



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

LADS/

Sessão de 07 de julho de 19 92

ACORDÃO Nº 101-83.758

Recurso nº: - 100.932 - IRPJ - EXS: DE 1989 e 1990

Recorrente: - COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL

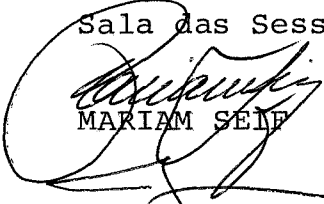
Recorrida: - DRF EM LONDRINA - (PR).

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA -
LUCRO DA EXPLORAÇÃO NEGATIVO - Por
ausência de provisão legal, não cabe
a adição do lucro da exploração nega-
tivo ao resultado sujeito à tributa-
ção à alíquota normal.

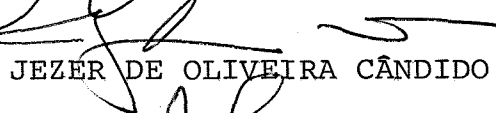
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos
de recurso interposto por COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro
Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provi-
mento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a
integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 07 de julho de 1992


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE


JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO

- RELATOR


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA

FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE:

27 AGO 1992

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse-
lheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRAN-
DA, SANDRO MARTINS SILVA, CELSO ALVES FEITOSA e RAUL PIMENTEL. Au-
sente por motivo justificado, o Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES
CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10930-000.025/91-68

RECURSO Nº: 100.932

ACORDÃO Nº: 101-83.758

RECORRENTE: COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL

R E L A T Ó R I O

COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL, qualificada nos autos, foi autuada, nos exercícios financeiros de 1989 e 1990, por não haver adicionado ao lucro líquido daqueles exercícios, para a determinação do lucro real, o lucro negativo (prejuízo) das atividades de exportação incentivadas, contrariando o disposto no art. 8º do Decreto-Lei nº 2.429/88 e a orientação contida no MAJUR.

Notificada do lançamento, impugnou-o a interessada, em tempo hábil, sintetizando, em sua impugnação, que:

"a) a orientação contida no MAJUR não refletiu de forma fiel o mandamento do art. 8º do Decreto-lei 2429/88, gerando efeitos estranhos à questão da compensação de prejuízos fiscais de atividades incentivadas;

b) a compensação de prejuízos fiscais é faculdade do contribuinte, não sendo obrigatória, a lêm de ser evento futuro sujeito ao exercício da respectiva opção naquele momento;

c) que as determinações do MAJUR quanto à adição do LUCRO DA EXPLORAÇÃO negativo carecem de fundamento legal."

Apreciando o feito, o Sr. Delegado da Receita Federal em Londrina - PR, indeferiu a impugnação interposta, assim, sumariando sua decisão:

Acórdão nº 101-83.758

"Considerando que a empresa elidiu o lucro real da atividade normal, tributada à alíquota de 30%, com os prejuízos auferidos nas exportações incentivadas;

Considerando que o procedimento fiscal, apenas e tão somente, recompôs o lucro real da atividade normal;

Considerando a vedação imposta, pelo artigo 8º do Decreto-lei nº 2.429/88, à compensação de prejuízos de exportações incentivadas com lucros da atividade normal."

Inconformada com a decisão de primeira instância, dela recorre a interessada para este Conselho, nos termos da petição de fls. 128 a 143, cujos fundamentos, já integrantes de sua impugnação e oportunamente refutados pela autoridade recorrida, a seguir transcritos na íntegra:

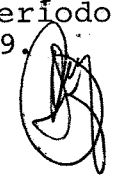
"I - DOS FATOS

DA AUTUAÇÃO FISCAL

1. A RECORRENTE, na data de 09.01.91, sofreu autuação fiscal consubstanciada no Auto de Infração F.M. nº 4.592, relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica correspondente aos períodos-base de 1988 e 1989. Nesses exercícios, a RECORRENTE efetuou operações de exportação, não obtendo resultados positivos sujeitos à tributação segundo a Legislação do Imposto sobre a Renda então aplicável.

2. No entanto, entendeu o D. Auditor Fiscal de Tributos Federais, ao proceder à autuação em tela, que a RECORRENTE, ao efetuar as declarações de rendimentos dos períodos-bases supra aludidos, deveria ter calculado o Lucro da Exploração negativo, adicionando o equivalente positivo do valor assim obtido ao lucro líquido do exercício, para os fins de tributação à alíquota normal, vigente para as atividades não incentivadas.

3. Ainda conforme o entendimento adotado pelo D. Agente Autuante, a não observância, pela RECORRENTE, do procedimento apontado acima teria ocasionado uma redução no lucro da atividade não incentivada, tributado à alíquota de 30%, com o prejuízo da atividade sujeita à tributação pela alíquota reduzida, de 3% no período-base de 1988 e de 6% no período-base de 1989.



Acórdão nº 101-83.758

4. Em vista dos fatos acima apontados, restou lavrado o Auto de Infração voltado à cobrança do imposto pretendido, bem como da multa de 50%, aplicada nos termos do inciso II do art. 728 do Decreto nº 85450 - RIR/80 e juros correspondentes, acrescendo-se também a multa de 97,50 BTNF (Bônus do Tesouro Nacional Fiscal), decorrente da falta de preenchimento do Anexo 2 da Declaração de Rendimentos do período-base de 1989.

DA DECISÃO RECORRIDA

5. A decisão recorrida, conhecendo da Impugnação anteriormente apresentada pela ora RECORRENTE, indeferiu-a, mantendo integralmente a autuação lavrada.

6. A referida decisão baseou-se em entendimento segundo o qual a RECORRENTE incorreu em erro, não adicionando na demonstração do lucro real os prejuízos verificados na atividade da exportação, relativamente aos períodos-base de 1988 e 1989. De acordo com tal posição, a conduta da RECORRENTE teria ocasionado uma redução nos lucros de sua atividade normal, os quais haveriam de ser recompostos por meio da adição dos prejuízos acima aludidos, na forma das orientações contidas no Manual para Preenchimento do Formulário I - MAJUR correspondente aos respectivos exercícios financeiros.

7. Ainda nos termos da decisão recorrida, as instruções contidas no MAJUR adotado para os períodos-base de 1988 e 1989, a par de encontrarem suposto amparo nos Decretos-Leis nº 1.598/77, 2.413/88 e 2.429/88, e na Lei nº 7.988/89, contariam com poder normativo, resultante do disposto no artigo 100, inciso I do Código Tributário Nacional.

II - DAS RAZÕES DA RECORRENTE

DA LEGISLAÇÃO

8. Preliminarmente à análise da questão de mérito, faz-se necessário apresentar, ainda que de forma sumária, a sistemática de tributação das exportações incentivadas, no período em que ocorreu a autuação.

9. Até o exercício financeiro de 1988 (período-base 1987) - anterior, portanto, à autuação - a exportação de produtos manufaturados nacionais era isenta de tributação, conforme disposição do art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda (Dec. nº 80450-RIR/80), cujo fundamento legal encontrase nos Decretos-Leis nºs 1158/71 e 1721/79.



10. Segundo a sistemática então vigente, o cálculo da isenção era feito mediante a determinação do lucro da exploração, conceito este criado pelo Decreto-Lei nº 1598/77, cuja fórmula em contra-se reproduzida no art. 412 do RIR/80, com algumas modificações posteriores.

11. Dessa forma, os produtores exportadores, para USUFRUIREM da faculdade legal de não tributar o resultado das exportações, podiam excluir a aquele valor (lucro da exploração) do lucro líquido do exercício.

12. O Decreto-Lei nº 2413, de 11.02.88, instituiu as seguintes alíquotas aplicáveis ao lucro da exploração de exportações incentivadas: 3% para o exercício financeiro de 1989 (período-base de 1988) e 6% para o exercício financeiro de 1990 (período-base 1989).

13. O mesmo tipo de benefício (isenção), quando estendido às "tradings" e comerciais exportadoras, era calculado, até o exercício financeiro de 1988 (período-base de 1987), pela diferença entre o valor de aquisição no país e o valor de venda no exterior, conforme dispunham os Decretos-Leis nºs 1248/72 e 1221/79, não utilizando-se, pois, o sistema de cálculo do lucro da exploração.

14. A partir do exercício financeiro de 1989 (período-base 1988), o sistema de cálculo do incentivo para "tradings" e comerciais exportadoras incorporou a sistemática do lucro da exploração, tal como já se aplicava para os produtores - vendedores. Esta modificação, introduzida pelo Decreto-Lei nº 2413/88, trouxe também o fim da isenção total, que foi substituída pela tributação reduzida sobre o lucro da exploração, em 3% para o exercício financeiro de 1989 (período-base 1988) e 6% para o exercício financeiro de 1990 (período-base 1989).

