



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Recurso nº : 117.509
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXS: 1993 A 1996
Recorrente : GENERALI COMÉRCIO E TRANSPORTE INTERNACIONAL LTDA.
Recorrida : DRJ EM CURITIBA/PR
Sessão de : 14 DE ABRIL DE 1999
Acórdão nº : 103-19.958

IRPJ - ATIVIDADES EXERCIDAS PARTE NO PAÍS E PARTE NO EXTERIOR As atividades de transporte, exercidas parte no País e parte no exterior, somente são tributáveis nas parcelas dos rendimentos produzidos no País, independentemente de serem pagos por fontes nacionais ou estrangeiras.

POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO - Incabível a exigência de diferença de imposto de renda, sem atendimento do disposto no PN nº 2/96.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - A partir da vigência das disposições do artigo 42 da Lei nº 8.981/96, a compensação de prejuízos fiscais está limitada a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões autorizadas em lei.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GENERALI COMÉRCIO E TRANSPORTE INTERNACIONAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação as verbas correspondentes aos itens "postergação do pagamento do Imposto de Renda" e "Exclusão indevida do Lucro Real - Receitas de Fretes na Exportação", bem como ajustar as exigências reflexas ao decidido em relação ao IRPJ, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Dias Nunes e Victor Luís de Sales Freire, que proviam a

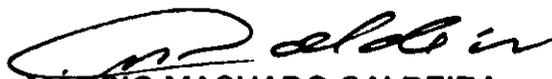


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

maior para admitir a compensação integral dos prejuízos fiscais. Acompanhou o julgamento em nome da recorrente o Dr. João Luiz Santarém Rodrigues, inscrição OAB/RJ nº 65.884.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MARCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 JUN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDSON VIANNA DE BRITO, EUGÊNIO CELSO GONÇALVES (Suplente Convocado) E SILVIO GOMES CARDOZO.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93

Acórdão nº : 103-19.958

Recurso nº : 117.509

Recorrente : GENERALI COMÉRCIO E TRANSPORTE INTERNACIONAL LTDA.

RELATÓRIO

GENERALI COMÉRCIO E TRANSPORTE INTERNACIONAL LTDA, com sede em Curitiba/PR, recorre a este Colegiado da decisão da autoridade de primeiro grau, que considerou procedentes os lançamentos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e os decorrentes de Contribuição Social sobre o Lucro e PIS/REPIQUE.

A autuação principal, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, teve como fundamento as seguintes irregularidades, como postas no "Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal" de fls. 283/294, a seguir sintetizadas:

1) Postergação do pagamento do Imposto de Renda

Inexatidão quanto ao período base de escrituração de receitas de fretes, quando se identificou que receitas de diversos meses do ano calendário de 1993 foram contabilizadas em meses posteriores deste mesmo ano.

2) Exclusão indevida do Lucro Real – Receitas de Fretes na Exportação

Exercendo a contribuinte atividade de transporte rodoviário de cargas, parte no País e parte no Exterior, houve exclusão indevida, na apuração do lucro real, de valores resultantes de receitas de fretes na exportação, cujos transportes foram prestados a empresas nacionais exportadoras, Constatou a fiscalização, em diligência efetuada, que os contratos foram efetuados com cláusula CUSTO E FRETE e que todos os pagamentos efetivados em moeda nacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015 635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

3) Compensação indevida de Prejuízos Fiscais

3.1 - Em vista das infrações do ano calendário de 1993, cujos valores tributáveis superam os prejuízos declarados, foram recompostos os prejuízos fiscais deste ano, decorrendo em conseqüência a compensação indevida.

3.2 - Compensação indevida de prejuízos fiscais, no ano calendário de 1995, considerando que a contribuinte compensou integralmente os prejuízos acumulados, sem obedecer ao limite de 30% do lucro apurado, de acordo com o disposto no artigo 42 da Lei nº 8.981/95.

As autuações reflexas de Contribuição Social sobre o Lucro e PIS/REPIQUE, decorreram destes mesmos fatos apurados relativamente ao IRPJ.

Em tempestiva impugnação, de fls.382/399, o sujeito passivo contesta todas as infrações que lhe foram imputadas, que mereceu a seguinte síntese na decisão recorrida:

***IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**

Relata que exporta serviços de transporte rodoviário de cargas, assim considerado o tráfego de suas carretas além das fronteiras brasileiras, principalmente entre o Brasil e os demais países membros do Mercosul; que o serviço de frete é prestado a exportadores de mercadorias nacionais, a exportadores estrangeiros e a importadores brasileiros, tanto na condição CIF com FOB; que o cerne do lançamento fiscal está na exclusão de receitas de exportação de serviços de transporte, considerada indevida pelo fisco com base no artigo 268 do RIR/80 (artigo 337 do RIR/74), em face de os valores correspondentes terem sido repassados à impugnante por empresas nacionais exportadoras; que, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

conseqüência da inclusão desses valores, o fisco reconstitui o valor de seus prejuízos fiscais.

Argumenta que entre os principais constitucionais que norteiam o direito tributário estão o da legalidade (a exigência tributária deve estar prevista em lei) e o da tipicidade cerrada (todos os elementos imprescindíveis à composição da regra deverão de estar expressamente previstos no texto da lei); que segundo o artigo 63 da Lei nº 4.506/64, somente serão tributados os lucros oriundos das atividades exercidas dentro do território brasileiro, em estreita comunhão com o princípio da territorialidade; que nesse mesmo sentido estão os PN CST nº 61 e 62/75, segundo os quais estão excluídos da tributação os lucros originados de atividades exercidas nos exterior.

Em conseqüência, contesta a regra contida no § 2º do artigo 268 do RIR/80, na parte que incorporou o disciplinamento dado pela Portaria MF nº 268/76 (dispôs sobre o resultado tributável das empresas de navegação marítima), definindo que os fretes pagos por receitas auferidas de fontes estrangeiras e, que aqueles recebidos de empresas sediadas, domiciliadas ou estabelecidas no exterior seriam considerados pagos por empresas nacionais.

Alega que a regulamentação, por intermédio dos artigos 268 do RIR/80 e 337 do RIR/94, está em confronto com a matriz legal, o artigo 63 da Lei nº 4.506/64, contrariando os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada; que a regulamentação modificou a lei ao determinar que a fonte responsável pelo pagamento é que indicaria se a receita foi produzida no exterior ou não, não importando o local de produção do frete; que prevalecendo essa ilegalidade, todo o lucro proveniente do frete, inclusive a parte realizada no território brasileiro, se recebido de fonte estrangeira seria excluído da tributação do imposto de renda, em evidente agressão às disposições da lei que rege a matéria.

Aduz que na lei não há palavras inúteis; que quando o legislador utilizou as locuções "resultados produzidos" e "atividades exercidas", teve o propósito de valorar a exportação do produto brasileiro, *in casu*, a prestação de serviços de transporte; que na esteira das disposições contidas no artigo 63 da Lei nº 4.506/64, a impugnante poderia excluir a receita correspondente à parcela do frete realizado no exterior, quando das importações, que com a exclusão dessas parcelas não há imposto a pagar durante o ano-calendário de 1993 e, em conseqüência, ficaria



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

anulada a "suposta" postergação de imposto naquele período de apuração.

Argüi que a própria Secretaria da Receita Federal, por meio do Parecer nº 1.217/88, em resposta à consulta formulada pela Associação Brasileira de Transportes Internacionais - ABTI, ao esclarecer a aplicação do tratamento favorecido de que trata o artigo 63 da Lei nº 4.506/64, referiu-se ao princípio da territorialidade da lei.

Alega que, inobstante as ilegalidades nele contidas, está claro no artigo 337 do RIR/94 que é irrelevante o local do pagamento do frete, não havendo qualquer determinação no sentido de que o pagamento seja feito em moeda estrangeira e amparado por contrato de câmbio, bastando que seja derivado de fontes estrangeiras; que o fisco, em diligência efetuada na empresa Ceval Alimentos AS, pôde comprovar que as vendas para o exterior são realizadas com cláusulas CUSTO e FRETE, ou seja, o pagamento do frete é arcado pela empresa estrangeira e transferido pela exportadora à impugnante; que o fato dos pagamentos terem sido pagos em moeda nacional não acarreta a perda da isenção; que o fisco apegou-se a exigência incabível.

Entende que, a prevalecer o posicionamento da autuante, estar-se-ia diante da seguinte ambivalência: para efeitos tributários, o valor correspondente à venda das mercadorias - o CUSTO - é considerado como receita de exportação para a empresa exportadora, mas diferente é o tratamento para o valor do FRETE para a empresa transportadora que exportou o serviço; argumento que, na legislação pátria, as vendas para as empresas nacionais exportadoras são consideradas para todos os fins, inclusive o de isenção de tributos, como operações de exportação.

Relata que durante a ação fiscal, a autoridade fiscal valorou apenas os contratos de câmbio apresentados pela autuada, desconsiderando os conhecimentos de transporte internacional - CRT, apesar destes serem documentos oficiais e igualmente hábeis para comprovar as receitas decorrentes dos serviços prestados; que na resposta ao Termo de Intimação nº 3, de 04/11/97, foram apresentadas as situações em que recebeu receitas no exterior, com objetivo de dar suporte às despesas de viagem (pedágio, combustível, despachantes e adiantamentos de viagem a motoristas), as quais não foram excluídas na apuração efetuada pela autuante, o que denota a fragilidade do lançamento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Quanto à compensação de prejuízos acumulados, argumenta que, em face do princípio da irretroatividade da lei, as disposições previstas no artigo 42 da Lei nº 8.981/95 só podem alcançar os prejuízos gerados após a sua vigência. Argumenta que a exigência fiscal, ora impugnada, é um verdadeiro confisco, uma vez que o total dos valores lançados ultrapassa o patrimônio líquido da empresa, o que por si só demonstra ser ela exacerbada.

- PIS/REPIQUE
- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Em relação aos lançamentos decorrentes de Contribuição Social Sobre o Lucro e PIS/Repique, reitera e ratifica pela identidade com a matéria, a impugnação apresentada ao lançamento de IRPJ.*

A autoridade monocrática manteve estas exigências e sua decisão restou assim ementada:

***POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO** - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receita, previsto no artigo 171 do RIR/80, será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que a contribuinte tiver direito, em decorrência da aplicação do disposto no parágrafo único do artigo 154 do RIR/80.

ATIVIDADE EXERCIDA PARTE NO PAÍS E PARTE NO EXTERIOR - Tratando-se de lucro proveniente de transportes rodoviários de cargas realizados parte no País e parte no exterior, considera-se resultados produzido no País aquele derivado de fontes nacionais, proveniente de fretes recebidos ou a receber de fontes sediadas, domiciliadas ou estabelecidas no País (artigos 268, § 2º do RIR/80 e 337, § 2º do RIR/94).

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - Legítima é a glosa de prejuízos fiscais compensados pela contribuinte, quando o seu saldo tiver sido reduzido pelas demais infrações apuradas na mesma ação fiscal.

LIMITE DE COMPENSAÇÃO DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO
- A partir de 01/01/95, para efeito de determinar o lucro real, o lucro



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.01563,5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido em, no máximo, 30% (artigo 42 da Lei nº 8.981/95).

PIS/REPIQUE - Ano-calendário de 1993, períodos de 01/03 a 12/93, e ano-calendário de 1995, períodos de 02/95 a 09/95 e 12/95.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Ano-calendário de 1993 períodos de 01/93 a 12/93.

Confirmado o lançamento do IRPJ de que decorre, igual sorte deve ser dada à exigência dos lançamentos reflexos, quando as irregularidades que lhes deram causa forem as mesmas.

Ações fiscais procedentes."

O recurso do sujeito passivo veio com a petição de fls., onde reafirma os termos da impugnação e acrescenta

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10980.01563.5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Conforme consignado em relatório, a primeira matéria posta a exame desta Câmara refere a postergação no pagamento de imposto, considerando que a recorrente contabilizou receitas de diversos meses do ano calendário de 1993, somente nos meses de novembro e dezembro deste mesmo ano.

Analisado o lançamento e as razões de defesa do sujeito passivo, verifica-se que o mesmo não atendeu ao disposto no Parecer Normativo nº 02/96. A fiscalização, ao formalizar a exigência da postergação, não considerou a correção monetária do patrimônio líquido. Também, ao calcular o imposto pago a maior nos períodos subsequentes, deduziu do imposto apurado multa de mora e juros de mora, para do resultado efetuar compensação nos períodos anteriores, onde novamente aplica multa de ofício e juros moratórios.

Tal procedimento não se conforma com o previsto no parágrafo primeiro do artigo 171 do RIR/80, que determina que "o lançamento da diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência, será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no parágrafo único do artigo 154 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 6º)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563 5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

O parágrafo único do artigo 154 determina a recomposição do lucro líquido de cada um dos períodos. Nesta recomposição, deve ser reconhecida a correção monetária do patrimônio líquido, para cálculo do imposto pago a maior no período em que a receita foi computada indevidamente. O imposto pago a maior deverá ser compensado do imposto pago a menor no período de competência, sem redução de multa de mora e juros de mora. Os acréscimos legais, se existente diferença de imposto, somente serão calculados sobre esta diferença, exigindo-se, também correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido a postergação.

Na espécie, além de não efetuar a correção monetária do patrimônio líquido, que restou acrescido quando da adição da receita no período de competência, houve compensação, também a menor, pela indevida dedução de multa de mora e juros de mora no cálculo do imposto a ser compensado.

Tais irregularidades maculam o lançamento, visto principalmente que, quando da correção monetária do patrimônio líquido, o imposto devido em cada período, após os devidos ajustes serão iguais, cabendo somente a exigência dos encargos previstos no § 2º do artigo 171, ou seja correção monetária e juros sobre o imposto postergado.

Desta forma, deve ser provido este item, visto que a exigência dos mencionados acréscimos constituir-se-ia em novo lançamento, fora da alçada deste colegiado.

A segunda controvérsia diz respeito à exclusão indevida do lucro real de receitas de fretes na exportação, na parte das atividades exercidas no exterior e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563 5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

recebidas de fontes sediadas no País, por infração aos artigos 268, § 2º, "b" do RIR/80 e art. 337 do RIR/94.

Prefacialmente à análise dos fatos apontados pelo fisco, como sujeitos à tributação, por serem as receitas de transportes efetuados fora do País provenientes de fontes nacionais, é relevante algumas observações a respeito do princípio da territorialidade adotado pela nossa legislação, até a adição da Lei nº 9.249/95.

Com a edição desta lei, aperfeiçoada pela Lei nº 9.430/96, como também pela Lei 9.532/97, foi adotado pela legislação brasileira, relativa ao imposto de renda das pessoas jurídicas, o princípio da universalidade, tributando-se os rendimentos auferidos no exterior diretamente ou através de filiais, sucursais, controladas e coligadas.

Entretanto, até a adoção do novo regime de tributação, somente estavam sujeitas a tributação as atividades exercidas no território nacional, conforme previsão legal do art. 2º da Lei nº 2.354/54, transcrito no § 1º do artigo 157 do RIR/80, com a seguinte redação: "a escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional".

De igual posicionamento foi o artigo 63 da Lei nº 4.506/64, que ao tratar de rendimentos produzidos parte no País e parte no exterior assim determinou:

"Art. 63 - No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades exercidas parte no País e parte no exterior, somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no País.

§ 1º. Consideram-se atividades exercidas parte no País e parte no exterior as que provierem:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563.5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

a) das operações de comércio e outras atividades lucrativas iniciadas no Brasil, e ultimadas no exterior, ou vice-versa;

b) da exploração de matéria prima no território nacional para ser beneficiada, vendida ou utilizada no estrangeiro, ou vice versa;

§ 2º. Se a empresa que explora atividades nas condições previstas neste artigo não puder apurar separadamente o lucro operacional produzido no País, será ele estimado ou arbitrado como equivalente a 20% (vinte por cento) da receita bruta operacional”.

Ocorre que, em 21/12/87 foi editado o Decreto-lei nº 2.397, posteriormente modificado pelo artigo 8º Decreto-lei nº 2.413 , de 10/02/88, que tentou introduzir o princípio da universalidade na tributação das pessoas jurídicas, revogando a norma do artigo 63 da Lei nº 4.506/64, por ser com ela incompatível.

Porém, em 15/04/88, foram estes dispositivos expressamente revogados pelo artigo 11 do Decreto-lei nº 2.429, que teve como redação: Fica revogado o art. 8º do Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988. A tributação dos resultados das atividades de navegação marítima, aérea, de outros transportes e meios de comunicação a países estrangeiros, continuará regida pelas disposições do art. 63 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.”

Retornou, assim, sem margens de dúvidas, a adoção do princípio da territorialidade na tributação das pessoas jurídicas, especialmente no que concerne às atividades de transportes com os países estrangeiros.

A reprodução dos dispositivos da Lei nº 4.506/64, no RIR/80, teve a seguinte redação no caput do artigo 268 e em seu parágrafo primeiro:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

**"Art. 268 - "O lucro proveniente de atividades exercidas parte no País e parte no exterior somente será tributado na parte produzida no País."
§ 1º Considera-se lucro de atividades exercidas parte no País e parte no exterior o proveniente:"**

- a) das operações de comércio e outras atividades lucrativas iniciadas no Brasil e ultimadas no exterior, ou vice versa;
- b) da exploração de matéria-prima no território nacional para ser beneficiada, vendida ou utilizada no estrangeiro, ou vice-versa;
- c) dos transportes e meios de comunicação com os países estrangeiros.

Porém, foi introduzido, como parágrafo segundo, o entendimento do que seria resultado produzido no País, para o caso de transportes e meios de comunicação, mantido como parágrafo quarto o entendimento de que não podendo apurar-se o lucro operacional produzido no País, será ele estimado ou arbitrado como equivalente a 20% (vinte por cento) da receita bruta de vendas e serviços.

O parágrafo segundo veio com a seguinte redação:

"§ 2º - Para os efeitos da alínea "c" do parágrafo anterior, serão considerados:

- a) resultados produzidos no País aqueles derivados de fontes nacionais, provenientes de fretes, passagens ou outros, recebidos ou a receber de fontes sediadas, domiciliadas ou estabelecidas no País, irrelevante o local em que tal pagamento se efetue;
- b) resultados produzidos no exterior aqueles derivados de fontes estrangeiras, relativos a fretes, passagens e outros, recebidos ou a receber de fontes domiciliadas, sediadas ou estabelecidas no exterior, irrelevante o local em que tal pagamento se efetue."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Ainda, antes de analisar o fato concreto a luz desta legislação, é importante conceituar o que seja **atividade exercida no País**, uma vez que tanto o mencionado artigo 268 do RIR/80, como o artigo 63 da Lei nº 4.506/64, determinam que somente serão tributados os lucros provenientes das atividades exercidas no País.

Ensina José Luiz Bulhões Pedreira, a respeito da territorialidade, que "o imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas têm por fato gerador a aquisição de disponibilidade de lucro produzido no país, ou seja, criado por atividade de produção exercida no território nacional". (*in* Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas - Vol. I, Ed. 1979, pág. 121)

No conceito de Alberto Xavier, exposto em sua obra Direito "Tributário Internacional do Brasil" às fls. 283, "lucro produzido no país é o imputável a atividades de produção de bens e serviços exercidos no território nacional, de que são modalidades: a) o derivado do exercício pela pessoa jurídica, no território nacional, de atividade de produção de bens e serviços, entendida a produção em sentido econômico, que compreende os serviços de comercialização; b) os rendimentos recebidos em contraprestação do uso de fatores de produção, cedido para utilização em atividades exercidas no território nacional; c) as participações no lucro produzido no país ganho por outra pessoa jurídica; d) as subvenções correntes recebidas de pessoas residentes ou domiciliadas no país; e) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens aqui situados, inclusive na liquidação de participações em pessoas jurídicas brasileiras, se o negócio ocorre no sistema econômico nacional".

Estes conceitos se amoldam perfeitamente ao estabelecido no artigo 268 do RIR/80 e no artigo 63 da Lei nº 4.506/64, quando são explícitos no entendimento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563 5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

que somente são tributáveis os lucros provenientes de atividades exercidas no país ou atividade de produção exercida no território nacional.

Por outro lado, se as atividades são exercidas parte no país e parte no exterior e, não tendo a empresa condições de apurar separadamente o lucro operacional produzido no país, será ele estimado ou arbitrado como equivalente a 20% da receita bruta operacional, como previsto no § 2º do mencionado artigo 63 ou § 4º do citado artigo 268.

Assim, nas operações iniciadas no país e ultimadas no exterior, deverá a empresa fazer um rateio dos custos, despesas e encargos, proporcional a atividade exercida no país e no exterior, para determinar o lucro operacional em cada território, de forma a evitar a estimativa ou arbitramento dos lucros destas operações.

Dentro deste contexto, há que se analisar a inovação feita pelo regulamento de 1980, reproduzido também no regulamento de 1994, quando definem que são atividades exercidas no país os resultados derivados de fontes nacionais, ou de fontes sediadas, domiciliadas ou estabelecidas no país e, atividades exercidas no exterior, aquelas derivadas de fontes domiciliadas, sediadas ou estabelecidas no exterior.

Esta definição, não constante do texto legal, altera o conceito emanado da lei ao definir o lucro proveniente de atividade exercida no país. No dizer de Bulhões Pedreira (obra citada, pág. 206) "o conceito de rendimento produzido no País não requer definição, mas pressupõe apenas as noções de renda e de produção econômica. Produzido é aquilo que é efeito do ato de produzir; é produzido no País é aquilo que resulta da atividade de produção exercida no País".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563 5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

O Parecer Normativo nº 62/75, ao tratar de atividades exercidas parcialmente no Brasil e no exterior, explicitou em seu item 3:

"Dentre os diplomas legais citados, destacamos o artigo 35 do Decreto-lei nº 5.844/43 que disciplinou os casos das pessoas jurídicas estabelecidas no Brasil "...cujos resultados provenham de atividades exercidas parcialmente fora e dentro do país ..." mandando tributar, apenas, ... os resultados derivados de fontes nacionais". Posteriormente, a Lei nº 4.506/64 manteve o mesmo princípio, ao dispor que "... somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no País", além de definir o que se entende por atividades exercidas parte no País e parte no exterior."

Vê-se que a redação do artigo 35 do Decreto-lei nº 5.844/43 foi alterado quando da edição do Lei nº 4.506/64, ao substituir no texto legal **"resultados derivados de fontes nacionais"** para **"resultados produzidos no País"**.

Esta modificação no texto, veio demonstrar a intenção do legislador de tributar o resultado das atividades exercidas no país e não provenientes de fontes nacionais.

