



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000300/00-34
Recurso nº : 126.493
Matéria : IRPJ – ANO CALENDÁRIO DE 1995
Recorrente : MAYER MIERS ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 26 de julho de 2001
Acórdão nº : 103-20.655

RP/103-0.283

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – LIMITAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE - DIREITO ADQUIRIDO – PRINCÍPIO DA EQUIVALÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO - 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, incabível sua limitação dentro do próprio ano calendário, por violação ao princípio da equivalência na tributação.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAYER MIERS ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES 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, Paschoal Raucci e Cândido Rodrigues Neuber, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM:

19 OUT 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10920.000300/00-34
Acórdão nº : 103-20.655

Recurso nº : 126.493
Recorrente : MAYER MIERS ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

MAYER MIERS ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA., recorre a este colegiado da decisão da autoridade de primeiro grau que indeferiu sua impugnação à exigência formalizada nos auto de infração que lhe exige Imposto de Renda Pessoa Jurídica, correspondente ao ano calendário de 1995.

A infração imputada pela fiscalização refere-se a compensação de prejuízo fiscal na apuração do lucro real superior a 30% do lucro real, por infração ao art. 42 da Lei nº 8.981/95 e ao art. 12 da Lei nº 9.065/95.

A infração refere-se ao mês de dezembro de 1995, considerando que nos demais meses a autuada apresentou prejuízos fiscais. A compensação efetuada pelo sujeito passivo foi parte com prejuízos apurados anteriormente a 1994 e parte com prejuízos do próprio ano calendário de 1995.

Impugnada a exigência, mediante a petição de fls. 24/35, esta mereceu a seguinte síntese pela autoridade recorrida:

"Na impugnação (fls. 24 a 35), a peticionária transcrevendo os arts. 42 da Lei nº 8.981/1995, 12 da Lei nº 9.065/1995, 44 do Código Tributário Nacional (CTN) e trecho do Acórdão sobre Mandado de Segurança nº 56009-CE reg. 96.05.21755-4, exarado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região (fls. 26), combate o limite de 30% na compensação dos prejuízos fiscais sobre o lucro líquido ajustado.

Argumenta que a limitação agrediu os princípios da legalidade, anterioridade e retroatividade da lei, além de atropelar o conceito de renda e lucro posto no CTN (vinculado ao acréscimo patrimonial, segundo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10920.000300/00-34
Acórdão nº : 103-20.655

a peticionária), violando, ainda, o direito adquirido da impugnante. Apresenta opinião de Mizabel Derzi (fls. 34) que, com base na Lei das S/A, defende a idéia de que em se tratando de lucro deve haver rigorosa independência de exercícios, mas em se tratando de prejuízo deve-se levar em conta a solidariedade entre os períodos.

Procura explicar porque houve as violações em comento, sendo que, relativamente ao princípio da irretroatividade, diz que a circulação efetiva da MP nº 812/1994 ocorreu somente em 02/01/1995 (apresenta trechos de entendimento de doutrinadores e de decisões judiciais e administrativas, favoráveis às suas colocações – Apelação em Mandado de Segurança nº 171.786, registro nº 021635-6, do TRF 3ª Região – fls. 30/31 e Acórdão nº 101-92.377, de 10/10/1998 da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes – fls. 31). Pede o cancelamento do lançamento.

A decisão monocrática considerou o lançamento procedente e sua decisão está espelhada na seguinte ementa:

***Compensação de Prejuízos. Limite de 30%**

A partir do ano-calendário de 1995, os prejuízos fiscais somente podem ser compensados com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, até o limite de 30%

Normas de Administração Tributária

Legislação Tributária. Exame da Legalidade/Constitucionalidade

Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade/constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do Poder Judiciário."

O inconformismo da autuada veio com a petição de fls. 51/60, encaminhada mediante o arrolamento de bens, como consignado às fls. 47/49, cujo texto leio em plenário.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000300/00-34
Acórdão nº : 103-20.655

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e, encaminhado mediante o arrolamento de bens, dele tomo conhecimento.

Conforme consignado em relatório, trata-se de glosa dos prejuízos compensados no mês de dezembro de 1995, em montante superior a 30% do lucro real.

Também, conforme posto no relatório, a recorrente apurou prejuízos fiscais em todos os meses do ano-calendário de 1995, exceto o mês de dezembro, onde ocorreu a glosa, tendo o resultado do ano sido negativo.

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.

Desta forma, a análise da questão não se restringe somente à limitação da compensação de uma forma geral mas, também e especialmente, desta limitação em relação à compensação de prejuízos fiscais dentro do próprio ano calendário.

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10920.000300/00-34
Acórdão nº : 103-20.655

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 CSSL 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, a tese passou a ser vencedora, por maioria de votos, especialmente quando há prejuízos formados anteriormente a 1995.

Desta forma, passo a análise da limitação à compensação de prejuízos fiscais, inicialmente de forma genérica e posteriormente aos prejuízos gerados antes da edição da lei limitadora desta compensação, bem como dos prejuízos gerados dentro do próprio ano calendário.

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:**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000300/00-34
Acórdão nº : 103-20.655

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000300/00-34
Acórdão nº : 103-20.655

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).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000300/00-34
Acórdão nº : 103-20.655

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000300/00-34
Acórdão nº : 103-20.655

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 HOVER 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000300/00-34
Acórdão nº : 103-20.655

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 consequência, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000300/00-34
Acórdão nº : 103-20.655

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.

Analizada, 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.

Observe, ainda, que o lançamento, formalizado em 2.000 e reportando-se a fatos geradores ocorridos em 1995, deveria ter na auditoria fiscal uma menção às bases de cálculo dos períodos posteriores, uma vez que, obtendo lucro real positivo, o lançamento deveria contemplar a hipótese de postergação de pagamento de tributos e não simples glosa de bases indevidamente compensadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000300/00-34
Acórdão nº : 103-20.655

Há que se ponderar ainda, que mesmo admitindo-se a limitação da compensação dos prejuízos fiscais, tal limitação não atinge os prejuízos formados anteriormente a 1995, considerando que a compensação deve observar a legislação vigente à época de sua formação.

Ainda, verifica-se dos autos, que nos meses de janeiro a novembro do ano calendário de 1995 a recorrente obteve prejuízos fiscais, que deveriam ser contemplados nos autos, pois entendo, que não há limitação da compensação dentro do próprio ano calendário.

Isto porque, pelo princípio da equivalência na tributação (CF, art. 150, inc. II) não poderá haver diferenciação entre a apuração mensal ou anual do imposto de renda, para se admitir a compensação integral dos prejuízos na apuração anual, visto que o resultado anual demonstra englobadamente os resultados positivos e negativos das operações da empresa.

Assim, mesmo admitindo-se a limitação da compensação dos prejuízos fiscais, tal limitação não poderá prevalecer dentro do próprio ano-calendário, vislumbrando-se daí, que não há matéria a ser tributada, considerando que os prejuízos de janeiro a novembro são em montante superior ao resultado do mês de dezembro, onde ocorreu a glosa efetuada.

Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 26 de julho de 2001


MARCIO MACHADO CALDEIRA

