MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.000199/00-10
Recurso nº : 124.591
Matéria : IRPJ - ANO-CALENDÁRIO DE 1995
Recorrente : SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO E EDUCAÇÃO LTDA.
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 22 de março de 2001
Acórdão nº : 103-20.535
RP/ nº 103-0.262

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITAÇÃO - PREJUÍZOS APURADOS ANTERIORMENTE A 1995 - AJUSTE DO LUCRO REAL - 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. Admitindo-se a limitação à compensação de prejuízos fiscais, devem ser efetuados os devidos ajustes no lucro real apurado nos períodos subsequentes.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO E EDUCAÇÃO 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 negavam provimento integral e o Conselheiro Paschoal Raucci que provia apenas a compensação dos prejuízos acumulados até 31/12/1994, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Machado Caldeira.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 27 JUL 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 nº : 10850.000199/00-10
Acórdão nº : 103-20.535

Recurso nº : 124.591
Recorrente : SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO E EDUCAÇÃO LTDA.

R E L A T Ó R I O

I - IDENTIFICAÇÃO.

SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO E EDUCAÇÃO LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (fls. 80/87), que negou provimento ao ato impugnatório.

II - ACUSAÇÃO.

AUTO DE INFRAÇÃO DO IMPOSTO RENDA PESSOA JURÍDICA

De acordo com as fls. 01 e seguintes, o crédito tributário lançado e exigível decorre de revisão da DIRPJ, onde se aponta a seguinte irregularidade:

01 - Trata-se de diferença defluente do preenchimento da ficha 29, em suas diversas linhas (conforme consta de fls. 03), denotando compensação de prejuízo fiscal superior a 30% do lucro real antes das compensações.

Enquadramento legal: art. 42 da Lei n.º 8.981/95 e art. 12 da Lei n.º 9.065/95.

III - AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 04.10.1999, por via postal (AR de fls. 46), apresentou a sua defesa em 08.03.2000, conforme fls. 52/64. Da peça decisória pode-se extrair a seguinte inconformação vestibular:

"Na impugnação, subscrita pelo advogado José Augusto Sundfeld Silva, nomeado procurador da pessoa jurídica, conforme instrumento de fl. 65, a autuada argumentou que a pessoa jurídica teria apurado o prejuízo fiscal do ano-calendário de 1994 de conformidade com a legislação vigente a época e cumprido com suas obrigações tributárias, razão pela qual sentiu-se garantida quanto aos critérios e direitos, especialmente quanto à compensação do referido prejuízo com os resultados dos exercícios seguintes.

Redargüiu que a Lei n.º 8.981, de 1995, teria estabelecido restrições constitucionais, mantidas pela Lei n.º 9.065, de 1995, ao direito de as empresas promoverem a compensação de prejuízos fiscais apurados até 31/12/1994, violando os conceitos de renda como acréscimo patrimonial e de lucro, confundindo capital com renda, descaracterizando o prejuízo como recomposição do patrimônio, além de instituir verdadeiro empréstimo compulsório, fora dos rígidos quadrantes Constituição Federal (CF) de 1988, art. 148.

Invocando o Código Tributário Nacional (CTN), art. 43, e a CF, enfatizou que seria defesa qualquer limitação à compensação, por violar o conceito de renda e resultar em tributação do capital da pessoa jurídica.

Afirmou que, desde a edição das referidas normas, pela Receita Federal, teria havido total objeção pela doutrina e jurisprudência, com relação à validade do procedimento mencionado.

Estendeu seu arrazoado, transcrevendo preceitos doutrinários e jurisprudenciais, na tentativa de demonstrar que qualquer restrição às compensações de prejuízos fiscais seria inconstitucional, uma vez que implicaria a tributação de valores que não constituir-se-iam em renda, tendo como conseqüência a tributação sobre o patrimônio.

Redargüiu que se estaria diante de uma nova contribuição social, com fato gerador diferente, sem edição de lei complementar, ou, conforme já argüida, considerando que seria possível, posteriormente, a compensação dos restantes 70% dos prejuízos acumulados, de forma paulatina, a lei ordinária estaria instituindo um empréstimo compulsório, obrigando a empresa a antecipar o pagamento de imposto de renda, sem obediência aos requisitos exigidos na CF, art. 148.

Concluiu que, ante tais considerações, a ora defendente não teria cometido infração, porquanto os dispositivos que fundamentaram a autuação seriam manifestamente inconstitucionais, o que implicaria a desobrigatoriedade de a empresa manter a restrição imposta pela Receita Federal e, portanto, seria legítimo o seu procedimento, estando o direito às compensações efetivadas resguardado pela CF, com o apoio na melhor doutrina e na jurisprudência citada na pela impugnatória.

Refutou também a aplicação das penalidades, reputando absurdas as alíquotas da multa e dos juros.

Argumentou que, consoante o Direito Tributário Brasileiro, aplicar-se-ia a multa de ofício para punir atos de má-fé, ou seja, com intenção dolorosa, caso em que, no seu entender, a recorrente não se enquadraria.

Acrescentou que, na pior das hipóteses, se, por absurdo, fosse procedente a cobrança do imposto, a multa não poderia ultrapassar o limite legal de 20%, pois teria caráter moratório.

No que se refere aos juros, replicou que estes não poderiam exceder o percentual de 1% ao mês, estabelecido no CTN, art. 161, § 1º.

Diante do exposto, solicitou fosse julgado insubsistente o auto de infração ora impugnado e, em conseqüência, improcedente a exigência fiscal nele veiculada, por medida de direito e justiça."

IV - A DECISÃO MONOCRÁTICA

A decisão sob o n.º 1.218 de 11 de agosto de 2000 de Primeira Instância às fls. 80/87, manteve, integralmente, a exigência fiscal, assim resumida em suas ementas:

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

Ementa: COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE DE 30% DO LUCRO REAL. CONCEITO DE RENDA.

A compensação de prejuízos é elemento exterior à definição legal de renda.

DIREITO ADQUIRIDO.
O direito adquirido somente existe após a ocorrência do fato gerador do imposto.

EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO.
Aumento de carga tributária não configura empréstimo compulsório.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Ano-calendário: 1995

Ementa: CONSECTÁRIOS DO LANÇAMENTO.

O lançamento do tributo implica a exigência de multa de ofício e juros de mora, em consonância com a legislação que rege a matéria.

CONSTITUCIONALIDADE.
A autoridade administrativa é incompetente para analisar, declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei.

ATIVIDADE VINCULADA.
É dever do agente fiscal aplicar a lei sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos seus efeitos, o lançamento é uma atividade vinculada."

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

Em 24.08.2000 através da Intimação n.º 208/00, deu-se ciência à autora da decisão de Primeiro Grau e do montante atualizado do crédito tributário, por via postal (AR de fls. 94).

VI - AS RAZÕES RECURSAIS

Irresignada, apresentou recurso a este Colegiado em 15.08.2000, reproduzindo, basicamente, as mesmas irresignações meritórias vestibulares já desfiadas.

VII - DO DEPÓSITO RECURSAL

Concessão de Liminar em mandado de segurança, exonerando-a do depósito recursal, conf. Fls. 113 e seguintes.

É o relatório.

V O T O V E N C I D O

Conselheiro: NEICYR DE ALMEIDA, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

I - Do Direito.

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) e 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 – é visível, permanece incólume -, apenas é anulada ou liquidada pela utilização de prejuízos pretéritos. 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 sedimentar 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:

"RESP 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 trilha 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 material desse direito no mês-calendário de novembro de 1995 teve como fulcro o prejuízo fiscal havido no mês de outubro de 1995 (fls. 38). Dessa forma, até mesmo para os seus opositores, a exigência, ainda que de forma parcial, converge para o princípio que defendem.

Por outro lado, é falaciosa ou motivada por uma inferência oblíqua a asserção de que 70% dos prejuízos fiscais permanecerão sem aproveitamento no período pela sistemática determinada pela Lei n.º 8.981/95. Contrário senso, 30% do lucro real podem absorver 100% do estoque de prejuízo fiscal ou até mesmo superar o correspectivo estoque. A ofensa reiteradamente argüida ocorre quando o estoque do prejuízo é superior ao limite incidente sobre o lucro real do período. Vale dizer: quanto maior for o lucro, maior será a absorção quantitativa dos prejuízos pretéritos.

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 deste voto.

VI - Da Multa Confiscatória

A multa, contrariamente ao entendimento da contribuinte, tem o caráter penitencial e decorre de lei.

O princípio constitucional da imposição penal, cujo caráter é agressivo, tem o condão de compelir a contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade.

A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Creio que tributo não deva ser confundido com penalidade, mormente por não ter esta o caráter de prestações permanentes. Ainda assim, o tributo subsumido que está ao princípio da legalidade, curva-se, num Estado Democrático de Direito, à lei editada pelo poder legislativo (artigo 48, inciso I da CF/88), consentida pela maioria de seus mandatários (artigo 1º, § único da CF/88). Existente, cumpre, por outro lado, à administração tributária exercitá-la – irrestritamente, conforme os seus postulados.

Vale citar, ainda, "data-vênia", as contra - razões de recurso lavradas pela Douta Procuradora da Fazenda Nacional (PSFN/Santo Ângelo/RS), Janice Margarete Ruaro Radaelli, da qual extraio o seguinte trecho:

"Efetivamente, o bom direito não labora em favor da pretensão da recorrente, eis que descabe ao agente público perquirir sobre a

motivação das políticas legislativas, vedando-se-lhe a interpretação de seus conteúdos ou a adequação destes aos parâmetros que entenda ajustados àqueles estabelecidos na norma de hierarquia superior.

A questão da "justiça" ou da "injustiça" dos procedimentos adotados por determinação de lei ou da própria constitucionalidade da norma legal refoge à órbita da Administração, para se inserir na esfera da estrita competência do Poder judiciário. A "Vontade" do Administrador é a "Vontade" da lei. E se a sua ação - que há de decorrer sempre do império legal - no entendimento do cidadão/contribuinte, ferir-lhe direitos cabe a este submeter a sua inconformidade ao Judiciário."

VII - Das Taxa de Juros de Mora

O Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, reportando-se à data da ocorrência do fato gerador, conforme dispõe o seu artigo 142. Já o parágrafo 1º do artigo 161 estabelece que os juros serão calculados à taxa de 1%, se outra não for fixada em lei. A taxa SELIC é uma taxa de juros fixada por lei, inocorrendo, por conseguinte, qualquer lesão ao artigo 192, § 3º da Constituição Federal, pois, este dispositivo, além de não ser auto aplicável, refere-se, tão-somente, aos empréstimos concedidos por instituições financeiras aos seus clientes.

Concluindo, infere-se que, em matéria tributária, a exigência dos juros de mora com base em taxas flutuantes de mercado, além de não encontrar qualquer óbice de natureza constitucional, atua, por outro lado, como fator dissuasório da inadimplência fiscal ao impedir que o particular, utilizando-se do expediente de atrasar o adimplemento de suas obrigações tributárias, refugie-se no mercado especulativo financeiro, locupletando-se à custa de outros seguimentos sociais vulneráveis e do erário público. Estou convencido, pois, não ser, ao reverso, a melhor interpretação do dispositivo constitucional o aqui colacionado pela recorrente.

C O N C L U S Ã O

Em face do exposto decido por se negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala de Sessões - DF, em 22 de março de 2001

NEICYR DE ALMEIDA

V O T O V E N C E D O R

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 janeiro a julho e no mês de novembro 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 mês de outubro, no montante de R$ 35,291,58. Constata-se, também, que houve lucro real nos meses de agosto e dezembro com compensação de prejuízos inferior a 30% e lucro real no mês de setembro, tributado integralmente.

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).

§ 1° O lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância da Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Decreto-lei n° 1.598/77, art. 67, XI, e Lei n° 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 n° 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.

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 a isto, o erro na formatação do lançamento, como visto anteriormente, quando o fisco, apenas glosando os excessos de prejuízos em alguns meses, abstraiu-se de fazer o competente ajuste do lucro real (mesmo dentro do limite de 30%) nos períodos onde não houve compensação de prejuízos (como o mês de setembro) e naqueles em que houve compensação inferior ao limite de 30%.

Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 22 de março de 2.001

MARCIO MACHADO CALDEIRA