Aproveitando o texto do Decreto-lei nº 5.844/43, os regulamentos do Imposto de Renda passaram a adotar definição de legislação já revogada, conceito este até hoje mantido nos regulamentos de 1980 e 1994.

Desta forma, não pode subsistir o § 2º do artigo 268 do RIR/80, porquanto ultrapassa o definido em seu caput e, é proveniente de legislação já revogada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Dentro deste posicionamento, há que se analisar a acusação fiscal, que considerou como indevida a exclusão do lucro líquido, na apuração do lucro real, das receitas de fretes referentes a transportes para o exterior, prestados a empresas nacionais exportadoras e pagos em moeda nacional, por infração ao § 2º, alínea "b" do artigo 268 do RIR/80.

Conforme exposto, as definições do mencionado parágrafo segundo, não se coadunam com o caput do artigo 268 e têm origem em dispositivo já revogado, como também, não pode alterar a norma a qual pertence.

Assim, indevida a tributação que exige diferença de imposto com base em dispositivo inaplicável, especialmente quando a própria fiscalização identificou que parte da atividade do sujeito passivo foi exercida no exterior.

Sob outro aspecto, mesmo admitindo-se passível de aplicação as definições do § 2º do artigo 268, as receitas de fretes decorreram de transportes para o Chile e Argentina, e pagos por empresas nacionais. Segundo diligências fiscais, "os contratos foram efetivados com cláusula de CUSTO E FRETE".

Nesse caso, o importador estrangeiro pagou a mercadoria e o frete, cabendo ao exportador brasileiro efetuar o pagamento ao transportador, mas o ônus do transporte foi do adquirente no exterior, ou seja, o resultado da atividade exercida pelo transportador, seja no trecho nacional, seja no trecho do exterior, foi derivado de fonte estrangeira, sendo irrelevante o local em que tal pagamento se efetue. Sempre o ônus do transporte é do adquirente, seja em contratos CIF ou FOB.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

A distinção que se faz, entre contratos CIF ou FOB, é apenas de quem contrata o frete, como também o seguro, se for o caso. Mas sempre o onerado pelos custos é o importador estrangeiro e de onde provem os recursos.

Assim, mesmo admitindo-se a aplicação do dispositivo tido como infringido, não há como se exigir o tributo, pois o pagamento é proveniente de fonte estrangeira e paga através do exportador.

De outro ângulo, se os resultados decorrentes de atividades produzidas parte no País e parte no exterior e pagos por fontes no exterior, são tributadas na parte produzidas no País, evidentemente que não poderiam ser integralmente tributadas, somente porque pagos por fontes nacionais.

Desta forma, deve ser provido também este item do recurso.

A última matéria controvertida diz respeito à compensação de prejuízos fiscais. Neste particular acompanho o posicionamento do ilustre Conselheiro Edson Vianna de Brito, a quem peço vênias para reproduzir suas considerações a respeito.

***DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - CONTÁBEIS E FISCAIS**

Outra questão suscitada pela recorrente refere-se à compensação de prejuízos fiscais.

A compensação de tais prejuízos fiscais está ligada, evidentemente, à determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, quando esta é apurada segundo o regime de tributação com base no lucro real.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Cabe inicialmente fazer uma distinção entre o prejuízo fiscal, passível de compensação na base de cálculo do imposto de renda, nos termos definidos em lei, com o prejuízo contábil, apurado na escrituração comercial.

Primeiro - prejuízo fiscal - tem por termo inicial o resultado apurado na escrituração comercial da pessoa jurídica, escrituração essa efetuada com observância das leis comerciais e fiscais, que, somado algebricamente com as adições e exclusões previstas ou autorizadas em lei, resulta em um valor negativo. Esse prejuízo fiscal é apurado extracontabilmente, no Livro de Apuração do Lucro Real.

O segundo - prejuízo contábil - decorre do confronto das receitas e despesas auferidas e incorridas pela pessoa jurídica no exercício da sua atividade comercial ou industrial. Sua apuração se faz na escrituração comercial.

Observe-se, pois, que o resultado contábil - lucro ou prejuízo - apurado na escrituração comercial das empresas não será necessariamente igual ao resultado fiscal - lucro real ou prejuízo fiscal. Em outras palavras, o prejuízo contábil apurado pela empresa e registrado em um conta redutora do patrimônio líquido não corresponderá necessariamente a um prejuízo fiscal; pelo contrário, esse valor, após os ajustes previstos na legislação tributária - adições e exclusões - poderá se transformar em lucro tributável, sujeito à incidência do imposto sobre a renda - não obstante, ressalte-se, ter havido redução - em termos contábeis - do patrimônio da empresa.

De forma singela, portanto, percebe-se que o argumento defendido pelo i. patrono da recorrente, assim com pela i. relatora - de que a vedação de se compensar prejuízos fiscais implicaria em tributação do patrimônio - é destituído de qualquer



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563 5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

fundamentação legal, lógica, jurídica e de bom senso, uma vez que tais fatos são totalmente distintos. Observe-se que a partir da edição da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e do Decreto-lei nº 1.598, de 27 de dezembro de 1977, o conceito de lucro líquido ou prejuízo contábil - valores esses que se incorporam ao patrimônio da empresa e conseqüentemente acarretam aumento ou diminuição do seu montante - passou a ser distinto do conceito de lucro tributável - lucro real.

Esta afirmativa é confirmada pelo art. 177, § 2º, da citada Lei nº 6.404, que prescreve:

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

Na obra “Comentários à Lei de Sociedades Anônimas” - Vol. 3, arts. 138 a 205 - Editora Saraiva, os i. autores Modesto Carvalhosa e Nilton Latorraca, ensinam que:

“A lei consagra agora os registros auxiliares. É importante esclarecer, desde logo, que permanece a obrigatoriedade de escriturar todas as transações nos registros permanentes. Nos registros auxiliares não serão acrescentados registros de outras transações escrituradas nos registros permanentes.

No caso da legislação tributária, especialmente a legislação do imposto sobre a renda, acreditamos indispensável a sua adequação às disposições introduzidas pela lei sobre sociedades por ações. Hoje, o lucro contábil é o ponto de partida para obter-se o lucro tributável, mediante um sistema de acréscimos e exclusões de valores que a lei fiscal exclui da tributação ou não aceita como dedutível. “



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Segundo José Luiz Bulhões Pedreira (Obra: Imposto de Renda –
Pessoas Jurídicas - Vol. I - Justec Editora Ltda. 1979. p. 274/275):

“Essa separação entre a escrituração comercial e a fiscal tem conseqüências práticas importantes na interpretação e aplicação da legislação tributária. Muitos dos preceitos dessa legislação contêm normas nobre métodos ou critérios contábeis, mas em virtude do princípio geral da separação da escrituração fiscal, essas normas devem ser interpretadas sempre no sentido de que dizem respeito apenas à determinação do lucro real. Não são obrigatórias na escrituração comercial nem dispensam o contribuinte do dever de observar as normas da lei comercial que prescrevam outros métodos ou critérios contábeis. A lei tributária não dispõe sobre a escrituração comercial; o que não impede, entretanto, que defina conseqüências fiscais em função dos registros da escrituração comercial. ”

A DISTINÇÃO ENTRE LUCRO CONTÁBIL E LUCRO FISCAL é claramente admitida pela doutrina, como se observa também dos textos abaixo transcritos:

“1. É claro que as divergências dependem do grau relativo de discricionariedade de cada legislador, pois os resultados contábeis do lucro comercial (sic) não coincidem, necessariamente, com a renda tributável. Ao contrário, o lucro contábil, é, via de regra, diferente do lucro-renda tributável. Isso ocorre, porque, no Brasil e nos demais países que seguem modelo similar, muitas vezes, o legislador recusa a dedução de certos encargos e despesas: certas provisões, certas despesas “suntuárias e desnecessárias” etc. Acresce, ainda, que a lei fiscal não submete ao tributo certos ganhos que representam, indubitavelmente, lucro contábil da sociedade empresarial” (ALIMAR BALEIRO - DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, Editora Forense, Nota de atualização elaborada por Misabel Abreu Machado Derzi - 11ª edição - p. 321).

É preciso distinguir entre renda fiscal e renda contábil, da mesma forma que se há de discriminar o balanço contábil do balanço fiscal. Nem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

sempre a verba que constitui renda tributável na pessoa jurídica é parcela de lucro a distribuir e, inversamente, nem todo lucro efetivo, suscetível de distribuição aos sócios, é renda tributável. Isso ocorre, precisamente porque o critério utilizado pelo empresário para a apuração do seu lucro é diverso do adotado pela lei fiscal, que, ao determinar o acréscimo ou a exclusão de outras parcelas, faz surgir a renda fiscal, nem sempre coincidente com a renda contábil. Oswaldo Passarelli, em dois pareceres sobre o assunto, publicados em Fisco e Contribuinte, 1980, nº 10, p. 600, e 1983, nº 6, p. 417, referiu-se ao mecanismo das adições e exclusões, para lembrar que pode haver empresa que, no fim do exercício, apure lucro tributável, sem ter lucro distribuível, e inversamente (Brandão Machado - Direito Tributário Atual nº 10 - Editora Resenha Tributária - 1990 - p. 2753/2754).

3. No caso das pessoas jurídicas, aplica-se para apurar o lucro real, seguindo o conceito do acréscimo patrimonial, a teoria do balanço, que revela, além do resultado das atividades normais da empresa (lucro operacional), também outras variações patrimoniais, provenientes de operações ou ocorrências estranhas ao objeto social (transações eventuais) (hodiernamente denominadas não operacionais). Para fins da tributação pelo imposto de renda o resultado do balanço comercial fica sujeito a vários ajustes. De acordo com a lei ordinária determinados itens são adicionados ao lucro real, outros são excluídos, para assim chegar ao lucro tributável. Para designar esse cômputo, que leva ao resultado, sobre o qual incide o imposto de renda da pessoa jurídica diferente do lucro apresentado pela contabilidade, usa-se a expressão "Balanço fiscal." (Henry Tilbery - Comentários ao Código Tributário Nacional - Editora Saraiva - 1998 - p. 300).

Lembre-se, por pertinente, que a adequação da legislação tributária ocorreu com a publicação do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, cujo art. 6º, ao definir o conceito de lucro tributável - lucro real, dispôs ser este representado pelo "lucro líquido do período-base ajustados pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária".

Vê-se, assim, que enquanto o lucro líquido é determinado com observância dos preceitos da lei comercial, a legislação tributária estabelece que, na determinação do lucro real - base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas - serão adicionados àquele (lucro líquido):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores **deduzidos na apuração do lucro líquido** que, de acordo com a legislação deste imposto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;(grifamos)

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores **não incluídos na apuração do lucro líquido** que, de acordo com a legislação deste imposto, devam ser computados na determinação do lucro real. (grifamos).

O art. 44 do CTN ao definir a base de cálculo do imposto de renda, afirmando que esta corresponderia ao "montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis", deixou claro que o elemento quantitativo da exação possuía regime próprio, distinto daquele contido na legislação societária, uma vez que a definição dos elementos que integram a base tributável compete exclusivamente ao legislador ordinário.

Nesse sentido, v. os esclarecimentos ofertados por Brandão Machado, na obra já citada, p. 2759/2763:

"É certo que o Código Tributário Nacional, ao dispor sobre o imposto de renda, delimitou em certo sentido o conceito de renda. Renda, para o Código, é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43, I). Como o imposto não incide apenas sobre a renda, mas também sobre proventos de qualquer natureza, o Código conceitua então proventos como os acréscimos de patrimônio que não se classificam como renda (art. 43, II). Está visto que o Código, ao conceituar renda e proventos, não sugere nenhuma norma a respeito do montante que o aplicador da lei tomará por base para calcular o imposto. O artigo 44 prescreve, mesmo, que a base é o montante da renda ou dos proventos.

XVI - No exato significado do termo montante, empregado no texto do artigo 44 do Código, está o cerne de toda a problemática da dedutibilidade das despesas para o efeito da apuração do lucro tributável. Uma análise da linguagem dos textos comprova a veracidade da afirmação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563 5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

XVII - Quando o Código conceitua renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43, I), não chega a defini-la com precisão, pois relativamente à pessoa jurídica, o produto da combinação do seu capital e trabalho pode ser o lucro bruto. Diga-se, de passagem, que esse conceito, adotado pelo Código foi tomado ao Regulamento do Imposto de Renda de 1926, que sofrera decisiva influência do direito americano. O Regulamento tinha a seguinte definição no seu "Art. 22. Consideram-se rendimentos brutos os ganhos derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, inclusive os que promanarem da venda ou da permuta de propriedades". (Decreto nº 17.390, de 26.7.1926).

(...)

XVIII - Como produto do capital ou do trabalho, ou de ambos juntos, a renda, como se disse, tanto pode ser o resultado líquido, como resultado bruto. Há na expressão do Código (art. 43, I) uma indeterminação conceitual que somente o legislador ordinário pode remover. A regra do artigo 44, que dispõe sobre a base de cálculo, tampouco contribui para aclarar o conceito, pois limita-se a prescrever que a base imponible é o montante da renda tributável. Aqui entra no conceito um elemento qualificativo que o próprio Código deixa de definir, de modo que a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica é o montante (art. 44) não da renda auferida, segundo a concepção dos cientistas, nem a renda pura e simples que a contabilidade permite apurar, mas a renda que o legislador submete à tributação, isto é, a renda tributável.

XIX - E renda tributável é aquela que o legislador ordinário conceitua como tal, ao ordenar os rendimentos que submete ao imposto, determinando os ajustes, para mais ou para menos, que o contribuinte tem de fazer para compor o seu balanço fiscal. A liberdade que tem o legislador de estabelecer os ajustes é que lhe confere a liberdade de conceituar a renda tributável. "

Henry Tilber, na obra citada, também adota este entendimento ao afirmar que (p.301):

"O Código Tributário Nacional, nos capítulos que tratam do direito formal, adota uma combinação de vários processos técnicos para facilitar a apuração da matéria tributável (veja especialmente os arts. 148 e 149), e, por outro lado, em perfeito entrosamento com essas técnicas de lançamento, no art. 44, esse um dispositivo de direito material, relativo à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

base de cálculo do imposto de renda, **outorga ao legislador ordinário a faculdade para corresponder a esses métodos, podendo estabelecer a medição do "quantum" do fato gerador pelas três alternativas: "montante real, arbitrado ou presumido".** " (grafamos)

Observe-se, assim, que sendo o resultado contábil (lucro ou prejuízo) totalmente diverso do resultado fiscal (lucro tributável ou prejuízo fiscal), improcede, por total impertinência, o argumento da recorrente de que "a renda tributável como lucro real **corresponde ao aumento de patrimônio líquido** gerado pela empresa no período. "

Lembre-se, a propósito, os comentários de Luciano da Silva Amaro, no X Congresso Brasileiro de Direito Tributário (Revista de Direito Tributário nº 69 - p.161):

"Quando se fala em renda como acréscimo, uma idéia que vem correndo para a mente de todos é a idéia de período: "Ah!, então eu preciso ter um período - momento a, momento b - e tenho de ver o que acontece durante esse período, se eu saio com um patrimônio de 100 e no final do período tenho um patrimônio de 150, então a minha renda foi 50, porque o que cresceu ao meu patrimônio foi 50". Certo? Não errado. **Errado porque a renda não é aquilo que eu poupei.** Se eu tenho um patrimônio de 100, e no final tenho um patrimônio de 100, isso não significa que a minha renda tenha sido 0 . Eu posso ter tido uma renda de 1.000 e um consumo de 1.000; gastei, portanto, 1.000 de renda e continuo com o mesmo patrimônio, e vivi muito bem, obrigado. **O meu patrimônio não cresceu, mas eu tive renda e, portanto, tenho de pagar imposto.** " (grifamos)

Este tributarista afirmou ainda, em palestra proferida em 1 de agosto de 1997 na Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, cujo texto encontra-se transcrito na obra " Temas de Legislação Tributária" - edição DRJ de São Paulo - outubro de 1998 - p. 49/50, que o conceito de renda tem sido trabalhado em simpósios e congressos realizados em São Paulo mostrando:

"algumas posições radicais que talvez sejam importantes para que, meditando sobre elas, possamos procurar o ponto de equilíbrio. É comum ouvirmos coisas como: "Renda é um conceito constitucional e, portanto, a legislação tributária não pode fazer isto, não pode fazer aquilo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Bem, realmente, renda está na Constituição e da previsão constitucional deflui alguma coisa. Porém, saber qual é a extensão desse conceito é outra questão. Não me parece que possamos reduzir o conceito de renda a algumas formulações puramente aritméticas, como a que pretende buscar amparo na letra do Código Tributário Nacional, e diz que a renda é acréscimo de patrimônio medido entre dois períodos: o que existe ao final do período menos o que havia no início é renda; o resto terá sido despesa. **Essa colocação prova demais, pois leva ao absurdo de a pessoa que conseguir consumir tudo o que ganha jamais ter imposto de renda a pagar. É obvio que não pode ser esse o conceito.** “

Não se pode, portanto, simplesmente, falar que o valor tributável corresponderia à diferença entre o patrimônio líquido inicial e o final de um dado período de tempo,¹ como também não se pode falar que a não compensação de prejuízos fiscais com o lucro tributável - LUCRO FISCAL - implica em tributação do patrimônio - implica em tributação do patrimônio.

Evidenciada está, assim, a natureza distinta do lucro ou prejuízo contábil, apurado na escrituração comercial, e com efeitos evidentes no patrimônio da empresa, com o lucro real ou prejuízo fiscal, apurado extracontabilmente e demonstrado no Livro de Apuração do Lucro Real.

Estas as razões pelas quais divirjo do entendimento manifestado pela i. relatora.

¹ Não obstante admitir o ajuste ao lucro líquido do período, Misabel Abreu Machado Derzi, estranhamente manifesta o mesmo entendimento em sua obra “Os Conceitos de Renda e de Patrimônio - Coleção Momentos Jurídicos - Edit. Del Rey - p.26: “Assim, por meio da comparação dos balanços do início e do fim de um determinado período, apura-se a renda tributável como lucro real, realizado no período, que corresponde ao aumento de patrimônio líquido gerado pela própria empresa durante o mesmo período.”(sic)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563.5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

No que se refere, ainda, à compensação de prejuízos fiscais, faz-se necessário ainda deixar registrado o caráter de benefício fiscal concedido pelo legislador ordinário acerca de tal procedimento.

Como vimos, compete ao legislador ordinário fixar a base de cálculo do imposto de renda (art. 97 do CTN), definindo, assim, a renda tributável sujeita à incidência desse tributo.

Nas hipóteses dos regimes de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a renda tributável é determinada por períodos de tempo, denominados de períodos-base ou períodos de apuração, fixados pela legislação tributária.

Este período-base ou de apuração é conceituado como sendo:

"o espaço de tempo fixado pela legislação tributária como de periodicidade, durante o qual são apurados os resultados econômicos das pessoas jurídicas, para fins da legislação do imposto de renda." (Plantão Fiscal - Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - 1990 - Perguntas e Respostas - Ministério da Fazenda - Secretaria da Receita Federal - Elaboração: Rafael Garcia Calderon Barranco - Atualização: Edson Vianna de Brito).

A apuração periódica da renda tributável é plenamente justificada pelo art. 150 da Constituição Federal, que ao tratar das Limitações do Poder de Tributar, determina ser vedado à União:

"III - Cobrar tributos

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início de vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Este comando constitucional - princípio da anterioridade - à toda evidência, implica em periodização da base de cálculo do imposto, uma vez que a instituição deste ou o seu aumento, só tem aplicação no exercício seguinte àquele em que houver sido publicada a correspondente lei.

Em Nota de Atualização a obra "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar" de autoria de Aliomar Baleeiro, Mizabel Abreu Machado Derzi, assim se manifestou acerca do assunto (p. 161/162 - Editora Forense - 7ª Edição):

"27.2. O princípio da anualidade, imposto ao legislador tributário por meio do princípio da anterioridade princípio da anualidade do exercício financeiro que acabamos de examinar também tem seus reflexos diretamente no seio do sistema tributário, pois o art. 150, III, b, assim proclama o princípio da anterioridade:

"é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... cobrar tributos... no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou";

Portanto, a anterioridade é um princípio que tem como referência exatamente o exercício financeiro anual razão pela qual a anualidade se converte em um marco fundamental à vigência e eficácia das leis tributárias e, **conseqüentemente, à periodização nos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio**, como veremos a seguir.

27.3 O princípio da anualidade, como periodização nos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio.

Houve época em que os resultados de uma atividade empresarial somente eram apurados ao final de uma série de operações idênticas, necessariamente se aguardando o seu término. Tornando-se cada mais intensas e complexas tais operações com o desenvolvimento do comércio, a partir do século XVII, começaram os usos a introduzir a periodização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

A doutrina entende, de maneira universal, que o lucro ou prejuízo de uma empresa somente pode ser rigorosamente apurado com o término de sua existência. Sendo a continuidade da atividade, um princípio comercial e contábil básico, a periodização é uma ficção, cujos efeitos devem ser atenuados. **Mas é inafastável.**

Explica Freitas Pereira que a regra anual foi universalmente adotada, em razão dos seguintes fatores:

- . o período não pode ser tão curto, que seus resultados não sejam significativos, nem tão longo que impeça sua renovação;
- . a duração do período deve permitir a comparação entre exercícios sucessivos;
- . o período deve integrar um ciclo completo de estações, de modo a neutralizar influências sazonais. E conclui:

"A adoção de uma base anual para a elaboração das contas preenche estes requisitos e reflete o juízo de uma longa experiência segundo a qual o ano nem é demasiado longo nem demasiado curto e, além disso, projeta o ritmo normal em que se desenvolve a vida econômica e social, toda ela marcada pelo ciclo das estações". (Cf. A Periodização do Lucro Tributável, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1988.)

Muitas normas estão interligadas em relação à periodização anual, como lembra Freitas Pereira: a regra da anualidade do imposto e da necessidade subjacente de autorização anual de cobrança dada pelo Parlamento, por ocasião da aprovação do orçamento; **a independência dos exercícios; a importância do período-base, como marco na irretroatividade da lei;** as dificuldades do regime de imputação das perdas empresariais, assim como dos ganhos de capital etc. (Cf. op. Cit., p. 44).

Enfim, a periodização é um corte, feito no tempo, sobre os frutos da atividade produtiva, em princípio contínua, **corte que tem como efeito imediato a delimitação temporal do pressuposto tributário, que se renova a cada decurso de novo período.** "



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Este também é o pensamento de Roque Antonio Carrazza (Obra: Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado - 242/243) ao afirmar que:

. a hipótese de incidência possível do IR, inclusive das pessoas jurídicas (IRPJ), é, em síntese, auferir renda nova. Ou, se preferirmos, obter renda disponível;

. a base de cálculo possível do IRPJ, é o montante da renda líquida efetivamente obtida, **durante certo lapso de tempo** (em geral, o exercício financeiro).

Diz mais o i. tributarista:

"Cabe ao legislador federal prefixar este período, os modos de apuração in concreto de tais rendimentos, bem assim o percentual (alíquota) que, sobre eles, incidirá. Isto tudo, é óbvio, observados os princípios constitucionais tributários, em especial o da capacidade contributiva, ...".

Temos, assim, que a apuração da base tributável, por períodos certos de tempo, além de prevista, implicitamente, na Constituição Federal, é reconhecida pela doutrina como necessária, usual e normal, para efeitos tributários. A referência à CONTINUIDADE da atividade empresarial só tem relevância, com tem salientado a doutrina, sob o aspecto comercial e contábil, uma vez que neste caso, a avaliação dos bens integrantes do patrimônio da entidade não levaria em consideração a potencialidade que aqueles bens teriam de gerar benefícios futuros.²

² SERGIO DE IUDÍCIBUS, em sua obra "TEORIA DA CONTABILIDADE" – Edit. Atlas, p. 50, ao escrever sobre o Postulado da Continuidade, ensina que: "As entidades, para efeito de contabilidade, são consideradas como empreendimentos em andamento(...), até circunstância esclarecedora em contrário, e, como tais, seus ativos devem ser avaliados de acordo com a potencialidade que tem de gerar benefícios futuros para a empresa, na continuidade de suas operações, e não pelo valor que poderíamos obter se fossem vendidos como estão... (no estado em que se encontram).
MSR*08/06/99



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563.5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Observe-se, pois, que o princípio da independência dos exercícios, acima referido, implica na fixação de um período de apuração do resultado tributável estanque, independente, de modo a se determinar, segundo os critérios previstos em lei, a parcela da renda, obtida no período, a ser submetida à tributação, **segundo as normas legais aplicáveis nesse mesmo período, em obediência, pois, ao comando previsto no art. 150 da Constituição Federal, bem como à norma inserta no art. 144 do Código Tributário Nacional.**³

Ricardo Mariz de Oliveira, com muita propriedade, assim se manifesta acerca da fixação de períodos de apuração (Op. Cit. p. 218/220):

“os períodos-base são independentes entre si, somente havendo interdependência em relação aos ativos e passivos que se transferem de uns para outros (por exemplo, os custos de estoques) ou em relação a ajustes na base de cálculo que validamente sejam feitos para repercutirem positiva ou negativamente na base de cálculo do imposto relativo a período posterior.

Dai também decorrem mais algumas conseqüências.

A primeira delas é que a progressividade do imposto aplica-se em cada período-base, independentemente dos acontecimentos de períodos passados e dos futuros.

Na verdade, são as próprias alíquotas que são determinadas para cada período-base, observados os postulados da irretroatividade e da anterioridade, incidindo sobre a respectiva base de cálculo.

Por isso mesmo, não se computa o lucro acumulado em períodos anteriores, para aplicar-se o princípio da progressividade, mas apenas o lucro do período anual.

³ O art. 144 do CTN está assim redigido:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

MSR-09/06/99



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563.5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Ainda por isso, também não se considera o imposto devido em períodos anteriores, para se verificar se são iguais os montantes de imposto pagos nos diversos períodos por dois contribuintes que tenham tido aumentos de patrimônio iguais no somatório dos períodos. Se as alíquotas progressivas tiverem sido modificadas com guarda da irretroatividade e da anterioridade, eles podem Ter tido cargas tributárias distintas, sem que isto afronte o princípio da isonomia, que somente se aplica em cada exercício financeiro.

Se assim não fosse, até mesmo as modificações de alíquotas ficariam impossibilitadas pelo princípio da isonomia, uma vez que duas pessoas com o mesmo valor de aumento patrimonial, mas em exercícios distintos, teriam direito ao mesmo valor de imposto.

A mesmíssima coisa ocorre com o princípio da universalidade, que leva em conta apenas o patrimônio no início de cada período e ao final do mesmo, assim como as mutações nele verificadas no mesmo lapso de tempo.

Em virtude disso, reflexos de fatos passados, tais como diferimentos e compensações de prejuízos, somente se incorporam à base de cálculo presente, isto é, relativa à obrigação tributária do período-base em curso, quando expressamente admitidos por lei.

Nesse aspecto, questiona-se amiúde se haveria necessidade de compensar os prejuízos anteriores, para que o imposto incida sobre o efetivo aumento patrimonial, e não sobre o capital ou o patrimônio anterior. Melhor dizendo, indaga-se se, sob o ponto de vista constitucional, a compensação seria um direito inafastável por lei ordinária.

A resposta é negativa, porque compete à lei estabelecer os períodos-base, não sendo necessário que ela aguarde o final do empreendimento para comparar o patrimônio líquido então existente com o patrimônio de abertura do mesmo empreendimento e seus aumentos de capital.

Como já dito, a regra da universalidade e da progressividade "na forma da lei" significa, dentre outras coisas pertinentes, que também compete à lei estabelecer os períodos de apuração, para que dentro de cada um deles seja considerada a universalidade de elementos e fatores e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

aplicada a progressividade de alíquotas, sem necessário cuidado com fatos ocorridos fora do período, salvo se a própria lei assim o admitir.

No particular dos prejuízos acumulados em períodos anteriores, deve-se notar que eles são integrantes redutores do patrimônio líquido de abertura do período-base presente, o qual é o ponto de partida para a aferição da ocorrência de aumento e da existência da correspondente obrigação tributária, assim como da respectiva quantificação.

Em outras palavras, o patrimônio inicial, ponto de partida para aferição de aumento patrimonial em determinado período-base, já está diminuído pelos prejuízos anteriores, de forma que a soma destes ao patrimônio, para a nova comparação e aferição de aumento no presente, depende de autorização pela lei que for vigente e eficaz no exercício financeiro em que se localizar o período-base presente.

Tudo isso conduz ao princípio decorrente dos anteriores, de que o imposto de renda pode ser devido sobre o aumento patrimonial advindo da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento ocorrida em cada período-base, previsto em lei."

Sobre a independência dos exercícios, vale observar ainda o entendimento manifestado por José Luiz Bulhões Pedreira, em sua obra "Imposto de Renda", ano 1969, Apec Editora, capítulo 3, página 43, transcrito pelo Conselheiro Sylvio Rodrigues, no voto proferido no julgamento do Recurso nº 83.966, objeto do Acórdão nº 101-72.822, de 12 de novembro de 1991:

"A lei dispõe sobre as receitas, os rendimentos, os custos ou as deduções que devem ou podem ser computadas em cada período de determinação. O contribuinte é obrigado a computar em cada período todas as receitas ou rendimentos previstos na lei, e somente pode deduzir os custos ou despesas que a lei permite considerar no mesmo período.

A jurisprudência afirma o princípio da independência nos exercícios financeiros da União e conseqüentemente, da independência dos períodos de determinação da renda que serve de base à tributação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563.5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

em cada exercício financeiro. O contribuinte não pode transferir rendimentos, custos ou despesas de um para outro período de determinação."

Entendemos, assim, em face de tudo o que foi exposto, não haver qualquer óbice à aplicação da norma contida no art. 43 da Lei nº 8.541, de 1992, bem como da norma inserta nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, versando, também, sobre a compensação de prejuízos.

Se a lei determina a tributação em separado da receita omitida – SEM DÚVIDA ALGUMA, RENDA ADQUIRIDA -, implicando, pois, na sua não agregação ao lucro real - CONSEQUENTEMENTE, FIXANDO COMO BASE DE CÁLCULO SUJEITA A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO O VALOR DA RECEITA OMITIDA POR SUBFATURAMENTO é evidente que, na vigência daquela lei, era vedada a compensação de prejuízos fiscais, dada a ausência de autorização legal permitindo tal compensação.

O mesmo entendimento se aplica à limitação de 30% do lucro líquido ajustado, para efeito de compensação de prejuízos fiscais. Se a lei ordinária estabeleceu um limite máximo para compensação de tais valores, apurados em períodos anteriores, o fez com observância do disposto no art. 97 do CTN, fixando uma regra de apuração da base de cálculo, que, frise-se, nada mais é do que a dimensão quantitativa dos diversos fatos geradores ocorridos em um certo período de tempo, isto é, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou proventos de qualquer natureza.

DO DIREITO ADQUIRIDO

Outra questão comumente levantada por aqueles que entendem ser a compensação de prejuízos um direito inarredável do contribuinte é aquela relativa ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

direito adquirido da empresa em proceder tal compensação, relativamente a valores anteriormente apurados.

"Como é cediço, a legislação tributária autorizava a compensação de prejuízos apurados em um determinado período com o lucro real apurado em até 4 (quatro) períodos-base subseqüentes. A condição para compensação, pois, era a existência de lucro real em períodos-base futuros."

No ano-calendário de 1992, a Lei nº 8.383, de 1991, não fixou prazo para a compensação de prejuízos fiscais apurados naquele período.

Observe-se, por pertinente, que a expressão "lucro real", representativa da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, é um conceito essencialmente fiscal, cujo valor, base para incidência do tributo, é fixado pelo legislador ordinário (art. 97 do CTN), levando em consideração os diversos fatos econômicos ocorridos, bem como a complexidade e peculiaridade das operações praticadas pelo contribuinte.

Como o lucro real tem por termo inicial o lucro líquido apurado segundo as regras contidas na legislação comercial, e, **não estando a receita omitida no patrimônio da pessoa jurídica**, tem-se que a norma legal ao determinar a tributação em separado dos valores omitidos, nada mais fez do que fixar um **novo conceito de lucro real**, com base, diga-se mais uma vez, no art. 97 do CTN.

A limitação de 30% do lucro líquido ajustado, prevista na Lei nº 8.981, de 1993, para efeito de compensação de prejuízos fiscais, está inserida também na faculdade outorgada ao legislador ordinário para determinar a base de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

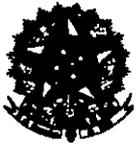
Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

cálculo sujeita a incidência tributária, sendo facultado ao contribuinte a compensação de prejuízos fiscais anteriores até o limite fixado em lei.

Por pertinente, v. o voto proferido pelo Juiz Fernando Gonçalves ao apreciar a Apelação em Mandado de Segurança nº 93.01.25230-9 - Minas Gerais, cuja decisão da 3ª Turma do TRF - 1ª região, por unanimidade, foi por negar provimento à apelação:

"Quanto à compensação de prejuízos, ela é um benefício fiscal que surge expresso nos textos legais, inclusive com a disciplina de seu procedimento. No caso da Lei 8.383, foi permitida apenas a compensação mensal, dentro do mesmo período de apuração. A compensação pretendida é inviável, pois a incidência do tributo visa a apreender aquele momento estático de apuração anual. É este um critério escolhido pelo legislador, como outro poderia ter sido fixado, No entanto, o fechamento do balanço, o momento de se averiguar a capacidade do contribuinte de suportar o tributo é o momento estático. Se a empresa teve prejuízos anteriores, isso é interessante dentro da sua história financeira e contábil. Para o fisco, o que interessa é aquele momento específico de definição da base imponible. Ao contrário do que alegam os impetrantes, a existência de lucro no momento da apuração, externa eficaz e objetivamente a capacidade contributiva do sujeito passivo, que é a capacidade para suportar a tributação. Tributar antes de deduzir prejuízos não configura confisco, pois lucro após prejuízo continua sendo lucro. O momento em que ele ocorre não altera sua substância, sua natureza jurídica. Além do mais, o prejuízo é o risco da própria atividade dos impetrantes e a eles cabe manter íntegro seu patrimônio através de práticas administrativas eficientes ao invés de utilizar o prejuízo como forma de viabilizar a evasão fiscal. "

Voltando ao tema - direito adquirido à compensação de prejuízos - já tive oportunidade de manifestar o meu entendimento acerca do assunto ao comentar o art. 42 da Lei nº 8.981, de 1995 - (Imposto de Renda - Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 -



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Comentada e Anotada - As novas regras de tributação - Editora Frase - 1995 - Autor: Edson Vianna de Brito), nos seguintes termos:

"É cediço que a apuração de lucro é um fato incerto, isto é, depende de acontecimentos futuros para sua concretização, o que me parece, não configurar a hipótese de direito adquirido, tendo em vista a ausência de um dos elementos descritos na norma que autoriza a compensação daqueles prejuízos. Por outro lado, observado o princípio da anterioridade, compete a lei, neste caso, ordinária, estabelecer a base de cálculo do tributo, consoante dispõe o art. 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional, e, como se sabe, a compensação de prejuízos é matéria relativa à determinação da base de cálculo, e, esta, não configura direito adquirido, a não ser, em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da lei....".

As razões que motivaram este entendimento são as transcritas abaixo, cujo teor foi extraído da obra citada - p. 163/166:

"A Constituição Federal, promulgada em 1988, em seu artigo 5º, inciso XXXVI, afirma que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada."

A Lei de introdução ao Código Civil Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942), em seu art. 6º, reafirmando o princípio constitucional, apresenta a seguinte redação:

"Art. 6º A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados, o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

§ 1º Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.

§ 2º Consideram-se adquiridos, assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo de exercício tenha termo pre-fixado, ou condição preestabelecida, inalterável, a arbitrio de outrem.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

§ 3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial, de que já não caiba recurso."

Para melhor compreensão da matéria vejamos, também, o conceito de "direito adquirido" constante da obra "Vocabulário Jurídico", volume II, p. 530, de autoria de De Plácido e Silva:

"DIREITO ADQUIRIDO. Derivado de *acquisitus*, do verbo latino *acquirere* (adquirir, alcançar, obter), adquirido quer dizer obtido, já conseguido, incorporado.

Por essa forma, direito adquirido quer significar o direito que já se incorporou ao patrimônio da pessoa, já é de sua propriedade, já constitui um bem, que deve ser juridicamente protegido contra qualquer ataque exterior, que ouse ofendê-lo ou turbá-lo.

Mas, para que se considere direito adquirido é necessário que:

a) sucedido o fato jurídico, de que se originou o direito, nos termos da lei, tenha sido integrado no patrimônio de quem o adquiriu;

b) resultando de um fato idôneo, que o tenha produzido em face da lei vigente ao tempo, em qual tal fato se realizou, embora não se tenha apresentado ensejo para fazê-lo valer, antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo fato jurídico, já sucedido.

O direito adquirido tira a sua existência dos fatos jurídicos passados e definitivos, quando o seu titular os pode exercer. No entanto, não deixa de ser adquirido o direito, mesmo quando o seu exercício dependa de um termo prefixado ou de condição preestabelecida, inalterável a arbítrio de outrem.

Por isso, sob o ponto de vista da retroatividade das leis, não somente se consideram adquiridos os direitos aperfeiçoados ao tempo em que se promulga a lei nova, como os que estejam subordinados a condições ainda não verificadas, desde que não se indiquem alteráveis ao arbítrio de outrem.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563.5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Os direitos adquiridos se opõem aos direitos dependentes de condição suspensiva, que se dizem meras expectativas de direito.

Quanto à condição resolutiva, até que se cumpra, desde que não seja potestativa ou mista (alterável ao arbítrio de outrem), conserva o direito adquirido, embora cumprida venha a revogá-lo."

Do texto supratranscrito verifica-se que o direito adquirido é aquele já incorporado ao patrimônio e à personalidade de seu titular, de forma que nem a lei ou fato posterior possa alterar tal situação jurídica.

Em outras palavras, o direito adquirido é aquele cujo exercício está inteiramente ligado ao arbítrio de seu titular ou de alguém que o represente, efetivado sob a égide da lei vigente no local e ao tempo do ato idôneo a produzi-lo, sendo uma consequência, ainda que pendente, daquele ato, tendo utilidade concreta ao seu titular, uma vez que se verificaram os requisitos legais para sua configuração.⁴

J.M. CARVALHO SANTOS, ao comentar o Código Civil, em sua obra "Código Civil Brasileiro Interpretado", assim se manifestou sobre a expressão "Direito Adquirido":

" Direito Adquirido. É considerado, (...):

a) o direito cujo exercício esteja inteiramente no arbítrio do respectivo titular, ou de alguém por ele;

⁴ Maria Helena Diniz, *Lei de Introdução ao Código Civil Interpretada*, SP, 1994, Edit. Saraiva, p.183



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563.5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

b) o direito cujo exercício, para estar inteiramente no arbítrio do respectivo titular, ou de alguém por ele, dependa apenas: de um termo já fixado, ou de uma condição já estabelecida, contanto que não seja alterável a arbítrio de outrem.

Na primeira hipótese, para que o direito possa ser exercido pelo titular ou por seu representante é necessário:

a) que se tenha originado de um fato jurídico, de acordo com a lei do tempo em que se formou ou produziu;

b) que tenha entrado para o patrimônio do indivíduo."

Mais adiante, ao tratar do exercício do direito por parte do titular, afirma que este exercício "pressupõe necessariamente que já se tenham verificado as condições necessárias à existência de tal direito, entendendo-se por condições essenciais as que são determinadas por lei e sem as quais não é possível existir o direito, em concreto".

Citando EPITÁCIO PESSOA, o referido autor assim se manifesta:

"Para que se tenha direito a alguma coisa, a primeira coisa é, naturalmente, que esta coisa exista. Enquanto isso não ocorre, ter-se-á, quando muito, uma expectativa."

Argumenta ainda que a não ocorrência (realização) de uma só condição daquelas essenciais exclui o direito adquirido, havendo, por conseguinte, apenas uma expectativa de direito, que, para se tornar verdadeiro direito adquirido, está ainda dependente da verificação de acontecimentos posteriores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563 5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Aduz que, o direito adquirido já se integrou no passado, enquanto que a mera expectativa depende de acontecimentos futuros para poder se converter em verdadeiro direito.

Por fim, afirma que **"com o direito em si não se deve confundir o que constitui o seu modo de exercício ou seu modo de conservação, pois estes modos são sempre regidos pela lei atual, ao passo que o direito se determina segundo a lei sob cujo império nasceu."**

Parece-me, em face dos comentários acima citados, que a norma contida neste dispositivo, ao alterar o critério de determinação da base de cálculo do tributo, o fez em consonância com o disposto no art. 97, inciso IV do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 1966, não violando, portanto, o prohalado "direito adquirido". No caso presente, a lei ao fixar o limite de 30% do lucro líquido ajustado regulou, tão-somente, o uso ou exercício da compensação de prejuízos."

Ainda com relação ao pretense desrespeito à figura do "Direito Adquirido" **ORLANDO GOMES**, em sua obra "Introdução ao Direito Civil", 3ª ed. Forense, 1971, p. 119/120, assim se manifestou acerca do assunto:

"A relação jurídica constitui-se quando praticados os atos ou realizados os fatos exigidos pelo ordenamento jurídico para que se formem, passando do mundo dos fatos para o mundo do direito. Satisfeitas as exigências legais, concementes à sua formação, verifica-se a aquisição dos direitos correspondentes. Há, então, direitos adquiridos. Mas, a aquisição de um direito não se realiza sempre em consequência de fato jurídico que a provoque imediatamente. Há direitos que só se adquirem por formação progressiva, isto é, através da seqüência de elementos constitutivos, de sorte que sua aquisição faz-se gradativamente. Antes de ocorrer o concurso desses elementos, separados entre si por uma relação de tempo, o direito está em formação, podendo o processo concluir-se ou não. Forma-se quando o último elemento se concretiza.

Se já ocorreram fatos idôneos à sua aquisição condicionada à ocorrência de outros que lhes podem suceder, mas ainda não se verificaram, configura-se uma situação jurídica preliminar em estado de pendência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

que justifica, no interessado, a legítima expectativa de vir a adquirir o direito congruente. A essa situação denomina-se expectativa de direito, em razão do estado psicológico de quem nela se encontra.

A legítima expectativa não constitui direito. A conversão, que é automática, somente se dá quando se completam os elementos necessários ao nascimento da situação jurídica definitiva.

O fato final, cuja ocorrência determina a aquisição do direito, fazendo cessar o estado de pendência, pode consistir num acontecimento natural, num ato do próprio interessado, ou num ato de terceiro”

Em complemento à lição de ORLANDO GOMES, veja-se ainda CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA, que, citando GABBA, escreveu:

“Na definição de GABBA é adquirido um direito que é consequência de um fato idôneo a produzi-lo em virtude da lei ao tempo em que se efetuou, embora a ocasião de fazê-lo valer não se tenha apresentado antes da atuação da lei nova, e que, sob o império da lei então vigente, integrou-se imediatamente ao patrimônio do titular.

Da análise da definição de GABBA resulta:

a) como todo direito se origina de um fato ex facto ius oritur – é preceito que o fato gerador do direito adquirido tenha decorrido por inteiro. Se trata de um fato simples, é fácilimo precisá-lo, mas se é um fato complexo, necessário será apurar se todos os elementos constitutivos já se acham realizados, na pendência da lei a que é contemporâneo.

(...)

b) para que se tenha como adquirido, é mister ainda, a sua integração no patrimônio do sujeito.

Do direito adquirido distinguem-se a expectativa de direito e as meras faculdades legais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Enquanto o direito adquirido é a consequência de um fato aquisitivo que se realizou por inteiro, a expectativa de direito, que traduz uma simples esperança resulta de um fato aquisitivo incompleto" (in "Instituições de Direito Civil", vol. I, 5ª ed., Forense, 1978, p. 141/142)."

Inexistindo o direito adquirido, é de todo evidente que não foi ferido o direito de propriedade, nem violado o princípio da irretroatividade da lei.

R. LIMONGI FRANÇA, ressalta as diferenças entre o direito adquirido e a expectativa de direito, nos seguintes termos:

"... como foi visto, direito adquirido é a consequência de uma lei, por via direta ou por intermédio de um fato idôneo; consequência que, tendo passado a integrar o patrimônio (...) do sujeito não fez valer antes da vigência de lei nova sobre o mesmo objeto.

Assim sendo, é preciso considerar de início que a expectativa supõe a existência de uma lei que se funde.

Sem isto, pode haver, é claro, uma aspiração, um desejo enfim, um fato psicológico, mas não expectativa de direito.

Por outro lado, a expectativa pode considerar-se um direito em vias de ser ou que pode ser adquirido, pois já existe uma lei que a estriba e o direito adquirido é consequência de uma lei.

Assim, parece que a diferença entre expectativa de direito e direito adquirido está na existência, em relação a este, do fato aquisitivo específico, já configurado por completo.

Expectativa é a faculdade jurídica abstrata ou em vias de concretizar-se, cuja perfeição está na dependência de um requisito legal ou de um fato aquisitivo específico" (in "Enciclopédia Saraiva de Direito", vol. 25, Saraiva, p. 155/6).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

A compensação de prejuízos fiscais com lucros tributáveis futuros sempre representou uma faculdade outorgada ao contribuinte pela legislação tributária, cuja utilização estava submetida às seguintes condições:

- a) estar a pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real no ano da compensação;
- b) ter a pessoa jurídica lucro tributável suficiente para absorver o prejuízo fiscal anteriormente apurado;
- c) proceder à compensação em um prazo máximo de 4 (quatro) anos-calendário subseqüentes ao de apuração do prejuízo fiscal

Ademais, se observarmos que a legislação tributária ao dispor que a compensação seria realizada **após o ajuste do resultado contábil pelas adições e exclusões previstas na legislação aplicável**, verifica-se, claramente, que a forma de utilização do benefício - compensação - estaria subordinada às regras vigentes no ano de sua compensação. Isto porque, tais ajustes, como se sabe, afetam diretamente a composição do lucro tributável, acarretando aumento ou diminuição da base tributável, e, conseqüentemente, do montante de prejuízos fiscais a ser compensado.

Parece-me, pois, que a legislação tributária, ao permitir a compensação de prejuízos fiscais, em nenhum momento assegurou a forma ou o montante a ser compensado, visto estar a determinação deste montante subordinada às regras tributárias vigentes no ano da compensação.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

Este entendimento encontra amparo também na jurisprudência deste Conselho de Contribuintes que, por meio de diversos acórdãos - nºs 101-73.222, de 16/04/82, 101-74.113, de 10/02/83 e 101-75.001, de 13/02/84, sustenta que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563 5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

a) a constituição do direito à compensação rege-se pela norma vigente no exercício da apuração do prejuízo; e

b) o uso da faculdade da compensação é disciplinado pela legislação vigente na data do efetivo exercício da compensação uma vez que o valor compensável integra a base de cálculo do tributo, correspondendo a uma forma de pagamento e não de geração de direito.

Dada a clareza com que a matéria foi abordada, leia-se o seguinte trecho do voto proferido no Acórdão nº 101-75.001, Relator: Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNANDEZ, à época Presidente da 1ª Câmara deste Conselho de Contribuintes, versando, em sua essência, sobre as regras aplicáveis à compensação de prejuízos fiscais:

* Se isso não bastasse, ainda se verifica dispor a legislação de regência que:

'O prejuízo verificado num exercício poderá ser deduzido, para compensação total ou parcial, no caso da inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos, dos lucros apurados dentro dos 3 (três) exercícios subseqüentes'(Lei nº 154/47, art. 10).'

Dúvidas surgiram se as reservas e os lucros suspensos impeditivos da compensação de prejuízos eram somente os existentes no momento da apuração do prejuízo ou os que surgissem até o momento da compensação dos prejuízos, bem como se os prejuízos compensáveis eram os contábeis ou os fiscais (contábeis com certos ajustes - exclusões e inclusões).

A Administração Tributária, através do Parecer Normativo nº 94/70, respondeu que o prejuízo compensável era o fiscal e, por meio do Parecer Normativo nº 111/75, afirmou que "as condições impeditivas da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

utilização dessa faculdade (compensação de prejuízos) devem ser observadas no momento da compensação do prejuízo".

Fiel a esses princípios, este Conselho, através dos Acórdãos nº 101-73.222, de 16.04.82, e 101-74.113, de 10.02.83, entre outros, passou a sustentar que a constituição do direito à compensação rege-se pela norma vigente no exercício da apuração do prejuízo e o uso da faculdade da compensação é disciplinada pela legislação vigente na data do efetivo exercício da compensação, dado que o valor compensável integra a base de cálculo do tributo, correspondendo a uma forma de pagamento e não de geração de direito. Em consequência, deu provimento a um recurso em que o Fisco submetera à tributação importância superior a Cr\$....., dado que o contribuinte não incorporara ao capital, dentro de determinado prazo, a parcela que considerara isenta, pois antes da extinção do prazo para incorporação sobreviera nova legislação dispensando aquela exigência da incorporação; e, noutro, dispensou crédito tributário superior a CR\$, em razão de entender que o contribuinte não mais estava obrigado a obedecer à norma do Decreto-lei nº 1.493/76, vigente na data da apuração dos prejuízos e que limitava a compensação aos lucros contábeis, podendo fazê-lo com os lucros fiscais, como estabelecia a nova legislação, vigente na data da compensação (1980).

No último dos arestos (101-74.113) lê-se:

"A divergência entre o Fisco e o contribuinte, portanto, é de duas naturezas, resumindo-se a primeira delas em saber se um **prejuízo fiscal apurado no exercício de 1977** poderia ou não ser compensado com o **lucro fiscal** do exercício de 1979 e 1980, isto é, fazendo-se a compensação das quantidades **homogêneas**, como previsto no **Decreto-lei nº 1.598/77**, ou se a compensação daquele **lucro fiscal** somente poderia ter lugar com os **lucros contábeis**, segundo previa o **Decreto-lei nº 1.493/76, vigente no exercício de 1977**.

A nosso ver, a compensação de prejuízos deve reger-se por dois princípios: 1º) a constituição do direito à compensação (montante a compensar) rege-se pela norma vigente no exercício a que se refere a aventada compensação; 2º) o uso da faculdade da compensação é disciplinada pela legislação vigente na data do fato gerador do tributo a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563 5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

calcular, ou seja, no efetivo exercício da compensação, dado que o valor compensável integra a base de cálculo do tributo.

Esta, sem dúvida, é a única interpretação que se amolda à regra do art. 144 do C.T.N. e também do art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil e ainda à reiterada interpretação da própria Administração Tributária, somente alterada, data vênua, sem maiores considerações, quando da publicação do Parecer Normativo nº 41, de 1978.

Que o direito à compensação é regido pela legislação do exercício em que é apurado não há qualquer controvérsia e que o uso da faculdade é balizada pelas normas em vigor quando efetivada, foi expressamente declarado no Parecer Normativo - CST nº 111, de 1975, quando esclareceu que:

"7 - Por fim esclareça-se que as condições impeditivas da utilização dessa faculdade devem ser observadas no momento da compensação do prejuízo".

Esse princípio era invocado para impedir a compensação de prejuízos, quando, posteriormente à sua apuração, era constituída reserva, como claramente se lê no item 7 daquele Parecer:

"Assim, mesmo que a reserva venha a ser constituída após a existência do prejuízo a compensar, será ela considerada como elemento impeditivo de tal compensação, ainda que venha a ser incorporada ao capital antes do decurso do período trienal, em relação àquele prejuízo".

Tal interpretação subsume-se ao estabelecido no artigo 144 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

"Art. 144 - O lançamento reporta-se ao fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Por sua vez o artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, dispõe, *ipsis litteris*:

"Art. 6º A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados, o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

§ 1º Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

§ 2º Consideram-se adquiridos, assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo de exercício tenha termo pré-fixo, ou condição preestabelecida, inalterável, a arbítrio de outrem."

Verifica-se, portanto, que o comando geral do Decreto-lei nº 1.598/77 se aplica, sem qualquer restrição, a partir de sua vigência, eis que (a) o ato jurídico da redução do imposto somente teve lugar com as declarações apresentadas nos exercícios de 1979 e 1980; (b) ainda não se esgotara o prazo para a compensação, conseqüentemente, o fato ainda não estava definitivamente consumado, quando entrou em vigor o Decreto-lei nº 1.598/77; (c) não se depara nenhuma das hipóteses previstas nos §§ 1º e 2º do art. 6º da Lei de Introdução.

Hipótese em todo assemelhada a destes autos foi objeto de decisão unânime desta Câmara, quando foi lavrado o Acórdão nº 101-73.222, de 14/04/82, e se decidiu que, após a vigência do Decreto-lei nº 1.598/77, não mais subsistia a obrigatoriedade de incorporação ao capital dos lucros isentados condicionalmente pela legislação do imposto de renda, embora apurados em exercícios em que a lei estabelecia como condição para a isenção a sua incorporação ao capital, desde que ainda não tivesse transcorrido o prazo fatal de incorporação."

Esta interpretação tem o aval do jurista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, quando ao comentar a compensação de prejuízos, em sua obra IMPOSTO SOBRE A RENDA - PESSOAS JURÍDICAS, Vol. II, JUSTEC EDITORA LTDA., 1979, escreve às págs. 855/856:

"Para reduzir o risco dessas interpretações, o DL nº 1.598/77 regulou a compensação de modo mais pormenorizado no artigo 64 e seus parágrafos e dispôs sobre sua vigência a partir de 1º de janeiro de 1978.

Como esse decreto-lei regulou a compensação de modo mais favorável aos contribuintes a CST, no PN nº 41/78, passou a sustentar princípio exatamente oposto ao adotado no PN nº 111/75, declarando que "os prejuízos apurados anteriormente ao período-base relativo ao exercício financeiro de 1978... permanecem submetidos às disposições da legislação vigente à época de sua apuração". Essa afirmação não é fundamentada em nenhum dispositivo legal nem justificada, afirmando-se, simplesmente, que os prejuízos anteriores ao exercício financeiro de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563.5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

1977 somente poderiam ser compensados durante três exercícios e desde que não existissem fundos de reserva ou lucros suspensos; que o prejuízo relativo ao exercício financeiro de 1977 deve ser apurado segundo o DL nº 1.493/76, e que somente os prejuízos apurados a partir do período-base relativo ao exercício financeiro de 1978 estão sujeitos ao regime do DL nº 1.598/77.

Essa tese é incompatível com o disposto no artigo 144 do CTN, segundo o qual o lançamento rege-se pela lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, e contradiz o princípio fundamental na aplicação do imposto - tradicionalmente sustentado pelo Poder Executivo ao defender a aplicação retroativa das inovações na legislação do imposto - de que o imposto é devido em cada exercício financeiro da União de acordo com a legislação em vigor nesse exercício, e não no ano-base.

O PN-CST nº 41/78 pretende que esse princípio somente se aplica quando a lei nova agrava o imposto ou cria condições de tributação menos favoráveis ao contribuinte: se a nova lei contém norma sobre a determinação da base de cálculo que é mais vantajosa para o contribuinte, somente teria aplicação a fatos futuros. Haveria, portanto "direito adquirido da União" de aplicar a legislação do imposto com base em normas legais revogadas, desde que mais onerosa para o contribuinte do que a lei nova.

O direito do contribuinte à compensação de prejuízos rege-se pela lei em vigor no exercício financeiro em que o imposto é devido, e não por leis revogadas que se achavam em vigor quando o prejuízo foi apurado na sua contabilidade. As normas da Lei nº 154/47 e do DL nº 1.493/76 sobre compensação de prejuízos acham-se revogadas desde a entrada em vigor do DL nº 1.598/77 e não podem ser invocadas para restringir o regime legal de compensação de prejuízos instituído por este Decreto-lei."

Note-se que inexistente qualquer contradição entre a extensa fundamentação acima desenvolvida pelo ilustre tributarista, quando **sustenta que as condições impeditivas da compensação do prejuízo são as existentes no momento da compensação e não aquelas previstas no momento da ocorrência do prejuízo...**" (grifamos)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563 5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

DECISÕES DO PODER JUDICIÁRIO

Por fim, se os argumentos até aqui expostos, não forem suficientes para demonstrar a correção do meu entendimento, devem ser observadas as diversas decisões proferidas pelo Poder Judiciário, relativas à esta matéria - compensação de prejuízos -, cujo teor, não obstante se refira à hipótese prevista no art. 42 da Lei nº 8.981, de 23 de janeiro de 1995, aplica-se, por inteiro, à situação prevista nestes autos.

IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RESP. 168379/PR - Recurso Especial (98/0020692-2) - DJ: 10/08/1998 - Relator: Ministro Garcia Vieira - data da decisão: 04/06/1998 - 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - Decisão: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

*Ementa: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS JURÍDICAS - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - LEI Nº 8.981/95

A Medida Provisória nº 812, convertida na Lei nº 8.921/95 (sic), 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-base anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais excedentes a 30% poderá ser efetuada, integralmente, nos anos calendários subseqüentes.

A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei nº 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

RESP. 181146/PR - Recurso Especial (98/0049595-9) - DJ: 23/11/1998 - Relator: Ministro José Delgado - Data da Decisão: 22/09/1998 - 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - Decisão: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

*1. Recurso Especial intentado contra v. Acórdão que entendeu não ser inconstitucional a limitação imposto à compensação de prejuízos, prevista nos arts.....recorrente o direito de pagar o Imposto de Renda - IR - e a Contribuição Social sobre o Lucro - CSL, a partir de janeiro/95, sem as modificações introduzidas pela referida lei.

2. O princípio constitucional da anterioridade consagra que nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro que o instituiu ou que o aumentou. Norma jurídica publicada no Diário Oficial da União do último dia do ano, sem que tenha ocorrido a sua efetiva circulação, não satisfaz o requisito de publicidade, indispensável à vigência e eficácia dos atos normativos.

3. Nos moldes do art. 44, do CTN, a base de cálculo do Imposto de Renda é o "montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis"; enquanto que a CSL incide sobre o lucro obtido em determinada atividade, isto é, o ganho auferido após a dedução de todos os custos e prejuízos verificados.

4. ao limitar a compensação dos prejuízos fiscais acumulados em 30% (trinta por cento), a Lei 8.981/95 restou por desfigurar os conceitos de renda e de lucro, conforme perfeitamente definidos no CTN. Ao impor a limitação em questão, determinou-se a incidência do tributo sobre valores que não configuram ganho da empresa, posto que destinados a repor o prejuízo havido no exercício precedente, incorrendo na criação de um verdadeiro empréstimo compulsório, porque não autorizada pela "Lex Mater".

5. Em conseqüência, as limitações instituídas pela Lei 8.981/95 denotam caráter violador dos conceitos normativos de renda e lucro, repito, conforme delineados, de maneira cristalina, no CTN, diploma que ostenta a natureza jurídica de lei complementar.

6. OCORRE QUE, DE MODO DIFERENTE VEM ENTENDENDO AS EGRÉGIAS PRIMEIRA E SEGUNDA TURMAS DESTA CORTE, CONFORME PRECEDENTES NOS SEGUINTE JULGADOS: RESP.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

90.234, REL. MIN. MILTON LUIZ PEREIRA; RESP. 90.249/MG, REL. MIN. PEÇANHA MARTINS, DJU. DE 16/03/98; RESP.142.364/RS, REL. MIN. GARCIA VIEIRA, DJU DE 20/04/98. (grifamos)

7. Recurso improvido, com a ressalva do ponto de vista do relator."

Recurso Especial nº 168.379-PR - Relator: Ministro Garcia Vieira - 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - Acórdão unânime publicado em 10/08/98.

"A Medida Provisória 812, convertida na Lei 8.921/95, 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-base anteriores em, no máximo, 30%. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais excedentes a 30% poderá ser efetuada, integralmente, nos anos calendários subseqüentes. A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei 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. Recurso improvido. "

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO

PROC.: AMS nº: 0131260 - Ano: 1996 - Minas Gerais - 3ª Turma - Apelação em Mandado de Segurança - Relator: Juiz Tourinho Neto - Decisão: Por unanimidade de votos, dar provimento à apelação e à remessa.

"EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMPOSTO DE RENDA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LEI Nº 8.981, DE 1995, ARTS. 42 E 58.

I - Para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, no exercício financeiro de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido a, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação (aproveitamento) de prejuízos, como em razão da compensação da base de cálculo negativa da contribuição social (Lei nº 8.981, de 10/01/95 - arts. 42 e 58; e Lei nº 9.065 de 20/06/95 - art. 12)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

II - Esse mecanismo não traduz ofensa aos conceitos de lucro e de renda, pois a lei não tornou defesa a dedução dos prejuízos, mas apenas traçou as suas regras. Não contém também ofensa ao princípio da anterioridade tributária, pois a MP nº 812, que se converteu na Lei nº 8.981/95, foi publicada no exercício anterior - 31/12/94. Por fim, não representa ofensa a direito adquirido) ao aproveitamento dos prejuízos e da base de cálculo negativa sem limitação na redução do lucro líquido), pois a modificação da legislação pretérita, no curso do exercício anterior, impediu a sua constituição (aperfeiçoamento)"

PROC.: AG nº: 0106839 - Ano: 1996 - Minas Gerais - 3ª Turma - Agravo de Instrumento - Relator: Juiz Cândido Ribeiro - Decisão: Por maioria, negar provimento ao agravo.

"Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA: PESSOA JURÍDICA. REDUÇÃO LIMITADA DO LUCRO LÍQUIDO A 30%. MANDADO DE SEGURANÇA - LIMINAR.

I - A determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro dar-se-á a partir da redução de, no máximo, 30% do lucro líquido.

II - Não há ofensa ao princípio da anterioridade tributária na MP 812, convertida na Lei nº 8.981/95, que foi publicada em 31/12/94. De igual modo, não se há de falar em infringência ao princípio do direito adquirido quanto ao aproveitamento dos prejuízos, de vez que a legislação impediu o aperfeiçoamento desta circunstância.

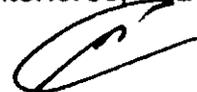
III - Agravo a que se nega provimento. Decisão mantida. "

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Jurisprudência do Poder Judiciário

1 - TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Pacificou-se a jurisprudência no âmbito desta Corte, no sentido de que é impossível a dedução dos prejuízos de exercícios anteriores, na





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.01563 5/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

apuração da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro, nos termos da Lei 7.689/88.

Recurso desprovido. Decisão unânime.(Resp. 00149775/MG - Relator: Min. Demócrito Reinaldo – data do julgamento: 13/10/1998)

Segundo o relator deste Acórdão "a decisão da Turma Julgadora a quo encontra-se em plena sintonia com a jurisprudência dominante em ambas as Turmas de Direito Público deste Tribunal, conforme é possível confirmar na leitura dos acórdãos cujas ementas têm a seguinte dicção:

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IMPOSSIBILIDADE. LEIS N°S 6.404/76, 7.689/88 E 8.383/91. INSTRUÇÃO NORMATIVA 9/92.

1. Para o efeito de base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, finca-se o resultado positivo do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano, antes da provisão para o Imposto de Renda. Ilegalidade afastada.

2. Recurso provido (Resp. nº 90.234/BA, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, D.J. de 22/04/97)."

"TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO ENTRE BASES DE CÁLCULO - AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL - IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES STF E STJ.

É legítima a compensação dos eventuais prejuízos com lucros verificados em exercícios diversos, na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, por isso que a incidência do tributo diz respeito ao lucro apurado no mesmo exercício.

Recurso conhecido e provido "(Resp. nº90.249/MG, Rel. Min. Peçanha Martins, D.J. de 16/03/98)."

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO - BASE NEGATIVA DE CÁLCULO.

A Lei nº 7.689/88 não admite a compensação de prejuízos e não colide com as instruções normativas nºs 198/88 e 90/92.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Recurso provido "(Resp. nº 154.174/CE, Rel. Min. Garcia Vieira, D.J. de 08.06.98)."

Veja-se, ainda, as seguintes ementas, também relativas à compensação de prejuízos fiscais - base negativa da contribuição social sobre o lucro:

Apelação Civil nº 97.04.15646-4/SC - Relatora: Juíza Tânia Escobar - 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região - data do julgamento: 21/08/97

"Ementa: Tributário. Contribuição Social sobre o Lucro. Dedução de Prejuízos Fiscais anteriores à Lei nº 8.383/91. Impossibilidade. Princípio da Reserva Legal. Instruções Normativas nºs 198/88 e 90/92.

1. As Instruções Normativas nºs 198/88 e 90/92, que vedam a compensação do resultado negativo apurado em períodos anteriores à Lei nº 8.383/91, não contêm qualquer ilegalidade, porque nada inovaram em relação às Leis nºs 7.689/88 e 8.383/91. Ao contrário, só fizeram explicitá-las, pois até a edição da Lei nº 8.383/91 havia implícita vedação àquele procedimento para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro nos períodos subsequentes.

2. Ainda que assim não fosse, em acarretando, esse procedimento, modificação da base de cálculo do tributo, somente poderá ser autorizada mediante lei em sentido formal, pena de malferimento ao princípio da legalidade (artigos 97, IV, do CTN, e 150, I, da CF)."

Apelação em Mandado de Segurança nº 93.01.25230-9 - Minas Gerais - Relator: Juiz Fernando Gonçalves - 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região - 11/12/95

"Tributário. Contribuição Social. Lei nº 7.689/88. Prejuízos. Dedução.

1. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro está delineada no art. 2º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.034/90, como sendo, em síntese, o resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, não se incluindo eventuais prejuízos. A impossibilidade de dedução destas perdas, até a implantação do regime mensal pelas Leis nºs 8.383/91 e 8.542/92 (sic), não importa afronta ao conceito de lucro que, fornecido pela lei tributária, não deve ser buscado na legislação de regência das sociedades anônimas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

2. Apelação improvida. *

Recurso Especial nº 90.234 - Bahia (96.0015298-5) - Relator: Ministro Milton Luiz Pereira - 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - Recorrente: Fazenda Nacional - 17/03/97

*Ementa: Tributário. Contribuição Social. Compensação de Prejuízos. Impossibilidade. Leis nºs 6.404/76, 7.689/88 e 8.383/91. Instrução Normativa 90/92.

1. Para o efeito de base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, finca-se o resultado positivo do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano, antes da provisão para o Imposto de Renda. Ilegalidade afastada.

2. Recurso provido.*

Recurso Especial nº 166.738-CE - Relator: Ministro Peçanha Martins - 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - Decisão Unânime

Ementa: É ilegítima a compensação dos eventuais prejuízos com lucros verificados em exercícios diversos, na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro. Por isso que a incidência do tributo diz respeito ao lucro apurado no mesmo exercício. Recurso conhecido e provido.

Dentro deste entendimento, nego provimento a este item do recurso.

Quanto aos lançamentos reflexos, tratando-se da mesma matéria fática e, não havendo fatos ou argumentos a ensejar conclusão diversa, devem ser ajustas as exigências com o decidido para o IRPJ.

Pelo exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação os valores correspondentes aos itens "Postergação do pagamento do Imposto de Renda" e "Exclusão indevida do Lucro Real - Receitas de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

Fretes na Exportação", bem como ajustar as exigências reflexas ao decidido em relação ao IRPJ.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 1999


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.015635/97-93
Acórdão nº : 103-19.958

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em **14 JUN 1999**


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em **17 JUN 1999**


NILTON CÉLIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL