



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10768.027959/99-41
Recurso nº : 124.365
Matéria : IRPJ – Ex.:1996
Recorrente : STM DO BRASIL COMÉRCIO E SERVIÇOS TÉRMICOS LTDA.
Recorrida : DRJ - RIO DE JANEIRO/RJ
Sessão de : 19 de abril de 2001
Acórdão nº : 108-06.489

IRPJ – LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO A 30% DO LUCRO LÍQUIDO – CONSTITUCIONALIDADE – MANIFESTAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – O Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 232.084/SP de 4/4/00 considerou constitucional a limitação na compensação de prejuízo e da base de cálculo negativa prevista nos arts. 42 e 58 da Lei 8981/95. Assim, correto o lançamento que glosou a compensação do prejuízo fiscal com a integralidade do lucro líquido.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por STM DO BRASIL COMÉRCIO E SERVIÇOS TÉRMICOS LTDA.

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

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 MAI 2001

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

Processo nº : 10768.027959/99-41
Acórdão nº : 108-06.489

Recurso nº : 124.365
Recorrente : STM DO BRASIL COMÉRCIO E SERVIÇOS TÉRMICOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de IRPJ do ano-calendário de 1995 em face de haver o contribuinte compensado seu prejuízo fiscal com mais de 30% do lucro líquido, infringindo portanto a Lei 8981/95.

As alegações de defesa do contribuinte são:

- a) a legislação que rege o prejuízo é a da sua constituição; e a Lei 8981 fere o direito adquirido
- b) é inconstitucional a limitação à compensação de prejuízo fiscal
- c) *infringência ao princípio da capacidade contributiva*
- d) desvirtuamento do conceito de direito privado (CTN, art. 110)
- e) a limitação é empréstimo compulsório, que só poderia ocorrer por lei complementar
- f) a empresa apurou prejuízo fiscal no próprio ano-calendário 1995; os lucros reais mensais somente deveriam ser utilizados como base para recolhimento das antecipações do IRPJ, que deveria ser apurado sobre o Lucro Real de 31/12/95.

O Delegado de Julgamento manteve integralmente o lançamento cuja decisão recebeu a seguinte ementa:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – O valor a ser compensado é determinado pela legislação vigente no exercício de sua apuração e as

Two handwritten signatures in black ink, one on the left and one on the right, appearing to be initials or names.

Processo nº : 10768.027959/99-41
Acórdão nº : 108-06.489

condições para uso da faculdade são as vigentes no momento da compensação de prejuízos.

No recurso voluntário, apresentaram-se as mesmas alegações da impugnação, acompanhadas do depósito recursal (fl. 197).

É o Relatório.



Processo nº : 10768.027959/99-41
Acórdão nº : 108-06.489

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

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

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

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

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



Processo nº : 10768.027959/99-41
Acórdão nº : 108-06.489

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

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

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

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

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

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

Processo nº : 10768.027959/99-41
Acórdão nº : 108-06.489

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

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

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

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

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

Com efeito. Após um período de resultados negativos, que culminaram em prejuízo acumulado – considerado como REDUTOR DO CAPITAL –, o lucro, auferido posteriormente, deve ser considerado como RECOMPOSIÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. Isso se denomina compensação de prejuízo.

Processo nº : 10768.027959/99-41
Acórdão nº : 108-06.489

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

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

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

(...)

Ora, o que vem a ser renda?

Segundo a abalizada lição de Rubens Gomes de Souza, o conceito de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio em um determinado momento. Patrimônio (ou capital) é o montante de riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio verificado entre dois momentos quaisquer de tempo (...) só é renda o acréscimo de patrimônio que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o patrimônio para o produzir: do contrário a renda se confundiria com o capital (Compêndio, pp. 197 e 198, ou em artigo na RDA 12/32).

(...)



Processo nº : 10768.027959/99-41
Acórdão nº : 108-06.489

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

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

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

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

"...o termo inicial para a comparação patrimonial somente pode ser um momento em que o patrimônio exprima resultado positivo (depois de uma consideração global), sob pena de tributar-se mera recomposição patrimonial ao invés do efetivo acréscimo..." (in Imposto de Renda - Alterações Fundamentais, Dialética Edições, artigo denominado "A Ilegitimidade das Limitações à Compensação de Prejuízos Fiscais", pág. 25 - grifou-se).



Processo nº : 10768.027959/99-41
Acórdão nº : 108-06.489

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

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

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

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

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

A Constituição Federal de 1988 (arts. 153, III, e 195, I) não definiu expressamente nem limitou os conceitos de renda e lucro, sobre os quais incidem o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. A seu turno, a lei ordinária e regulamentar -



Processo nº : 10768.027959/99-41
Acórdão nº : 108-06.489

hierarquicamente inferior -, ao disciplinar a Constituição, não conceituou renda e lucro de modo particular, próprio e específico para fins tributários em confronto com a lei maior. Portanto, quando o Texto Constitucional utiliza determinado termo, deve o mesmo ser interpretado segundo o Direito Privado e com base nele (art. 110 do Código Tributário Nacional - CTN). Esse entendimento já é confirmado pelo Plenário do STF, ao julgar o RE nº 166.772-9/RS.

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

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

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

(...)

A Constituição brasileira consagra a unicidade do imposto de renda, pois estabelece que ele deve ser a um só tempo universal (art. 153, par. 2º, I) e pessoal (art. 145, § 1º). Rendimentos segregados, tributados em separado, quando a pessoa tem perda ou prejuízo, é tributação objetiva, que desconsidera a

Processo nº : 10768.027959/99-41
Acórdão nº : 108-06.489

força econômica da pessoa, assim como a periodização de duração excessivamente curta" (Mizabel de Abreu Machado Derzi, in 'Grandes Questões Atuais do Direito Tributário' – Revista Dialética de Direito Tributário, 1997, p. 205 e 221).

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

"Tributário. Contribuição Social Sobre o Lucro. Base de Cálculo. Prejuízos Acumulados. Compensação. Parágrafo Único do Art. 44 da Lei nº 8.383/91.
Os prejuízos acumulados devem ser considerados na determinação da base de cálculo da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, sem o que estarão

Processo nº : 10768.027959/99-41
Acórdão nº : 108-06.489

sendo violados o seu art. 2º, § 1º, alínea "c", c/c o art. 189 da Lei nº 6.404/76. Lucro, ou renda, segundo o CTN, é acréscimo patrimonial, e este não se verifica enquanto os prejuízos não são recuperados. O que se tem, até então, é recuperação e não acréscimo de patrimônio. **E utilizar tributo sobre a renda, ou sobre o lucro, para atingir o patrimônio, é utilizar o tributo com efeito de confisco, contrariando o inciso IV, do art. 150 da Constituição Federal.** (...) Indiscutível o direito à compensação dos prejuízos acumulados em um determinado período com lucros relativos a período posterior(...). Apelação provida." (Apelação em Mand. Seg. 46.007- CE 94.05.33277-5 - Relator Juiz Hugo Machado Brito - DJU de 11.8.95, p. 50475 - grifou-se)

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

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. MEDIDA PROVISÓRIA N. 812, DE 31.12.94, CONVERTIDA NA LEI N. 8981/95. ARTIGOS 42 E 58, QUE REDUZIRAM A 30% A PARCELA DOS PREJUÍZOS SOCIAIS, DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, SUSCETÍVEL DE SER DEDUZIDA NO LUCRO REAL, PARA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS EM REFERÊNCIA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA IRRETROATIVIDADE.

Diploma normativo que foi editado em 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado.

Descabimento da alegação de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade, relativamente ao Imposto de Renda, o mesmo não se dando no tocante à contribuição social, sujeita que está à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º da CF, que não foi observado.

Recurso conhecido, em parte, e nela provido."

Quanto à alegação de que a recorrente apurou prejuízo fiscal no ano-calendário e que se submeteu à apuração do lucro real anual, não há como ser admitida. Com efeito, a recorrente submeteu-se à apuração do lucro real mensal, como

Processo nº : 10768.027959/99-41
Acórdão nº : 108-06.489

se vê dos do extrato da sua declaração (fls. 32 e segs.), onde há menção expressa à periodicidade mensal (fl. 36).

O disposto no art. 37 da Lei 8981/95, citado no recurso, destina-se àquelas pessoas jurídicas que optaram pelo recolhimento por estimativa durante o ano, tanto é que o § 3º prevê que, para efeito de determinação do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 da Lei, pago mensalmente. Isto é, a apuração anual pode ser feita para as empresas que promoveram recolhimentos por estimativa.

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

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


JOSE HENRIQUE LONGO