15. Finalmente, o Decreto-Lei nº 2429, de 15.04.88 estabeleceu, em seu art. 8º, o seguinte:

"Art. 8º - A pessoa jurídica que exerça atividades sujeitas à tributação por alíquotas diferenciadas somente poderá compensar os prejuízos decorrentes do exercício de atividade tributada por alíquota reduzida, com lucros da mesma atividade".

16. Restou vedada, assim, a compensação de prejuízos decorrentes de atividade tributada por alíquota reduzida, com lucros de outras atividades, não tendo ocorrido a regulamentação de tal dispositivo na legislação tributária.



Acórdão nº 101-83.758

17. Não obstante, no Manual para Preenchimento do Formulário I foram introduzidas orientações para ajustes daqueles prejuízos na declaração, resultando, com tal fundamento, a autuação confirmada pela decisão recorrida, com a qual a RECORRENTE não pode se conformar, pelas razões que a seguir serão demonstradas.

DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS POR ATIVIDADE

18. O Manual para Preenchimento do Formulário I - MAJUR, correspondente ao exercício de 1989 (período-base 1988), assim dispunha:

"item 04/13 - Parcela Correspondente à Exportação Incentivada e/ou a ela equiparada.

Multiplicar o percentual registrado no item 03/09 desse Anexo pelo item 08 desse quadro e indicar, nesse item 04/13, o resultado apurado, ainda que o lucro da exploração (item 04/08) seja negativo.

Em seguida, transportá-lo para o item 14/13 do Formulário I e para o item 08/01 desse Anexo.

Esse procedimento será adotado inclusive pelas empresas que gozem de redução do imposto com base no lucro da exploração, em relação às suas exportações incentivadas. Caso o lucro da exportação seja negativo, transportar o valor do item 04/13 para o item 14/10 do Formulário I e para o item 08/01 desse Anexo".

(MAJUR - 1989, pág. 49)

19. Cumpre esclarecer que o item 04/13 relacionava-se ao valor do "Lucro da Exploração correspondente às exportações", enquanto que o item 14/10 referia-se a "outras adições conforme livro de apuração do lucro real".

20. No MAJUR - 90 (período-base 1989), a orientação acima foi desdobrada em duas partes, apresentadas às páginas 46 e 31, a saber:

ANEXO 2

"Item 04/13 - Parcela correspondente à Exploração Incentivada e/ou a ela equiparada.

Multiplicar o percentual registrado no item 03/09 deste Anexo pelo item 08 desse quadro e indicar, nesse item 04/13, o resultado apurado. Em seguida, transportá-lo, se positi-

Acórdão nº 101-83.758

vo, para o item 14/14 do Formulário I e para o item 08/01 desse Anexo; se negativo, transportá-lo para o item 08/01 desse Anexo."

FORMULÁRIO I

"Item 14/10 - Lucro da Exploração Negativo - Exportação Incentivada.

Transportar o valor da parcela do lucro da exploração negativo, correspondente à exporta—ção incentivada, indicado no item 08/04 do a—nexo 2."

21. Esclarece a RECORRENTE que o valor contido no item 08/04 do Anexo 2, neste caso, será o valor do Lucro da Exploração negativo, ajustado pela soma do Lucro Inflacionário Realizado e subtração do Lucro Inflacionário do Exercício, o que não altera o mérito da questão em análise.

22. No entanto, a leitura do artigo 8º do Decreto-lei nº 2.429/88 - transcrito no item 15 supra - conduz à conclusão que o aludido Decreto-Lei estabeleceu uma restrição à compensação dos prejuízos decorrentes da atividade tributada por meio de alíquota reduzida, com os lucros obtidos em outras atividades.

23. A regra do art. 8º do Decreto-Lei número 2.429/88 configura, assim, norma de direito intertemporal, por meio da qual um prejuízo de natureza fiscal pode, no futuro, a critério do contribuinte, no prazo e condições estabelecidas em lei, ser compensado com os lucros então obtidos. A compensação é evento futuro e incerto, dependendo, para sua consumação, da superveniência de lucro tributável e da opção, pelo contribuinte, de realizar a compensação prejuízo anterior não prescrito com o lucro posteriormente observado.

24. Apesar do exposto, as orientações do MAJUR, retro transcritas, determinam a simples adição do prejuízo da atividade incentivada no mesmo período de sua apuração, desconhecendo a condição de compensação futura e incerta que o Decreto-Lei intentou regular e extrapolando, por esse modo, os limites definidos pelo legislador para a realização da operação em apreço. 

25. A fim de justificar o procedimento observado na autuação fiscal, a decisão recorrida posicionou-se no sentido de que a RECORRENTE teria reduzido o lucro da atividade tributada pela alíquota normal, como prejuízo da atividade tributada com base na alíquota reduzida. 

26. No intuito de descaracterizar tal ra-
ciocínio, cumpre lembrar o exemplo fictício conti-
do na Impugnação de fls., o qual busca analisar
uma situação em que determinada empresa, em dado
exercício, tenha realizado, apenas, exportações
com prejuízo. Nessa hipótese, a adição do prejuí-
zo para tributação pela alíquota normal não repre-
sentaria, de forma alguma, recomposição do lucro
de atividade não incentivada.

27. Não existe, portanto, relação entre o
prejuízo de atividade incentivada e a recomposi-
ção de lucro de atividade não incentivada, não se
prestando o conceito de "lucro da exploração" pa-
ra ajustar o "lucro real" da atividade não incen-
tivada.

28. Neste sentido, para que fique evidencia-
da a incoerência representada pela adição do Lu-
cro da Exploração Negativo, a RECORRENTE traz os
seguintes números de sua declaração no exercício
de 1990, período-base 1989:

	NCz\$
a) 10/10 Receita de Export. incentivada	231.734.683,00
b) 10/06 Receita da venda no merc. int.	16.134.975,00
c) 10/05 Receita de export. não incent.	230.819,00
d) Lucro da exploração	(191.111.891,00)
e) Lucro da exploração (export. incent.)	(188.512.769,00)

29. O ajuste realizado no Auto de Infração ,
ora confirmado pela decisão recorrida, mostra-se
inexato ao adicionar NCz\$ 188.512.769,00 para en-
contrar o valor do lucro real das vendas internas
e da exportação não incentivada, o qual totaliza
apenas (2+3) NCz\$ 16.365.794,00. Ora se o objeti-
vo da propalada adição é reconstituir o lucro das
atividades não incentivadas, tal lucro jamais po-
deria superar o valor da própria receita dessas
atividades.

30. Dessa forma, as orientações do MAJUR que
serviram de base tanto à lavratura do Auto de In-
fração quanto à decisão ora recorrida, ao trans-
formarem o prejuízo em lucro, elevando a carga
tributária da RECORRENTE a níveis superiores àque-
les que seriam obtidos caso inexistissem alíquo-
tas reduzidas destinadas à tributação das exporta-
ções, atingem frontalmente o princípio da capaci-
dade contributiva, ora consagrado no art. 145,
1º da Constituição Federal.

31. Além disso, as aludidas orientações do
MAJUR, e conseqüentemente a decisão recorrida, vêm
contrariar, em razão dos efeitos que acarretam, con-
forme evidenciado acima, o elemento material da

Acórdão nº 101-83.758

hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, qual seja, a existência de acréscimo patrimonial, motivado pela obtenção de resultados negativos da atividade incentivada, não poderia sustentar lançamento que gerasse obrigação tributária para a RECORRENTE, ante a ausência do necessário acréscimo patrimonial, sob pena de ofensa à hipótese de incidência do tributo em questão, delimitada com base no art. 43 do Código Tributário Nacional.

32. Destacando o acréscimo patrimonial como elemento essencial à tributação pelo Imposto sobre a Renda, assim manifestou-se o ilustre José Luiz Bulhões Pedreira, em seu "Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas", Justec Editora, Vol. I, pág. 165:

"O fato gerador do imposto é a aquisição pela pessoa jurídica, durante o período-base de incidência, da disponibilidade de lucro produzido no País".

(g.n)

33. Em virtude de não ter se restringido à regulamentação das disposições contidas no art. 8º do Decreto-Lei nº 2.429/88, relativamente à compensação de prejuízo fiscal de atividades incentivadas, as determinações do MAJUR ora em análise carecem de amparo legal.

34. Ocorre que as referidas determinações, ao extrapolarem os limites das disposições do art. 8º do Decreto-Lei nº 2.429/88, contrariam o princípio da legalidade que preside o sistema jurídico nacional, previsto no art. 5º, inciso II da Constituição Federal vigente, segundo o qual "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de lei".

35. Conforme a precisa lição de Bernardo Ribeiro de Moraes (Compêndio de Direito Tributário, Ed. Forense, 1984, pág. 182), "para que exista tributo é necessário que a obrigação respectiva responda a uma exigência de lei, ajustada aos princípios gerais da tributação".

36. No âmbito de Direito Tributário, esse princípio merece destaque, em função de sua relevância, conforme precisa observação de Bernardo Ribeiro de Moraes (Obra acima citada, pág. 393):

"E o princípio da legalidade tributária, incontestavelmente, se apresenta como um princípio fundamental do Estado moderno, estabelecendo que a faculdade de criar tributos é

Acórdão nº 101-83.758

exclusiva do Estado e somente poderá ser exercida mediante lei.

O princípio da legalidade é o primeiro princípio fundamental de direito constitucional tributário."

37. Em vista disso, o referido princípio encontra previsão constitucional especificamente dedicada ao Direito Tributário, na forma do art. 150, inciso I, da Carta Magna, abaixo transcrito:

"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;"

38. A palavra "lei", empregada no texto supra transcrito, deve ser interpretada em seu sentido estrito, explica a doutrina (Hugo Brito de Machado, in "Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1.988", pág. 27, Ed. Resenha Tributária) e neste sentido abrange a lei ordinária e a lei complementar.

39. O art. 146, também da Magna Carta, estabelece, no seu inciso III, letra "a", que a base de cálculo dos tributos deve ser tratada em lei complementar:

"Art. 146 - Cabe à lei complementar:

I...

II...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos factos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

(g.n)

40. Dessa forma, resta evidente que a orientação do MAJUR, acolhida pela decisão recorrida, ao determinar a adição do Lucro da Exploração negativo ao Lucro Líquido do exercício fere frontalmente o princípio da legalidade, quer se considere a referida orientação como instituidora de no-

va hipótese de incidência, quer se pretenda vê-la definido nova base de cálculo do tributo em questão. Vale frisar que tanto o MAJUR 1989 quanto o MAJUR 1990 foram editados sob a égide da nova Constituição Federal.

41. Nem se argumente, como pretendeu a decisão recorrida, ser suficiente a disposição do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), para legitimar a orientação do MAJUR enquanto "norma complementar".

42. Neste aspecto, torna-se necessário ressaltar que as normas contidas no CTN, assim como quaisquer disposições legais, devem ser avaliadas tendo-se em vista o caráter sistemático do ordenamento jurídico, no qual atuam de forma interativa e integrada. Sendo assim, o fato de existir previsão legal para a instituição de normas complementares não é suficiente para torná-las incontesteis, sendo certo que a sua instituição deve se dar com observância e subordinação aos limites e princípios legais vigentes, dos quais não se excluem.

DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO ANTERIOR COM O LANÇAMENTO DE OFÍCIO

43. Finalmente, não pode a RECORRENTE conformar-se com a decisão recorrida no aspecto em que esta lhe negou a possibilidade de compensação do prejuízo fiscal apurado no período-base 1986, sendo certo que, para que se verifique essa compensação com o lucro real, é suficiente que o prejuízo encontre-se consignado na declaração de rendimentos correspondente ao período ao qual se referir a autuação.

44. Tal matéria, inclusive, encontra-se amparada pela seguinte decisão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes:

"- COMPENSAÇÃO DE MATÉRIA TRIBUTADA PELA FISCALIZAÇÃO

- A matéria tributável, apurada em ação fiscal, deve ser compensada com o prejuízo apurado anteriormente, devidamente corrigido e registrado no Livro de Apuração do Lucro Real. Não prejudica o direito à compensação a não postulação na declaração de rendimentos, uma vez apurado nesta prejuízo fiscal." (Ac. 1º C.C. 105-1.089/84).

45. No mesmo sentido decidiram os acórdãos a seguir relacionados:



Acórdão nº 101-83.758

- Ac. 1ª C.C. 103-95.706/83
- Ac. 1ª C.C. 103-06.895/85
- Ac. 1ª C.C. 103-07.272/86
- Ac. 1ª C.C. 105-01.468/85

46. Em face do ora aduzido, verifica-se que a orientação do MAJUR, na qual se funda a decisão recorrida, não traduziu fielmente a norma do art. 8º do Decreto-Lei nº 2.429/88, gerando efeitos estranhos à compensação de prejuízos fiscais de atividades incentivadas.

47. Ademais, conclui-se que a compensação de prejuízos é faculdade do Contribuinte, sendo ainda evento futuro sujeito ao exercício daquela faculdade, bem como constata-se que as referidas orientações do MAJUR, a par de carecerem de fundamento, contrariam disposições legais e princípios de Direito Constitucional Tributário."

É o relatório.



Acórdão nº 101-83.758

V O T O

Conselheiro JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, Relator:

O recurso é tempestivo, razão por que dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, cumpre esclarecer que as questões de natureza constitucional, levantadas pela recorrente, refoem ao âmbito do processo administrativo de determinação e cobrança dos créditos tributários, o que nos leva a não tecer maiores considerações sobre as mesmas.

Cumpre, também, observar, antes de nos pronunciarmos sobre o mérito, propriamente dito, do recurso, que, segundo nosso entendimento, o art. 8º do Decreto-Lei nº 2.429/88, só necessita de regulamentação, se assim vier a entender a administração tributária, porquanto, repise-se, no nosso entender, ele é auto-aplicável.

Também, de acordo com nosso particular juízo, o MAJUR, como norma orientadora dada aos contribuintes pela administração fiscal, integra o elenco das normas complementares previstas no inciso I, do art. 100, do CTN, com o que este Conselho já anuiu em outras ocasiões.

No mérito, entendo que o recurso deva ser provido, para reformar, por falta de fundamento legal, a decisão recorrida, pelas razões abaixo:

Embora considerando, como afirmamos inicialmente, o MAJUR norma complementar da legislação tributária, em conformidade com o inciso I, do artigo 100, do CTN, não se pode atribuir-lhe força, como se pretende no presente caso, para criar obrigação tributária principal que somente a lei pode instituir, nos termos do artigo 97 daquele Código.



Acórdão nº 101-83.758

Por sua vez, reafirmamos a auto-aplicabilidade do artigo 8º do Decreto-lei nº 2429/88, quando veda à pessoa jurídica a compensação de prejuízos da atividade beneficiada com alíquota reduzida com os lucros das atividades tributadas a alíquota normal. Mas forçoso é admitir que tal vedação só se aplica a exercícios financeiros posteriores àquele em que o prejuízo se verificou.

Não se pode, a título de regulamentar uma disposição legal, criar uma nova hipótese de incidência, que se choça, frontalmente, com a definição do fato gerador do imposto de renda contida no artigo 43 do CTN.

Bem analisados os fundamentos da tributação em causa, chega-se à conclusão de que se pretende ter por obrigatória uma faculdade concedida por lei ao contribuinte. Efetivamente, a lei não impõe ao contribuinte a utilização de qualquer benefício nela previsto, como valer-se ou não de tributação menos onerosa, se entender que dela não quer se beneficiar.

Por sua vez, também, a lei não obriga a pessoa jurídica a apurar o lucro da exploração, salvo se dele quiser se beneficiar, para fins de tributar o resultado da atividade incentivada a uma alíquota mais favorável.

Assim, se o resultado da exportação incentivada da recorrente se apresenta negativo, não encontramos na lei (artigo 8º do DL 2429/88), determinação expressa para adicioná-lo positivamente ao lucro líquido. Em assim agindo, estar-se-ia obrigando o contribuinte a utilizar-se de um determinado incentivo fiscal que, dessa forma, deixaria de ser um favor legal, para transmutar-se numa imposição fiscal.

Infere-se, por outro lado, da lei, que os prejuízos da atividade incentivada apurados num determinado exercício somente poderão ser compensados em exercícios subsequentes com



Acórdão nº 101-83.758

lucros derivados da mesma atividade, o que desde logo exclui qualquer possibilidade de futura compensação do valor não adicionado anteriormente ao lucro líquido do exercício.

Nesta linha de raciocínio, nem mesmo a multa aplicada por falta de preenchimento do ANEXO 2 se justifica, embora não tenha a referida penalidade sido contestada pela recorrente.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Brasília (DF), em 07 de julho de 1992


JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO - RELATOR 