MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.005195/00-48
Recurso nº : 127.149
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1996
Recorrente : HONEYWELL MEASUREX DO BRASIL LTDA.
Recorrida : DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 20 de setembro de 2001
Acórdão nº : 103-20.725 RP\103-0.295

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITAÇÃO - PREJUÍZOS APURADOS ANTERIORMENTE A 1995 - AJUSTE DO LUCRO REAL - LIMITAÇÃO DENTRO DO PRÓPRIO ANO CALENDÁRIO - IMPOSSIBILIDADE - Os prejuízos fiscais não podem sofrer a limitação de 30% previsto nos artigos 42 da Lei nº 8.981/95 e 12 da Lei nº 9.065/95, uma vez que ferem as disposições do artigos 43 do CTN e o conjunto de normas que regem o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, apresentado pela Lei Comercial e encampado pelas Leis Fiscais. A compensação dos prejuízos apurados anteriormente a 1995, devem observar a legislação vigente à época de sua formação. Mesmo admitindo-se a limitação à compensação de prejuízos fiscais, devem ser efetuados os devidos ajustes no lucro real apurado nos períodos subsequentes. Incabível a limitação dentro do próprio ano calendário.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HONEYWELL MEASUREX DO BRASIL 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 (Relator) e Cândido Rodrigues Neuber que negaram provimento e o Conselheiro Paschoal Raucci que admitia a compensação apenas dos prejuízos acumulados até 31/12/1994, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Machado Caldeira ,.nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR-DESIGNADO

Processo nº : 10830.005195/00-48
Acórdão nº : 103-20.725

FORMALIZADO EM: 14 NOV 2001

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

Processo n.º : 10830.005195/00-48
Acórdão n.º : 103-20.725

Recurso n.º : 127.149
Recorrente : HONEYWELL MEASUREX DO BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

HONEYWELL MEASUREX DO BRASIL LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP., (fls. 172/177), que negou provimento ao ato impugnatório.

II – ACUSAÇÃO.

a) AUTO DE INFRAÇÃO DO IMPOSTO RENDA PESSOA JURÍDICA

De acordo com as fl. 01 e seguintes, o crédito tributário decorre de revisão da declaração de rendimentos/PJ, de acordo com o art. 42 da Lei n.º 8.981 e art.12 da Lei n.º 9.065/95, onde se detectou compensação indevida, no ano-calendário de 1995, de prejuízo fiscal na apuração do lucro real (superior a 30% do lucro real antes das compensações).

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, por via postal, em 30.09.1999 (AR de fls. 08), apresentou a sua defesa em 11.09.2000, conforme fls. 108/146,instruindo-a com a procuração de fls. 146.

Da peça decisória pode-se extrair a seguinte inconformação vestibular:

Alegou que direitos líquidos e certos foram desconsiderados no respectivo auto de infração. Sustenta que a limitação à compensação de prejuízos prevista pelas Leis n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, ofende os princípios constitucionais do direito adquirido, segurança jurídica e configura autêntico

empréstimo compulsório, obrigando a litigante a recolher o imposto de renda sobre o lucro fictício, além de violar o princípio da anterioridade fiscal e irretroatividade das leis, deturpando o conceito de renda e lucro das pessoas jurídicas e levando o contribuinte ter seu patrimônio tributado, sem que para isso exista previsão legal. Afirma que o direito à compensação do prejuízo surge no exato instante em que se apura o prejuízo, pois do contrário o conceito de renda se confundiria com capital. Entende que a compensação dos prejuízos fiscais está ligada ao conceito de acréscimo patrimonial disponível, pois antes de tudo deve-se levar em consideração a situação global da pessoa jurídica, incluindo integralmente seus prejuízos fiscais acumulados, para que se possa determinar o seu ganho real e efetivo.

Enfatiza que a simples publicação das leis retrocitadas no diário oficial da União (DOU), sem que se dê sua efetiva circulação, também não atende o princípio da publicação. Corroborando o argüido, transcreve ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes, provendo recurso de caso idêntico ao seu, com a finalidade de subsidiar a tese apresentada.

A recorrente considera incabível a utilização da taxa Selic como base para os juros de mora, por ser, no seu entendimento, visivelmente ilegal e inconstitucional, majorando o encargo tributário acima do índice constitucionalmente previsto e afrontando também os princípios da anterioridade, segurança jurídica e indelegabilidade de competência tributária, além de conflutar com o disposto no §1º do art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN). Argumenta que se o Estado permitir que se imponha aos contribuintes multa moratória com caráter eminentemente remuneratório a taxas superiores àquela constitucionalmente prevista, estará cometendo o crime de usura.

Por fim, pelas razões expendidas, requer que seja cancelado o lançamento consubstanciado no Auto de Infração e que sua impugnação seja julgada procedente.

IV – A DECISÃO MONOCRÁTICA

Às fls. 172, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 000390 de 29 de março 2001, assim sintetizada em suas ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 1995

Ementa: COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda poderá ser reduzido em, no máximo, 30% (trinta por cento) do referido lucro ajustado.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. É a atividade em que se examina a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco, sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC.
É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora em percentual superior a 1%, a partir de 01/04/1995 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic.

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU VIA E.C.T.

Cientificada em 17 de maio 2001 por via postal (AR de fls. 180), apresentou o seu recurso voluntário em 12 de junho de 2000.

VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Reproduz as mesmas razões já desfiadas em sua peça vestibular.

VII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Colige às fls. 245 DARF onde se exibe o depósito recursal de 30% sobre o crédito tributário imposto, conforme art. 33 do Decreto n.º 70.235/72, §§ 2º e 3º, acrescentados por força da Medida Provisória n.º 2.095, e alínea "a", inciso I, §1º, art. 5º do Decreto n.º 3.717, de 03 de janeiro de 2001.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro: NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Trata-se de compensação dos estoques de prejuízos fiscais havidos em 31.12.1994 com o lucro real assinalado no ano-calendário de 1995, ao mesmo tempo em que se impugnou a compensação do prejuízo fiscal com o correspondente lucro real detectado no próprio ano-calendário – objeto da presente autuação.

Está sedimentado na doutrina e jurisprudência pátrias que a compensação de prejuízos fiscais rege-se pela lei vigente ao tempo de sua utilização.

A sistemática de compensação do lucro com a utilização de prejuízos fiscais pretéritos não atinge o conceito de renda – que subsiste ao sabor, sim, dos princípios gestores e mercadológicos da unidade empresarial, das políticas públicas e privadas implementadas (de renda, de incentivos creditícios, fiscais e de mercado) ofertadas ao setor, dentre inúmeras outras. A adoção do estoque dos prejuízos fiscais opera-se como se uma "moeda" fosse, de grande poder liquidatário na órbita do lucro real. Ao solver lucros tributáveis, ainda que parciais, hoje, translada para os exercícios subsequentes recolhimentos de tributos até então adiados pela utilização da sistemática da compensação. Portanto, se a limitação à compensação impõe ao contribuinte, hodiernamente, um maior desembolso, age em sentido exatamente contrário nos períodos subsequentes em que haja expressão de lucro (ou da renda). A renda, pois, existe e permanece incólume, apenas é anulada ou liquidada pela utilização de prejuízos anteriores. Dessa forma não há como divisar uma ponte causal entre renda e utilização de estoques de prejuízos fiscais.

II – Do Princípio da Irretroatividade

Não obstante as argumentações trazidas à baila pela Autoridade Monocrática, subsistem, acerca do tema, as mesmas inconformações preambulares

dispostas pela recorrente, em sede de recurso. Imperioso enfrentá-las a despeito das conclusões finais acerca das indagações pontuais da exação.

Em face do exposto, em defesa do meu voto, trago à colação ementa análoga ao caso presente, da lavra do ínclito Ministro do Supremo Tribunal Federal, Dr. Ilmar Galvão, em seu voto prolatado no Recurso Extraordinário n.º 205.726-6/PE, em 14.10.97 – Primeira Turma, e que, por unanimidade de votos, acordaram os seus membros em não tomar conhecimento do recurso extraordinário interposto pela empresa Marpa Importação, Exportação e Construção Ltda.:

Imposto de Renda. Atualização pela UFIR. Lei n.º 8.383/91. Eficácia. Inexistência de afronta aos Princípios da Irretroatividade e da Anualidade.

Publicada a Lei n.º 8.383 no dia 31.12.91, quando o jornal foi colocado à disposição do público, pode ser invocada para efeitos de criar direitos e impor obrigações. Com a publicação fixa-se a existência da lei e identifica-se a sua vigência. O argumento da recorrente no sentido de que o Diário Oficial que a publicou circulara efetivamente em outra data, além de não haver sido provado nos autos, é irrelevante para o caso.

Perfilho-me, pois, aos que sufragam o princípio de que a lei entra em vigor na data de sua publicação, e não de sua circulação, verificando-se que a publicidade da lei repousa mais precisamente na ficção jurídica - artificialidade do conhecimento da lei, do que propriamente no exato conhecimento da mesma a quem é destinada.

Inúmeros são os julgados do egrégio Superior Tribunal de Justiça – todos na mesma direção, ao sedimentarem de forma inquestionável a procedência dos dispositivos legais consubstanciados nos artigos 58 e 12, respectivamente das leis 8.981/95 e 9.065/95.

A seguir, transcreve-se dentre as várias, algumas dessas ementas:

R. Esp. 168379/PR – Proc. 98/0020692 -*DJ* *Data: 10/08/1998 - PG: 00037*

Relator: Ministro Garcia Vieira - PRIMEIRA TURMA

Ementa: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS JURÍDICAS - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LEI N.º 8.921/95.

A Medida Provisória N.º 812, convertida na Lei N.º 8.981/95, 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 bases 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. A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei N.º 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 N.º 188.855/GO – Proc. 98/0068783-1

Relator: Sr. Ministro Garcia Vieira – PRIMEIRA TURMA

Ementa: TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO - PREJUÍZOS FISCAIS - POSSIBILIDADE.

A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31/12/94 não compensados, poderá ser utilizada nos anos subsequentes. Com isso, a compensação passa a ser integral.

Do voto do relator, destaca-se:

Como se vê, referidos dispositivos legais limitaram a redução em, no máximo, trinta por cento, mas a parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31/12/94, não compensados, poderá ser utilizada nos anos subsequentes. Com isso, a compensação passa a ser integral. Esclarecem as informações de fls. 65/72 que:

Outro argumento improcedente é quanto à ofensa a direito adquirido. A legislação anterior garantia o direito à compensação dos prejuízos fiscais. Os

dispositivos atacados não alteraram este direito. Continua a impetrante podendo compensar ditos prejuízos integralmente.

É certo que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 12 da Lei 9.065/95 impuseram restrições à proporção com que estes prejuízos podem ser apropriados a cada apuração do lucro real. Mas é certo, que também, que este aspecto não está abrangido pelo direito adquirido invocado pela Impetrante.

Segundo a legislação do imposto de renda, o fato gerador deste tributo é do tipo conhecido como complexivo, ou seja, ele apenas se perfaz após o transcurso de determinado período de apuração. A lei que haja sido publicada antes deste momento está apta a alcançar o fato gerador ainda pendente e obviamente o futuro. A tal respeito prediz o art. 105 do CTN:

> *"Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116."*

A jurisprudência tem se posicionado nesse sentido. Por exemplo, o STF decidiu no R. Ex. N.º 103.553-PR, relatado pelo MIN. OCTAVIO GALLOTTI, que a legislação aplicável é vigente na data de encerramento do exercício social da pessoa jurídica. Nesse mesmo sentido, por fim, a Súmula N.º 584 do Excelso Pretório:

> *"Ao imposto calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração."*

Assim, não se pode falar em direito adquirido porque não se caracterizou o fato gerador. Por outro lado, não se confunde o lucro real e o lucro societário. O primeiro é o lucro líquido do preço de base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto-lei N.º 1.585/77, artigo 6º). Esclarecem as informações (fls. 69/71) que:

"Quanto à alegação concernente aos arts. 43 e 110 do CTN, a questão fundamental, que se impõe, é quanto à obrigatoriedade do conceito tributário de renda (lucro) adequar-se àquele elaborado sob as perspectiva econômicas ou societárias. A nosso ver, tal não ocorre. A lei 6.404/76 (Lei das S.A) claramente procedeu a um corte entre a norma tributária e a societária. Colocou-as em compartimentos estanques. Tal se depreende do conteúdo do § 2º, do art. 177:

Art. 177 (...)

.....

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

Sobre o conceito de Lucro o insigne Ministro ALIOMAR BALEEIRO assim se posiciona, citando RUBENS GOMES DE SOUZA:

"Como pondera RUBENS GOMES DE SOUZA, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da Economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador". (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1995, pp. 183-184)" (destaque nosso).

Desta forma, o lucro para efeitos tributários, o chamado lucro real, não se confunde com o lucro societário, restando incabível a afirmação de ofensa ao art. 110 do CTN, de alteração de institutos e conceitos do direito privado, pela norma tributária ora atacada. O lucro real vem definido na legislação do imposto de renda, de forma clara, nos arts. 193 e 196 do RIR/94, "in verbis":

"Art. 193 - Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei N.º 1.598/77, art. 6º)
(...)

§ 2º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período-base em apuração, ou dele excluídos, serão, na

determinação do lucro real do período base competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, corrigidos monetariamente. (Decreto-lei N.º 1.598/77, art. 6º, § 4º).
(...)

Art. 196 - Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, § 3º):
(...)

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos-base anteriores, limitado ao lucro real do período da compensação, observados os prazos previstos neste Regulamento (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º)." (grifamos).

Faz-se mister destacar que a correção monetária das demonstrações financeiras foi revogada, com efeitos a partir de 1º.01.96 (arts. 4º e 35 da Lei 9.249/95). Ressalta-se, ainda, quanto aos valores que devam ser computados na determinação do lucro real, o que consta de normas supervenientes ao RIR/94.

Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "crédito" contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivos bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores."

Conclui-se não ter havido vulneração ao artigo 43 do CTN ou alteração da base de cálculo, por lei ordinária.

A questão foi muito bem examinada e decidida pelo venerando acórdão recorrido (fls. 136/137) e, de seu voto condutor, destaco o seguinte trecho:

"A primeira inconstitucionalidade alegada é a impossibilidade de ser a matéria disciplinada por medida provisória, dado princípio da reserva legal em tributação. Embora a disciplina da compensação seja hoje estritamente legal, eis que não mais sobrevivem os dispositivos da MP 812/95, entendo que a medida provisória constitui instrumento legislativo idôneo para dispor sobre tributação, pois não vislumbro na Constituição a limitação apontada pela Impetrante.

O mesmo se diga em relação à pretensa retroatividade da lei e sua não publicação no exercício de 1995. Como dito, a disciplina da matéria está hoje na Lei 9.065/95, e não mais na MP N.º 812/94, não cabendo qualquer discussão sobre o Imposto de Renda de 1995, visto que o mandado de segurança foi impetrado em 1996. Publicado o novo diploma legal em junho de 1995, não se pode validamente argüir ofensa ao princípio da irretroatividade ou da não publicidade em relação ao exercício de 1996.

De outro lado, não existe direito adquirido à imutabilidade das normas que regem a tributação. Estas são mutáveis, como qualquer norma jurídica, desde que observados os princípios constitucionais que lhes são próprios. Na hipótese, não vislumbro as alegadas inconstitucionalidades. Logo, não tem a Impetrante direito adquirido ao cálculo do Imposto de Renda segundo a sistemática revogada, ou seja, compensando os prejuízos integralmente, sem a limitação de 30% do lucro líquido.

Por último, não me convence o argumento de que a limitação configuraria empréstimo compulsório em relação ao prejuízo não compensado imediatamente.

Para sustentar sua tese, a impetrante afirma que o lucro conceituado no art. 189 da Lei 6.404/76 prevê a compensação dos prejuízos para sua apuração. Contudo, o conceito estabelecido na Lei das Sociedades por Ações reporta-se exclusivamente à questão da distribuição do lucro, que não poderá ser efetuada antes de compensados os prejuízos anteriores, mas não obriga o Estado a somente tributar quando houver lucro distribuído, até porque os acionistas poderão optar pela sua não distribuição, hipótese em que, pelo raciocínio da Impetrante, não haveria tributação.

Não nega a Impetrante a ocorrência de lucro, devido, pois, o Imposto de Renda. Se a lei permitia, anteriormente, que dele fossem deduzidos, de uma só vez, os prejuízos anteriores, hoje não mais o faz, admitindo que a base de cálculo do IR seja reduzida, pelo mecanismo da compensação, em no máximo 30%. Evidente que tal limitação traduz aumento de imposto, mas aumentar imposto não é, em si, inconstitucional, desde que observados os princípios estabelecidos na Constituição.

Na espécie, não participo da tese da Impetrante, cuja alegação de inconstitucionalidade não acolho.

III – Do Princípio da Irretroatividade ao Caso Concreto

Os defensores da tese da ofensa ao princípio da irretroatividade no âmbito deste Colegiado trilham uma vereda distinta da esposada pela recorrente. Propugnam, aqui e ali, que a Medida Provisória n.º 812/94 não poderia ter alcançado, com as limitações de que aqui se trata, os estoques de prejuízos fiscais existentes em 31.12.1994. Não os subsistentes de igual jaez gerados no próprio ano-calendário de 1995.

No caso em debate constata-se que a limitação à compensação no ano-calendário de 1995 teve como fulcro o prejuízo fiscal também havido no próprio

ano-calendário sob litígio. Dessa forma, até mesmo para os seus opositores, a exigência, no que é pertinente, converge para o princípio que defendem.

IV– Do Direito Adquirido

O Superior Tribunal de Justiça reiteradamente tem asseverado que o direito adquirido é atividade confinada na competência do Supremo Tribunal Federal. Continuando, assinala o Min. Demócrito Reinaldo que, *no sistema-jurídico-constitucional brasileiro, o juiz é essencial e substancialmente julgador, função estritamente vinculada à lei, encastoando-se do poder do "jus dicere", descabendo-lhe recusar cumprimento à legislação em vigor (salvante se lhe couber declarar-lhe a inconstitucionalidade), sob pena de exautorar princípios fundamentais do direito público nacional.* (Resp. 201972/RS), D.J. de 30.08.1999.

V – Do Conceito de Lucro

Sobre o tema já se discorreu no preâmbulo meritório deste voto.

C O N C L U S Ã O

Oriento o meu voto no sentido de se negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala de Sessões – DF., em 20 de setembro de 2001

NEICYR DE ALMEIDA

Processo nº : 10830.005195/00-48
Acórdão nº : 103-20.725

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator-Designado

O recurso foi conhecido na sessão de julgamento pela sua tempestividade e, considerando a concessão de liminar para afastar o depósito recursal de 30%.

A questão trazida a exame desta Câmara, por demais conhecida por seus membros, refere-se à limitação de 30% do Lucro Real, para a compensação de prejuízos fiscais.

No caso em exame, conforme consta do auto de infração, foi glosado o excesso de compensação de prejuízos nos meses de agosto e dezembro do ano-calendário de 1995.

Pelo compulsar da declaração de rendimentos, verifica-se que além dos prejuízos formados anteriormente a esse ano calendário, a recorrente apresentou prejuízo fiscal nos meses de janeiro a junho e outubro, lucro real em julho e setembro (não objeto de compensação), lucro real em novembro (com compensação em torno de 4%). Constata-se, também, que no mês de dezembro o saldo de prejuízos, após as compensações efetuadas (antes das glosas feitas pelo fisco) restou em R$ 177.673,78 referente a períodos anteriores a 1995 e R$ 438.838,89 correspondente ao ano-base fiscalizado.

Neste contexto é que devem ser analisados os argumentos da recorrente, juntamente com o contexto das leis que regem o Imposto de Renda das Pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

Assim, a matéria posta a exame é a limitação à compensação de prejuízos superior a 30% do lucro real, antes das compensações bem como do ajuste das bases de cálculo dos períodos em que houve compensação de prejuízos inferior ao limite de 30%, onde se poderia aproveitar o estoque de prejuízo existente, não só anterior a 1995, como do próprio ano calendário.

Desta forma, a análise da questão não se restringe somente à limitação da compensação de uma forma geral mas, também e especialmente, da falta de ajuste do lucro real dos períodos subsequentes.

Já manifestei-me sobre a impossibilidade da limitação de 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativa da Contribuição Social por afronta ao art. 43 do CTN e das demais normas que compõem o ordenamento jurídico relativamente à apuração de lucro, seja pela lei comercial, seja pela lei fiscal.

Nesta terceira Câmara meu posicionamento era inicialmente vencido pela maioria de seus membros, que se posicionam pela limitação desta compensação, uma vez que havendo previsão legal, os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSL são compensados de conformidade com a legislação vigente na época da compensação e não de acordo com a legislação do momento em que foram gerados.

Com nova composição da Câmara, esta tese passou a ser vencedora, por maioria de votos, especialmente quando há prejuízos formados anteriormente a 1995.

A prevalecerem os artigos considerados como infringidos, estar-se-ia tributando o patrimônio e não o lucro, ou seja, transformando o Imposto de Renda em Imposto sobre o Patrimônio.

Assim, analisando o conceito de renda, que é constitucional, como já ensinava o saudoso tributarista Geraldo Ataliba, não pode o legislador ordinário alterá-lo, mesmo restringindo-o ou aumentando-o. A lei ordinária somente pode explicitá-lo, em especial quando encontramos no Código Tributário Nacional os elementos estruturais do fato gerador do Imposto de Renda e a definição legal de renda e de proventos de qualquer natureza, com sua base de cálculo (art. 43 e 44).

É importante a leitura destes artigos que trazem a seguinte redação:

> "Art. 43. O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
>
> I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
>
> II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.
>
> Art. 44. A base de cálculo do imposto de renda é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis."

Pela simples interpretação destes dispositivos legais, fundamentais para a tributação da renda em nosso sistema jurídico, conclui-se que a limitação de 30% na compensação dos prejuízos fiscais implica na tributação do capital, na medida em que o fato gerador do imposto é a renda (da contribuição social o lucro) e não o patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária.

Nilton Latorraca, em seu livro "Imposto de renda – Aspecto Material da Hipótese de Incidência" (Atlas – 14ª Ed.), explicita às fls. 103 o que vem a ser acréscimo patrimonial na pessoa jurídica.

"No que concerne à pessoa jurídica, foi na demonstração do patrimônio líquido e na análise de suas mutações que a norma situou o conceito jurídico de renda e proventos.

O patrimônio das pessoas jurídicas está em constante mutação. Essa mutação, porém, só é medida quando se encerra o balanço patrimonial, o que, do **na lei comercial, deve ser feito pelo menos no encerramento exercício social.** (grifo nosso)

O acréscimo patrimonial da pessoa jurídica deve ter origem em uma das seguintes fontes:

. aumento de capital;
. aumento nas reservas de capital;
. aumento nas reservas de lucros; ou
. lucro do exercício.

A expressão *proventos de qualquer natureza* tem um alcance tão amplo que abarca em seu conceito todas as espécies de acréscimo patrimonial, incluindo as não compreendidas na definição de renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos).

Como já referimos antes, o suporte fático do acréscimo patrimonial, incluindo as espécies compreendidas ou não no conceito de renda, entrará no mundo jurídico revestido das características e circunstâncias que lhe conferir a regra jurídica tributária.

No que concerne a pessoas jurídicas, é no patrimônio líquido, demonstrado consoante preceitos da lei comercial, e na análise de suas mutações, que devemos buscar o conceito jurídico de acréscimo patrimonial. É pois, o Direito Comercial a fonte da qual extrair-se-ão os elementos essenciais ao conceito de acréscimo patrimonial tributável, como, aliás, expressamente reconhece *a* própria legislação tributária (cf. art. 220 do RIR/94)"

Na seqüência deste texto, Latorraca explicita os acréscimos patrimoniais tributáveis, como também as exclusões, estas identificadas no artigo 390 do RIR/94.

Visto que é no Direito Comercial a fonte dos elementos essenciais ao conceito de acréscimo patrimonial, a legislação fiscal trouxe especialmente da Lei nº

6.404/76 estes conceitos, reconhecidos expressamente no artigo 220 do RIR/94, que porta o seguinte texto:

> "Art. 220. Ao fim de cada período-base de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450/85, art. 18).
>
> § 1º O lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 67, XI, e Lei nº 7.450/85, art. 18)."

E, não poderia ser de outra forma porquanto, segundo o artigo 110 do CTN, "*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*".

Neste contexto, ressalte-se que o acréscimo patrimonial tributável, atendidos os institutos da lei comercial, especialmente o artigo 189 da Lei nº 6.404/76, será o resultado do exercício deduzido dos prejuízos acumulados.

Este artigo 189, inserido no Capítulo XVI (Lucros, Reservas e Dividendos), Seção I (Dedução de Prejuízos e Imposto de Renda) porta a seguinte redação:

> "Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a renda."

Assim, ao se limitar a compensação dos prejuízos, estaremos alterando o conceito e a definição de acréscimo patrimonial apresentado pela legislação comercial, uma vez que estaremos tributando parte do patrimônio.

Nas palavras do professor Hugo de Brito Machado, expressas em "Tributação do lucro e compensação de prejuízos" (Imposto de Renda: questões atuais e emergentes, Dialética, SP, 1995, pág. 56, org. Valdir de Oliveira Rocha), a questão da restauração do patrimônio reduzido por prejuízos anteriores e o acréscimo patrimonial, teve o seguinte posicionamento:

> "A obtenção de resultado positivo, em determinado período, se há prejuízo acumulado, não configura acréscimo, até o valor daquele prejuízo, mas pura e simples recomposição do patrimônio. Assim, vedar a compensação de prejuízo anterior na determinação da base de cálculo do imposto de renda é tributar o que não é acréscimo, mas recuperação do patrimônio.
>
> A não incidência do imposto de renda sobre a restauração do patrimônio já está, consagrada pela jurisprudência, inclusive na Corte Maior. Como registra, com inteira razão Dácio Rolim, quando o Supremo Tribunal Federal rejeita o imposto sobre a indenização decorrente de desapropriação, está consagrando o conceito de renda como acréscimo patrimonial, e a conseqüente invalidade da exigência do imposto de renda sobre a recuperação do patrimônio.
>
> O resultado positivo apurado em um período deve ser utilizado, em primeiro lugar, para recomposição do patrimônio E SE HOUVER SALDO, AÍ SIM ESTARÁ CONFIGURADO O ACRÉSCIMO PATRIMONIAL TRIBUTÁVEL COMO LUCRO OU RENDA."

No mesmo sentido ensina a Professora Mizabel Derzi às fls. 111/114, da obra acima citada:

> "A Constituição brasileira é mais minuciosa e rica das Cartas Constitucionais, em matéria financeira e tributária. (...)
>
> Ao limitarem a compensação dos prejuízos acumulados, as instruções normativas da Receita Federal e a Lei nº 8.981/95 contrariam o conceito

> de *lucro*, tal como se encontra disciplinado no Direito Privado, ofenderam as regras de competência tributária, editadas pela Constituição, e instituíram tributo novo (empréstimo compulsório), incidente sobre *prejuízo ou perda de patrimônio ou capital* - exatamente a noção oposta à de lucro – sem o cumprimento dos requisitos constitucionais, sem edição de lei complementar."

Destarte, resta claro o direito à compensação integral dos prejuízos fiscais ocorridos, sem a limitação de 30% em cada período, sob pena de se estar tributando parcela do patrimônio.

Sob outro aspecto, também não pode prevalecer as disposições questionadas das Leis nº 8.981/95 (art. 42) e 9.065/95 (art. 12).

Estes artigos são inaplicáveis porquanto incompatíveis e ofendem os artigos 43 e 44 do CTN, além de todo o ordenamento jurídico das leis e normas relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Isto porque as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas dentro de um determinado ordenamento jurídico e, é dentro deste ordenamento que as normas devem ser interpretadas.

Assim, estes dispositivos devem ser interpretados dentro do contexto de toda a legislação que rege direta e indiretamente a exigência do imposto de renda e não isoladamente , para se concluir pela utilização de todo o prejuízo acumulado e não apenas da parcela de 30% do lucro real.

Neste sentido, deve-se analisar, além da Constituição Federal, o CTN e as demais leis e outras normas que regem o imposto de renda.

Em face das normas da Lei nº 6.404/76, o legislador ordinário pode instituir regras sobre a disponibilidade e sua aquisição econômica ou jurídica, na medida em que elas não modifiquem as regras desta lei das sociedades anônimas (aplicáveis a todas as sociedades tributadas com base no lucro real), tendo em vista o artigo 110 do CTN, como também de seu artigo 109.

Verificou-se evidente, que a exigência preconizada pelos artigos em exame confronta-se com o artigo 43 do CTN e, como conseqüência, é uma norma incompatível com esta lei complementar.

Nestas considerações, deparamo-nos com os casos de antinomias jurídicas, onde encontramos duas normas incompatíveis, uma que estabelece como fato gerador do imposto a disponibilidade econômica ou jurídica de um acréscimo patrimonial e outra que altera este conceito de acréscimo patrimonial.

Para solucionar as antinomias temos os critérios cronológico, hierárquico e da especialidade, aceitos em nosso direito pátrio.

Relativamente à incompatibilidade como o CTN, aplica-se o critério hierárquico, também denominado de *lex superior*, pelo qual entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior - *lex superior derogat inferiori*.

Assim, prevalece o artigo 43 do CTN e inaplicáveis os artigos 42 da Lei nº 8.981/95 e 15 da Lei nº 9.065/95.

Analisada, também, a incompatibilidade destes artigos com a Lei nº 6.404/76, temos a solução no próprio CTN, nos artigos 109 e 110, os quais, em resumo, determinam que a lei tributária não pode alterar os conceitos do direito privado e, portanto, insubsistentes os dispositivos que alteram o conceito de acréscimo patrimonial.

Por conclusão, diante do que foi exposto, as restrições de compensação de prejuízos ofendem diretamente o artigo 43 do CTN, posto que sua aplicação resulta numa base de cálculo maior do que o acréscimo patrimonial havido no período.

Mas, mesmo que se pudesse admitir a limitação prevista na lei, no presente caso, a fiscalização ao glosar o excesso de compensação em alguns meses, deixou de fazer o ajuste do lucro real dos períodos em que houve compensação inferior ao limite de 30%.

Tal fato mereceria o devido ajuste da mesma forma como é feito nas autuações. Havendo prejuízo num determinado período e apurando a fiscalização irregularidades que ensejam valores a tributar, tais prejuízos, ao se tornarem indevidos ou inexistentes, ensejam a tributação nos períodos em que foram compensados.

Da mesma forma, glosando a fiscalização excesso de compensação de prejuízos, pela aplicação da limitação de 30%, tais excessos glosados devem ser admitidos em períodos subsequentes, muito em especial dentro do próprio ano calendário.

Assim, mesmo admitindo-se a limitação da compensação de prejuízos fiscais, tal limitação não poderá prevalecer sem o devido ajuste nos períodos subsequentes.

No caso, a recorrente apresentou prejuízos fiscais anteriores a 1995, prejuízo no mês de outubro de 1995 e lucro real com compensação de prejuízos inferior ao limite de 30%, nos meses de agosto e dezembro e lucro real integramente tributado em setembro. Entretanto, a despeito das glosas efetuadas, qualquer ajuste foi concluído, no sentido de ajustar o lucro real dos meses onde caberia a compensação, mesmo até o

limite de 30%, aproveitando-se o estoque de prejuízos existente e, portanto, compensando-se o imposto pago a maior naqueles períodos.

Desta forma, sendo incabível a limitação da compensação dos prejuízos fiscais em 30% e, especialmente quando existem prejuízos formados anteriormente a 1995, que devem ser regidos pela legislação da época de sua apuração, deve ser reformada a decisão singular, para cancelar o lançamento.

Acrescente-se mais, que como visto prefacialmente, a empresa apresentou prejuízo fiscal no ano calendário de 1995 e, em respeito ao princípio da equivalência na tributação, não poderia ter os prejuízos glosados, quando dispunha de prejuízos formados dentro do próprio ano-calendário, que não podem ser objeto de limitação, mesmo admitindo-se a validade das disposições da Leis nº 8.981/95 e 9.065/95.

Isto porque, a forma de apuração do imposto, seja anual, seja mensal não podem trazer resultados diferentes na compensação de prejuízos, considerando que na apuração anual, os prejuízos formados dentro do ano estão contemplados no resultado final. Limitando-se tal compensação na apuração mensal, teremos resultados distintos, com majoração de tributos na apuração mensal, emergindo uma afronta ao princípio da equivalência na tributação.

Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário.

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

MÁRCIO MACHADO CALDEIRA