modo que a base de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica é o montante (art. 44) não da renda auferida, segundo a concepção dos cientistas, nem a renda pura e simples que a contabilidade permite apurar, **mas a renda que o legislador submete à tributação, isto é, a renda tributável.**

XIX – E renda tributável é aquela que o legislador ordinário conceitua como tal, ao ordenar os rendimentos que submete ao imposto, determinando os ajustes, para mais ou para menos, que o contribuinte tem de fazer para compor o seu balanço fiscal. A liberdade que tem o legislador de estabelecer os ajustes é que lhe confere a liberdade de conceituar a renda tributável. “

Henry Tilberi, na obra citada, também adota este entendimento ao afirmar que (p.301):

“ O Código Tributário Nacional, nos capítulos que tratam do direito formal, adota uma combinação de vários processos técnicos para facilitar a apuração da matéria tributável (veja especialmente os arts. 148 e 149), e, por outro lado, em perfeito entrosamento com essas técnicas de lançamento, no art. 44, esse um dispositivo de direito material, relativo à base de cálculo do imposto de renda, **outorga ao legislador ordinário a faculdade para corresponder a esses métodos, podendo estabelecer a medição do “quantum” do fato gerador pelas três alternativas: “montante real, arbitrado ou presumido”. “** (grafamos)

Observe-se, assim, que sendo o resultado contábil (lucro ou prejuízo) totalmente diverso do resultado fiscal (lucro tributável ou prejuízo fiscal), improcede, por total impertinência, o argumento da recorrente de que “a renda tributável como lucro real **corresponde ao aumento de patrimônio líquido** gerado pela empresa no período. “

Lembre-se, a propósito, os comentários de Luciano da Silva Amaro, no X Congresso Brasileiro de Direito Tributário (Revista de Direito Tributário nº 69 – p.161):

“Quando se fala em renda como acréscimo, uma idéia que vem correndo para a mente de todos é a idéia de período: “Ah!, então eu preciso ter um período – momento a, momento b – e tenho de ver o que acontece



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

durante esse período, se eu saio com um patrimônio de 100 e no final do período tenho um patrimônio de 150, então a minha renda foi 50, porque o que acresceu ao meu patrimônio foi 50". Certo? Não errado. **Errado porque a renda não é aquilo que eu poupei.** Se eu tenho um patrimônio de 100, e no final tenho um patrimônio de 100, isso não significa que a minha renda tenha sido 0. Eu posso ter tido uma renda de 1.000 e um consumo de 1.000; gastei, portanto, 1.000 de renda e continuo com o mesmo patrimônio, e vivi muito bem, obrigado. **O meu patrimônio não cresceu, mas eu tive renda e, portanto, tenho de pagar imposto.** " (grifamos)

Este tributarista afirmou ainda, em palestra proferida em 1 de agosto de 1997 na Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, cujo texto encontra-se transcrito na obra "Temas de Legislação Tributária" – edição DRJ de São Paulo – outubro de 1998 – p. 49/50, que o conceito de renda tem sido trabalhado em simpósios e congressos realizados em São Paulo mostrando:

" 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, não pode fazer 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 de patrimônio medido entre dois períodos: o que existe ao 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 obvio que não pode ser esse o conceito.** "

Não se pode, portanto, simplesmente, falar que o valor tributável corresponderia à diferença entre o patrimônio líquido inicial e o final de um dado período



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

de tempo,¹ como também não se pode falar que a não compensação de prejuízos fiscais com o lucro tributável – LUCRO FISCAL – implica em tributação do patrimônio.

Evidenciada está, assim, a natureza distinta do lucro ou prejuízo contábil, apurado na escrituração comercial, e com efeitos evidentes no patrimônio da empresa, com o lucro real ou prejuízo fiscal, apurado extracontabilmente e demonstrado no Livro de Apuração do Lucro Real.

Estas as razões pelas quais divirjo do entendimento manifestado pelo i. relator.

No que se refere, ainda, à compensação de prejuízos fiscais, faz-se necessário ainda deixar registrado o caráter de benefício fiscal concedido pelo legislador ordinário acerca de tal procedimento.

Como vimos, compete ao legislador ordinário fixar a base de cálculo do imposto de renda (art. 97 do CTN), definindo, assim, a renda tributável sujeita à incidência desse tributo.

Nas hipóteses dos regimes de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a **renda tributável** é determinada por períodos de tempo, denominados de períodos-base ou períodos de apuração, fixados pela legislação tributária.

¹ Não obstante admitir o ajuste ao lucro líquido do período, Misabel Abreu Machado Derzi, estranhamente manifesta o mesmo entendimento em sua obra “Os Conceitos de Renda e de Patrimônio – Coleção Momentos Jurídicos – Edit. Del Rey – p.26: “Assim, por meio da comparação dos balanços do início e do fim de um determinado período, apura-se a renda tributável como lucro real, realizado no período, que corresponde ao aumento de patrimônio líquido gerado pela própria empresa durante o mesmo período.”(sic)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Este período-base ou de apuração é conceituado como sendo:

"o espaço de tempo fixado pela legislação tributária como de periodicidade, durante o qual são apurados os resultados econômicos das pessoas jurídicas, para fins da legislação do imposto de renda. " (Plantão Fiscal – Imposto de Renda – Pessoa Jurídica – 1990 – Perguntas e Respostas – Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal – Elaboração: Rafael Garcia Calderon Barranco – Atualização: Edson Vianna de Brito).

A apuração periódica da renda tributável é plenamente justificada pelo art. 150 da Constituição Federal, que ao tratar das Limitações do Poder de Tributar, determina ser vedado à União:

"III – Cobrar tributos

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início de vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou."

Este comando constitucional – princípio da anterioridade – à toda evidência, implica em periodização da base de cálculo do imposto, uma vez que a instituição deste ou o seu aumento, só tem aplicação no exercício seguinte àquele em que houver sido publicada a correspondente lei.

Em Nota de Atualização a obra "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar " de autoria de Aliomar Baleeiro, Mizabel Abreu Machado Derzi, assim se manifestou acerca do assunto(p. 161/162 – Editora Forense – 7ª Edição):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

* 27.2. O princípio da anualidade, imposto ao legislador tributário por meio do princípio da anterioridade princípio da anualidade do exercício financeiro que acabamos de examinar também tem seus reflexos diretamente no seio do sistema tributário, pois o art. 150, III, b, assim proclama o princípio da anterioridade:

"é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... cobrar tributos...no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou";

Portanto, a anterioridade é um princípio que tem como referência exatamente o exercício financeiro anual razão pela qual a anualidade se converte em um marco fundamental à vigência e eficácia das leis tributárias e, **conseqüentemente, à periodização nos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio**, como veremos a seguir.

27.3 O princípio da anualidade, como periodização nos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio

Houve época em que os resultados de uma atividade empresarial somente eram apurados ao final de uma série de operações idênticas, necessariamente se aguardando o seu término. Tornando-se cada mais intensas e complexas tais operações com o desenvolvimento do comércio, a partir do século XVII, começam os usos a introduzir a periodização.

A doutrina entende, de maneira universal, que o lucro ou prejuízo de uma empresa somente pode ser rigorosamente apurado com o término de sua existência. Sendo a continuidade da atividade, um princípio comercial e contábil básico, a periodização é uma ficção, cujos efeitos devem ser atenuados. **Mas é inafastável.**

Explica Freitas Pereira que a regra anual foi universalmente adotada, em razão dos seguintes fatores:

. o período não pode ser tão curto, que seus resultados não sejam significativos, nem tão longo que impeça sua renovação;

. a duração do período deve permitir a comparação entre exercícios sucessivos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

. o período deve integrar um ciclo completo de estações, de modo a neutralizar influências sazonais. E conclui:

“ A adoção de uma base anual para a elaboração das contas preenche estes requisitos e reflete o juízo de uma longa experiência segundo a qual o ano nem é demasiado longo nem demasiado curto e, além disso, projeta o ritmo normal em que se desenvolve a vida econômica e social, toda ela marcada pelo ciclo das estações”. (Cf. A Periodização do Lucro Tributável, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1988.)

Muitas normas estão interligadas em relação à periodização anual, como lembra Freitas Pereira: a regra da anualidade do imposto e da necessidade subjacente de autorização anual de cobrança dada pelo Parlamento, por ocasião da aprovação do orçamento; **a independência dos exercícios; a importância do período-base, como marco na irretroatividade da lei;** as dificuldades do regime de imputação das perdas empresariais, assim como dos ganhos de capital etc. (Cf. op. Cit., p. 44).

Enfim, a periodização é um corte, feito no tempo, sobre os frutos da atividade produtiva, em princípio contínua, **corte que tem como efeito imediato a delimitação temporal do pressuposto tributário, que se renova a cada decurso de novo período.** “

Este também é o pensamento de Roque Antonio Carrazza (Obra: Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado – 242/243) ao afirmar que:

. a hipótese de incidência possível do IR, inclusive das pessoas jurídicas (IRPJ), é, em síntese, auferir renda nova. Ou, se preferirmos, obter renda disponível;

. a base de cálculo possível do IRPJ, ~~é o montante da renda líquida efetivamente obtida, durante certo lapso de tempo (em geral, o exercício financeiro).~~

Diz mais o i. tributarista:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

"Cabe ao legislador federal prefixar este período, os modos de apuração in concreto de tais rendimentos, bem assim o percentual (alíquota) que, sobre eles, incidirá. Isto tudo, é óbvio, observados os princípios constitucionais tributários, em especial o da capacidade contributiva, ... "

Temos, assim, que a apuração da base tributável, por períodos certos de tempo, além de prevista, implicitamente, na Constituição Federal, é reconhecida pela doutrina como necessária, usual e normal, para efeitos tributários. A referência à CONTINUIDADE da atividade empresarial só tem relevância, com tem salientado a doutrina, sob o aspecto comercial e contábil, uma vez que neste caso, a avaliação dos bens integrantes do patrimônio da entidade não levaria em consideração a potencialidade que aqueles bens teriam de gerar benefícios futuros.²

Observe-se, pois, que o princípio da independência dos exercícios, acima referido, implica na fixação de um período de apuração do resultado tributável estanque, independente, de modo a se determinar, segundo os critérios previstos em lei, a parcela da renda, obtida no período, a ser submetida à tributação, **segundo as normas legais aplicáveis nesse mesmo período, em obediência, pois, ao comando previsto no art. 150 da Constituição Federal, bem como à norma inserta no art. 144 do Código Tributário Nacional.**³

Ricardo Mariz de Oliveira, com muita propriedade, assim se manifesta acerca da fixação de períodos de apuração (Op. Cit. p. 218/220):

² SERGIO DE IUDÍCIBUS, em sua obra "TEORIA DA CONTABILIDADE" – Edit. Atlas, p. 50, ao escrever sobre o Postulado da Continuidade, ensina que: "As entidades, para efeito de contabilidade, são consideradas como empreendimentos em andamento(...), até circunstância esclarecedora em contrário, e, como tais, seus ativos devem ser avaliados de acordo com a potencialidade que tem de gerar benefícios futuros para a empresa, na continuidade de suas operações, e não pelo valor que poderíamos obter se fossem vendidos como estão...(no estado em que se encontram).

³ O art. 144 do CTN está assim redigido:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

“os períodos-base são independentes entre si, somente havendo interdependência em relação aos ativos e passivos que se transferem de uns para outros (por exemplo, os custos de estoques) ou em relação a ajustes na base de cálculo que validamente sejam feitos para repercutirem positiva ou negativamente na base de cálculo do imposto relativo a período posterior.

Daí também decorrem mais algumas conseqüências.

A primeira delas é que a progressividade do imposto aplica-se em cada período-base, independentemente dos acontecimentos de períodos passados e dos futuros.

Na verdade, são as próprias alíquotas que são determinadas para cada período-base, observados os postulados da irretroatividade e da anterioridade, incidindo sobre a respectiva base de cálculo.

Por isso mesmo, não se computa o lucro acumulado em períodos anteriores, para aplicar-se o princípio da progressividade, mas apenas o lucro do período anual.

Ainda por isso, também não se considera o imposto devido em períodos anteriores, para se verificar se são iguais os montantes de imposto pagos nos diversos períodos por dois contribuintes que tenham tido aumentos de patrimônio iguais no somatório dos períodos. Se as alíquotas progressivas tiverem sido modificadas com guarda da irretroatividade e da anterioridade, eles podem Ter tido cargas tributárias distintas, sem que isto afronte o princípio da isonomia, que somente se aplica em cada exercício financeiro.

Se assim não fosse, até mesmo as modificações de alíquotas ficariam impossibilitadas pelo princípio da isonomia, uma vez que duas pessoas com o mesmo valor de aumento patrimonial, mas em exercícios distintos, teriam direito ao mesmo valor de imposto.

A mesmíssima coisa ocorre com o princípio da universalidade, que leva em conta apenas o patrimônio no início de cada período e ao final do

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.
Jocélia 25/08/99



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

mesmo, assim como as mutações nele verificadas no mesmo lapso de tempo.

Em virtude disso, reflexos de fatos passados, tais como diferimentos e compensações de prejuízos, somente se incorporam à base de cálculo presente, isto é, relativa à obrigação tributária do período-base em curso, quando expressamente admitidos por lei.

Nesse aspecto, questiona-se amiúde se haveria necessidade de compensar os prejuízos anteriores, para que o imposto incida sobre o efetivo aumento patrimonial, e não sobre o capital ou o patrimônio anterior. Melhor dizendo, indaga-se se, sob o ponto de vista constitucional, a compensação seria um direito inafastável por lei ordinária.

A resposta é negativa, porque compete à lei estabelecer os períodos-base, não sendo necessário que ela aguarde o final do empreendimento para comparar o patrimônio líquido então existente com o patrimônio de abertura do mesmo empreendimento e seus aumentos de capital.

Como já dito, a regra da universalidade e da progressividade "na forma da lei" significa, dentre outras coisas pertinentes, que também compete à lei estabelecer os períodos de apuração, para que dentro de cada um deles seja considerada a universalidade de elementos e fatores e aplicada a progressividade de alíquotas, sem necessário cuidado com fatos ocorridos fora do período, salvo se a própria lei assim o admitir.

No particular dos prejuízos acumulados em períodos anteriores, deve-se notar que eles são integrantes redutores do patrimônio líquido de abertura do período-base presente, o qual é o ponto de partida para a aferição da ocorrência de aumento e da existência da correspondente obrigação tributária, assim como da respectiva quantificação.

Em outras palavras, o patrimônio inicial, ponto de partida para aferição de aumento patrimonial em determinado período-base, já está diminuído pelos prejuízos anteriores, de forma que a soma destes ao patrimônio, para a nova comparação e aferição de aumento no presente, depende de autorização pela lei que for vigente e eficaz no exercício financeiro em que se localizar o período-base presente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Tudo isso conduz ao princípio decorrente dos anteriores, de que o imposto de renda pode ser devido sobre o aumento patrimonial advindo da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento ocorrida em cada período-base, previsto em lei."

Sobre a independência dos exercícios, vale observar ainda o entendimento manifestado por José Luiz Bulhões Pedreira, em sua obra "Imposto de Renda", ano 1969, Apec Editora, capítulo 3, página 43, transcrito pelo Conselheiro Sylvio Rodrigues, no voto proferido no julgamento do Recurso nº 83.966, objeto do Acórdão nº 101-72.822, de 12 de novembro de 1991:

" A lei dispõe sobre as receitas, os rendimentos, os custos ou as deduções que devem ou podem ser computadas em cada período de determinação. O contribuinte é obrigado a computar em cada período todas as receitas ou rendimentos previstos na lei, e somente pode deduzir os custos ou despesas que a lei permite considerar no mesmo período.

A jurisprudência afirma o princípio da independência nos exercícios financeiros da União e **conseqüentemente, da independência dos períodos de determinação da renda que serve de base à tributação em cada exercício financeiro**. O contribuinte não pode transferir rendimentos, custos ou despesas de um para outro período de determinação."

Entendemos, assim, em face de tudo o que foi exposto, não haver qualquer óbice à aplicação da norma contida nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, versando sobre a limitação à compensação de prejuízos.

Se a lei ordinária estabeleceu um limite máximo para compensação de tais valores, apurados em períodos anteriores, o fez com observância do disposto no art. 97 do CTN, fixando uma regra de apuração da base de cálculo, que, frize-se, nada mais é do que a dimensão quantitativa dos diversos fatos geradores ocorridos em um certo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

período de tempo, isto é, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou proventos de qualquer natureza.

DO DIREITO ADQUIRIDO

Outra questão comumente levantada por aqueles que entendem ser a compensação de prejuízos um direito inarredável do contribuinte é aquela relativa ao direito adquirido da empresa em proceder tal compensação, relativamente a valores anteriormente apurados.

Como é cediço, a legislação tributária autorizava a compensação de prejuízos apurados em um determinado período com o lucro real apurado em até 4 (quatro) períodos-base subseqüentes. A condição para compensação, pois, era a existência de lucro real em períodos-base futuros.

No ano-calendário de 1992, a Lei nº 8.383, de 1991, não fixou prazo para a compensação de prejuízos fiscais apurados naquele período.

Observe-se, por pertinente, que a expressão "lucro real", representativa da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, é um conceito essencialmente fiscal, cujo valor, base para incidência do tributo, é fixado pelo legislador ordinário (art. 97 do CTN), levando em consideração os diversos fatos econômicos ocorridos, bem como a complexidade e peculiaridade das operações praticadas pelo contribuinte.

A limitação de 30% do lucro líquido ajustado, prevista na Lei nº 8.981, de 1993, para efeito de compensação de prejuízos fiscais, está inserida também na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

faculdade outorgada ao legislador ordinário para determinar a base de cálculo sujeita a incidência tributária, sendo facultado ao contribuinte a compensação de prejuízos fiscais anteriores até o limite fixado em lei.

Por pertinente, v. o voto proferido pelo Juiz Fernando Gonçalves ao apreciar a Apelação em Mandado de Segurança nº 93.01.25230-9 – Minas Gerais, cuja decisão da 3ª Turma do TRF – 1ª região, por unanimidade, foi por negar provimento à apelação:

“ Quanto à compensação de prejuízos, ela é um benefício fiscal que surge expresso nos textos legais, inclusive com a disciplina de seu procedimento. No caso da Lei 8.383, foi permitida apenas a compensação mensal, dentro do mesmo período de apuração. A compensação pretendida é inviável, pois a incidência do tributo visa a apreender aquele momento estático de apuração anual. É este um critério escolhido pelo legislador, como outro poderia ter sido fixado. No entanto, o fechamento do balanço, o momento de se averiguar a capacidade do contribuinte de suportar o tributo é o momento estático. Se a empresa teve prejuízos anteriores, isso é interessante dentro da sua história financeira e contábil. Para o fisco, o que interessa é aquele momento específico de definição da base imponible. Ao contrário do que alegam os impetrantes, a existência de lucro no momento da apuração, externa eficaz e objetivamente a capacidade contributiva do sujeito passivo, que é a capacidade para suportar a tributação. Tributar antes de deduzir prejuízos não configura confisco, pois lucro após prejuízo continua sendo lucro. O momento em que ele ocorre não altera sua substância, sua natureza jurídica. Além do mais, o prejuízo é o risco da própria atividade dos impetrantes e a eles cabe manter íntegro seu patrimônio através de práticas administrativas eficientes ao invés de utilizar o prejuízo como forma de viabilizar a evasão fiscal. ”

Voltando ao tema – direito adquirido à compensação de prejuízos – já tive oportunidade de manifestar o meu entendimento acerca do assunto ao comentar o art. 42 da Lei nº 8.981, de 1995 – (Imposto de Renda – Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 –



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Comentada e Anotada – As novas regras de tributação – Editora Frase – 1995 – Autor: Edson Vianna de Brito), nos seguintes termos:

"É cediço que a apuração de lucro é um fato incerto, isto é, depende de acontecimentos futuros para sua concretização, o que me parece, não configurar a hipótese de direito adquirido, tendo em vista a ausência de um dos elementos descritos na norma que autoriza a compensação daqueles prejuízos. Por outro lado, observado o princípio da anterioridade, compete a lei, neste caso, ordinária, estabelecer a base de cálculo do tributo, consoante dispõe o art. 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional, e, como se sabe, a compensação de prejuízos é matéria relativa à determinação da base de cálculo, e, esta, não configura direito adquirido, a não ser, em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da lei.... "

As razões que motivaram este entendimento são as transcritas abaixo, cujo teor foi extraído da obra citada – p. 163/166:

"A Constituição Federal, promulgada em 1988, em seu artigo 5º, inciso XXXVI, afirma que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada."

A Lei de introdução ao Código Civil Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942), em seu art. 6º, reafirmando o princípio constitucional, apresenta a seguinte redação:

"Art. 6º A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados, o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

§ 1º Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.

§ 2º Consideram-se adquiridos, assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo de exercício tenha termo pre-fixo, ou condição preestabelecida, inalterável, a arbítrio de outrem.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

§ 3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial, de que já não caiba recurso."

Para melhor compreensão da matéria vejamos, também, o conceito de "direito adquirido" constante da obra "Vocabulário Jurídico", volume II, p. 530, de autoria de De Plácido e Silva:

"DIREITO ADQUIRIDO. Derivado de *acquisitus*, do verbo latino *acquirere* (adquirir, alcançar, obter), adquirido quer dizer obtido, já conseguido, incorporado.

Por essa forma, direito adquirido quer significar o direito que já se incorporou ao patrimônio da pessoa, já é de sua propriedade, já constitui um bem, que deve ser juridicamente protegido contra qualquer ataque exterior, que ouse ofendê-lo ou turbá-lo.

Mas, para que se considere direito adquirido é necessário que:

- a) sucedido o fato jurídico, de que se originou o direito, nos termos da lei, tenha sido integrado no patrimônio de quem o adquiriu;
- b) resultando de um fato idôneo, que o tenha produzido em face da lei vigente ao tempo, em qual tal fato se realizou, embora não se tenha apresentado ensejo para fazê-lo valer, antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo fato jurídico, já sucedido.

O direito adquirido tira a sua existência dos fatos jurídicos passados e definitivos, quando o seu titular os pode exercer. No entanto, não deixa de ser adquirido o direito, mesmo quando o seu exercício dependa de um termo prefixado ou de condição preestabelecida, inalterável a arbítrio de outrem.

Por isso, sob o ponto de vista da retroatividade das leis, não somente se consideram adquiridos os direitos aperfeiçoados ao tempo em que se promulga a lei nova, como os que estejam subordinados a condições ainda não verificadas, desde que não se indiquem alteráveis ao arbítrio de outrem.

Os direitos adquiridos se opõem aos direitos dependentes de condição suspensiva, que se dizem meras expectativas de direito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Quanto à condição resolutiva, até que se cumpra, desde que não seja postetativa ou mista (alterável ao arbítrio de outrem), conserva o direito adquirido, embora cumprida venha a revogá-lo."

Do texto supratranscrito verifica-se que o direito adquirido é aquele já incorporado ao patrimônio e à personalidade de seu titular, de forma que nem a lei ou fato posterior possa alterar tal situação jurídica.

Em outras palavras, o direito adquirido é aquele cujo exercício está inteiramente ligado ao arbítrio de seu titular ou de alguém que o represente, efetivado sob a égide da lei vigente no local e ao tempo do ato idôneo a produzi-lo, sendo uma consequência, ainda que pendente, daquele ato, tendo utilidade concreta ao seu titular, uma vez que se verificaram os requisitos legais para sua configuração.⁴

J.M. CARVALHO SANTOS, ao comentar o Código Civil, em sua obra "Código Civil Brasileiro Interpretado", assim se manifestou sobre a expressão "Direito Adquirido":

" Direito Adquirido. É considerado, (...):

a) o direito cujo exercício esteja inteiramente no arbítrio do respectivo titular, ou de alguém por ele;

b) o direito cujo exercício, para estar inteiramente no arbítrio do respectivo titular, ou de alguém por ele, dependa apenas: de um termo já fixado, ou de uma condição já estabelecida, contanto que não seja alterável a arbítrio de outrem.

Na primeira hipótese, para que o direito possa ser exercido pelo titular ou por seu representante é necessário:

a) que se tenha originado de um fato jurídico, de acordo com a lei do tempo em que se formou ou produziu;

b) que tenha entrado para o patrimônio do indivíduo."

Mais adiante, ao tratar do exercício do direito por parte do titular, afirma que este exercício "pressupõe necessariamente que já se tenham

⁴ Maria Helena Diniz, Lei de Introdução ao Código Civil Interpretada, SP, 1994, Edit. Saraiva, p.183
Josefa 25/08/99



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

verificado as condições necessárias à existência de tal direito, entendendo-se por condições essenciais as que são determinadas por lei e sem as quais não é possível existir o direito, em concreto”.

Citando EPITÁCIO PESSOA, o referido autor assim se manifesta:

“Para que se tenha direito a alguma coisa, a primeira coisa é, naturalmente, que esta coisa exista. Enquanto isso não ocorre, ter-se-á, quando muito, uma expectativa.”

Argumenta ainda que a não ocorrência (realização) de uma só condição daquelas essenciais exclui o direito adquirido, havendo, por conseguinte, apenas uma expectativa de direito, que, para se tornar verdadeiro direito adquirido, está ainda dependente da verificação de acontecimentos posteriores.

Aduz que, o direito adquirido já se integrou no passado, enquanto que a mera expectativa depende de acontecimentos futuros para poder se converter em verdadeiro direito.

Por fim, afirma que **“com o direito em si não se deve confundir o que constitui o seu modo de exercício ou seu modo de conservação, pois estes modos são sempre regidos pela lei atual, ao passo que o direito se determina segundo a lei sob cujo império nasceu.”**

Parece-me, em face dos comentários acima citados, que a norma contida neste dispositivo, ao alterar o critério de determinação da base de cálculo do tributo, o fez em consonância com o disposto no art. 97, inciso IV do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 1966, não violando, portanto, o propalado “direito adquirido”. No caso presente, a lei ao fixar o limite de 30% do lucro líquido ajustado regulou, tão-somente, o uso ou exercício da compensação de prejuízos.”

Ainda com relação ao pretenso desrespeito à figura do “Direito Adquirido”

ORLANDO GOMES, em sua obra “Introdução ao Direito Civil”, 3ª ed. Forense, 1971, p. 119/120, assim se manifestou acerca do assunto:

“A relação jurídica constitui-se quando praticados os atos ou realizados os fatos exigidos pelo ordenamento jurídico para que se formem, passando



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

do mundo dos fatos para o mundo do direito. **Satisfeitas as exigências legais, concernentes à sua formação, verifica-se a aquisição dos direitos correspondentes.** Há, então, direitos adquiridos. Mas, a aquisição de um direito não se realiza sempre em consequência de fato jurídico que a provoque imediatamente. Há direitos que só se adquirem por formação progressiva, isto é, através da seqüência de elementos constitutivos, de sorte que sua aquisição faz-se gradativamente. Antes de ocorrer o concurso desses elementos, separados entre si por uma relação de tempo, o direito está em formação, podendo o processo concluir-se ou não. Forma-se quando o último elemento se concretiza.

Se já ocorreram fatos idôneos à sua aquisição condicionada à ocorrência de outros que lhes podem suceder, mas ainda não se verificaram, configura-se uma situação jurídica preliminar, um estado de pendência que justifica, no interessado, a legítima expectativa de vir a adquirir o direito congruente. A essa situação denomina-se expectativa de direito, em razão do estado psicológico de quem nela se encontra.

A legítima expectativa não constitui direito. A conversão, que é automática, somente se dá quando se completam os elementos necessários ao nascimento da situação jurídica definitiva.

O fato final, cuja ocorrência determina a aquisição do direito, fazendo cessar o estado de pendência, pode consistir num acontecimento natural, num ato do próprio interessado, ou num ato de terceiro*

Em complemento à lição de ORLANDO GOMES, veja-se ainda CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA, que, citando GABBA, escreveu:

* Na definição de GABBA é adquirido um direito que é consequência de um fato idôneo a produzi-lo em virtude da lei ao tempo em que se efetuou, embora a ocasião de fazê-lo valer não se tenha apresentado antes da atuação da lei nova, e que, sob o império da lei então vigente, integrou-se imediatamente ao patrimônio do titular.

Da análise da definição de GABBA resulta:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

a) como todo direito se origina de um fato *ex facto ius oritur* – é preceito que o fato gerador do direito adquirido tenha decorrido por inteiro. Se trata de um fato simples, é fácilmo precisá-lo, mas se é um fato complexo, necessário será apurar se todos os elementos constitutivos já se acham realizados, na pendência da lei a que é contemporâneo.
(...)

b) para que se tenha como adquirido, é mister ainda, a sua integração no patrimônio do sujeito.

Do direito adquirido distinguem-se a expectativa de direito e as meras faculdades legais.

Enquanto o direito adquirido é a consequência de um fato aquisitivo que se realizou por inteiro, a expectativa de direito, que traduz uma simples esperança resulta de um fato aquisitivo incompleto" (in "Instituições de Direito Civil", vol. I, 5ª ed., Forense, 1978, p. 141/142.)."

Inexistindo o direito adquirido, é de todo evidente que não foi ferido o direito de propriedade, nem violado o princípio da irretroatividade da lei.

R. LIMONGI FRANÇA, ressalta as diferenças entre o direito adquirido e a expectativa de direito, nos seguintes termos:

"... como foi visto, direito adquirido é a consequência de uma lei, por via direta ou por intermédio de um fato idôneo; consequência que, tendo passado a integrar o patrimônio (...) do sujeito não fez valer antes da vigência de lei nova sobre o mesmo objeto.

Assim sendo, é preciso considerar de início que a expectativa supõe a existência de uma lei que se funde.

Sem isto, pode haver, é claro, uma ~~aspiração~~, um desejo enfim, um fato psicológico, mas não expectativa de direito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Por outro lado, a expectativa pode considerar-se um direito em vias de ser ou que pode ser adquirido, pois já existe uma lei que a estriba e o direito adquirido é consequência de uma lei.

Assim, parece que a diferença entre expectativa de direito e direito adquirido está na existência, em relação a este, do fato aquisitivo específico, já configurado por completo.

Expectativa é a faculdade jurídica abstrata ou em vias de concretizar-se, cuja perfeição está na dependência de um requisito legal ou de um fato aquisitivo específico" (in "Enciclopédia Saraiva de Direito", vol. 25, Saraiva, p. 155/6).

A compensação de prejuízos fiscais com lucros tributáveis futuros sempre representou uma faculdade outorgada ao contribuinte pela legislação tributária, cuja utilização estava submetida às seguintes condições:

- a) estar a pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real no ano da compensação;
- b) ter a pessoa jurídica lucro tributável suficiente para absorver o prejuízo fiscal anteriormente apurado;
- c) proceder à compensação em um prazo máximo de 4 (quatro) anos-calendário subseqüentes ao de apuração do prejuízo fiscal

Ademais, se observarmos que a legislação tributária ao dispor que a compensação seria realizada **após o ajuste do resultado contábil pelas adições e exclusões previstas na legislação aplicável**, verifica-se, claramente, que a forma de utilização do benefício – compensação – estaria subordinada às regras vigentes no ano de sua compensação. Isto porque, tais ajustes, como se sabe, afetam diretamente a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

composição do lucro tributável, acarretando aumento ou diminuição da base tributável, e, conseqüentemente, do montante de prejuízos fiscais a ser compensado.

Parece-me, pois, que a legislação tributária, ao permitir a compensação de prejuízos fiscais, em nenhum momento assegurou a forma ou o montante a ser compensado, visto estar a determinação deste montante subordinada às regras tributárias vigentes no ano da compensação.

Este entendimento encontra amparo também na jurisprudência deste Conselho de Contribuintes que, por meio de diversos acórdãos – nºs 101-73.222, de 16/04/82, 101-74.113, de 10/02/83 e 101-75.001, de 13/02/84, sustenta que:

a) a constituição do direito à compensação rege-se pela norma vigente no exercício da apuração do prejuízo; e

b) o uso da faculdade da compensação é disciplinado pela legislação vigente na data do efetivo exercício da compensação uma vez que o valor compensável integra a base de cálculo do tributo, correspondendo a uma forma de pagamento e não de geração de direito.

Dada a clareza com que a matéria foi abordada, leia-se o seguinte trecho do voto proferido no Acórdão nº 101-75.001, Relator: Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNANDEZ, à época Presidente da 1ª Câmara deste Conselho de Contribuintes, versando, em sua essência, sobre as regras aplicáveis à compensação de prejuízos fiscais:

* Se isso não bastasse, ainda se verifica dispor a legislação de regência que:

Josefa 25/08/99

64



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

"O prejuízo verificado num exercício poderá ser deduzido, para compensação total ou parcial, no caso da inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos, dos lucros apurados dentro dos 3 (três) exercícios subseqüentes"(Lei nº 154/47, art. 10).

Dúvidas surgiram se as reservas e os lucros suspensos impeditivos da compensação de prejuízos eram somente os existentes no momento da apuração do prejuízo ou os que surgissem até o momento da compensação dos prejuízos, bem como se os prejuízos compensáveis eram os contábeis ou os fiscais (contábeis com certos ajustes – exclusões e inclusões).

A Administração Tributária, através do Parecer Normativo nº 94/70, respondeu que o prejuízo compensável era o fiscal e, por meio do Parecer Normativo nº 111/75, afirmou que "as condições impeditivas da utilização dessa faculdade (compensação de prejuízos) devem ser observadas no momento da compensação do prejuízo".

Fiel a esses princípios, este Conselho, através dos Acórdãos nº 101-73.222, de 16.04.82, e 101-74.113, de 10.02.83, entre outros, passou a sustentar que a constituição do direito à compensação rege-se pela norma vigente no exercício da apuração do prejuízo e o uso da faculdade da compensação é disciplinada pela legislação vigente na data do efetivo exercício da compensação, dado que o valor compensável integra a base de cálculo do tributo, correspondendo a uma forma de pagamento e não de geração de direito. Em consequência, deu provimento a um recurso em que o Fisco submetera à tributação importância superior a Cr\$......, dado que o contribuinte não incorporara ao capital, dentro de determinado prazo, a parcela que considerara isenta, pois antes da extinção do prazo para incorporação sobreviera nova legislação dispensando aquela exigência da incorporação; e, noutro, dispensou crédito tributário superior a CR\$, em razão de entender que o contribuinte não mais estava obrigado a obedecer à norma do Decreto-lei nº 1.493/76, vigente na data da apuração dos prejuízos e que limitava a compensação aos lucros contábeis, podendo fazê-lo com os lucros fiscais, como estabelecia a nova legislação, vigente na data da compensação (1980).

No último dos arestos (101-74.113) lê-se:

" A divergência entre o Fisco e o contribuinte, portanto, é de duas naturezas, resumindo-se a primeira delas em saber se um **prejuízo fiscal**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

apurado no exercício de 1977 poderia ou não ser compensado com o **lucro fiscal** do exercício de 1979 e 1980, isto é, fazendo-se a compensação das quantidades **homogêneas**, como previsto no **Decreto-lei nº 1.598/77**, ou se a compensação daquele **lucro fiscal** somente poderia ter lugar com os **lucros contábeis**, segundo previa o **Decreto-lei nº 1.493/76, vigente no exercício de 1977**.

A nosso ver, a compensação de prejuízos deve reger-se por dois princípios: 1º) a constituição do direito à compensação (montante a compensar) rege-se pela norma vigente no exercício a que se refere a aventada compensação; 2º) o uso da faculdade da compensação é disciplinada pela legislação vigente na data do fato gerador do tributo a calcular, ou seja, no efetivo exercício da compensação, dado que o valor compensável integra a base de cálculo do tributo.

Esta, sem dúvida, é a única interpretação que se amolda à regra do art. 144 do C.T.N. e também do art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil e ainda à reiterada interpretação da própria Administração Tributária, somente alterada, data vênua, sem maiores considerações, quando da publicação do Parecer Normativo nº 41, de 1978.

Que o direito à compensação é regido pela legislação do exercício em que é apurado não há qualquer controvérsia e que o uso da faculdade é balizada pelas normas em vigor quando efetivada, foi expressamente declarado no Parecer Normativo —CST nº 111, de 1975, quando esclareceu que:

“7 — Por fim esclareça-se que as condições impeditivas da utilização dessa faculdade devem ser observadas no momento da compensação do prejuízo”.

Esse princípio era invocado para impedir a compensação de prejuízos, quando, posteriormente à sua apuração, era constituída reserva, como claramente se lê no item 7 daquele Parecer:

“Assim, mesmo que a reserva venha a ser constituída após a existência do prejuízo a compensar, será ela considerada como elemento impeditivo de tal compensação, ainda que venha a ser incorporada ao capital antes do decurso do período trienal, em relação àquele prejuízo”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Tal interpretação subsume-se ao estabelecido no artigo 144 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

"Art. 144 – O lançamento reporta-se ao fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Por sua vez o artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, dispõe, *ipsis litteris*:

"Art. 6º A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados, o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

§ 1º Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.

§ 2º Consideram-se adquiridos, assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo de exercício tenha termo pre-fixo, ou condição preestabelecida, inalterável, a arbítrio de outrem."

Verifica-se, portanto, que o comando geral do Decreto-lei nº 1.598/77 se aplica, sem qualquer restrição, a partir de sua vigência, eis que (a) o ato jurídico da redução do imposto somente teve lugar com as declarações apresentadas nos exercícios de 1979 e 1980; (b) ainda não se esgotara o prazo para a compensação, conseqüentemente, o fato ainda não estava definitivamente consumado, quando entrou em vigor o Decreto-lei nº 1.598/77; (c) não se depara nenhuma das hipóteses previstas nos §§ 1º e 2º do art. 6º da Lei de Introdução.

Hipótese em todo assemelhada a destes autos foi objeto de decisão unânime desta Câmara, quando foi lavrado o Acórdão nº 101-73.222, de 14/04/82, e se decidiu que, após a vigência do Decreto-lei nº 1.598/77, não mais subsistia a obrigatoriedade de incorporação ao capital dos lucros isentados condicionalmente pela legislação do imposto de renda, embora apurados em exercícios em que a lei estabelecia como condição para a isenção a sua incorporação ao capital, desde que ainda não tivesse transcorrido o prazo fatal de incorporação."

Esta interpretação tem o aval do jurista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, quando ao comentar a compensação de prejuízos, em sua



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

obra IMPOSTO SOBRE A RENDA – PESSOAS JURÍDICAS, Vol. II, JUSTEC EDITORA LTDA, 1979, escreve às págs. 855/856:

"Para reduzir o risco dessas interpretações, o DL nº 1.598/77 regulou a compensação de modo mais pormenorizado no artigo 64 e seus parágrafos e dispôs sobre sua vigência a partir de 1º de janeiro de 1978.

Como esse decreto-lei regulou a compensação de modo mais favorável aos contribuintes a CST, no PN nº 41/78, passou a sustentar princípio exatamente oposto ao adotado no PN nº 111/75, declarando que "os prejuízos apurados anteriormente ao período-base relativo ao exercício financeiro de 1978... permanecem submetidos às disposições da legislação vigente à época de sua apuração". Essa afirmação não é fundamentada em nenhum dispositivo legal nem justificada, afirmando-se, simplesmente, que os prejuízos anteriores ao exercício financeiro de 1977 somente poderiam ser compensados durante três exercícios e desde que não existissem fundos de reserva ou lucros suspensos; que o prejuízo relativo ao exercício financeiro de 1977 deve ser apurado segundo o DL nº 1.493/76, e que somente os prejuízos apurados a partir do período-base relativo ao exercício financeiro de 1978 estão sujeitos ao regime do DL nº 1.598/77.

Essa tese é incompatível com o disposto no artigo 144 do CTN, segundo o qual o lançamento rege-se pela lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, e contradiz o princípio fundamental na aplicação do imposto – tradicionalmente sustentado pelo Poder Executivo ao defender a aplicação retroativa das inovações na legislação do imposto – de que o imposto é devido em cada exercício financeiro da União de acordo com a legislação em vigor nesse exercício, e não no ano-base.

O PN-CST nº 41/78 pretende que esse princípio somente se aplica quando a lei nova agrava o imposto ou cria condições de tributação menos favoráveis ao contribuinte: se a nova lei contém norma sobre a determinação da base de cálculo que é mais vantajosa para o contribuinte, somente teria aplicação a fatos futuros. Haveria, portanto "direito adquirido da União" de aplicar a legislação do imposto com base em normas legais revogadas, desde que mais onerosa para o contribuinte do que a lei nova.

O direito do contribuinte à compensação de prejuízos rege-se pela lei em vigor no exercício financeiro em que o imposto é devido, e não por leis



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

revogadas que se achavam em vigor quando o prejuízo foi apurado na sua contabilidade. As normas da Lei nº 154/47 e do DL nº 1.493/76 sobre compensação de prejuízos acham-se revogadas desde a entrada em vigor do DL nº 1.598/77 e não podem ser invocadas para restringir o regime legal de compensação de prejuízos instituído por este Decreto-lei."

Note-se que inexiste qualquer contradição entre a extensa fundamentação acima desenvolvida pelo ilustre tributarista, **quando sustenta que as condições impeditivas da compensação do prejuízo são as existentes no momento da compensação e não aquelas previstas no momento da ocorrência do prejuízo...**" (grifamos)

Por fim, se os argumentos até aqui expostos, não forem suficientes para demonstrar a correção do meu entendimento, devem ser observadas as diversas decisões proferidas pelo Poder Judiciário, relativas à esta matéria – compensação de prejuízos –, cujo teor, aplica-se, por inteiro, à situação prevista nestes autos.

IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RESP. 168379/PR – Recurso Especial (98/0020692-2) – DJ: 10/08/1998 – Relator: Ministro Garcia Vieira – data da decisão: 04/06/1998 – 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça – Decisão: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

"Ementa: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS JURÍDICAS – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – LEI Nº 8.981/95

A Medida Provisória nº 812, convertida na Lei nº 8.921/95(sic), 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-base 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei nº 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. 181146/PR – Recurso Especial (98/0049595-9) – DJ: 23/11/1998 – Relator: Ministro José Delgado – Data da Decisão: 22/09/1998 – 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça – Decisão: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

" 1. Recurso Especial intentado contra v. Acórdão que entendeu não ser inconstitucional a limitação imposto à compensação de prejuízos, prevista nos arts.....recorrente o direito de pagar o Imposto de Renda – IR – e a Contribuição Social sobre o Lucro – CSL, a partir de janeiro/95, sem as modificações introduzidas pela referida lei.

2. O princípio constitucional da anterioridade consagra que nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro que o instituiu ou que o aumentou. Norma jurídica publicada no Diário Oficial da União do último dia do ano, sem que tenha ocorrido a sua efetiva circulação, não satisfaz o requisito de publicidade, indispensável à vigência e eficácia dos atos normativos.

3. Nos moldes do art. 44, do CTN, a base de cálculo do Imposto de Renda é o "montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis"; enquanto que a CSL incide sobre o lucro obtido em determinada atividade, isto é, o ganho auferido após a dedução de todos os custos e prejuízos verificados.

4. ao limitar a compensação dos prejuízos fiscais acumulados em 30% (trinta por cento), a Lei 8.981/95 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".

5. Em consequência, as limitações instituídas pela Lei 8.981/95 denotam caráter violador dos conceitos normativos de renda e lucro, repito,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

conforme delineados, de maneira cristalina, no CTN, diploma que ostenta a natureza jurídica de lei complementar.

6. OCORRE QUE, DE MODO DIFERENTE VEM ENTENDENDO AS EGRÉGIAS PRIMEIRA E SEGUNDA TURMAS DESTA CORTE, CONFORME PRECEDENTES NOS SEGUINTE JULGADOS: RESP. 90.234, REL. MIN. MILTON LUIZ PEREIRA; RESP. 90.249/MG, REL. MIN. PEÇANHA MARTINS, DJU. DE 16/03/98; RESP.142.364/RS, REL. MIN. GARCIA VIEIRA, DJU DE 20/04/98. (grifamos)

7. Recurso improvido, com a ressalva do ponto de vista do relator."

Recurso Especial nº 168.379-PR – Relator: Ministro Garcia Vieira – 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça – Acórdão unânime publicado em 10/08/98.

" A Medida Provisória 812, convertida na Lei 8.921/95, 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-base anteriores em, no máximo, 30%. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais excedentes a 30% poderá ser efetuada, integralmente, nos anos calendários subseqüentes. A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei 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. Recurso improvido. "

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO

PROC.: AMS nº: 0131260 - Ano: 1996 – Minas Gerais – 3ª Turma –
Apelação em Mandado de Segurança – Relator: Juiz Tourinho Neto –
Decisão: Por unanimidade de votos, dar provimento à apelação e à remessa.

***EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMPOSTO DE RENDA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LEI Nº 8.981, DE 1995, ARTS. 42 E 58.**

I - Para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, no exercício financeiro de 1995, o lucro líquido



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

ajustado poderá ser reduzido a, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação (aproveitamento) de prejuízos, como em razão da compensação da base de cálculo negativa da contribuição social (Lei nº 8.981, de 10/01/95 – arts. 42 e 58; e Lei nº 9.065, de 20/06/95 – art. 12).

II – Esse mecanismo não traduz ofensa aos conceitos de lucro e de renda, pois a lei não tornou defesa a dedução dos prejuízos, mas apenas traçou as suas regras. Não contém também ofensa ao princípio da anterioridade tributária, pois a MP nº 812, que se converteu na Lei nº 8.981/95, foi publicada no exercício anterior – 31/12/94. Por fim, não representa ofensa a direito adquirido) ao aproveitamento dos prejuízos e da base de cálculo negativa sem limitação na redução do lucro líquido), pois a modificação da legislação pretérita, no curso do exercício anterior, impediu a sua constituição (aperfeiçoamento)”

PROC.: AG nº: 0106839 - Ano: 1996 – Minas Gerais – 3ª Turma – Agravo de Instrumento – Relator: Juiz Cândido Ribeiro – Decisão: Por maioria, negar provimento ao agravo.

“Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA: PESSOA JURÍDICA. REDUÇÃO LIMITADA DO LUCRO LÍQUIDO A 30%. MANDADO DE SEGURANÇA – LIMINAR.

I – A determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro dar-se-á a partir da redução de, no máximo, 30% do lucro líquido.

II – Não há ofensa ao princípio da anterioridade tributária na MP 812, convertida na Lei nº 8.981/95, que foi publicada em 31/12/94. De igual modo, não se há de falar em infringência ao princípio do direito adquirido quanto ao aproveitamento dos prejuízos, de vez que a legislação impediu o aperfeiçoamento desta circunstância.

III – Agravo a que se nega provimento. Decisão mantida.”

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Jurisprudência do Poder Judiciário



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

1 – TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Pacificou-se a jurisprudência no âmbito desta Corte, no sentido de que é impossível a dedução dos prejuízos de exercícios anteriores, na apuração da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro, nos termos da Lei 7.689/88.

Recurso desprovido. Decisão unânime.(Resp. 00149775/MG – Relator: Min. Demócrito Reinaldo – data do julgamento: 13/10/1998)

Segundo o relator deste Acórdão " a decisão da Turma Julgadora a quo encontra-se em plena sintonia com a jurisprudência dominante em ambas as Turmas de Direito Público deste Tribunal, conforme é possível confirmar na leitura dos acórdãos cujas ementas têm a seguinte dicção:

" TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IMPOSSIBILIDADE. LEIS NºS 6.404/76, 7.689/88 E 8.383/91. INSTRUÇÃO NORMATIVA 9/92.

1. Para o efeito de base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, finca-se o resultado positivo do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano, antes da provisão para o Imposto de Renda. Ilegalidade afastada.

2. Recurso provido (Resp. nº 90.234/BA, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, D.J. de 22/04/97). "

"TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COMPENSAÇÃO ENTRE BASES DE CÁLCULO – AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL – IMPOSSIBILIDADE – PRECEDENTES STF E STJ.

É legítima a compensação dos eventuais prejuízos com lucros verificados em exercícios diversos, na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, por isso que a incidência do tributo diz respeito ao lucro apurado no mesmo exercício.

Recurso conhecido e provido"(Resp. nº90.249/MG Rel. Min. Peçanha Martins, D.J. de 16/03/98)."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COMPENSAÇÃO – BASE NEGATIVA DE CÁLCULO.

A Lei nº 7.689/88 não admite a compensação de prejuízos e não colide com as instruções normativas nºs 198/88 e 90/92.

Recurso provido" (Resp. nº 154.174/CE, Rel. Min. Garcia Vieira, D.J. de 08.06.98). "

Veja-se, ainda, as seguintes ementas, também relativas à compensação de prejuízos fiscais – base negativa da contribuição social sobre o lucro:

Apelação Civil nº 97.04.15646-4/SC – Relatora: Juíza Tânia Escobar – 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região – data do julgamento: 21/08/97

"Ementa: Tributário. Contribuição Social sobre o Lucro. Dedução de Prejuízos Fiscais anteriores à Lei nº 8.383/91. Impossibilidade. Princípio da Reserva Legal. Instruções Normativas nºs 198/88 e 90/92.

1. As Instruções Normativas nºs 198/88 e 90/92, que vedam a compensação do resultado negativo apurado em períodos anteriores à Lei nº 8.383/91, não contêm qualquer ilegalidade, porque nada inovaram em relação às Leis nºs 7.689/88 e 8.383/91. Ao contrário, só fizeram explicitá-las, pois até a edição da Lei nº 8.383/91 havia implícita vedação àquele procedimento para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro nos períodos subsequentes.

2. Ainda que assim não fosse, em acarretando, esse procedimento, modificação da base de cálculo do tributo, somente poderá ser autorizada mediante lei em sentido formal, pena de malferimento ao princípio da legalidade (artigos 97, IV, do CTN, e 150, I, da CF). "

Apelação em Mandado de Segurança nº 93.01.25230-9 – Minas Gerais – Relator: Juiz Fernando Gonçalves – 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região – 11/12/95

" Tributário. Contribuição Social. Lei nº 7.689/88. Prejuízos. Dedução.

1. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro está delineada no art. 2º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pela Lei nº



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

8.034/90, como sendo, em síntese, o resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, não se incluindo eventuais prejuízos. A impossibilidade de dedução destas perdas, até a implantação do regime mensal pelas Leis nºs 8.383/91 e 8.542/92(sic), não importa afronta ao conceito de lucro que, fornecido pela lei tributária, não deve ser buscado na legislação de regência das sociedades anônimas.

2. Apelação improvida. "

Recurso Especial nº 90.234 – Bahia (96.0015298-5) – Relator: Ministro Milton Luiz Pereira – 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça – Recorrente: Fazenda Nacional - 17/03/97

"Ementa: Tributário. Contribuição Social. Compensação de Prejuízos. Impossibilidade. Leis nºs 6.404/76, 7.689/88 e 8.383/91. Instrução Normativa 90/92.

1. Para o efeito de base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, finca-se o resultado positivo do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano, antes da provisão para o Imposto de Renda. Ilegalidade afastada.

2. Recurso provido."

Recurso Especial nº 166.738-CE – Relator: Ministro Peçanha Martins – 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça – Decisão Unânime

" Ementa: É ilegítima a compensação dos eventuais prejuízos com lucros verificados em exercícios diversos, na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro. Por isso que a incidência do tributo diz respeito ao lucro apurado no mesmo exercício. Recurso conhecido e provido. "



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

Estas, portanto, são as razões que me levam a votar pelo provimento parcial do recurso voluntário interposto, divergindo, assim, do entendimento manifestado pelo i. relator sorteado Dr. Victor Luís de Salles Freire, acerca da limitação de 30% à compensação de prejuízos fiscais.

Sala das Sessões - DF, em 13 de abril de 1999



EDSON VIANNA DE BRITO





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001262/96-52
Acórdão nº : 103-19.956

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em **27 OUT 1999**

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, **03 NOV 1999**

NILTON CÉLIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL