



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

Processo n.º : 13971.000317/00-93
Recurso n.º : 126.354
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1996
Recorrente : BEBIDAS ZARLING LTDA.
Recorrida : DRJ-FLORIANÓPOLIS-SC
Sessão de : 19 de setembro de 2001
Acórdão n.º : 103-20.718
RP/103-0.287

I.R.P.J.- LIMITAÇÃO À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IMPOSSIBILIDADE DE RETROATIVIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE, DO DIREITO ADQUIRIDO E DO ATO JURÍDICO PERFEITO. DESNATURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.
Ao estabelecer o limite de 30% à compensação de prejuízos acumulados pelo contribuinte, a Lei 8.981/95 só operou em relação aos prejuízos gerados a partir de 1º de janeiro de 1995. A pretensão do legislador em atingir os prejuízos com gênese até 31 de dezembro de 1994 confronta vários princípios constitucionais, como o da irretroatividade das leis, da anterioridade da lei tributária, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito. Além disso, a tributação na forma ali estabelecida desnatura a base de cálculo do IRPJ, que passa a incidir sobre o patrimônio.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BEBIDAS ZARLING LTDA.

Acordam os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Neicyr de Almeida e Cândido Rodrigues Neuber que negaram provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 OUT 2001



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13971.000317/00-93

Acórdão nº : 103-20.718

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO e PASCHOAL RAUCCI.

A handwritten signature consisting of several overlapping loops, likely belonging to one of the council members mentioned in the text.

A handwritten signature consisting of a single, stylized loop, likely belonging to another council member.



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

Processo nº : 13971.000317/00-93
Acórdão nº : 103-20.718

Recurso n.º : 126.354
Recorrente : BEBIDAS ZARLING LTDA

RELATÓRIO

Em processo de fiscalização realizado em seu estabelecimento, o contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, foi autuado por atuar em desconformidade com o artigo 58 da Lei 8.981/95, bem como dos artigos 12 e 16 da Lei 9.065/95.

Inconformado com autuação, o contribuinte formulou a pertinente impugnação, visando a revisão do lançamento efetuado. A este respeito, a autoridade julgadora de primeira instância decidiu no seguinte sentido:

"Ementa: Compensação de Prejuízos. Limite de 30%.

A partir do ano-calendário de 1995, os prejuízos fiscais somente podem ser compensados com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, até o limites de 30%.

.....
....
Ementa: Legislação Tributária. Exame da
Legalidade/Constitucionalidade.

Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame de legalidade/constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do poder judiciário.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Tendo tomado ciência da decisão, o contribuinte, irresignado, interpôs da mesma Recurso Voluntário, alegando, em síntese, que a limitação instituída pela



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

Processo nº : 13971.000317/00-93
Acórdão nº : 103-20.718

mencionadas leis desnatura a base de cálculo do imposto, além de violar os princípios do direito adquirido, da irretroatividade das leis, da capacidade contributiva.

Mencionou ainda o contribuinte diversas decisões já proferidas sobre o assunto, tanto por este Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, como pelo Poder Judiciário.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13971.000317/00-93

Acórdão nº : 103-20.718

VOTO

Conselheiro Victor Luis de Salles Freire, Relator:

O Recurso é tempestivo e veio instruído com decisão prova de arrolamento de bem, bem atenção ao artigo 33 do Decreto 70.235/72, pelo que se faz necessário o seu conhecimento.

Ao prever instituição, através do artigo 153, inciso II, da Constituição Federal, o Imposto Sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, o legislador o fez sem se preocupar em garantir aos termos ali usados, qualquer definição.

Incorporado pelo sistema constitucional promulgado em 1988, por ser perfeitamente absorvível e cabível aos mandamentos exarados no Título IV da Lei máxima, "Da Tributação e do Orçamento", coube ao Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66), conferir os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza a serem usados pela União Federal, no papel de sujeito ativo da relação obrigacional tributária, quando do exercício da cobrança do IRPJ.

Ali verificamos, através da leitura do artigo 43, que as conceituações utilizadas não ferem o ordenamento constitucional. O que se pode concluir, e que aliás já restou pacificado não só pela melhor doutrina pátria, mas também pela jurisprudência dos tribunais superiores, é que o Direito brasileiro adotou, como critério de conceituação de renda, a teoria do acréscimo patrimonial.

O termo acréscimo patrimonial, se tomado por si só, seria alvo de dúvidas em potencial, já que quando falamos em acréscimo patrimonial, consideramos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13971.000317/00-93

Acórdão nº : 103-20.718

apenas sua aceção, o que nos faz incorrer na heresia de desconsiderarmos tudo aquilo que foi consumido no período.

Melhor explicando, se considerássemos os resultados de uma empresa em determinado período, levando em conta apenas as entradas ocorridas, e, ao mesmo tempo, ignorássemos todo o custo de produção e o capital investido no processo de produção no mesmo período, obviamente nos depararíamos com um resultado positivo, raciocínio em acordo com a própria definição de resultado do exercício. Entretanto, nunca estaríamos diante de um resultado positivo, melhor dizendo, de um acréscimo patrimonial, se considerássemos aqueles fatores, e os mesmos fossem maiores do que as entradas ocorridas no período. Se assim fosse não haveria lucro.

Veja a este respeito os conceitos de lucro e resultado do exercício conferidos pelo legislador no âmbito da Lei 6.404/76, através do artigo 189 e seguintes:

- " resultado do exercício é o lucro sem a dedução dos prejuízos acumulados e da provisão para o imposto de renda;
- lucro é o resultado do exercício com a dedução dos prejuízos acumulados e da provisão para o imposto de renda."

Ou seja, quando tratamos da tributação sobre a renda, tratamos na verdade da tributação sobre a parcela correspondente ao acréscimo patrimonial, que é, de acordo com o próprio Regulamento do Imposto de Renda, o "lucro real", base de cálculo do imposto de renda.

E para que se chegue aos números correspondentes ao lucro real auferido pela empresa, devem ser consideradas tanto as grandezas negativas quanto as grandezas positivas que o compõem. Devem ser levados em consideração os custos, as



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

Processo nº : 13971.000317/00-93
Acórdão nº : 103-20.718

despesas operacionais e as provisões dedutíveis, em contra partida a receita líquida apurada.

No caso, bem observados os registros efetuados no LALUR, cuja cópia encontra-se juntada aos autos, verifica-se que os resultados da empresa para o ano de 1995 foram negativos. Isto significa dizer que os prejuízos acumulados até 31 de Dezembro de 1994 foram maiores do que o lucro real obtido pela empresa no período.

Não obstante o fato de ter a empresa terminado o ano de 1994 com prejuízos, o que afastaria de pronto a incidência do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, com o advento da Lei n.º 8.981/95, resultado da conversão em lei da Medida Provisória n.º 812/94, restou limitada a 30% (trinta por cento) a faculdade do contribuinte de deduzir os prejuízos acumulados no período, na formação da base de cálculo do imposto.

O direito à compensação de prejuízos foi introduzido em nosso ordenamento jurídico no ano de 1947, através da Lei n.º 154, perdurando sem alterações significativas até o advento do indigitado diploma legal.

Isto porque, apesar de, em alguns momentos o legislador ter alterado o critério temporal para aproveitamento dos prejuízos acumulados em exercícios posteriores, nunca havia limitado o direito de maneira tão significativa como o fez através dos artigos 42 e 58 da Lei n.º 8.981/95. E mais, com a edição daquele diploma legal, pretendeu ainda fazê-lo aplicável no próprio exercício de 1995, no que diz respeito aos prejuízos gerados no ano-base de 1994, em clara afronta a vários princípios de nosso Estado Democrático de Direito, entre eles o da irretroatividade e o da anterioridade. Além disso, a medida ofende ainda o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, ambos consagrados pelo texto de nossa Carta Magna, senão vejamos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13971.000317/00-93
Acórdão nº : 103-20.718

Pelo comando do artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, *"As leis não podem retroagir, alcançando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada"*. Note que o texto é claro ao vedar atrocidades por parte do legislador infra-constitucional, no que se refere à edição de leis que prejudiquem, entre outros, os direitos adquiridos, definidos pelo artigo 6º, § 2º da "Lei de Introdução ao Código Civil" como *"...aqueles cujo começo do exercício tenha termo prefixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.."* Com isso, o legislador quis dizer que as leis são produzidas para vigorarem no futuro, sob pena de desfazerem uma situação que se encontrava em pleno acordo com o sistema normativo até então vigente. Não se deve confundir a aquisição do direito com o seu exercício.

No que se refere ao ato jurídico perfeito, a mesma "Lei de Introdução ao Código Civil", ao conceituá-lo através do artigo 6º, § 1º, o reputa como o *"...já consumado segundo a lei vigente ao tempo que se efetuou."* Ou seja, trata o ato jurídico perfeito de um direito consumado e inatingível por qualquer lei nova.

Até a edição da Lei n.º 8.981/95, a matéria da compensação dos prejuízos fiscais vinha sendo tratada pela Lei n.º 8.541/92, a qual, apesar de ter fixado limite temporal no que se refere ao aproveitamento dos prejuízos, não impôs qualquer limite ao montante a ser compensado.

Como já vimos anteriormente, somente com o advento da Lei n.º 8.981/95, é que passou-se a limitar o montante dos prejuízos acumulados passível de dedução na base de cálculo do IRPJ.

Poderia então o Fisco aduzir que a regulamentação já estava em vigor, já que a Medida Provisória n.º 812, que possui força de lei, foi editada em 1994. Entretanto, editada em 1994, passaria a produzir efeitos tão só a partir de 1995. Daí se



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

Processo nº : 13971.000317/00-93
Acórdão nº : 103-20.718

conclui que tal diapasão só é aplicável aos prejuízos produzidos a partir do ano de 1995. Quanto aos prejuízos de 1994, podem os mesmos, sem margem de dúvidas, ser totalmente aproveitados na declaração do exercício de 1995, ano-base de 1994, por configurarem um direito adquirido do contribuinte e, ao mesmo passo, um ato jurídico perfeito, já que a legislação vigente à época de sua gênese assim permitia.

Lembremos que pelo princípio da anterioridade, a lei nova só produz efeitos, no âmbito do Direito Tributário, a partir do ano seguinte.

Voltemos então ao conceito de renda. Não obstante se tratar de um conceito um tanto indefinido no contexto do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, a liberdade conferida ao legislador para atribuí-lo, não se confunde, todavia, com os critérios a serem seguidos pelo legislador no processo legislativo. Nem tampouco pode o legislador descaracterizar qualquer critério da regra-matriz da hipótese de incidência do IRPJ.

E isto é relevante de ser mencionado, uma vez que, o legislador, ao editar a Lei n.º 8.981/95, por uma lado pretendeu fazê-la aplicável ao próprio exercício de 1995, ano-base de 1994, em total dissonância com os princípios mencionados, e por outro lado, passou a tributar fato imponível completamente diverso daquele previsto na Lei Máxima e no Código Tributário Nacional como passível de incidência do IRPJ.

Tomemos a seguinte situação a título de exemplo: certo contribuinte apresenta resultado negativo em determinado exercício. No exercício seguinte, auferir resultado positivo mas, em respeito à Lei n.º 8.981/95, compensa, para formação da base de cálculo do IRPJ, apenas 30% dos prejuízos acumulados, apresentando ao final base de cálculo positiva, e, portanto, tributável. Vale dizer que se pudesse compensar os



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

Processo nº : 13971.000317/00-93

Acórdão nº : 103-20.718

prejuízos integralmente, continuaria apresentando base de cálculo negativa, não tributável.

Através desse exemplo notamos que o paradoxo entre realidade dos fatos e a realidade pretendida pelo legislador é gritante. Isto porque, o contribuinte, antes possuidor do direito de compensação integral dos prejuízos acumulados, o que lhe garantia a possibilidade de composição patrimonial, agora se vê tomado por um futuro incerto, uma vez que o fisco passou a tributar-lhe, a título de renda, o que renda não é.

Na verdade, o fisco, através da aplicação da Lei n.º 8.981/95, passou a tributar uma ficção legal, passou a tributar o que não é lucro, recomposição patrimonial, lucros fictícios. Mesmo que disponha de certa margem de discricionariedade para definir o conceito de renda, não pode fazê-lo de maneira tão esdrúxula, desnaturando a própria base de cálculo do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, que, no Texto Maior e no Código Tributário Nacional giram em torno da teoria do acréscimo patrimonial.

A medida desrespeita o próprio princípio da continuidade das empresas, pois impossibilita que recomponham os prejuízos acumulados em períodos anteriores em exercícios futuros, o que lhes garantiria saúde e competitividade, dentro dos ditames constitucionais da ordem econômica.

Esta questão já foi por diversas vezes objeto de manifestação por parte desta e de outras Câmaras, no mesmo sentido, como verifica-se no Acórdão proferido no recurso n.º 117.702, em que atuou como relator o Ilmo. Sr. Dr. Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, de seguinte ementa:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13971.000317/00-93

Acórdão nº : 103-20.718

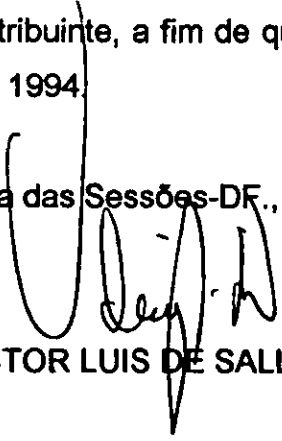
"I.R.P.J. - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITAÇÃO. RETROATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DO DIREITO ADQUIRIDO. O limite imposto pela Lei n.º 8.981, de 1995, diploma resultante da conversão, em Lei, da Medida Provisória n.º 812, de 1994, tem aplicação aos prejuízos apurados a partir do ano-calendário de 1995, não alcançando os prejuízos verificados até 31 de dezembro de 1994, sob pena de ofensa ao princípio constitucional que resguarda o direito adquirido.

Recurso conhecido e provido, em parte."

No caso em tela, os prejuízos dos quais utilizou-se o contribuinte na formação da base de cálculo do IRPJ foram em sua totalidade gerados até 31 de dezembro de 1994, e, assim, não estão sujeitos à limitação imposta pela Lei n.º 8.981/95.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a fim de que sejam compensados os prejuízos gerados até 31 de dezembro de 1994.

Sala das Sessões-DF., em 19 de setembro de 2001


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE 