



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° : 13831.000074/98-19
Recurso n° : 119.576
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - EX: 1996
Recorrente : RENATO PNEUS S/A.
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 16 de março de 2000
Acórdão n° : 103-20.253

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS LIMITADA A 30% - LANÇAMENTO PROCEDENTE - A compensação de prejuízos anteriores da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido do exercício é integral. As Leis 8.981/95 e 9.065/95 apenas determinaram o percentual e, conseqüentemente, o momento desta compensação. *Os prejuízos de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo não são elementos inerentes da base de cálculo do período de apuração. A limitação, em no máximo, 30%, evidentemente traduz (no primeiro momento) aumento de imposto ou de tributo, porém aumentar imposto não é, em si, inconstitucional, desde que observados os princípios constitucionais.* (STJ - REsp. 188.855/GO).

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mary Elbe Gomes Queiroz Maia (Relatora), Márcio Machado Caldeira e Victor Luís de Salles Freire. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Neicyr de Almeida.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 13 ABR 2000

Participaram, ainda do presente julgamento os Conselheiros: SILVIO GOMES CARDOZO e LÚCIA ROSA SILVA SANTOS. Ausente, justificadamente, o Conselheiro ANDRÉ LUIZ FRANCO DE AGUIAR.

119.576/MSR*11/04/00





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

Recurso nº : 119.576
Recorrente : RENATO PNEUS S/A

RELATÓRIO

RENATO PNEUS S/A, empresa já qualificada nos autos, recorre a este Conselho de decisão proferida, às fls. 78/83, pela Sra. Delegada da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, que julgou procedente o lançamento objeto do Auto de Infração, às fls.01, contra ela lavrado, relativo à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, exercício 1996, meses de janeiro a agosto do ano-calendário de 1995.

Consoante Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento legal de fls. 02 do processo, o citado lançamento é decorrente de procedimento fiscal efetuado *in loco* na citada empresa, através do qual a autoridade administrativa constatou, mediante análise na Declaração de Imposto sobre a Renda - Pessoa Jurídica - DIRPJ, que nos meses de janeiro a agosto do ano-calendário de 1995, na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não foi respeitado o limite de 30% (trinta por cento) relativo à compensação da base de cálculo negativa da citada contribuição. Enquadramento legal: artigo 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689/1988, e artigo 58 da Lei nº 8.981/1995.

Em sua defesa, às fls. 55/73, a empresa argüiu como preliminar a falta de atendimento a requisitos inerentes ao Auto de Infração, e, no mérito, requereu a nulidade do Auto de Infração por entender que o lançamento violou diversos preceitos constitucionais, no que se refere aos conceitos de lucro e renda como acréscimo patrimonial, aos princípios constitucionais da anterioridade, do direito adquirido, da capacidade contributiva. Acrescentando, também, que a limitação à compensação da base de cálculo negativa configura-se como um empréstimo compulsório, e que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

Emenda Constitucional nº 03/93 que inseriu a possibilidade da antecipação de tributo sem a ocorrência do respectivo fato gerador anula todas as garantias constitucionais.

Por meio da Decisão DRJ/RPO N° 1.922/1998, a autoridade julgadora *a quo* manteve integralmente o lançamento, sob o fundamento de que, descabe amparo legal à preliminar suscitada, pois os casos de nulidade estão expressamente previstos no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e o lançamento efetuado contra a empresa atende a todos os requisitos legais. No mérito, a R. Decisão, entendeu que as alegações da empresa são relativas à apreciação de inconstitucionalidade de ato legal, para cujo exame descabe competência à autoridade julgadora administrativa, não havendo a defesa trazido ao processo qualquer argumento fático ou legal que justificasse a sua impugnação no que se refere à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Às fls. 86 do processo, consta a cópia do Aviso de Recebimento (AR), por meio do qual se verifica que a contribuinte tomou ciência do teor da decisão na data de 19/11/1999.

Inconformada, na data de 16/12/1999, consoante fls. 87/105 dos autos, a empresa autuada interpôs recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes, através do qual solicita o reexame da matéria no tocante à preliminar levantada e, no mérito, reiterando todos os argumentos já apresentados, quando da impugnação do lançamento ao órgão julgador de primeira instância, requerendo, ao final, a nulidade e a improcedência do Auto de Infração, por considerá-lo inepto e ilíquido em face das compensações integrais legitimamente realizadas e provadas, bem assim, por entender que faz jus à compensação dos créditos corrigidos monetariamente por índices oficiais.

Mediante o despacho de fls. 107 dos autos, datado de 20/01/1999, o Sr. Delegado da Receita Federal em Marília - SP, negou seguimento ao recurso voluntário



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

interposto pela empresa ao Conselho de Contribuintes, haja vista a falta de comprovação do depósito recursal exigido pela MP nº 1.699/1998.

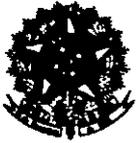
Às fls. 109 dos autos consta Termo de Perempção, lavrado contra a empresa, por haver sido considerado o recurso voluntário apresentado em desacordo com as normas legais que regem à espécie.

De acordo com a cópia do Aviso de Recebimento (AR) de fls. 110, a empresa tomou ciência do despacho retro citado, na data de 09/02/99.

Consoante os documentos acostados às fls. 117/119, verifica-se que o Sr. Dr. Juiz da 2ª Vara Federal de Marília-SP, na data de 26/03/1999, concedeu liminar favorável à empresa, no sentido de que o recurso voluntário por ela interposto fosse encaminhado à instância julgadora *ad quem*.

Após tomar conhecimento da concessão da referida liminar foi solicitado o retorno do presente processo, pela DRF de Marília-SP, que já se encontrava inscrito em Dívida Ativa, de acordo com o despacho de fls. 122, tendo o mesmo sido enviado a este Conselho para a respectiva apreciação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

VOTO VENCIDO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA, Relatora

Tomo conhecimento do recurso voluntário, por tempestivo, em obediência à liminar concedida pelo Sr. Dr. Juiz da 2ª Vara Federal, em Marília -SP, consoante Decisão de fls. 117/119, no sentido de que esta instância julgadora aprecie o lançamento objeto do presente processo administrativo tributário.

Após a análise minuciosa das peças processuais passo a examinar o recurso interposto em confronto com os termos da exigência do crédito tributário constantes nos autos e com o melhor direito aplicável à espécie.

Preliminarmente,

Não assiste qualquer razão à recorrente no tocante à pretensa nulidade do Auto de Infração contra ela lavrado, verificando-se tratar-se de meras argumentações destituídas de qualquer respaldo fático ou legal, uma vez que o lançamento do crédito tributário encontra-se revestido da forma e do conteúdo exigido pelas normas reguladoras do processo administrativo tributário federal.

Ressalta-se que não há como se acolher as razões preliminares da defesa haja vista que os motivos, fatos e fundamentos que ensejaram o aludido lançamento estão devidamente descritos no instrumento de autuação, como pode-se constatar do exame do respectivo instrumento às fls. 02 dos autos, contra o qual a recorrente pode exercer plena e amplamente o seu direito de defesa, consoante a simples leitura da impugnação apresentada perante à instância a quo e agora ratificada através do recurso voluntário, inexistindo, portanto, qualquer prejuízo a ser alegado nesse sentido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

No mérito,

A questão ora apreciada encerra no seu âmago a discussão acerca da limitação de 30%, imposta à compensação, em exercícios subseqüentes, da base de cálculo negativa da CSLL apurada em exercícios anteriores, como disciplinado pela Lei nº 8.981/1995 e Lei nº 9.065/1995.

No presente caso exsurtem aspectos de extrema relevância que cumprem sejam examinados *ab initio*: a supremacia constitucional na fixação do conceito de lucro, como elemento material realizador da hipótese de incidência da CSLL; o entendimento de que o conceito de "lucro" caracteriza-se como acréscimo patrimonial, riqueza nova, para fins dessa incidência; a limitação imposta ao legislador ordinário para poder alterar o conceito de lucro como base de cálculo da CSLL; e o direito intangível à compensação de prejuízos, o qual não é passível de alteração por lei ordinária.

Apesar de desnecessário, face o seu caráter elementar, é importante considerar que qualquer questão tributária, haja vista a supremacia constitucional, por a ordem jurídica brasileira consagrar um sistema detalhado e rígido em matéria de imposições tributárias, tem a sua origem e passa, necessariamente, pelo confronto das exações com os preceitos constitucionais. Em conseqüência, não se podem fazer interpretações ou aplicar a lei de modo isolado uma vez que as normas legais encontram-se inseridas em um sistema e devem ser vistas no conjunto do ordenamento jurídico...

Acerca da supremacia constitucional, são relevantes as lições do Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal:

"O poder absoluto exercido pelo Estado, sem quaisquer restrições e controles, inviabiliza, numa comunidade estatal concreta, a prática efetiva das liberdades e o exercício dos direitos e garantias individuais ou coletivos. É preciso respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineados no texto constitucional. Uma constituição escrita não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

configura mera peça jurídica, nem é simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações. Todos os atos estatais que repugnam à Constituição expõem-se à censura jurídica – dos Tribunais, especialmente – porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade – A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste – enquanto for respeitada – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfigurada.” (Cf. Ementa do Acórdão do Pleno do STF – ADIn nº 293-7600-DF, DJU de 16/04/1993).

Quando a Magna Carta estabelece e limita as competências tributárias paralelamente também delinea e estrutura as espécies tributárias, no sentido de ditar as regras atributivas em que deverão ser exercidas tais competências impositivas. A Constituição fixa os conceitos e define cada espécie, bem como dá a extensão em que poderá ser exercida a competência para legislar no tocante à instituição e à alteração das normas tributárias, cabendo apenas ao respectivo sujeito ativo implementar aqueles preceitos constitucionais.

E não poderia ser de outro modo, tendo em vista que vigorando no Brasil um sistema tributário rígido não poderia permitir-se ou deixar-se no âmbito da liberdade discricionária do legislador ordinário de cada ente tributante poder criar e alterar, ao sabor de momentos, interesses, desejos ou necessidade de aumentar a arrecadação, as espécies e os conceitos dos tributos e contribuições determinados pela Lei Maior, sob pena de abrir-se a possibilidade de desvirtuamento dos preceitos constitucionais e afrontar-se a certeza e a segurança jurídica.

No tocante às espécies tributárias, desse modo e, no presente caso, especialmente em relação à CSLL, é na Constituição Federal que se deve buscar qual a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

hipótese de incidência que foi consagrada como sendo aquela necessária à exigência da respectiva imposição.

De acordo com o artigo 195, I, da CF/1988, foram erigidos como parâmetros no estabelecimento das hipóteses sobre as quais poderiam incidir as contribuições sociais o lucro ou o faturamento. Quando o legislador ordinário, no exercício dos limites da sua competência, instituiu a CSLL ele optou por tomar como base de cálculo o lucro, para as pessoas jurídicas.

Entretanto, apesar de dispor da faculdade de escolha, após a consagração do lucro como hipótese material para a incidência da CSLL, a fixação ou alteração do que seria considerado como lucro não estava dentro dos limites da competência do legislador tributário ordinário. Tal conceito, bem como o das demais exações, encontra a sua fixação e alcance em sede constitucional, não sendo permitido à lei ordinária estendê-lo ou desvirtuar a sua natureza ou essência.

Manifestando-se sobre o assunto o Professor Hugo de Brito Machado, expõe que:

*** Ao atribuir à União competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, demarcou o âmbito constitucional desse imposto, limitando a liberdade do legislador na definição de sua hipótese de incidência. A lei ordinária não pode, de nenhum modo, dispor de forma tal que esse imposto recaia sobre algo que renda não é, nem proventos.**

De igual modo, reportando-se ao financiamento da seguridade social mediante contribuição dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, definiu o âmbito de incidência dessa contribuição." (Cf. *A Tributação do Lucro e a Compensação de Prejuízos. In Imposto de Renda – Questões Atuais e Emergentes.* São Paulo: Dialética, 1995, p. 52, pp. 51-57).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

No sentido de dar efetividade ao texto Maior, ainda, a própria Constituição exige, *ex vi* do artigo 146 CF/1988, que as normas gerais em matéria de legislação tributária sejam veiculadas através de lei complementar, as quais encontram sua sede no Código Tributário Nacional. O CTN, portanto, é a lei que tem por função complementar a Magna Carta e o faz estabelecendo que deverão ser considerados como renda os acréscimos caracterizados por riquezas novas que aumentem o respectivo patrimônio. Vale salientar que no caso das pessoas jurídicas essa renda manifesta-se sob a forma de lucro, cujo conceito é estabelecido pela lei comercial e, *ex vi* do artigo 110 do CTN, não pode ser alterado pela leis fiscais por se tratar de conceito de direito privado utilizado expressamente pela Constituição Federal.

Nesse sentido são as lições de João Dácio Rolim, para o qual:

"É renda ou lucro tributável o que a CF como Lei suprema estipulou e o CTN como lei complementar explicitou e não o que a lei ordinária, principalmente quando sob pretextos ou pressupostos não jurídicos, tentou estabelecer em descompasso com os princípios e regras constitucionais" (Cf. *A Compensação de Prejuízos Fiscais – Condições de Juridicidade e Necessidade – O Direito comparado e o Direito Brasileiro. In Imposto de Renda e ICMS*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 27, pp. 11-27).

A respeito do conceito de renda, a opinião de Misabel Derzi, também, é de que:

"O conceito de renda decorre diretamente da Constituição. É validamente complementado pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, que se presta a elucidação dos conflitos de competência tributária. Mas o legislador ordinário não pode criar ficções jurídicas de renda-lucro. Se pudesse fazê-lo estaria falseada a discriminação constitucional de competência tributária, porque ele converteria o que é renda em patrimônio ou capital e vice-versa." (Cf. *Correção Monetária das Demonstrações Financeiras – Conceito de Renda – Imposto sobre Patrimônio – Lucros Fictícios – Direito Adquirido a deduções e Correções – Lei 8.200/1991. In Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, nº 59, p.145).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

Igualmente, é o pensamento de Aires Barreto, consoante o qual:

“O arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo, conquanto vasto, não é ilimitado. Cumpre-lhe erigir critério mensurável consentâneo com o arquétipo desenhado na Excelsa Lei. Essa adequação é dela mesma extraível, antes e independentemente da existência de norma legal criadora do tributo. As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para adoção da base de cálculo já se contêm na Constituição.” (Cf. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, pp. 37 a 40).

É importante mencionar que são aplicáveis à CSLL os mesmos preceitos e definições legais do Imposto sobre a Renda, face a íntima ligação. Tal fato encontra-se expressamente colocado nas leis que instituíram e disciplinam a imposição da citada contribuição, haja vista que a apuração da base de cálculo de ambas as exações toma como ponto de partida o lucro líquido apurado de acordo com as leis comerciais e princípios contábeis, submetendo-o a posteriores ajustes. Ressalte-se, entretanto, que tal circunstância não configura um *bis in idem* por se tratar de permissivo constitucional, fato esse reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal, como guardião da Carta Magna.

O entendimento de que o conceito de lucro é fixado pelo texto da *Lex Mater*, e tem que ser visualizado como riqueza nova geradora de acréscimo patrimonial (considerando-se o patrimônio como uma universalidade de bens), deriva da conjugação dos princípios da legalidade, igualdade, capacidade contributiva e do não-confisco inseridos na Constituição como delineadores das imposições tributárias.

Nesse sentido, a jurisprudência judicial já encontra-se pacificada, pois, várias vezes, o próprio Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que não compete ao legislador ordinário estipular o que é renda pois tal competência encontra-se no âmbito constitucional, como p. ex. nos seguintes julgados:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

"Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda uma ficção legal." (Voto do Ministro Carlos Velloso, proferido no RE nº 117.887-6/SP, 11/02/1993 – unanimemente acolhido pelo plenário do STF).

"Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concordo em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é renda ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxaçaõ, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante do pagamento de um débito." (Voto do Ministro Oswaldo Trigueiro, proferido no RE nº 71.758-GB, 14/07/1972).

É inquestionável que a força e magnitude dos princípios no âmbito tributário tem o condão de exigir a sua obediência sob pena de violação ao texto constitucional. O respeito à legalidade no tocante aos tributos é traduzido pela exigência de que haja perfeita conformação entre a hipótese prevista em abstrato na norma e a realidade factual, que se exterioriza na vida real, para que os fatos não jurídicos transmudem-se em fatos geradores das imposições tributárias e sobre eles incidam tais exações.

Para se adentrar no campo das incidências tributárias do Imposto sobre a Renda e da CSLL, obrigatoriamente, deverá estar presente o acréscimo, como premissa inafatável. No caso da CSLL, portanto, para que haja a subsunção de um fato à hipótese da lei é imprescindível que haja perfeita adequação do fato concreto à norma, a qual somente manifestar-se-á quando exsurge o lucro revelado como acréscimo patrimonial, e quando ele se configurar como riqueza nova.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

No sentido de atender aos princípios constitucionais, assim, qualquer incidência sobre o lucro, deverá considerar o patrimônio inicial e mais os posteriores acréscimos e decréscimos ocorridos, para que se possa aferir os acréscimos patrimoniais que irão gerar a incidência da contribuição em cada período. Inexistindo acréscimo patrimonial não se configura a hipótese de incidência da CSLL e não pode se considerar como realizado o respectivo fato gerador. Como decorrência, não poderá subsistir qualquer exigência nesse sentido sob pena de afronta à própria legalidade em matéria tributária.

Igualmente, a incidência da CSLL sobre qualquer valor que não seja lucro, que não seja riqueza nova revelada por acréscimo patrimonial configura-se como um confisco de parte do próprio patrimônio, bem como constitui afronta à igualdade, que se revela em matéria tributária através da capacidade contributiva, a impossibilidade de se aferir com precisão a exata capacidade econômica de contribuir do sujeito passivo.

Lucro é expressão de renda para a pessoa jurídica - é a recomposição do patrimônio verificado após o cômputo dos ganhos, da dedução de gastos, custos e dos prejuízos da atividade. Se há prejuízo não há acréscimo. A idéia de prejuízo é imanente ao núcleo intangível do conceito de fato gerador da contribuição. Assim, a impossibilidade ou limitação da compensação de prejuízos em qualquer período, tem o condão de inverter a natureza dos fatos para tributar a recomposição patrimonial, o próprio capital.

A incidência da CSLL somente poderá ocorrer sobre expressão econômica que corresponda a efetivo acréscimo sob pena de desnaturar o conceito constitucional, pois a renda/lucro tem significação jurídica própria - o resultado positivo obtido em um período. E somente haverá acréscimo/lucro se forem considerados os prejuízos anteriores, do contrário é mera recuperação de patrimônio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

O prejuízo caracteriza-se como uma perda patrimonial. O cômputo do prejuízo na apuração do resultado com vista à tributação não se configura como um favor ou benefício fiscal, mas é uma exigência natural para verificação da existência, ou não, de acréscimo patrimonial. O prejuízo, salvo quando artificialmente produzido por fraude, deve ser considerado e computado para fim da apuração de acréscimo, ou não, no patrimônio da pessoa jurídica.

Igualmente, é o pensamento de João Dácio Rolim, segundo o qual:

“Ora, se o contribuinte possui um patrimônio durável, mas que num determinado exercício sofre um desfalque pela apuração de prejuízo, evidente que a referência para apuração da renda deverá ser o patrimônio nele computada a perda sem qualquer restrição, mediante sua absorção por eventuais lucros futuros.

Como já tive oportunidade de ponderar, o lucro de exercícios futuros, sempre quando houver prejuízos acumulados anteriores, servirá apenas para recompor o patrimônio da pessoa jurídica e, **na medida em que esta compensação não ocorrer, o lucro será nominal e ilusório.**” (Cf. *A Compensação de Prejuízos Fiscais – Condições de Juridicidade e Necessidade – O Direito comparado e o Direito Brasileiro. In Imposto de Renda e ICMS. São Paulo: Dialética, 1995, p. 15, pp. 11-27.* (Grifo não é do original).

Já para Henry Tilbery, o restabelecimento da situação patrimonial ao *status quo* anterior ao decréscimo é mera recomposição de desfalque patrimonial, não podendo, em conseqüência, o respectivo valor sofrer qualquer tributação, tendo em vista que, de acordo com aquele professor:

“(...) a recomposição patrimonial fica excluída de qualquer tributação por não enquadrar-se nem no conceito de ganho de capital nem no conceito comum de rendimento tributável.” (Cf. *A Tributação dos Ganhos de Capital. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 158.*)

O resultado da pessoa jurídica, lucro ou prejuízo, é decorrente da própria atividade empresarial. Portanto, o que é lucro não pode ser ditado por lei ou decreto, pois



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

a Constituição e o CTN juridicizaram conceitos econômicos de renda/lucro como acréscimo. Os lucros ou os prejuízos são resultados da pessoa jurídica considerada como atividade empresarial economicamente organizada. Portanto, o lucro somente pode ser obtido como resultado do giro normal dos negócios.

Nas lições do professor Fran Martins, o lucro pode ser considerado como:

“Em sentido técnico mercantil, o lucro expressa o resultado pecuniário obtido nos negócios, ou seja, os feitos produzidos pelo capital investido na atividade empresarial.

(...) Como primeira dedução do resultado apurado em uma determinada gestão de exercício social, a lei impõe o valor dos prejuízos acumulados em períodos anteriores. E não poderia ser diferente, já que, embora a vida da companhia seja dividida em períodos chamados exercícios sociais, dá-se a comunicação inevitável entre eles.” (Cf. *Comentários à lei das Sociedades Anônimas*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, pp. 653/654).

Cumprido destacar, ainda, com relação aos prejuízos, que há que se distinguir o prejuízo verificado na contabilidade da pessoa jurídica com aquele apurado após os ajustes determinados pela lei fiscal. Os resultados contábil e fiscal têm natureza e essência diferentes, podem coincidir, ou não, todavia não se confundem. A empresa poderá ter um resultado contábil negativo (prejuízo contábil) em um período e nele mesmo, após os ajustes fiscais, apurar lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda, ou uma base de cálculo positiva para a CSLL, e ter tributo a ser recolhido, como também poderá ocorrer o inverso, resultado contábil positivo ou lucro líquido e base de cálculo ou resultado real negativo para os citados tributos.

Considerando-se que o resultado contábil é o que efetivamente demonstra os acréscimos ou decréscimos do patrimônio líquido da empresa, a *priori*, poder-se-ia pensar que seria ele quem determinaria a ocorrência, ou não, do fato gerador, quer para a CSLL quer para o Imposto sobre a Renda, uma vez que é a partir daquele resultado que são apuradas as respectivas bases de cálculos de ambas as exações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

Entretanto, tal não acontece, tendo em vista que, após a edição do Decreto-lei nº 1.598/1978, que adequou as regras da lei comercial para fins fiscais, o que foi posteriormente acompanhado pelas leis que regem a incidência da CSLL, exige-se, para fins da verificabilidade da realização, ou não, do fato gerador tanto do Imposto sobre a Renda, como da CSLL, que seja apurada uma base de cálculo específica para tais tributos, independentemente de qual seja o resultado líquido contábil.

Justifica-se a existência de bases de cálculos específicas com vista à apuração do *quantum* tributável, como conseqüência da necessidade de se evitar artifícios ou reduções indevidas nos recolhimentos dos tributos. Nesse sentido é importante reconhecer, que a lei ordinária, desde que respeitada a materialidade do fato gerador do tributo ou contribuição como determinado na Lei Maior, pode estabelecer restrições e limitações a dedução de despesas e compensações de valores, desde que não impliquem em alteração da base de cálculo de acordo com conceito constitucional do respectivo tributo, com vista a evitar que o resultado tributável seja afetado por gastos decorrentes de meras liberalidades ou manipulações, reduções indevidas ou descabidas da base de cálculo da CSLL.

Portanto, sob pena de se abrir a possibilidade de que os sujeitos passivos possam livremente escolher pagar ou não pagar tributo, em relação à legislação tributária do Imposto sobre a Renda e da CSLL, é o lucro fiscal ou a base de cálculo positiva que revela o acréscimo patrimonial a ser tributado. Ao contrário, será o prejuízo fiscal ou a base de cálculo negativa que demonstram a perda patrimonial. Ressalte-se que o lucro ou a perda independem da natureza e finalidade dos ajustes previstos na lei fiscal.

Todavia, não poderá o legislador ordinário alterar o conceito de lucro e fazer incidir Imposto sobre a Renda ou CSLL quando inexistente acréscimo. Admitir tal possibilidade é permitir que, a seu bel prazer, o legislador ordinário possa implementar quaisquer alterações ao sabor de interesses e injunções, para poder considerar como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

lucro somente o que desejar, o que resultaria por invalidar a rigidez dos preceitos constitucionais.

Nesse sentido são importantes as lições do Professor Hugo de Brito Machado, para quem:

"Por questão de ordem prática, algumas restrições pode o legislador instituir na apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social. Tais restrições são apenas aquelas tendentes a evitar práticas fraudulentas que terminariam por ocultar parcelas significativas do lucro." (Cf. *A Tributação do Lucro e a Compensação de Prejuízos. In Imposto de Renda – Questões Atuais e Emergentes.* São Paulo: Dialética, 1995, p. 54, pp. 51-57).

Sobre a importância e necessidade de que existam tais ajustes releva mencionar as lições do mestre Luciano Amaro, o qual discorrendo sobre o conceito de renda mostra que:

"(...) 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 ou aquilo.

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 patrimonial 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 óbvio que não pode ser esse o conceito.**" (Cf. *Temas de Legislação Tributária.* São Paulo: DRJ, 1998, p. 49/50). (Grifos não são do original).

Em conseqüência, no sentido de evitar que os sujeitos passivos possam manipular livremente os seus resultados, e evitar abusos e sonegações, até como forma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

de prestigiar a isonomia, a lei ordinária, para fins da imposição de tributos, cria “ajustes” de adições e exclusões, por meio do expurgo ou cômputo de determinados valores eleitos pela lei fiscal, a fim de anular a respectiva influência sobre a base de cálculo da CSLL. E é imprescindível que sejam colocados esses ajustes sob pena de admitir-se que os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária possam livremente escolher pagar ou não pagar tributos, utilizando-se de mecanismos ou consumindo inteiramente as suas rendas e os lucros.

Entretanto, sob pena de graves distorções, a lei ordinária não poderá utilizar tais ajustes com o fim de ampliar o campo de incidência ou, por via oblíqua, majorar a carga tributária ou aumentar a arrecadação, bem como estabelecer a antecipação de pagamento de determinado tributo, através da restrição ou limitação à compensação de valores que necessariamente não materializam a hipótese de incidência, como no caso dos prejuízos, por não se configurarem eles como acréscimos e não adentrarem no campo da incidência da CSLL.

É importante considerar que com a impossibilidade de compensação não se altera apenas as regras de arrecadação e de apuração de base cálculo, pois a compensação de prejuízos não pode ser visualizada como um simples ajuste de base de cálculo, ou um mero favor fiscal, mas ela é parte da própria essência do que seja a hipótese de incidência da CSLL - o lucro. Sem manifestação da capacidade contributiva/econômica resultante do acréscimo não há o que tributar. E tanto é verdade tal circunstância que a legislação fiscal ordinária brasileira não vedou a compensação de prejuízos, ela, em reconhecimento da intangibilidade dessa compensação, apenas impôs limites.

A limitação à compensação da base de cálculo negativa caracteriza-se como uma forma de antecipação de tributo, um modo transversal de aumento da CSLL, o que afronta os preceitos constitucionais, ao se desvirtuar a incidência sobre o que não é



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

lucro, não há acréscimo patrimonial, ou quando não se tem revelado capacidade contributiva. A necessidade de arrecadar para cobrir caixa do tesouro ou déficit fiscal não pode justificar a desobediência à Lei Maior.

No tocante aos argumentos de que a possibilidade de limitação à compensação de prejuízos é decorrente do fato de que existe independência e autonomia de cada período de apuração do acréscimo patrimonial, são pertinentes as lições do Professor Hugo de Brito Machado, o qual examinando o assunto assevera que:

“Poderia a lei vedar a compensação do prejuízo anterior na apuração da base de cálculo dos mencionados tributos?

Entre os argumentos tendentes a justificar uma resposta afirmativa destacam-se: (a) a liberdade do legislador para o estabelecimento de critérios de determinação da base de cálculo dos tributos, e (b) a autonomia de cada período de apuração do acréscimo patrimonial. O primeiro desses dois argumentos pode ser refutado em face do que já foi dito a respeito da supremacia constitucional, estando o segundo a reclamar exame.

Ricardo Mariz de Oliveira, embora afirme tratar-se de assunto complexo que merece continuar sob estudo, parece aceitar aquele segundo argumento, asseverando que: ‘se apenas ao final do empreendimento se pode ter certeza absoluta de que houve ganho a tributar, qualquer cobrança de imposto de renda antes desse final poderia assumir a condição de mero empréstimo compulsório, eis que lucros até então gerados poderiam ser total ou parcialmente consumidos por prejuízos supervenientes.’

O argumento é improcedente porque parte de uma premissa falsa. Não é verdade que apenas ao final do empreendimento se pode ter certeza absoluta de que houve ganho. A constatação e a medida do ganho pode ser periódica, sem que a cobrança do imposto configure empréstimo compulsório.

Iniciada a atividade, tem-se o capital, ou o patrimônio na mesma empregado. No final de cada período verifica-se o resultado obtido. Se o patrimônio inicial recebeu incremento, tal acréscimo é tributável. Há neste caso, certeza do acréscimo, embora no futuro possa ocorrer prejuízo. O



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

imposto não é, nem deixa de ser devido, em função de probabilidades, mas em razão de fatos certos, consumados. Terminado o período com um resultado positivo, com acréscimo patrimonial, tem-se fato certo a ensejar tributo." (Cf. *A Tributação do Lucro e a Compensação de Prejuízos. In Imposto de Renda – Questões Atuais e Emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 55, pp. 51-57).

É inquestionável a possibilidade de a lei poder determinar a segmentação dos exercícios e estabelecer a periodicidade da incidência do tributo, haja vista a necessidade de haver cortes com vista à apuração da base de cálculo e o pagamento dos tributos. Todavia, em cada período somente poderá haver a incidência quando configurada a hipótese prevista na lei. Deverá ser apurado o resultado de cada período que poderá ser acréscimo ou decréscimo, e somente quando se verificar acréscimo é que ocorrerá o fato gerador e incidirá a exação, independentemente de a *posteriori* serem apurados prejuízos.

Todavia, para ser quantificado esse efetivo acréscimo mister se faz que sejam computados os resultados negativos de períodos anteriores, em obediência ao princípio contábil da continuidade da empresa e em prestígio à legalidade e ao não-confisco, sob pena da incidência dar-se sobre parcela do próprio patrimônio da pessoa jurídica.

É importante ressaltar que o entendimento acolhido no presente voto, não propugna ou declara a inconstitucionalidade de lei vigente e eficaz, cuja competência originária e exclusiva é do STF. Porém, ele é resultado do livre convencimento formado de acordo com a consciência ético-moral-jurídica que deve nortear todo aquele que exerce atividade administrativa, especialmente no tocante ao controle da legalidade do ato administrativo de lançamento tributário, no sentido de apreciar, na sua inteireza, todas as matérias que lhe são submetidas. É inegável que o julgador administrativo está adstrito, à lei, porém a lei no seu sentido *lato*, considerando-se como por ele abrangido o texto da Lei Maior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

A opinião defendida no presente caso busca apreciar a matéria à luz da lei e também do direito, como no dizer de García de Enterría, de forma sistemática e em estrita obediência à legalidade, igualdade, oficialidade, verdade material, o contraditório e ampla defesa, para decidir o litígio concreto em consonância com os princípios constitucionais, para somente exigir tributo quando efetivamente ocorrido o respectivo fato gerador.

Os direitos e garantias individuais consagrados pela Magna Carta exigem que o julgador administrativo manifeste-se sobre todas as matérias e pontos alegados pelo sujeito passivo sob pena de afronta à própria legalidade por ela prestigiada.

Em decorrência de todo o exposto e confrontando-se o caso concreto ora sob exame, com o entendimento até aqui apresentado, conclui-se, sem quaisquer dúvidas, que não poderá subsistir qualquer exigência a título de CSLL, com relação à limitação à compensação da base de cálculo negativa.

Consoante a análise da declaração de rendimento apresentada pela recorrente, para o ano de 1995, exercício 1996, em que ela, por opção, adotou a forma de apuração dos seus resultados por períodos mensais, às fls. 29/52, constata-se que a empresa apurou base de cálculo positiva, lucro líquido contábil mais ajustes da CSLL, antes das compensações dos resultados negativos anteriores, apenas nos períodos de janeiro a junho e agosto. Nos demais meses foram apuradas bases de cálculo negativas, cujo montante ultrapassa os resultados positivos havido dentro desse mesmo período, independentemente da compensação dos saldos negativos remanescentes anteriores.

Tal fato demonstra que, caso a empresa tivesse optado pela apuração da base de cálculo da CSLL por período anual, o resultado teria sido negativo e inteiramente diverso, pois no próprio período o valor dos resultados negativos superou os positivos e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

nada haveria a ser recolhido a título de CSLL, por não existir qualquer lucro a ser tributado. Assim, releva observar que a adoção da forma de apuração dos resultados não pode gerar distorções, uma vez que no âmbito tributário deverá prevalecer sempre a apuração da base de cálculo dos tributos de acordo com a verdade material que exsurge como decorrente da efetiva ocorrência, ou não, do fato gerador do tributo. Somente quando realizada a materialidade da hipótese prevista em abstrato na norma é que poderá haver a incidência da CSLL, o que não se configura na hipótese em pauta.

É relevante ainda mencionar, entretanto, que em sentido contrário à opinião aqui defendida vem decidindo esta Egrégia Câmara, bem assim o Superior Tribunal de Justiça, que consideram como correta a limitação imposta à compensação de prejuízos. Entretanto, saliente-se que o Ministro Luiz Delgado, nos seus votos, vem expressando entendimento no sentido daquele aqui apresentado, embora ele termine por aceitar, pacificamente, a jurisprudência dominante daquela corte judicial, como p. ex. são os votos proferidos no RE nº 235800/CE, em 09/12/1999 e no RE nº 232514/GO, em 02/12/1999, a seguir parcialmente transcritos:

“....

4. Ao limitar a compensação dos prejuízos fiscais acumulados em 30% (trinta por cento), a Lei nº 8.981/1995 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.

....

A limitação, como aqui discutida, há de ser escanteiada pelo Poder Judiciário, em face de Ter incorrido na criação de um verdadeiro empréstimo compulsório, porque não autorizada pela “Lex Mater”. Em assim sendo, a limitação de 30% (trinta por cento), na compensação do prejuízo fiscal, é indevida, em virtude de ir de encontro às definições jurídico-legais de renda e de lucro, consagradas no CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

Ao meditar sobre o assunto, em face das novas argumentações levantadas pelas empresas, inclino-me para o convencimento de que as Instruções normativas debatidas extrapolam a pretensão regulamentadora nela contida. Ocorre que, de modo diferente vem entendendo a Egrégia Primeira Turma desta Corte, conforme precedentes.

...
Posto isto, embora tenha o posicionamento acima assinalado, rendo-me, com a ressalva do meu ponto de vista, à posição assumida pela Distinta Primeira Turma desta casa julgadora, pelo que há que se prover o Especial."

Tendo em vista que o entendimento adotado no presente voto resulta em acolher os argumentos trazidos pela recorrente, deixa-se de analisar as demais razões por ela apresentadas com relação ao direito adquirido e a afronta ao princípio da anterioridade da Lei nº 8.981/1995.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de Rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, 16 de março de 2000


MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator Designado

Por ser tempestivo tomo conhecimento do recurso voluntário impetrado.

Em que pese a excelente fundamentação de voto lavrada pela ilustre Conselheira, Dra. Mary Elbe Gomes Queiroz, ousou dissentir, entretanto, de suas conclusões.

A matéria, nos âmbitos administrativo e judicial não tem comportado grandes indagações divergentes, constatando-se, no mais das vezes, ser o seu desígnio convalidador do acerto do diploma legal que norteou a exegese das prescrições aqui sublinhadas.

Como razão de decidir trago à colação dois votos: um concebido por este relator em 18 de agosto de 1999 (Recurso nº 119.276, Acórdão nº 103-20.062); o outro, Voto Vencedor do ex-Conselheiro desta Câmara, o notável Dr. Edson Vianna de Brito, lavrado em 13.04.1999 (Recurso n.º 117.205, Acórdão n.º 103-19.956). Nesta ordem, vamos colacioná-los.

V O T O

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

PRELIMINAR DE NULIDADE

Em resumo, debate-se a recorrente no fato de a autoridade recorrida de primeira instância não ter enfrentado todas as questões por ela suscitadas em sua peça vestibular. Desta forma, segundo a leitura da peça recursal, feriu-se dispositivo constitucional, mormente os incisos pertinentes ao artigo 5º da CF/88 e do Decreto n.º 70.235/72.

119.578/MSR*11/0400



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

Compulsando a peça decisória atacada, às fls. 103, retira-se conclusão incontroversa de que a autoridade *a quo*, após assinalar que a impugnante *não questiona o lançamento quanto aos critérios de apuração da base de cálculo e demais valores, assenta que o Poder Executivo não é o fórum adequado para discussão da Lei em tese. Ao Delegado da Receita Federal de Julgamento, como órgão de jurisdição administrativa, compete julgar, em primeira instância, os processos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Não lhe compete o controle dos atos normativos emanados de autoridades superiores, mas sim, se tais atos são aplicáveis ao caso concreto, conclui.*

Ora, o direito a ampla defesa e ao contraditório não é monopólio da defesa. A arguição temática em sede imprópria, similarmente espanca, dentro do nosso ordenamento jurídico positivo, a possibilidade de a autoridade administrativa destinatária do pleito se manifestar como deseja a recorrente, por extravasar o âmbito de sua incidência. No exame dos atos administrativos a autoridade encarregada deve se limitar a considerá-los sob o estrito ponto de vista de sua legalidade ao caso concreto, não de seu mérito intrínseco, ou seja, de sua justiça ou injustiça, de sua constitucionalidade ou não. Toda lei é constitucional até que o Supremo Tribunal decida contrariamente. Eis a norma, controle e aperfeiçoamento do lançamento fiscal a que se submete a autoridade judicante em processos administrativos.

O Código de Processo Civil, em seu artigo 984, prescreve que, ao juiz é dada a prerrogativa de remeter para os meios ordinários as questões que demandem alta indagação. Ora, se o CPC contempla esta possibilidade ao judiciário não será a parte litigante que subtrairá do agente administrativo igual deferência. *Mutatis mutandis*, o destinatário da arguição vestibular bem se presta à Suprema Corte a quem cabe o exercício do controle da constitucionalidade das leis, de forma cogente e imperativa, em nosso ordenamento jurídico.

Como corolário, infere-se que a sentença recorrida não padece de falta de liquidez frente à petição tangida por impertinência do foro.

Em face do exposto, rejeito a preliminar e nulidade ao mérito suscitada.

QUANTO AO MÉRITO:

Como já se discorreu, preliminarmente, a matéria suscitada não-desborda das questões eminentemente de direito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

Inúmeros são os julgados do egrégio Superior Tribunal de Justiça – todos na mesma direção, ao sedimentar de forma inquestionável a procedência dos dispositivos legais consubstanciados nos artigos 58 e 16, respectivamente das leis 8.981/95 e 9.065/95.

A seguir, transcrevo dentre as várias, algumas dessas ementas:

REsp 168379/PR - Proc. 98/0020692 - DJ
Data: 10/08/1998 - PG: 00037

Relator: *Ministro Garcia Vieira - PRIMEIRA TURMA*

**Ementa: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS JURÍDICAS - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LEI N.º 8.921/95.*

A Medida Provisória n.º 812, convertida na Lei n.º 8.981/95, 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 bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais excedentes a 30% poderá ser efetuada, integralmente, nos anos calendários subsequentes.

A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei n.º 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.

REsp n.º 188.855/GO – Proc. 98/0068783-1

Relator: *Sr. Ministro Garcia Vieira – PRIMEIRA TURMA*

Ementa: TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO - PREJUÍZOS FISCAIS - POSSIBILIDADE.

A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31/12/94 não compensados, poderá ser utilizada nos anos subsequentes. Com isso, a compensação passa a ser integral.

Do voto do relator, destacamos:

Como se vê, referidos dispositivos legais limitaram a redução em, no máximo, trinta por cento, mas a parcela dos prejuízos fiscais apurados até



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

31/12/94, não compensados, poderá ser utilizada nos anos subsequentes. Com isso, a compensação passa a ser integral. Esclarecem as informações de fls. 65/72 que:

Outro argumento improcedente é quanto à ofensa a direito adquirido. A legislação anterior garantia o direito à compensação dos prejuízos fiscais. Os dispositivos atacados não alteraram este direito. Continua a impetrante podendo compensar ditos prejuízos integralmente.

É certo que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 impuseram restrições à proporção com que estes prejuízos podem ser apropriados a cada apuração do lucro real. Mas é certo, que também, que este aspecto não está abrangido pelo direito adquirido invocado pela Impetrante.

Segundo a legislação do imposto de renda, o fato gerador deste tributo é do tipo conhecido como complexivo, ou seja, ele apenas se perfaz após o transcurso de determinado período de apuração. A lei que haja sido publicada antes deste momento está apta a alcançar o fato gerador ainda pendente e obviamente o futuro. A tal respeito prediz o art. 105 do CTN:

"Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116."

A jurisprudência tem se posicionado nesse sentido. Por exemplo, o STF decidiu no R. Ex. n.º 103.553-PR, relatado pelo MIN. OCTAVIO GALLOTTI, que a legislação aplicável é vigente na data de encerramento do exercício social da pessoa jurídica. Nesse mesmo sentido, por fim, a Súmula n.º 584 do Excelso Pretório:

"Ao imposto calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração."

Assim, não se pode falar em direito adquirido porque não se caracterizou o fato gerador. Por outro lado, não se confunde o lucro real e o lucro societário. O primeiro é o lucro líquido do preço de base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto-lei n.º 1.585/77, artigo 6º). Esclarecem as informações (fls. 69/71) que:

"Quanto à alegação concernente aos arts. 43 e 110 do CTN, a questão fundamental, que se impõe, é quanto à obrigatoriedade do conceito tributário



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19

Acórdão nº : 103-20.253

de renda (lucro) adequar-se àquele elaborado sob as perspect. econômicas ou societárias. A nosso ver, tal não ocorre. A lei 6.404/76 (L das S.A) claramente procedeu a um corte entre a norma tributária e societária. Colocou-as em compartimentos estanques. Tal se depreende do conteúdo do § 2º, do art. 177:

Art. 177 (...)

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

Sobre o conceito de Lucro o insigne Ministro ALIOMAR BALEEIRO assim se posiciona, citando RUBENS GOMES DE SOUZA:

"Como pondera RUBENS GOMES DE SOUZA, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da Economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador". (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1995, pp. 183-184)" (destaque nosso).

Desta forma, o lucro para efeitos tributários, o chamado lucro real, não se confunde com o lucro societário, restando incabível a afirmação de ofensa ao art. 110 do CTN, de alteração de institutos e conceitos do direito privado, pela norma tributária ora atacada. O lucro real vem definido na legislação do imposto de renda, de forma clara, nos arts. 193 e 196 do RIR/94, 'in verbis':

"Art. 193 - Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 6º)
(...)

§ 2º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período-base em apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período base competente, excluídos do lucro líquido ou a ele



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

*adicionados, respectivamente, corrigidos monetariamente. (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 6º, § 4º).
(...)*

*Art. 196 - Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, § 3º):
(...)*

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos-base anteriores, limitado ao lucro real do período da compensação, observados os prazos previstos neste Regulamento (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º)." (grifamos).

Faz-se mister destacar que a correção monetária das demonstrações financeiras foi revogada, com efeitos a partir de 1º.01.96 (arts. 4º e 35 da Lei 9.249/95). Ressalta-se, ainda, quanto aos valores que devam ser computados na determinação do lucro real, o que consta de normas supervenientes ao RIR/94.

Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "crédito" contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivos bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores."

Conclui-se não ter havido vulneração ao artigo 43 do CTN ou alteração da base de cálculo, por lei ordinária.

A questão foi muito bem examinada e decidida pelo venerando acórdão recorrido (fls. 136/137) e, de seu voto condutor, destaco o seguinte trecho:

"A primeira inconstitucionalidade alegada é a impossibilidade de ser a matéria disciplinada por medida provisória, dado princípio da reserva legal em tributação. Embora a disciplina da compensação seja hoje estritamente legal, eis que não mais sobrevivem os dispositivos da MP 812/95, entendo

119.576/MSR*11/04/00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

que a medida provisória constitui instrumento legislativo idôneo para dispor sobre tributação, pois não vislumbro na Constituição a limitação apontada pela Impetrante.

O mesmo se diga em relação à pretensa retroatividade da lei e sua não publicação no exercício de 1995. Como dito, a disciplina da matéria está hoje na Lei 9.065/95, e não mais na MP n.º 812/94, não cabendo qualquer discussão sobre o Imposto de Renda de 1995, visto que o mandado de segurança foi impetrado em 1996. Publicado o novo diploma legal em junho de 1995, não se pode validamente arguir ofensa ao princípio da irretroatividade ou da não publicidade em relação ao exercício de 1996.

De outro lado, não existe direito adquirido à imutabilidade das normas que regem a tributação. Estas são mutáveis, como qualquer norma jurídica, desde que observados os princípios constitucionais que lhes são próprios. Na hipótese, não vislumbro as alegadas inconstitucionalidades. Logo, não tem a Impetrante direito adquirido ao cálculo do Imposto de Renda segundo a sistemática revogada, ou seja, compensando os prejuízos integralmente, sem a limitação de 30% do lucro líquido.

Por último, não me convence o argumento de que a limitação configuraria empréstimo compulsório em relação ao prejuízo não compensado imediatamente.

Para sustentar sua tese, a impetrante afirma que o lucro conceituado no art. 189 da Lei 6.404/76 prevê a compensação dos prejuízos para sua apuração. Contudo, o conceito estabelecido na Lei das Sociedades por Ações reporta-se exclusivamente à questão da distribuição do lucro, que não poderá ser efetuada antes de compensados os prejuízos anteriores, mas não obriga o Estado a somente tributar quando houver lucro distribuído, até porque os acionistas poderão optar pela sua não distribuição, hipótese em que, pelo raciocínio da Impetrante, não haveria tributação.

Não nega a Impetrante a ocorrência de lucro, devido, pois, o Imposto de Renda. Se a lei permitia, anteriormente, que dele fossem deduzidos, de uma só vez, os prejuízos anteriores, hoje não mais o faz, admitindo que a base de cálculo do IR seja reduzida, pelo mecanismo da compensação, em no máximo 30%. Evidente que tal limitação traduz aumento de imposto, mas aumentar imposto não é, em si, inconstitucional, desde que observados os princípios estabelecidos na Constituição.

Na espécie, não participo da tese da Impetrante, cuja alegação de inconstitucionalidade não acolho."

119.576/MSR*11/0400



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

CONCLUSÃO:

Oriento o meu voto no sentido de se rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões - DF., em 18 de agosto de 1999

NEICYR DE ALMEIDA

***VOTO VENCEDOR**

Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, Relator

Tendo sido designado para redigir o voto vencedor, adoto integralmente o relatório elaborado pelo i. Relator sorteado Dr. Victor Luís de Salles Freire, a quem admiro pelo senso de justiça e profundo conhecimento jurídico demonstrados em diversos julgamentos realizados no âmbito desta Câmara.

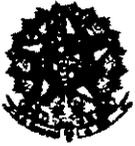
O ponto de discordância está restrito à compensação de prejuízos fiscais limitada à 30% do lucro líquido ajustado, nos termos da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, no mais, acompanho as conclusões apresentadas pelo i. Conselheiro.

Antes, contudo, deixo registrado minha inconformidade na apreciação 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 n.º 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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.'

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, verdade, 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 DO PROCESSO DISCIPLINAR E PROCESSO FISCAL", in "DIREITO

119.576/MSR*11/0400



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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 n.º 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.'

Neste sentido é o Acórdão n.º 104-5.938, de 19/5/87 cujo voto condutor é da 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 inerm



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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 n.º 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.

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 n.º 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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:

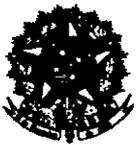
'a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuinte;'

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.

Em palestra proferida a respeito do "Conceito Constitucional de Renda e Proventos de Qualquer Natureza na Jurisprudência", assim se manifestou o Sr. Ministro Sebastião Reis, a respeito desse assunto:

'Como a Constituição federal apenas fixa a competência tributária e seu campo geral de atuação e a lei complementar somente define as normas gerais do imposto, a dinâmica da instituição do imposto de renda só se aperfeiçoa com a lei ordinária pertinente, especificadora dos fatos geradores correspondentes, tipificadora das hipóteses de incidência respectivas.'(grifamos)

Nesse contexto, resulta certo que o legislador comum, no exercício da sua competência, observados os "standarts" maiores referidos, ao instituir o tributo ora considerado, poderá eleger, como fato imponible, qualquer situação do mundo fenomênico, de conteúdo econômico, configuradora da disponibilidade aludida ou, ainda, abster-se, quanto a fatos econômicos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

compreendidos na área tributária delimitada constitucionalmente, de qualificá-los juridicamente como pressupostos tributáveis.”

Isto posto, passemos ao exame da norma contida no art. 43 do CTN, que define o fato gerador do imposto ora em comento.

Por esse dispositivo, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento de qualquer natureza. Observe-se não haver qualquer menção de que o fato gerador do tributo seria o lucro da empresa. Pelo contrário vê-se a existência de vários tipos de fatos geradores, quais sejam:

- a) produto do trabalho;
- b) do capital;
- c) da combinação de ambos;
- d) outros acréscimos patrimoniais.

Nos dizeres do i. tributarista Ives Gandra da Silva Martins, em Parecer encaminhado ao Sr. Secretário da Receita Federal em 10 de fevereiro de 1993:

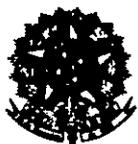
‘nada na Constituição ou no Código Tributário Nacional impede que a lei ordinária adote para o mesmo contribuinte, em face de tipos diferentes de fatos geradores do imposto sobre a renda, regimes distintos, visto que a hipótese de imposição não é complexiva’.

Disse ainda este renomado tributarista:

‘A dicção complementar conforma o que seja o fato gerador do tributo. A expressão fato gerador, apesar de criticada, não é científica, posto que alberga a formulação hipotética da norma e sua concreção fática, de tal maneira que, por mais ampla, foi da preferência legislativa sua adoção. . .

O fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, que se realiza na ocorrência da elevação patrimonial de valores, bens ou direitos relativos.

Por esta razão, explicita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma aquisição. A aquisição corresponde a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuí-la. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente. (grifamos)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria fato imponível do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas. O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas àquele correspondente à obtenção de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário.'

Luciano da Silva Amaro, ao tratar do fato gerador deste imposto, assim se manifestou no X Congresso Brasileiro de Direito Tributário (Revista de Direito Tributário n.º 69 - Malheiros Editores):

"Em suma, renda é riqueza nova, seja essa riqueza produto do capital ou do trabalho, seja essa riqueza oriunda de outras circunstâncias".

Disse mais o i. tributarista:

'Renda é aquilo que ingressou, que eu tanto posse ter destinado a consumo como a poupança.'

Mas o que é riqueza nova ?

Gisele Lemke, em sua obra 'Imposto de Renda - os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica' - Editora Dialética - p. 64, nos diz que riqueza nova:

'É tudo que se acrescer ou que for possível de ser acrescido ao patrimônio. Todos os direitos que ingressam no patrimônio em dado momento, ainda que imediatamente consumidos (renda consumida), não resultando ao final do período acréscimo patrimonial, constituem riqueza nova.'

Este entendimento também foi manifestado por Henry Tilbery - Comentários ao Código Tributário Nacional - Editora Saraiva - 1998 - p. 291:

'Finalmente convém notar que o fato gerador da obrigação tributária, conforme art. 43 CTN, é a "aquisição" da disponibilidade econômica ou jurídica, sem fazer distinção quanto à aplicação da renda, isso é, se foi consumida ou poupada. Isso significa uma autorização à legislação ordinária de tributar a renda adquirida, indistintamente, sem levar em consideração seu destino.

(...)

No sistema tributário brasileiro, consoante o artigo ora comentado, não há restrição neste sentido. Isso não impede em nada para que o legislador ordinário, investido de poderes para tributar igualmente a renda consumida e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

poupada, introduzisse preferências por dispositivos legais específicos, no interessa da política fiscal, como por exemplo através de incentivos fiscais para aplicação em determinados investimentos, aliviando assim, em condições especiais, parcelas de renda poupada. '

Ricardo Mariz de Oliveira, assim se manifesta a respeito deste tributo, na obra "Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado" - Editora Dialética - 1998 - p. 223:

'o imposto de renda pode incidir sobre qualquer acréscimo patrimonial obtido em cada período de tempo previsto em lei, desde que tenha ocorrido a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica das rendas e dos proventos que o compõem, e seja ele quantificado por sua base real, sempre que possível demonstrá-la...'

Pode-se concluir, em face do exposto, que, em havendo acréscimo patrimonial, oriundo da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, pode (deve) a administração tributária promover a cobrança do imposto de renda incidente sobre tais valores (renda) independentemente destes haverem sido consumidos ou poupados.

Em suma, ocorrido o fato gerador do imposto, representado pela aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, pode o fisco proceder à cobrança do tributo devido.

Ressalte-se não haver na Constituição ou no CTN qualquer impedimento para que se considere ocorrido o fato gerador no momento exato da 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 n.º 56.220-1 - RS (94.0032950-4) - Relator: Ministro Garcia Vieira.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

'Ementa: Imposto de Renda - Antecipações - Decreto-lei n.º 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 de forma a distinguir o conceito 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.**

119.576/MSR*11/0400



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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.

Aires Barreto, em sua obra "Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais", Editora Revista dos Tribunais - 1987, nos ensina que (p. 37/40):

'Envolvendo a própria consistência da hipótese de incidência, haveria de o aspecto material abrigar o caráter essencial dessa substância: a possibilidade de mensuração, de transformação em uma expressão numérica. É no aspecto material da hipótese de incidência que, por seus atributos, encontramos a suscetibilidade de apreciação e dimensionamento, com vista à estipulação do objeto da prestação. **Aos atributos dimensionáveis do aspecto material da hipótese de incidência designa-se base de cálculo.** (grifamos):

Em linhas gerais, assim se espelha a visão da doutrina relativamente à posição ocupada pela base de cálculo.

Sem embargo da logicidade jurídica desta postura, parece-nos controversa a asseveração de ser a base de cálculo uma perspectiva dimensionável da hipótese de incidência.

É indubitoso ser a hipótese de incidência a descrição abstrata de um fato susceptível de tributação.

Dizer, pois, que a base de cálculo é a perspectiva mensurável da hipótese significa afirmar ser aquela aparência o aspecto dimensionável do abstrato. Ora, a característica do abstrato é exatamente a representação à qual não corresponde nenhum dado sensorial ou concreto. A abstração limita-se a expressar uma qualidade ou característica separada do objeto a que pertence (ou está ligado). Logo, não se pode medir o abstrato.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

Calha melhor, por isso, conceituar base de cálculo como o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário. (grifamos)

Com efeito, a expressão base de cálculo significa "fundamento para cálculo", "origem para cálculo" ou "apoio para cálculo". Equivale a "critério para medir", ou a "padrão para avaliar"

Consiste a base de cálculo na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário.

Espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir.

Sendo a hipótese de incidência tributária a descrição hipotética de um fato, a base de cálculo, como atributo seu, só poderá ter, igualmente, caráter normativo, tão hipotético quanto a própria hipótese de incidência em que se contém. Se o todo é hipotético, igual natureza terão os atributos respectivos.

A intensidade do comportamento humano a ser mensurada, de acordo com as respectivas peculiaridades, não pode prescindir da prévia definição legal do critério genérico a ser utilizado.

Se na lição de Paulo de Barros Carvalho, o critério material "... será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento," o critério quantitativo, a confirmar ou afirmar a consistência material, será, sempre, o representado pelo adjunto adnominal dessa mesma formulação simplificada.

Tomemos os exemplos trazidos à colação por esse nosso mestre. A fórmula simplificada identificadora do critério material será "vender mercadorias",

"industrializar produtos", "ser proprietário de bem imóvel", "auferir rendas", "prestar serviços", "construir estradas", "pavimentar ruas".

Os critérios quantitativos passíveis de eleição pelo legislador haverão de ser os que respondam ao aditamento de dado conjunto adnominal. Assim "vender mercadorias", "industrializar produtos", "ser proprietário de bem imóvel", de que valor ? "Auferir rendas" de que montante ?, "construir estradas" de que custos ?

O arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo, conquanto vasto, não é ilimitado. Cumpre-lhe erigir critério mensurável consentâneo com o arquétipo desenhado pela Excelsa Lei. Essa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

adequação é dela mesma extraível, antes e independentemente da existência da norma legal criadora do tributo. **As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para adoção da base de cálculo já se contêm na Constituição.**

Escolhida a alternativa, é por lei que se indica a base de cálculo in abstractu, mero conceito normativo.

A lei, aos descrever a hipótese legal que, se e quando acontecida, dará nascimento à obrigação tributária, já terá erigido a base de cálculo.

Na expressão base de cálculo a partícula *de* indica relação *atributiva de fim, de destino, ou de aplicação*. Equivale à preposição *para*, cujo emprego tornaria mais explícito o seu próprio objeto.

Base de cálculo quer dizer “fundamento para calcular”, “apoio para contar”, “estimar” ou “avaliar”. Exprime o critério para a realização de uma operação, ou de combinação destas, sobre números. Equivale a dizer: expressa o padrão para medir, por comparação, grandezas da mesma espécie.’

Esse atributo do núcleo do critério material destina-se a:

- a) estabelecer ou indicar a craveira ou estalão a ser aplicado para a mensuração do fato;
- b) confirmar, infirmar ou afirmar, como preleciona Paulo de Barros Carvalho, o critério material da hipótese de incidência.

A base de cálculo, enquanto critério legal para chegar-se ao montante do tributo a ser pago, possibilita, de plano, a utilização da conceituação matemática, até mesmo porque o direito, ao definir base de cálculo, nada mais faz do que disciplinar a sentença matemática que terá efeitos no campo fenomênico.

Base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária.”

Extraí-se do texto supratranscrito que a base de cálculo de um tributo representa uma grandeza econômica ou valoração do fato gerador, cuja determinação deve estar prevista em lei, objetivando estabelecer o valor



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

devido pelo contribuinte, mediante aplicação da alíquota cabível, em decorrência da relação jurídico-tributária originada com a ocorrência do fato gerador desse tributo, no caso auferir renda.

Como referido anteriormente, o Código Tributário Nacional, em seu art. 44, descreveu a base de cálculo do imposto de renda como sendo:

'... o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.'

Temos, assim, três modalidades de base de cálculo, admitidas pelo legislador complementar, para apuração do montante da renda ou proventos tributáveis: o montante real, o arbitrado e o presumido.

Vê-se, claramente, que o referido Código faz menção a montante real, arbitrado ou presumido das rendas e proventos tributáveis, e não a lucro real, presumido ou arbitrado.

Por montante deve-se entender a soma das rendas e proventos tributáveis (Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa - 2ª edição - Revista e Ampliada - Editora Nova Fronteira - p. 1.156).

De Plácido e Silva, em seu "Vocabulário Jurídico" - Vol. III - p. 1034, nos ensina que:

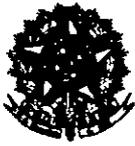
'montante é o que monta. Monta, aí é verbo. E o montante, forma gerundia de montar, melhor declara o monte formado ou a soma revelada pelo agrupamento de várias parcelas ou de várias importâncias.'

Já a expressão "lucro", em linhas gerais, corresponde ao "resultado obtido pela comparação entre a Despesa e a Receita ..." (A. Lopes de Sá. A.M. Lopes de Sá - Dicionário de Contabilidade ' Editora Atlas, p. 264).

Ora, salta aos olhos a diferença de significados entre essas expressões: montante e lucro.

Noé Winkler, ex-Diretor da Divisão do Imposto de Renda, em sua obra "Imposto de Renda - Estudos n.º 1 - Edit. Resenha Tributária - 1987 - p. 88, manifesta o seguinte entendimento:

'O Código não se refere a **lucro** real, mas a **montante** real. Esse conceito é definido na lei tributária, eis que o montante será a renda imponible.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

Carlos da Rocha Guimarães, na obra "O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza" - Caderno de Pesquisas Tributárias - Vol. 11 - Editora Resenha Tributária - 1986, nos diz ~~que~~ (p. 115):

'No caso do imposto de renda, se o C.T.N (art. 43) considera como fato gerador a aquisição da disponibilidade da renda ou provento, é indubitável que se o somatório de todos os fatos ocorridos em determinado exercício não compõem um fato gerador, unificado, **é evidente que ele só pode ser considerado uma base de cálculo.**

Foi o que disse, com propriedade, Alberto Xavier: "o que sucede no fim desse período é a **apuração sintética do seu valor global**, que funcionará como base de cálculo do imposto que sobre ele incide." (Dir. Trib. Empresarial, Forense, 1982, p. 74).'

Temos, assim, que o Código Tributário Nacional, como lei complementar que é, estabelece normas gerais em matéria tributária, fixando princípios a serem seguidos pelo legislador ordinário na instituição do tributo, atribuído pela Constituição Federal ao ente político correspondente.

Nas palavras de Yonne Dolácio de Oliveira, in "Comentários ao Código Tributário Nacional" - Vol. II - Editora Saraiva - 1998 - p. 12/13, as leis complementares "são aquelas que definem modelos mais abstratos e gerais vinculantes da atuação legiferante dos três entes de Governo. Jamais poderiam criar tributos em razão do seu elevado grau de abstração, próprio de sua função."

Assim, observadas as normas contidas no Código Tributário Nacional, bem como aos princípios constitucionais específicos - progressividade, universalidade e generalidade -, norteadores do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, cabe ao legislador ordinário estabelecer a base de cálculo desse tributo, assim entendida a grandeza econômica, representativa da ocorrência do fato gerador, ou seja a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Afirmar, simplesmente, que a expressão "montante", constante do art. 44 do CTN, seria representativa de lucros, significaria dizer que todo e qualquer contribuinte do imposto - pessoas físicas e residentes ou domiciliados no exterior, por exemplo -, nos termos do art. 45 do CTN, estaria obrigado a apurar resultados contabilmente - incluindo nessa apuração todos os rendimentos auferidos -, de forma a determinar o "lucro" - base de cálculo - sujeito a incidência do tributo, o que, convenhamos não é verdade.

119.576/MSR*11/04/00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

Como se explicaria a tributação histórica, em alguns casos, exclusiva dos rendimentos obtidos:

- a) por pessoas físicas em aplicações financeiras;
- b) em decorrência de sorteios, prêmios lotéricos, títulos de capitalização etc.;
- c) por residentes ou domiciliados no exterior;
- d) por pessoas físicas na alienação de bens (ganho de capital);
- e) por pessoas físicas em operações de renda variável.

Seria a renda obtida por esses contribuintes diferente da renda obtida por uma pessoa jurídica ?

E o que dizer da base de cálculo do imposto incidente sobre a renda auferida por pessoas físicas.

Como se justifica a não comunicação do ganho de capital auferido na alienação de um bem com a perda de capital auferida no mesmo período com a alienação de um outro bem?

O que dizer por exemplo da não dedução dos alugueis pagos por pessoa física, sendo que em tempos anteriores, admitia-se a dedução de tais valores.

E as despesas com livros técnicos? Sem dúvida alguma um gasto necessário a obtenção de renda por profissionais liberais (advogados, médicos, engenheiros etc.). E o valor fixado como dedução por dependentes? Valor irrisório, sem dúvida alguma, porém fixado em lei.

A verdade é uma só. Justa ou injusta, porém, constitucional, a determinação da base de cálculo é uma atribuição do legislador ordinário.

Ao legislador ordinário compete, nos termos do art. 97 do CTN, fixar a base de cálculo do tributo, que deverá ser inerente ao fato gerador do tributo, no caso o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, observando, para tanto, os princípios constitucionais aplicáveis, dentre os quais destaque-se o da capacidade contributiva e o da proibição ao confisco, e os parâmetros fixados na lei complementar, bem como os diversos fatores de natureza econômica e a complexidade das operações praticadas.

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

119.576/MSR*11/04/00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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 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.

Mitsuo Narahashi em estudo publicado na Revista de Imposto de Renda - CEFIR N.º 310, de maio de 1993, p. 25/33, observa não ser possível atribuir à expressão real "outro significado que não seja aquele registrado nos léxicos, isto é, aquele que é efetivo, verdadeiro, de fato, sob pena de distorcer o imposto que deve recair tão-somente sobre a renda e proventos de qualquer natureza."

Nos dizeres do i. Ministro Demócrito Reinaldo - 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - ao apreciar o Recurso Especial n.º 76.935: "A lei, por imposição dos objetivos da política fiscal, estabelece, por vezes, a apuração e tributação do lucro por unidade de fato aquisitivo, como prelecionam os tributaristas. E os fatos aquisitivos da renda das empresas ocorrem no dia a dia, conquanto a sua tributação, ora isolada, ora mensal, semestral ou anual, constitui-se em mera técnica de tributação em conjunto de inúmeros fatos geradores simples ou complexos. ..."

DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - CONTÁBEIS E FISCAIS

A compensação de 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

O 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 por alguns de que a vedação de se compensar prejuízos fiscais implicaria em tributação do patrimônio - é destituído de qualquer 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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e do Decreto-lei n.º 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 n.º 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.'



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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.'

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"'

119.578/MSR*11/04/00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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

2. É preciso distinguir entre renda fiscal e renda contábil, da mesma forma que se há de discriminar o balanço contábil do balanço fiscal. Nem 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, n.º 10, p. 600, e 1983, n.º 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 n.º 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 n.º 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".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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):

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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 n.º 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 Tilberí, 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 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)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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 n.º 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.

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**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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.

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 pelo i. relator.

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 

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) 
119.576/MSR*11/0400 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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.’

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

119.576/MSR*11/04/00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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:

'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**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

imediate 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. 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

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**

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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.

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.

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.

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.

119.576/MSR*11/04/00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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.

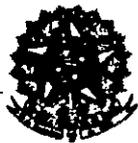
A resposta é negativa, porque compete à lei estabelecer os períodos-base, não sendo necessário que ela aguarde o final do empreendimento para comparar o patrimônio líquido então existente com o patrimônio de abertura do mesmo empreendimento e seus aumentos de capital.

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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 n.º 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 nos arts. 42 e 58 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, versando sobre a limitação à compensação de prejuízos.

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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 n.º 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.

A limitação de 30% do lucro líquido ajustado, prevista na Lei n.º 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 n.º 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

119.576/MSR*11/04/00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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 n.º 8.981, de 1995 - (Imposto de Renda - Lei n.º 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:

'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 n.º 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 pré-fixo, ou condição preestabelecida, inalterável, a arbítrio de outrem.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

§ 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:

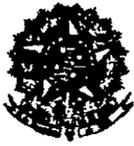
- a) sucedido o fato jurídico, de que se originou o direito, nos termos da lei, tenha sido integrado no patrimônio de quem o adquiriu;
- b) resultando de um fato idôneo, que o tenha produzido em face da lei vigente ao tempo, em qual tal fato se realizou, embora não se tenha apresentado ensejo para fazê-lo 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.

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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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;

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:

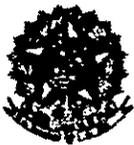
a) que se tenha originado de um fato jurídico, de acordo com a lei do tempo em que se formou ou produziu;

b) que tenha entrado para o patrimônio do indivíduo.⁷

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

⁴ Maria Helena Diniz, *Lei de Introdução ao Código Civil Interpretada*, SP, 1994, Edit. Saraiva, p. 183
119.576/MSR*11/04/00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

"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.

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 n.º 5.172, de 1966, não violando, portanto, o propalado "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 pretenso 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, concernentes 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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, um estado de pendência 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.

Enquanto o direito adquirido é a consequência de um fato aquisitivo que se realizou por inteiro, a expectativa de direito, que traduz uma simples



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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).

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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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.

Este entendimento encontra amparo também na jurisprudência deste Conselho de Contribuintes que, por meio de diversos acórdãos - nº 101-73.222, de 16/04/82, 101-74.113, de 10/02/83 e 101-75.001, de 13/02/84, sustenta que:

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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

Fiel a esses princípios, este Conselho, através dos Acórdãos nºs 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**.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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 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.'

119.576/MSR*11/04/00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

§ 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.'

Verifica-se, portanto, que o comando geral do Decreto-lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 41/78, passou a sustentar princípio exatamente oposto ao adotado no PN n.º 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

119.576/MSR*11/04/00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

os prejuízos anteriores ao exercício financeiro de 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)**

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, aplica-se, por inteiro, à situação prevista nestes autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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 subsequêntes.
A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei n.º
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. '

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.

119.576/MSR*11/04/00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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".

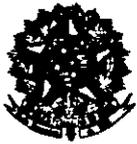
5. Em conseqüência, as limitações instituídas pela Lei 8.981/95 denotam caráter violador dos conceitos normativos de renda e lucro, repito, conforme delineados, de maneira cristalina, no CTN, diploma que ostenta a natureza jurídica de lei complementar.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO

PROC.: AMS n.º: 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).

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 ad



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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 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 NºS 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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. n.º90.249/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 nº 198/88 e 90/92.

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 nº 198/88 e 90/92.

1. As Instruções Normativas n.º 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 nº 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)."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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 n.º 7.689/88, com as alterações introduzidas pela Lei n.º



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

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 nº 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.

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 nº 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.'

Estas, portanto, são as razões que me levam a votar pelo provimento parcial do recurso voluntário interposto, divergindo, assim, do entendimento manifestado pelo i. relator sorteado Dr. Victor Luís de Salles Freire, acerca da limitação de 30% à compensação de prejuízos fiscais.

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

EDSON VIANNA DE BRITO*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13831.000074/98-19
Acórdão nº : 103-20.253

C O N C L U S Ã O.

Em face do exposto, nega-se provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões - DF, em 16 de março de 2000


NEICYR DE ALMEIDA.

