



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

18

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Recurso nº : 124.747  
Matéria : IRPJ – EX: 1996 a 1998  
Recorrente : HOBBY COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR  
Sessão de : 22 de março de 2001  
Acórdão nº : 103-20.540  
RPI 1030.247

**MEDIDA JUDICIAL – PROCESSO ADMINISTRATIVO –** A anterior propositura de ação judicial, não obsta o prosseguimento dos autos para a apreciação da instância superior, não se tomando conhecimento da matéria contestada, quando as razões de defesa são idênticas às postuladas junto ao Poder Judiciário.

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS –** Demonstrado que, de longa data, o critério jurídico fixado pela Administração Tributária tem sido coerente e consistente para admitir que os prejuízos compensáveis, apurados anteriormente à lei nova, permanecem submetidos às disposições da legislação vigente à época de sua apuração, dá-se provimento ao recurso, com fundamento no art. 219 do RIR/94, no art. 100, incisos I e III, c/c o art. 146, ambos do CTN, bem como nos precedentes noticiados nos Acórdãos 101.92411/98 e 101.75566/84, ambos da Primeira Câmara deste Conselho de Contribuintes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso voluntário interposto por HOBBY COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NÃO TOMAR conhecimento do recurso em relação ao ano calendário de 1995 e, no mérito, DAR provimento ao recurso para admitir a compensação dos prejuízos fiscais acumulados até 31/12/1994, sem a limitação de 30% nos anos calendários de 1996 e 1997, vencido nesta parte o conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que negou provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
PASCHOAL RAUCCI  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 ABR 2001

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, 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 : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540  
Recurso nº : 124.747  
Recorrente : HOBBY COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

1. Em resposta ao Termo de Intimação de fls. 03, a empresa esclareceu a fls. 04, que:
  - a) a exclusão da quantia de R\$189.284,00, da base de cálculo da CSLL, no ano-calendário 1996, refere-se a compensação de prejuízo;
  - b) não existe medida judicial para compensação de prejuízo, acima de 30% do lucro real, da base de cálculo da CSLL.
  - c) Para o ano de 1995, existe amparo judicial, representado pelas seguintes liminares:
    - c.1.) nº 950008283-7 (06/95) – CSLL
    - c.2.) nº 950006869-9 (05/95) – Lucro Real
  - d) cópias da petição judicial e julgamento "foram fornecidas, junto com a MOTONDA"; o processo sobre CSLL aguarda julgamento no STF e o do Lucro Real, no TRF de Porto Alegre.
2. A fls. 84 a Fiscalização elaborou quadros demonstrativos da compensação, acima do limite de 30% sobre o Lucro Real e CSLL, dos quais o contribuinte tomou ciência.
3. Foi lavrado auto de infração para exigência de IRPJ, sobre os excessos de compensação sobre o lucro real, objeto dos demonstrativos acima referidos, compreendendo os anos-calendário 1995, 1996 e 1997.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

4. Para o ano-calendário 1995 não foi aplicada multa; para os de 1996 e 1997, houve multa de 75%, tudo conforme consta do Auto de Infração de IRPJ de fls. 85/91, totalizando o crédito tributário constituído o montante de 85.302,13 UFIR, aí já incluídos as multas *ex officio* aludidas e os encargos de juros moratórios.

5. Ficou consignado no Auto de Infração que o crédito tributário relativo ao fato gerador do ano-calendário de 1995, encontra-se com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso IV, do CTN (Fls. 90).

6. Tempestivamente foi apresentada a impugnação de fls. 94/97, acompanhada dos documentos de fls. 98/101.

7. A impugnante alegou que a totalidade do crédito tributário estaria com a exigibilidade suspensa, sendo inaplicável a multa *ex officio* para todos os anos-calendário autuados, e não apenas para o de 1995.

8. Informa, outrossim, "que todos os prejuízos e bases negativas compensados em 1995, tanto em 1996 e 1997, foram gerados (apurados) até 31/12/94, ou seja, estão compreendidos no estoque de prejuízos existentes em 1994." (Fls. 95, parágrafo 5º).

9. Alega que o entendimento do contribuinte está amparado em decisões de Juizes e Tribunais Federais, que consideram ilegal e inconstitucional, em vários aspectos, a limitação na compensação de prejuízos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

10. Menciona e transcreve a ementa do Acórdão nº 101-92411, unânime, do Primeiro conselho de Contribuintes, conforme publicado no DOU nº 2-E de 05/01/99, pág. 6.

11. Argumenta que a pendência judicial, por ser requerida antes do procedimento fiscal, não obsta o conhecimento e decisão quanto ao mérito da impugnação, matéria já decidida pelo Acórdão nº 103-19844, cuja ementa reproduz e que foi publicada no DOU-I nº 51-E, de 17/10/99, pág. 9.

12. Reitera sua inconformidade com a multa *ex-officio*, reportando-se aos termos da sentença concessiva do mandado de segurança, da qual transcreve o seguinte excerto:

“... concedo em parte a segurança, para afastar o limite de 30% (trinta por cento) na compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994.”

(Fls. 96, penúltimo parágrafo).

13. Enfatiza o impugnante a sua tese de que a liminar concedida é mais abrangente, do que os limites estabelecidos pela Fiscalização, manifestando-se nos seguintes termos:

“A suspensão, tal como requerida e concedida, abrange todas as compensações de prejuízos até 1994, e no caso foram esses os compensados até 1997, logo a suspensão se aplica devidamente a todos os créditos lançados, sendo equivocado o entendimento fiscal de excluir a multa apenas para o fato gerador 1995.

Cabe exclusão integral da multa de ofício.”

(Fls. 96, “in fine” e 97, “in limine”)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

14. A DRJ/Curitiba/PR, pela decisão nº 734/2000 (fls. 130/138), tomou conhecimento da impugnação interposta, para ao final decidi-la, fundamentando-a, dentre outras, com as seguintes razões de fato e de direito:

"Como se depreende da inicial constante às fls. 106/129, o mandado de segurança em questão tem por objeto garantir às impetrantes o direito de compensar, no ano-calendário 1995, os prejuízos fiscais acumulados até 31/12/1994, sem respeitar o limite estipulado pelo art. 42 da Lei nº 8.981/1995, de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado. Tal artigo vigorou até 31/12/1995, como expressamente disposto no art. 12 da Lei nº 9065/1995; a partir do ano-calendário 1996, a limitação da compensação de prejuízos está prevista no art. 15 da Lei nº 9065/1995, não contestado judicialmente." (Fls. 132, 3º parágrafo da FUNDAMENTAÇÃO).

15. Admitindo, em relação ao ano-calendário 1995, que a matéria tributável é a mesma em discussão na esfera judicial, a DRJ/Curitiba/PR, reporta-se ao ADN COSIT nº 03/1996 e invoca o princípio constitucional da unidade de jurisdição consagrado no art. 5º XXXV da CF/88, segundo o qual a decisão judicial sempre prevalece sobre a decisão administrativa.

(Fls. 133, "in limine)

16. Evidenciando a preocupação de bem fundamentar a sua conclusão, a DRJ/Curitiba-PR reporta-se ao Parecer da PFN publicado no DOU de 10/07/1978, pág. 16431, e a outro pronunciamento, mais recente, consubstanciado no Parecer nº1159/1999, da lavra do Dr. Rodrigo Pereira de Mello, aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e submetido à apreciação do Exmo. Sr. Ministro da Fazenda.

17. Estribado nos atos administrativos supra e retro aludidos, a DRJ/Curitiba-PR, assevera o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

"Portanto, em face da propositura de ação judicial, que traz renúncia à esfera administrativa, independentemente de ter sido impetrada antes ou após o lançamento, e tendo em vista o item "c" do ADN Cosit nº 03/1996, é de se considerar definitiva a exigência relativa ao ano-calendário 1995, sendo de se observar o que vier a ser definitivamente decidido pela Justiça Federal."

(Fls. 135, penúltimo parágrafo)  
(Os grifos foram acrescentados)

18. Quanto aos anos-calendário de 1996 e 1997, que a DRJ/Curitiba declara não contestados judicialmente, foi indeferida a pretensão da impugnante para proceder a compensação de prejuízos sem observar o limite de 30%, bem como foi confirmada a procedência da multa de lançamento de ofício.

19. Na "Ordem de Intimação" constante da decisão recorrida, foi aberta a possibilidade de recursos a este Conselho de Contribuintes, apenas quanto aos anos-calendário de 1996 e 1997, sendo declarada definitiva a exigência em relação ao ano-calendário 1995.

20. O contribuinte foi intimado da decisão de primeira instância em 21/06/00 (AR de fls. 145) e ingressou com recurso voluntário em 13/07/00, tempestivamente.

21. — Argüi, em preliminar, cerceamento de defesa, pois seria improcedente argumento de renúncia à instância administrativa, por propositura de medida judicial antes do lançamento de ofício, fato que não constitui obstáculo ao normal andamento do processo, conforme Acórdão nº 105-10311, DOU-I, de 09/12/96, pág. 26.126).

22. No mais, reitera as razões ofertadas na fase impugnatória quanto ao lançamento do IRPJ e da multa *ex officio*.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

23. Foi concedida liminar pela 10ª Vara da Justiça Federal no Paraná, para seguimento do recurso voluntário, independente do depósito de 30% (Mandado nº 2000.70.00.019484-2, fls. 154/155).

É o relatório



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

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

**VOTO**

**Conselheiro PASCHOAL RAUCCI, Relator**

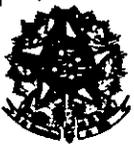
**PRELIMINAR**

24. Em preliminar a recorrente argüi cerceamento de defesa, pois a propositura da ação judicial, antes do lançamento tributário, não constitui obstáculo ao normal andamento do processo administrativo.

25. O Primeiro Conselho de Contribuintes, por várias de suas Câmaras, tem se pronunciado favoravelmente à tese da defendente, pois o questionamento, no procedimento administrativo-fiscal, tem por objeto o auto de infração e o crédito tributário por ele constituído.

26. Assim, enquanto na lide que corre perante o Poder Judiciário, quando o Autor requer a prestação da atividade jurisdicional do Estado, o pleito envolve matéria de Direito, tais como inconstitucionalidade de normas legais e regulamentares, irretroatividade de leis, etc., o contencioso administrativo-fiscal se inaugura com impugnação a auto de infração e/ou notificação de lançamento.

27. No processo administrativo fiscal o contribuinte, amparado pelos princípios do amplo direito de defesa e do contraditório, consagrados pela Lei Maior, e ainda, em nível infra-constitucional, as normas consubstanciadas no Decreto nº 70.235/72, tem o autuado o direito de percorrer todas as instâncias administrativas, fazendo as alegações e produzindo as provas que bem entender, às quais, em contrapartida, incumbe às



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

autoridades julgadoras da Administração Tributária apreciá-las e proferir as decisões competentes.

28. Enquanto estão sendo discutidas em tese, perante o Poder Judiciário, questões de direito, no processo administrativo poderão ser suscitadas matérias de ordem legal e contestado o lançamento tributário sob vários aspectos, dentre outros: erros de cálculo; aplicação indevida de índices; inaplicabilidade de multas; improcedência dos acréscimos de juros moratórios; inadequação das bases de cálculo; invocação de hipótese de postergação, com as conseqüências decorrentes, etc.

29. A declaração, em decisão de primeiro grau, de que a ação judicial anteriormente interposta pela defendente, importa em renúncia às instâncias administrativas, pois seriam idênticos os objetos da medida postulada perante o Poder Judiciário e os do processo administrativo, com isso ficando definitivamente constituído o crédito tributário lançado, obstando o contribuinte de ter acesso à instância administrativa superior, constitui limitação inequívoca aos recursos por lei outorgados aos autuados .

30. A prevalecer a declaração de definitividade do crédito tributário, em decisão de primeiro grau administrativo, a Fazenda Nacional exigirá o pagamento integral do lançamento efetuado por auto de infração e/ou notificação de lançamento, tão logo haja decisão definitiva do Poder Judiciário, ficando o contribuinte obstado de manifestar qualquer inconformidade no âmbito da Administração Fiscal, quanto a outros aspectos de crédito tributário, anteriormente mencionados.

31. De se consignar, ainda, que em muitos casos, a ação judicial envolve pedidos múltiplos ou alternativos, não sendo incomum, nesses casos, que o autuante faz consignar, na descrição dos fatos, expressões tais como: a) "supondo que a decisão



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

judicial..."; b) caso a sentença venha a reconhecer..." c) na hipótese de...", d) outras alternativas.

32. Portanto, não se pode negar o direito do contribuinte percorrer todas as instâncias administrativas, de usar de todos os recursos, em sentido amplo ou restrito, que lhe são conferidos por lei, pois não é raro que a tese jurídica objeto de final decisão judiciária, poderá não ser dimensionada e ajustada adequadamente na constituição do crédito tributário e respectivos encargos, hipótese em que a harmonização devida é feita nas instâncias administrativas.

33. Ante o exposto, entendo que caberia acolher a preliminar argüida pelo recorrente, exclusivamente para admitir a interposição de recurso em segunda instância, também em relação ao ano-calendário de 1995, na medida em que as questões jurídicas a serem apresentadas não sejam as mesmas já submetidas à apreciação do Poder Judiciário, hipótese que inibiria a Administração Tributária de se manifestar, em respeito ao princípio da unidade de jurisdição (CF/88, art. 5º, XXXV).

34. "In casu", tanto na fase impugnatória, quanto na fase recursal, a questão enfocada pelo contribuinte ficou adstrita aos mesmos aspectos jurídicos já formulados perante a esfera judicial, cuja decisão se sobrepõe à administrativa, em decorrência do mencionado princípio da unidade de jurisdição.

35. Nessas condições, e por ser inócua qualquer providência nesta instância julgadora, descabe tomar conhecimento da matéria tributável concernente ao ano-calendário de 1995, situação que acarreta a ineficácia do pleito do contribuinte, quanto a este item da autuação, que está "sub judice".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

**MÉRITO:**

36. No mérito, a recorrente invoca novamente as razões postas na fase impugnatória, enfatizando ter sido devidamente comprovado, que os prejuízos compensados foram apurados até 1994, sendo anteriores à Lei nº 8981/95.

37. Em assim sendo, aduz a defendente, a compensação integral dos prejuízos aludidos está assegurada por legislação anterior, situação que lhe garante a aplicação de direito adquirido.

38. No que concerne a multa *ex officio*, insurge-se contra sua exclusão apenas para o ano-calendário de 1995, sob o fundamento de que o mandado de segurança impetrado garantiu deduzir da base de cálculo os prejuízos acumulados até 31/12/94, independentemente da limitação de 30% fixada pela Lei nº 8981/95.

39. Entendeu a DRJ/Curitiba que a limitação à compensação de prejuízos, aplicável aos anos-calendário 1966 e 1997, está prevista no art. 15 da Lei nº 9065/95; não se referindo o mandado de segurança supracitado a tal dispositivo legal, é indevida a invocação do art. 63 da Lei nº 9430/96 e, por consequência, o art. 151, inciso IV do CTN.

40. Quanto à abrangência do Mandado de Segurança nº 95.000.6869-9, cuja sentença foi parcialmente trazida à colação pela impugnante ora recorrente, verifica-se que a Sentença prolatada pelo MM. Juiz Federal Substituto da 9ª Vara da Justiça Federal do Pará, é constituída de oito (8) folhas, sendo entretanto, juntadas apenas a primeira e a última páginas (fls. 99/100).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

41. Outrossim, a petição inicial referente à impugnação do Mandado de segurança, noticiado nos autos, foi juntada após à impugnação, a fls. 126/129, valendo destacar os termos finais, "in verbis":

**"DO PEDIDO"**

"Pelo exposto, requer se digne Vossa Excelência, com o devido respeito, conceder liminar, para o especial fim de garantir o direito da impetrante de recolher o Imposto de Renda referente ao exercício financeiro de 1995, excluindo da sua base de cálculo a integralidade dos prejuízos acumulados até 31/12/95 (anexo II).

.....  
"Em final sentença, após ouvido o Ministério Público, requer seja concedida a segurança, conferida, para o especial fim de garantir o direito da impetrante de recolher o imposto de renda referente ao exercício financeiro de 1995, deduzindo-se de sua base de cálculo os prejuízos acumulados até 31/12/94, independentemente da limitação de 30% fixada pela Lei nº 8981/95.

(Fls. 129). Grifos Acrescentados.

42. Quando intimado a esclarecer se estava amparado por medida judicial, para não observar a compensação de prejuízo ao limite de 30% do lucro (fls. 03), o contribuinte respondeu negativamente, informando que havia liminar apenas para o ano-calendário 1995.

43. De outra parte, curiosamente, da sentença prolatada nos autos do Mandado de Segurança nº 95.000.6869-9, foram juntadas apenas a primeira e a última páginas, sendo que a última corresponde à oitava, concluindo-se, pois, terem sido segregadas seis páginas da decisão judicial em comento.

44. Na última página da sentença supra referida, consta:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

"Pelo exposto, concedo em parte a segurança, para afastar o limite de 30% (trinta por cento) na compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994."  
(Fls. 100, "in limine")

45. Não se presume a ofensa ao princípio da lealdade processual, mas afigura-se no mínimo estranha a juntada de parte da sentença, sem qualquer alusão da parte faltante na peça impugnatória.

46. A íntegra da petição inicial do mandado de segurança impetrado, juntada aos autos após a apresentação da impugnação, a indicar, pois, que tal providência resultou de iniciativa da DRJ/Curitiba-PR, deixa claro que o PEDIDO da impetrante objetiva a compensação dos prejuízos gerados até 31/12/94, no exercício financeiro de 1995, mediante questionamento dos efeitos do art. 42 da Lei nº 8981/95. (V. transcrição no item 40, deste).

47. Conforme já focalizado nos itens 33 a 35 deste, a questão enfocada pelo contribuinte, relativamente ao ano-calendário 1995, ficou adstrita aos mesmos aspectos jurídicos que foram submetidos ao Poder Judiciário, sendo inócua qualquer providência nesta instância administrativa; em consequência descabe tomar conhecimento deste item do contencioso administrativo-fiscal.

48. "Ab initio" cumpre consignar, quanto aos anos-calendário 1996 e 1997, conforme muito bem anotou a DRJ/Curitiba, que esses dois períodos-base estão excluídos da medida judicial proposta pelo impugnante, ora recorrente, inexistindo óbice, pois, para que se tome conhecimento da matéria tributária respectiva, para apreciação e decisão.

49. A questão da limitação da compensação de prejuízos fiscais, apurados em períodos-base anteriores, com os lucros líquidos de períodos subsequentes, não é nova no



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

âmbito da legislação fiscal brasileira, tendo sofrido freqüentes alterações, no decorrer dos anos.

50. Houve época em que os prejuízos fiscais de um ano poderiam ser compensados dentro de três ou mais anos, com os lucros apurados nos períodos-base posteriores à ocorrência do resultado negativo.

51. Note-se que tais prazos eram de natureza decadencial. Findo o termo legal para a compensação do prejuízo, este ficava completamente obstado de qualquer compensação, ficando totalmente excluída a hipótese de compensação futura.

52. De se ressaltar que para os anos-calendário 1996 e 1997 vigorava o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1041, de 11/01/1994, que vigorou até a edição do novo RIR, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26/03/99, republicado em 17/06/99.

53. O RIR/94 compreendia cinco Livros, subdivididos em Títulos, Subtítulos, Capítulos, Seções e Subseções; no caso destes autos, fixar-nos-emos no LIVRO II – TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS, Título IV – DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, Subtítulo II – LUCRO REAL, cabendo dedicar maior atenção ao Capítulo XVI – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

54. O regime de compensação de prejuízos fiscais está disciplinado no art. 502 e seguintes do RIR/94, figurando no Regulamento textos grafados em negrito, encimando os respectivos dispositivos regulamentares, que para melhor ilustração e acompanhamento das idéias do relator, seguem adiante transcritos:



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

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

**DISPOSIÇÕES GERAIS**

"Art. 502 – O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no Livro de Apuração do Lucro Real, corrigido monetariamente, até o período-base em que ocorrer a compensação."

"§ 1º - Dentro do prazo previsto neste Capítulo a compensação poderá ser parcial ou total, em um ou mais períodos-base, à opção do contribuinte."

"§ 2º - A absorção, mediante débito à conta lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo."

55. Prosseguindo nas suas disposições normativas, o RIR/94 trata, separadamente dos prejuízos fiscais apurados: a) até 31/12/91; b) no ano-calendário 1992; c) a partir de 1º/01/93, a saber:

**PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 1991.**

"Art. 503 – A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base encerrado até 31 de dezembro de 1991, com o lucro real determinado nos quatro anos-calendário subsequentes."

**PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1992.**

"Art. 504 – O prejuízo fiscal apurado em um mês do ano de 1992 poderá ser compensado com o lucro real de períodos subsequentes."

**PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 1993.**

"Art. 505 – Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados em até quatro anos-calendário subsequentes."

56. O mesmo RIR/94 ainda trata da compensação de prejuízos nos arts. 506 a 512, mas que se referem a situações especiais, tais como: sociedades civis de profissões



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

regulamentadas, atividade rural, etc., que não dizem respeito ao tema em foco no presente recurso.

57. O propósito da transcrição dos arts. 502 a 505 do RIR/94, é demonstrar que foram respeitadas as normas vigentes à época da apuração dos prejuízos ("tempus regit actum"), ficando evidenciada a não aplicabilidade da lei nova às situações regidas por leis anteriores, cujas diretrizes permaneciam íntegras.

58. Em outras palavras: o RIR/94 consagrou a coexistência de normas diferenciadas, estabelecidas por cada um dos diplomas legais editados em momentos diferentes.

59. Vale dizer que cada ato legal produziu efeitos "ex-nunc", isto é, foram respeitados os direitos fixados pelas leis anteriores, que estabeleciam diferentes prazos para as compensações de prejuízo.

60. Por oportuno, cabe aduzir que o estabelecimento de prazos legais à compensação de prejuízos, não é olvidado pela Administração Empresarial na condução dos seus negócios, pois interferem diretamente em seus fluxos financeiros, alternativas de investimentos, etc., no pressuposto da segurança jurídica dos direitos que lhe são conferidos por lei.

61. RENÉ IZOLDI AVILA, "in" Imposto de Renda pessoa Jurídica – D.L. 1598, Comentado e Aplicado, Editora Síntese Ltda., 2ª Edição, a fls. 313/319, transcreve e comenta o art. 64 e seus §§ do DL 1598/77, que trata da compensação de prejuízos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

62. Lembra o autor citado que a compensação de prejuízos até o ano-base 1975 era regulada pelo art. 275 do RIR/75. A partir do ano-base de 1976 entrou em vigor o DL nº 1493/76, cujas principais inovações foram:

- a) desapareceu a condição de que não existissem lucros suspensos ou reservas;
- b) a compensação passou a ser feita com lucros contábeis;
- c) a compensação passou a poder ser feita nos 4 (quatro) exercícios seguintes, e não mais em apenas três, e
- d) foi definido o prejuízo, para efeito de compensação.  
(Op. Cit., fls. 314, "in fine" e fls. 315, "in limine")

63. Com a redação do art. 64 do DL 1598/77, o prazo para compensação continuou em quatro períodos-base subsequentes, mas o prejuízo compensável não mais é o "contábil" e sim o "prejuízo fiscal, diz René I. Ávila, acrescentando que a matéria foi adequadamente esclarecida pelo Parecer Normativo nº 41/78 (op. Cit., fls. 315, itens 133 a 138).

64. Do Parecer Normativo CST nº 41, de 25/04/78, que trata da compensação de prejuízos, destacamos os seguintes tópicos:

"Trata-se de esclarecer qual o tratamento fiscal a ser dispensado nos prejuízos a compensar, tendo em vista a alteração da legislação relativa à matéria, especialmente a introduzida pelo Decreto-Lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977. As principais dúvidas levantadas relacionam-se com a determinação do prejuízo compensável, quando ocorrido em período-base anterior ao relativo ao exercício financeiro de 1978, e com a correção monetária desses mesmos prejuízos."

"2. A compensação de prejuízos foi permitida pela Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, segundo a qual o prejuízo verificado num exercício



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

pode ser deduzido, para compensação total ou parcial, no caso de inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensivos, dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subsequentes.”

“3. Posteriormente o Decreto-Lei nº 1493, de 7 de dezembro de 1976, estabeleceu que o prejuízo verificado num exercício, a partir do período-base relativo ao exercício de 1977, poderia ser compensado, total ou parcialmente, com os lucros contábeis apurados dentro dos quatro exercícios subsequentes. O prejuízo, para fins de imposto de renda, foi definido como o verificado na apuração contábil da pessoa jurídica no período-base, diminuído dos custos, despesas operacionais e encargos não dedutíveis.”

65. Após tecer várias considerações sobre o art. 64 e seus §§, o PNCST nº 41/78, no seu item 6 assevera:

“6. Os prejuízos apurados anteriormente ao período-base relativo ao exercício financeiro de 1978, porém, permanecem submetidos à legislação vigente à época de sua apuração.” (grifamos)

66. A Lei nº 8383, de 30/12/91, alterou a sistemática da tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas, introduzindo o sistema denominado bases correntes, conforme se depreende do art. 38 e seu § 1º, do diploma legal citado, “in verbis”:

“Art. 38 – A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem sendo auferidos.”

“§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.”

67. A questão da compensação dos prejuízos, na nova sistemática, foi normatizada pelo § 7º do art. 38 da mesma Lei nº 8383/91, “verbis”:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

“§ 7º - O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subsequentes.”

68. Tendo em vista as profundas alterações introduzidas na sistemática de apuração e pagamento do imposto de renda das pessoas jurídicas, a Coordenação do Sistema de Tributação houve por bem baixar esclarecimentos sobre a aplicação da Lei nº 8383/91, mediante expedição do BOLETIM CENTRAL EXTRAORDINÁRIO CST nº 039, de 14 de abril de 1992, publicado na Coletânea de Legislação/92 – Imposto de Renda, Edição do M. Fazenda, Secretaria da Receita Federal, fls. 267/280.

69. A matéria está distribuída por XVIII títulos, sendo destinado aos PREJUÍZOS FISCAIS o nº XV (pág. 276), de onde reproduzimos os quesitos 001 e 002 e respectivas respostas:

Questão: “001 – Considerando o novo regime de apuração mensal do imposto, a compensação fiscal de prejuízos fiscais deverá observar o prazo máximo de 4 anos? Ou o prejuízo fiscal poderá ser compensado em qualquer época?”

Resposta: “O artigo 38, ao implantar o sistema de bases correntes para as pessoas jurídicas, alterou todas as normas então vigentes para apuração do imposto. Assim o prazo de 4 anos para compensação total ou parcial dos prejuízos fiscais aplica-se, tão somente, aos valores apurados até 31.12.91 (1).

A partir de 01/01/92, à luz do parágr. 7º do art. 38, o prejuízo fiscal não tem mais prazo para compensação.”(2)

(1) cf. RIR/94, art. 503, transcrito no item 55 deste.

(2) cf. RIR/94, arts. 504 e 505, transcritos no item 55 deste.

Questão: “002 – O parágrafo 7º do art. 38 da Lei nº 8383/91 revogou o art. 382 do RIR/80 (prazo de compensação em quatro períodos-base seguintes)? Qual a sua vigência?”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

Resposta: "O art. 382 do RIR/80, cuja matriz legal é o Decreto-lei nº 1598/77, não mais vigora após a edição da Lei nº 8383/91. O prazo e as normas de compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31/12/91, seguem as regras anteriores."  
(Seguem exemplos com datas)

70. A exaustiva trilha seguida para identificar o tratamento dado aos prejuízos compensáveis, com a superveniência de novas legislações, alterando os critérios e prazos para compensação dos resultados negativos anteriores, permitiu verificar que o posicionamento da Administração Tributária Federal tem sido coerente, consistente e constante fixando o critério jurídico de que os prejuízos compensáveis apurados anteriormente à lei nova, permanecem submetidos às disposições da legislação vigente à época de sua apuração.

71. No caso dos presentes autos, o contribuinte requer seja-lhe reconhecido o direito à compensação dos prejuízos acumulados até 31/12/94, com os resultados dos anos-base 1996 e 1997 (a questão referente ao ano-calendário 1995 está "sub-judice"), seguindo as regras vigentes à época da apuração dos citados prejuízos.

72. Noutros termos, afigura-se-me que o recorrente alvitra seja-lhe aplicado o critério jurídico de longa data perfilhado pela Administração Tributária, consubstanciado em Regulamentos e Atos Normativos anteriores, como demonstrado.

73. Sobre o tema, é pertinente reproduzir os preceitos do art. 100 e seus incisos I e III, do CTN:

"Art. 100 – São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

II – "omissis"

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas."

74. O dispositivo legal, objeto dos autos, dispõe:

"Art. 42 – 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, trinta por cento."

"Parágrafo único – A parcela dos prejuízos finais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto neste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário seguintes."  
(Grifos acrescentados)

75. O termo inicial para validade das regras contidas no art. 42 e seu parágrafo único da Lei nº 8981/95, está expresso, de forma imperativa, logo no início do comando legal, isto é, "a partir de 1º de janeiro de 1995."

76. Significa isso que os novos fatos, ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, estarão sob o comando da norma legal citada, na sua integralidade.

77. Em outras palavras, os lucros líquidos ajustados a partir de 1º de janeiro de 1995, ajustados pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, não poderão ser reduzidos em mais de trinta por cento, com os prejuízos apurados também a partir dessa data.

78. Se assim não for, estará sendo aplicado o velho brocardo jurídico denominado "Lei do funil: largo para mim, estreito para ti", pondo por terra as prerrogativas dos contribuintes, relativamente ao tema compensação de prejuízo, consagrada pela



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

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

reiterada e uniforme orientação fixada pela Administração Tributária, ao longo das últimas décadas, como já largamente discorrido.

79. Além do mais, outras razões de natureza jurídica invocadas pelo recorrente, tais como:

- a) efeito retroativo, prejudicando direito adquirido;
- b) tributação sobre o patrimônio, pois o auferimento de lucro após prejuízos anteriores, representa mera recuperação de capital;
- c) que a restrição à compensação do prejuízo faz incidir o imposto de renda sobre o lucro inexistente, ou ainda sobre valor maior que o verdadeiro lucro real, caracterizando modalidade de empréstimo compulsório, sem amparo legal, etc.

80. Essas postulações já foram admitidas pela Primeira Câmara deste Conselho, por votação unânime, no Acórdão nº 101.92411, em sessão de 12/11/98 e formalizada em 16/12/98, cabendo à relatoria ao I. Conselheiro Dr. Francisco de Assis Miranda.

81. Em seu extenso e bem fundamentado voto, o preclaro Conselheiro Relator menciona precedente consubstanciado no Acórdão nº 101-75566/84, publicado no DOU de 02/10/86, no qual foi reconhecido o seguinte:

**"LEGISLAÇÃO APLICÁVEL – Os pressupostos do direito de compensar prejuízos se regem pela lei vigente à época de sua constituição. Preenchidas as condições da Lei, adquire-se este direito, que não poderá ser violado por lei nova, por força do disposto no art. 153, parágrafo 1º, da CF/88, preceito repetido no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro."**

82. Vale lembrar, consoante já enfatizado no item 73 deste que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

- a) "os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas" ;
- b) "as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas",

são considerados normas complementares de leis, nos termos do art. 100 do CTN, conforme mencionado no item 73 deste.

83. Nessas condições, não seria ilógico considerar que a mudança de enfoque na compensação de prejuízos de exercícios anteriores, sem prejuízo de outras razões de natureza jurídica, já oportunamente mencionadas, poder-ser-ia dizer que, de certa forma, o procedimento adotado nos autos não se harmoniza, adequadamente, com o art. 146 do CTN, o qual estabelece que a modificação, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa, somente pode ser aplicada a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

84. Por derradeiro, impõe-se consignar que a compensação integral de prejuízo, sem a observância do limite de 30%, configura hipótese de postergação, eis que representaria modalidade de antecipação de redução do lucro real, trazendo como consequência o diferimento do recolhimento do imposto que se está a exigir. Nessas condições, como é óbvio, o lançamento far-se-á em conformidade com as disposições do art. 219, incisos I e II, e seus §§ 1º e 2º, do RIR/94 e atos normativos baixados pela COSIT.

**CONCLUSÃO:**

Considerando que o recurso foi interposto tempestivamente, dele tomo conhecimento para rejeitar a preliminar argüida, por ineficaz, não tomando conhecimento da matéria "sub judice", relativa ao ano calendário de 1995; quanto aos anos-calendário 1996 e 1997, Dar provimento para admitir a compensação dos prejuízos acumulados até



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001744/99-12  
Acórdão nº : 103-20.540

1994, sem a limitação dos trinta por cento, preceituados na Lei 8981/95, com fundamento no art. 219 do RIR/94; art. 100, incisos I e III, c/c o art. 146, ambos do CTN; bem como nos precedentes noticiados nos Acórdãos nºs. 101.92411/98 e 101.75566/84, já reportados.

Sala das Sessões – DF, em 22 de março de 2001

  
PASCHOAL RAUCCI

