



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Recurso nº : 124.127
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - EX: 1996
Recorrente : BH REPRESENTAÇÕES S/C LTDA
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 20 de abril de 2001
Acórdão nº : 103-20.584
RP/103-0.260

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

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

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BH REPRESENTAÇÕES S/C LTDA

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Neicyr de Almeida e Cândido Rodrigues Neuber, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MARY ELBE GOMES QUEIROZ
RELATORA

FORMALIZADO EM: 22 JUN 2001

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584
Recurso nº : 124.127
Recorrente : BH REPRESENTAÇÕES S/C LTDA.

RELATÓRIO

BH REPRESENTAÇÕES S/C LTDA, empresa já qualificada nos autos, recorre a este Conselho de decisão proferida, às fls. 56/59, pela Sra. Delegada da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG, que julgou procedente o lançamento objeto do Auto de Infração, às fls.01, contra ela lavrado, relativo à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, exercício 1996, ano-calendário de 1995.

Consoante Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento legal de fls. 02 do processo, o citado lançamento é decorrente de procedimento de revisão *ex officio* efetuada na Declaração de Rendimentos apresentada, pela pessoa jurídica, para o Imposto sobre a Renda, através do qual a autoridade administrativa constatou, no ano-calendário de 1995, exercício de 1996, a existência de irregularidades relativas à compensação a maior do saldo da base de cálculo negativa da CSLL de períodos-base anteriores, bem assim, ainda, no mesmo período, na apuração da base de cálculo da CSLL, não foi respeitado o limite de 30% (trinta por cento) relativo à compensação da base de cálculo negativa da citada contribuição. Enquadramento legal: artigo 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689/1988; artigo 58 da Lei nº 8.981/1995 e artigos 12 e 16 da Lei nº 9.065/1995.

Por meio do Aviso de Recebimento (AR), às fls. 30, a contribuinte foi cientificada do lançamento.

Em sua defesa, às fls. 31/48, a empresa argüiu a improcedência do lançamento apresentando os seguintes argumentos, sinteticamente:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

1. Suscitou a afronta a diversos preceitos constitucionais, no que se refere aos conceitos de lucro e renda como acréscimo patrimonial;
2. Também, afirmou ser inconstitucionalidade a limitação dos prejuízos tendo em vista o desrespeito à anterioridade, à publicidade, à garantia ao direito adquirido, à certeza e à segurança jurídica, como resultado da publicação a destempo das normas que estabeleceram tal limitação;
3. A compensação do prejuízo, longe de ser um favor fiscal, visa evitar o confisco e garantir o patrimônio empresarial, bem como a limitação à compensação configura-se como um empréstimo compulsório instituído sem a observância das normas constitucionais;
4. Questiona, ainda, a imposição de juros moratórios calculados com base na taxa SELIC por considerá-la inconstitucional.

Por meio da Decisão DRJ/BHE Nº 1.238/2000, a autoridade julgadora *a quo* manteve integralmente o lançamento, consoante ementa a seguir transcrita:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL
Exercício: 1996

Ementa: Compensação da Base de Cálculo Negativa

A partir do encerramento do ano-calendário de 1995, a compensação da base de cálculo negativa está limitada a trinta por cento do lucro líquido ajustado.

LANÇAMENTO PROCEDENTE*

Às fls. 62 do processo, consta o Aviso de Recebimento (AR), por meio do qual se verifica que a contribuinte tomou ciência do teor da decisão proferida pela autoridade administrativo-julgadora *a quo*.

Inconformada, na data de 21/08/2000, consoante fls. 623/87 dos autos, a empresa autuada interpôs recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes, através do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

qual solicita a reforma da decisão singular por ser incabível a manutenção da exigência do crédito tributário a qual é violadora dos direitos fundamentais dos contribuintes por afrontar os princípios da irretroatividade, da anterioridade, do direito adquirido, do não-confisco, da capacidade contributiva e da continuidade da pessoa jurídica. A recorrente reitera todos os argumentos já apresentados, quando da impugnação em primeira instância com relação à inconstitucionalidade da limitação de 30% imposta à compensação dos prejuízos fiscais, bem assim com referência à exigência dos juros moratórios calculados com base na taxa SELIC.

Às fls. 88 do processo foi juntada cópia da comunicação feita à recorrente de que o prosseguimento do recurso voluntário encontrava-se condicionado ao cumprimento da exigência do depósito recursal previsto na MP nº 1.621-30/1997, art. 32, § 2º.

Por meio do Aviso de Recebimento (AR) de fls. 89, a empresa tomou ciência da comunicação citada retro, na data de 04/09/2000.

Em atendimento à aludida comunicação e com fundamento na MP nº 1.973-65 de 28/08/2000 a recorrente procedeu ao arrolamento de bens, consoante documentos juntados às fls. 91/119.

Mediante o despacho de fls. 120 os autos foram remetidos para a apreciação do recurso voluntário por esse Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

VOTO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ, Relatora

Tomo conhecimento do recurso voluntário, por tempestivo, e face o cumprimento do requisito legal para interposição de recurso voluntária a essa instância colegiada, no caso, o arrolamento de bens como previsto na MP nº 1.973-65/2000.

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

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

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

No presente caso exsurtem aspectos de extrema relevância que cumpre sejam examinados *ab initio*: a supremacia constitucional na fixação do conceito de lucro, como elemento material realizador da hipótese de incidência da CSLL; o entendimento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

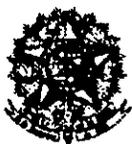
que o conceito de "lucro" caracteriza-se como acréscimo patrimonial, riqueza nova, para fins dessa incidência; a limitação imposta ao legislador ordinário para poder alterar o conceito de lucro como base de cálculo da CSLL; o direito intangível à compensação de prejuízos, o qual não é passível de alteração por lei ordinária; bem assim o respeito aos magnos princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva e do não-confisco.

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

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

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

Quando a Magna Carta estabelece e limita as competências tributárias paralelamente também delinea e estrutura as espécies tributárias, no sentido de ditar as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

regras atributivas em que deverão ser exercidas tais competências impositivas. A Constituição fixa o arquétipo a partir do qual devem ser construídos os conceitos e a definição de cada espécie tributária, bem assim dá a extensão em que poderá ser exercida a competência para legislar no tocante à instituição e à alteração das normas tributárias, cabendo apenas ao respectivo sujeito ativo implementar aqueles preceitos constitucionais.

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

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

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

Entretanto, apesar de dispor da faculdade de escolha, após a consagração do lucro como hipótese material para a incidência da CSLL, a fixação ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

alteração do que seria considerado como lucro não estava dentro dos limites da competência do legislador tributário ordinário. Tal conceito, bem como o das demais exações, encontra a sua fixação e alcance em sede constitucional, não sendo permitido à lei ordinária estendê-lo ou desvirtuar a sua natureza ou essência.

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61

Acórdão nº : 103-20.584

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

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

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

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

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

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

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



h



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

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

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

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

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

Portanto, sob pena de se abrir a possibilidade de que os sujeitos passivos possam livremente escolher pagar ou não pagar tributo, em relação à legislação tributária do Imposto sobre a Renda e da CSLL, é o lucro fiscal ou a base de cálculo positiva que revela o acréscimo patrimonial a ser tributado. Ao contrário, será o prejuízo fiscal ou a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

base de cálculo negativa que demonstram a perda patrimonial. Ressalte-se que o lucro ou a perda independem da natureza e finalidade dos ajustes previstos na lei fiscal.

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

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

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

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

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

Bem, realmente, renda está na Constituição e da previsão constitucional deflui alguma coisa. Porém, saber qual é a extensão desse conceito é outra questão. Não me parece que possamos reduzir o conceito de renda a algumas formulações puramente aritméticas, como a que pretende buscar amparo na letra do Código Tributário Nacional, e diz que a renda é acréscimo patrimonial medido entre dois períodos: o que existe ao final do período menos o que havia no início é renda; o resto terá sido despesa. Essa colocação prova demais, pois leva ao absurdo de a pessoa que conseguir consumir tudo o que ganha jamais ter imposto de renda a pagar. É óbvio que não pode ser esse o conceito." (Cf. *Temas de Legislação Tributária*. São Paulo: DRJ, 1998, p. 49/50). (Grifos não são do original).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

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

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

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

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

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

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

Iniciada a atividade, tem-se o capital, ou o patrimônio na mesma empregado. No final de cada período verifica-se o resultado obtido. Se o patrimônio inicial recebeu incremento, tal acréscimo é tributável. Há neste caso, certeza do acréscimo, embora no futuro possa ocorrer prejuízo. O imposto não é, nem deixa de ser devido, em função de probabilidades, mas em razão de fatos certos, consumados. Terminado o período com um resultado positivo, com acréscimo patrimonial, tem-se fato certo a ensejar tributo." (Cf. *A Tributação do Lucro e a Compensação de Prejuízos. In Imposto de Renda – Questões Atuais e Emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 55, pp. 51-57).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

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

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

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

A opinião defendida no presente caso busca apreciar a matéria à luz da lei e também do direito, como no dizer de García de Enterría, de forma sistemática e em estrita obediência à legalidade, igualdade, oficialidade, verdade material, o contraditório e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

ampla defesa, para decidir o litígio concreto em consonância com os princípios constitucionais, para somente exigir tributo quando efetivamente ocorrido o respectivo fato gerador.

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

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

É relevante ainda mencionar, que a jurisprudência dessa Egrégia Terceira Câmara, vem acolhendo, por maioria de votos a opinião aqui defendida, como pode-se constatar na leitura da ementa a seguir transcrita:

.....

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

*....

4. Ao limitar a compensação dos prejuízos fiscais acumulados em 30% (trinta por cento), a Lei nº 8.981/1995 restou por desfigurar os conceitos de renda e de lucro, conforme perfeitamente definidos no CTN. Ao impor a limitação em questão, determinou-se a incidência do tributo sobre valores que não configuram ganho da empresa, posto que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.003928/00-61
Acórdão nº : 103-20.584

destinados a repor o prejuízo havido no exercício precedente, incorrendo na criação de um verdadeiro empréstimo compulsório, porque não autorizada pela "Lex Mater.

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

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

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

Tendo em vista que o entendimento adotado no presente voto resulta em acolher os argumentos trazidos pela recorrente, deixa-se de analisar as demais razões por ela apresentadas com relação ao direito adquirido e a afronta ao princípio da anterioridade da Lei nº 8.981/1995, bem assim no tocante à taxa SELIC.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, 20 de abril de 2001


MARY-ELBE GOMES QUEIROZ

