



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

cleo5

Processo nº : 11020.001825/97-17
Recurso nº. : 116.641
Matéria : IRPJ - Ex: 1995
Recorrente : AGRALE S/A
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 13 de abril de 1999
Acórdão nº. : 107-05.599

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – LIMITES –
LEI Nº 8.981/95, ARTS. 42 E 58 - 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 de prejuízos, como em razão da compensação da base de cálculo negativa da contribuição social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AGRALE S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

FORMALIZADO EM: 17 MAI 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ e MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO.



Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

Recurso nº. : 116.641
Recorrente : AGRALE S/A

RELATÓRIO

AGRALE S/A, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 52/66, da decisão prolatada às fls. 40/46, da lavra do sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, que julgou procedente o Auto de Infração de fls. 01, a título de IRPJ.

O lançamento refere-se ao exercício de 1995 e trata da limitação da compensação de prejuízos fiscais, nos termos do artigo 42 da Lei nº 8.981/95.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 25/38, em 16/09/97, seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IRPJ – LIMITES À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

A determinação para que a compensação dos prejuízos acumulados possa reduzir, no máximo, 30% do lucro líquido, não fere qualquer preceito da Constituição Federal ou Código Tributário Nacional.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."



Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

Tendo tomado ciência da decisão em 28/11/97 (A.R. fls. 50), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 18/12/97, onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a matéria discutida nos autos não é o instituto da compensação de tributos prevista nos artigos 156, II e 170 do CTN, mas a "compensação" dos prejuízos de um exercício com os lucros do exercício seguinte, a fim de ser apurada a base de cálculo do tributo, o que segue apenas com o conceito de lucro que é a base de cálculo do IRPJ em discussão;
- b) que a Constituição Federal de 1988 não trouxe nova definição a respeito do que seja renda, base de cálculo do IRPJ, valendo-se, assim do conceito já consagrado pela lei comercial a respeito;
- c) que a renda, sobre o que possa incidir a contribuição social, é o ganho societário deduzido de prejuízo anterior. Exegese contrária equivaleria a ler, na Constituição, a expressão renda como capital;
- d) o desvirtuamento da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, mesmo que para determinados períodos de apuração, através da atacada Lei nº 8.981/95, leva à inconstitucionalidade da sua exigência, uma vez que, da forma como pretendida, não encontra previsão legal;
- e) que a vedação ao aproveitamento integral dos prejuízos verificados, para a apuração da base de cálculo do IRPJ, viola o princípio do direito adquirido;

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

- f) o direito adquirido ao aproveitamento dos prejuízos acumulados decorre da Constituição e da lei, as quais, expressamente, prevêm tal sistemática de apuração do IRPJ. Assim, quando da ocorrência dos prejuízos o direito a compensá-los com os resultados do mesmo e dos seguintes períodos tornou-se direito subjetivo do contribuinte, sendo inviável qualquer vedação.

Cita, ainda, jurisprudência sobre o assunto.

É o Relatório.



Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto no relatório, trata-se de exigência fiscal constituída em razão da compensação, por parte da contribuinte, do prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 1995, cuja infração encontra-se assim descrita no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 05/06):

**A AGRALE S.A., optou pela apuração anual do Lucro Real no ano-calendário de 1995 e suspendeu o recolhimento mensal do IRPJ e da Contribuição Social utilizando balancetes mensais, de acordo com o art. 35 da Lei 8.981/95. No período de janeiro a outubro apurou, mês a mês, cumulativamente, Lucro Real negativo. Em novembro/95, ocorreu uma operação envolvendo a empresa Francisco Stedile S.A., que assumiu parcela expressiva do passivo da AGRALE S.A., objetivando sua reestruturação financeira, conforme ata da reunião de administração daquela empresa em 24/11/95 (fls. 23 e 24).*

A operação foi registrada na contabilidade da AGRALE S.A., através de lançamento a débito de conta do ativo circulante (Frasle/Conta assunção da dívida – cod. 1.1.2.6) do montante da dívida assumida por Francisco Stedile S.A., (R\$ 35.984.641,45), e a contrapartida a crédito de conta de resultado classificada como receita não operacional. Em função desta operação, o resultado negativo acumulado até outubro foi revertido, gerando um Lucro Real acumulado no período de janeiro a novembro de R\$ 5.775.927,91, e a base de cálculo da Contribuição Social de R\$ 11.779.145,92.



Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

Apesar do resultado positivo obtido, a empresa não efetuou nenhum recolhimento de IRPJ e Contribuição Social, em virtude da compensação integral de prejuízos fiscais e bases negativas de Contribuição Social. O mesmo ocorreu na apuração anual, onde o Lucro Real antes da compensação de prejuízos foi de R\$ 5.827.484,14 e a base de cálculo da Contribuição Social foi de R\$ 12.048.016,14 antes da compensação de bases negativas anteriores. Conforme registrado no Livro de apuração do lucro real (fls. 16), houve compensação integral, contrariando o disposto nos arts. 42 e 58, da Lei 8.981/95, que limita as compensações a trinta por cento (30%)."

Sobre o assunto, cabe citar a declaração de voto proferida pelo Ilustre Conselheiro Edson Vianna de Brito no Acórdão nº 103-19.499, da qual cito os seguintes ensinamentos:

A questão posta a apreciação deste Colegiado pode ser assim resumida:

Pode a lei ordinária estabelecer a tributação em separado de rendimentos, nos moldes preconizados pelo art. 43 da Lei nº 8.541, de 1992, impedindo, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a compensação de prejuízos fiscais, anteriormente apurados?

O dispositivo em comento está assim redigido:

"Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.

§ 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.

§ 2º. O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo."

Para que possamos responder a esta indagação, faz-se necessário tecer algumas considerações a respeito do imposto sobre a renda e proventos de

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

qualquer natureza, notadamente no que se refere ao fato gerador, período de apuração e base de cálculo deste tributo, bem como sobre a natureza do prejuízo compensável e as condições para sua compensação, previstas em lei.

Antes, contudo, deixo registrado minha inconformidade na apreciação, por este Colegiado, desta matéria, uma vez que pretende-se negar aplicação às normas contidas em lei ordinária.

Segundo o Regimento Interno deste Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, compete a este colegiado o julgamento administrativo, em segunda instância, dos litígios fiscais, relativos a aplicação da legislação tributária.

Por aplicação da legislação tributária, deve-se entender como o enquadramento de casos concretos em normas adequadas, as quais deverão ter sido previamente interpretadas.

Pode-se afirmar que, através do processo fiscal, a administração promove o controle administrativo da legalidade de seus atos, sob o prisma do interesse da Fazenda Pública em certificar-se da validade jurídica dos atos praticados por seus agentes.

Parece-me claro, pois, que o órgão administrativo não pode deixar de aplicar a lei, sob o pressuposto de sua inconstitucionalidade.

Nesse sentido, v. o seguinte trecho do Acórdão nº 103-10.834, de 14 de novembro de 1990, Relator: Conselheiro José Rocha, cuja sessão foi presidida pelo i. Conselheiro Márcio Machado Caldeira:

" ... O processo administrativo fiscal objetiva examinar se a administração, no exercício de suas atividades, agiu dentro dos parâmetros impostos pela legislação. Examina se, no caso específico, a lei foi obedecida. A liberdade de interpretação da lei fiscal, no processo administrativo, não extrapola os limites necessários e suficientes para apreender, em toda sua extensão, a amplitude do comando que emana da norma interpretada. Pode-se dizer, de certa forma, que no processo administrativo fiscal se julga o procedimento da administração, se este se pautou dentro dos limites que a lei lhe impõe. Se para atingir corretamente esse objetivo torna-se necessário o exame profundo e amplo da norma legal, para melhor interpretá-la e aplicá-la, esse exame não extrapola os limites da busca e compreensão correta do seu alcance. O exame da validade ou não da norma diante da Constituição escapa a esse objetivo, e portanto está fora do âmbito de competência do processo administrativo fiscal.

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

É o que ensina THEMÍSTOCLES BRANDÃO CAVALCANTE ("CURSO DE DIREITO ADMINISTRATIVO", Livraria Freitas Bastos S.A . Rio, 10ª Edição, págs. 340 e 341):

"Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe a administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais; são apenas uma das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa.

Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, vedade, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditaram à administração pública a prática desses atos."(grifei)

Esta característica do processo administrativo fiscal se subordina ao princípio da legalidade objetiva que o rege, e que é assim descrito por HELY LOPES MEIRELES ("O PROCESSO ADMINISTRATIVO – TEORIA GERAL, PROCESSO DISCIPLINAR E PROCESSO FISCAL", in "DIREITO ADMINISTRATIVO APLICADO E COMPARADO", Editora Resenha Universitária, São Paulo, 1979, Tomo I, págs. 37 a 56, e "DIREITO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO", Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 13ª Edição, 1987, págs. 579 a 596):

"O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GIANNINI que o processo, como o recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há que embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade."(Grifei).

Na mesma linha de pensamento, encontramos o Acórdão nº 103-11.990, de 18 de fevereiro de 1992, cujo voto vencedor, da lavra do i. Conselheiro Márcio Machado Caldeira, está assim redigido:

" Discordo, "data vênia", do voto do relator sorteado, acolhendo as argumentações do recorrente, uma vez que a competência para apreciar a constitucionalidade das leis é restrita ao poder judiciário. Assim tem se manifestado as diversas Câmaras deste Conselho em uniforme jurisprudência.

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

Neste sentido é o Acórdão nº 104-5.938, de 19/5/87 cujo voto condutor é de lavra do ilustre Conselheiro Dr. Waldyr Pires do Amorim, pelo que peço vênia para transcrever os seguintes trechos:

"Permissa máxima vênia" não concordo com o ilustre causídico porque a autoridade monocrática, amparando-se no magistério de Ruy Barbosa Nogueira, conclui que "A presunção material é que o legislativo ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente a questão(...)

Concordo, "data vênia", com o entendimento da autoridade monocrática. A autoridade administrativa que integra os quadros do Poder Executivo deve aplicar a legislação vigente aos casos submetidos ao seu julgamento, salvo declaração de inconstitucionalidade apurada conforme o procedimento preconizado nos artigos 169 a 179 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Assim, no meu entender, o recorrente não estaria inerte para enfrentar a exigência tributária que impugna, só que o seu direito deveria ser posto perante o Poder próprio, no caso o Poder Judiciário. "

(...)

a atividade do órgão administrativo de julgamento, como na espécie o Conselho de Contribuintes, limita-se à aplicação do direito, diante dos fatos de repercussão tributária, em face das normas infraconstitucionais, nunca no pertinente ao contraste com o figurino constitucional, posto que, a Bíblia jurídica pátria reserva ao poder judiciário o mister do controle da constitucionalidade quer pela via incidental, ou de exceção, quer pela ação direta. "

Temos, pois, que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes deve ser exercida com cautela, pois a constitucionalidade das leis deve ser presumida. Assim, consoante esclareceu a Procuradoria da Fazenda Nacional, através do Parecer PGFN/CRF nº 439/96,, "apenas quando pacificada (...) a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa".

Nestes casos, portanto, ao decidir com base em precedentes judiciais, este Conselho de Contribuintes estará se louvando em fonte de direito ao alcance de qualquer autoridade instada a interpretar e aplicar a lei a casos concretos. De forma contrária, estará exercendo uma competência que não lhe diz respeito, vez que atribuída ao Poder Judiciário.

Feitas estas ponderações passo ao exame da matéria.

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

A Constituição Federal, em seu art. 153, atribuiu à União a competência tributária para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, recepcionada pela Constituição com eficácia de Lei Complementar ao definir as normas gerais pertinentes ao imposto, estabeleceu:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. "

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se estarem os mesmos em consonância com a norma contida no art. 146, III, da Constituição Federal que prevê caber à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

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

Temos assim, em face do dispositivos retrotranscritos, que a instituição do imposto, com as características que lhes são peculiares, só se aperfeiçoa com a edição de lei ordinária.

(.....)

Ressalte-se não haver na Constituição ou no CTN qualquer impedimento para que se considere ocorrido o fato gerador no momento exato da



Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Basta tão-somente a sua ocorrência.

Tanto que este fato é verdadeiro que a própria Constituição prevê a cobrança do IR fonte (art. 157, I, art. 158, I), como também o CTN (art. 45, § único).

O Poder Judiciário também tem se manifestado nesse sentido, consoante se vê nas ementas abaixo transcritas:

STJ - 1ª T. - Recurso Especial nº 56.220-1 - RS (94.0032950-4) - Relator: Ministro Garcia Vieira.

"Ementa: Imposto de Renda - Antecipações - Decreto-lei nº 2.354/87.

I - O Imposto de Renda tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (CTN, art. 43, inciso I).

II - No caso, esta disponibilidade é adquirida pela pessoa jurídica ao longo do exercício social e pode o Fisco exigir o seu pagamento antecipado, a exemplo do que acontece com as retenções na fonte, no recebimento mensal de salários ou vencimento."

STF. RE 117.887-6. Rel. Min. Carlos Mário Velloso. Plenário. Decisão: 11/02/93. DJ de 23/04/93. P. 6.923

"Ementa: ... Rendas e Proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso..."

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA

A questão a ser analisada a seguir refere-se à base de cálculo a ser utilizada na determinação do imposto de renda devido, em face da ocorrência do respectivo fato gerador, ou seja, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

A apreciação deste tema se faz necessária uma vez que a i. relatora equivoca-se ao afirmar que:

"para efeitos de tributação, a renda das pessoas jurídicas não é o lucro contábil, ou o lucro econômico, ou, ainda, a receita omitida, mas o denominado lucro real a que se refere o art. 193 do RIR/94."

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

Há, nesta afirmação, uma pequeno equívoco na conceituação de fato gerador do tributo, também denominado de hipótese de incidência, e de base de cálculo.

Renda, como referido anteriormente, implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso.

De acordo com De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico, Vol. IV, Editora Forense, p. 1342/1343), Renda:

" Mesmo na linguagem vulgar, é o vocábulo empregado no sentido de receita: a renda mensal ou a renda semanal é o que se recebe no mês ou semanalmente, produto do trabalho remunerado ou do vencimento do cargo ou emprego.

Aliás, o Direito Fiscal, no capítulo em que regulamenta o imposto sobre a renda, aplica-o nesta significação: é o rendimento, é a receita auferida pela pessoa, física ou jurídica, sem importar a sua fonte ou origem.

E, destarte, como renda se entendem os honorários do profissional liberal, os ordenados e salários dos empregados, os alugueres dos prédios locados, os juros ou lucros oriundos de aplicação de capital ou de sociedades civis ou comerciais, ou qualquer espécie de recebimento em dinheiro como retribuição ou compensação a serviços de qualquer natureza. É, portanto, qualquer receita. "

Já, base de cálculo, nada mais é do que a expressão numérica, representativa da ocorrência do fato gerador, sobre a qual, mediante a aplicação da alíquota cabível, determina-se o valor do tributo devido.

(.....)

Observe-se, mais uma vez, que a base de cálculo do imposto devido pelas pessoas jurídicas, em situações normais, tem por termo inicial o lucro líquido apurado na escrituração comercial, somente ele, nada mais. Resultado esse que serve de parâmetro de avaliação de desempenho para sócios, acionistas, credores, clientes etc.. Nada impede que outros valores, mantidos à margem da escrituração - registrados ou não em contabilidade paralela -, submetam-se à incidência do imposto, segundo as regras estabelecidas pelo legislador ordinário, dada a peculiaridade da operação ou fato econômico apurado, e à evidente capacidade contributiva do sujeito passivo.

Pode-se concluir, portanto, que, se, como vimos, cada aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda constitui o fato gerador do imposto de

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

renda, a base para determinação do tributo devido, deve CORRESPONDER, preferencialmente, ao valor real da renda adquirida, e, alternativamente, na impossibilidade desta apuração, ao valor arbitrado ou presumido desta renda.

(.....)

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."

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.

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

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. Tomando-se cada mais intensas e complexas tais operações com o desenvolvimento do comércio, a partir do século XVII, começam os usos a introduzir a periodização.

*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:*

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

" 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. "

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.

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

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.¹

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.²

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.

Daí 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.

¹ 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).

² 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.

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

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 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.

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

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 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

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

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 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 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:

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

" 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 – 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:

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

"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-fixo, ou condição preestabelecida, inalterável, a arbítrio de outrem.

§ 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

Processo nº. : 11020.001825/97-17
Acórdão nº. : 107-05.599

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.

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 postetativa 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."

Entendo que a declaração de voto supracitada aplica-se por inteiro no presente julgado e, assim sendo, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de Abril de 1999


PAULO ROBERTO CORTEZ