



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Recurso nº : 130.596
Matéria : CSLL - Ex(s): 1997
Recorrente : CONSTRUTORA BRITÂNIA S/A
Recorrida : DRJ-FORTALEZA/CE
Sessão de : 17 de outubro de 2002
Acórdão nº : 103-21.066

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO - DIREITO ADQUIRIDO - INSUBSTANTE CONFIGURAÇÃO EM FACE DE LEI ULTERIOR - RELAÇÃO JURÍDICA continuativa - lei nova e fatos de natureza diversa - precedentes dos tribunais superiores - inconstitucionalidade de lei não acolhida pelo STF - *o controle da constitucionalidade das leis, de forma cogente e imperativa em nosso ordenamento jurídico é feito de modo absoluto pelo Colendo Supremo Tribunal Federal. A relação jurídica de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC. A declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros.* (STF). A coisa julgada em matéria tributária não produz efeitos além dos princípios pétreos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia (STJ - RESP.96213/MG). A Lei nº 8.034, de 13.04.1990, ao resgatar edições legais pretéritas, erigiu, ao mesmo tempo, exacerbadas inovações na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, distanciando-a, dramaticamente, da prescrita pela Lei nº 7.689/88. Desta forma e manifestamente atendeu-se ao dualismo que se aponta indispensável. (Ac. 103-20.061)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS - LIMITAÇÃO DENTRO DO ANO CALENDÁRIO - A compensação das bases de cálculo negativas da CSL, após o advento da Lei nº 8.981/95, resultado da conversão da MP nº 812/94, está limitada a 30% do lucro líquido, não atingindo as bases negativas apuradas dentro do ano calendário.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA BRITÂNIA S/A,

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para admitir a compensação das bases de cálculos negativas geradas dentro do ano calendário, vencidos os Conselheiros Julio Cesar da Fonseca Furtado (Relator) e Victor Luís de Salles Freire que o proviam integralmente, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Machado Caldeira , nos termos e voto que passam a integrar o presente julgado.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PASCHOAL RAUCCI, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE e EZIO GIOBATTA BERNARDINIS.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'EZIO GIOBATTI BERNARDINIS'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

Recurso nº : 130.596
Recorrente : CONSTRUTORA BRITÂNIA S/A

RELATÓRIO

Contra a empresa CONSTRUTORA BRITÂNIA S/A, já qualificada nestes autos, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/05, exigindo o pagamento da CSLL, acrescida de multa e juros moratórios, pela prática da seguinte infração:

- compensação, no ano calendário de 1996, de base de cálculo negativa de períodos-base anteriores em parcela superior a 30% do lucro líquido verificado naquele mesmo ano, ajustado pelas adições e exclusões.

Foram dados como infringidos os seguintes dispositivos: artigos 58, da Lei n. 8.981/95, e 16, da Lei n. 9.065/95.

Tendo tomado ciência do auto de infração em 06/03/2001, a autuada inaugurou a fase litigiosa com a impugnação, tempestivamente, apresentada em 05/05/2001, onde, em síntese, alega:

- a extinção do processo sem o seu julgamento do mérito, tendo em vista o fato de que a referida autuação, violou e transgrediu pronunciamento de mérito exarado pelo poder judiciário federal nos autos do processo 4273 - Ce, onde o Tribunal Regional Federal da 5a Região, bem como o Supremo Tribunal Federal, ao julgarem recurso de apelação interposto pela Fazenda Nacional, confirmaram a sentença proferida pelo juiz "a quo" declarando "incidenter tantum" a constitucionalidade da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO instituída pela lei 7.689 de 15 de Dezembro de 1988, conforme pode ser comprovado através da cópia devidamente autenticada do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5a Região (doc. 02);

- que a União Federal não mais insurgiu-se contra o pronunciamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

proferido pelo tribunais superiores acima reportados nem mesmo através da respectiva Ação Rescisória para desconstituir o julgamento proferido pelo colendo tribunal acima reportado, há de se render aos efeitos e as consequências da coisa julgada que, perante o mundo jurídico tributário, excluiu a empresa recorrente do campo de incidência da Contribuição Social em testilha;

- que a redução introduzida em nosso ordenamento jurídico através de seu artigo 42 da M.P. nº 812/94, convertida na Lei 8.981/95, ofendeu e modificou de uma forma grotesca e brutal o conceito de lucro, base de cálculo da exação em evidência;

- que ao alterar o conceito da base de cálculo, a lei em testilha (Lei ordinária) obrou com ofensa ao Código Tributário Nacional (Lei nº. 5172/66) e a própria Constituição Federal uma vez que só a lei complementar pode estabelecer regras a respeito de fatos geradores ou base de cálculo dos tributos;

- que a Lei nº. 8.981/95 - por expressa disposição de seu art. 117 - sepultou o velho esquema de limitação que consistia em fixar qualquer termo "ad quem" para o exercício do direito de compensar. No lugar do critério da limitação temporal, porém, o que agora existe em matéria de compensação de prejuízos fiscais outra coisa não é que uma limitação dirigida à disponibilidade do crédito decorrente do prejuízo: compensação a qualquer tempo, indefinidamente, mas limitado o seu valor a teto correspondente a 30% do lucro real apurado;

- que liberou-se de um lado, cerceou-se de outro. O que agora se limita é o exercício do direito, exigindo-se que a disponibilidade do crédito em que ele se traduz vá-se esgotando homeopaticamente;

- que tal como ocorreu no episódio provocado com a edição da Lei nº. 8.200/91, o legislador dá com uma das mãos mas arrebata com a outra. Hoje, como no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

passado, FOI INSTITUÍDO UM VERDADEIRO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO ao arreio do mandamento do art. 146 da Constituição: o contribuinte se vê compelido a mutuar dinheiro ao fisco sem base em qualquer previsão de lei complementar, como seria de rigor a luz dessa disposição;

- que, como não há mais nenhum "dies ad quem" a marcar a extinção do direito creditório que nasce em função da apuração de determinado prejuízo fiscal, nem mesmo a lex posterior poderá impedir o exercício do direito que com advento do prejuízo fiscal se adquiriu.

- a final, requer a procedência de sua defesa.

Decidindo o feito, a 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, manifestou-se pela procedência do lançamento de ofício, consoante Acórdão DRJ/FOR no. 0.017, de 13/09/2001, que porta a seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 1996

Ementa: Compensação de base de cálculo negativa da Contribuição Social Sobre o Lucro

A partir de abril do ano-calendário de 1995, a redução da base de cálculo da contribuição social com saldos negativos de períodos-base anteriores está limitada a 30%. Compensações acima deste limite são ilegais e ensejam a cobrança da CSLL apurada a menor, acompanhada dos juros de mora e multa aplicável ao lançamento de ofício.
Processo Administrativo Fiscal

Ementa: Coisa Julgada Material em Matéria Fiscal.

A decisão transitada em julgado em ação declaratória relativa a matéria fiscal não faz coisa julgada para exercícios posteriores, eis que não pode haver coisa julgada que alcance relações que possam vir a surgir no futuro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

Inconstitucionalidade .

Não compete a Autoridade Administrativa apreciar argüições de inconstitucionalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, pois o controle repressivo de constitucionalidade das leis acha-se reservado ao Poder Judiciário.

*Lançamento Procedente.**

Cientificada em 31/12/2001, conforme documento de fls. 292, recorre a interessada a este Conselho, cujas alegações podem ser assim resumidas:

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'C. C.' followed by a stylized, cursive scribble.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'C. C.' followed by a stylized, cursive scribble.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

V O T O V E N C I D O

Conselheiro JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, Relator

O recurso é tempestivo e preenche todas as condições de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

A autuação decorre do fato de ter a recorrente, no ano-calendário de 1996, compensado base negativa da CSLL de períodos anteriores, em parcela superior ao limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido.

Em seu recurso, a interessada, preliminarmente, requer a extinção do processo sem julgamento do mérito, invoca a seu favor a "coisa julgada", alegando que a autuação violou pronunciamento de mérito exarado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, os autos do Processo 4273-CE, e pelo Supremo Tribunal Federal, que confirmaram a sentença proferida pelo juízo de primeira instância declarando a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988.

No que tange ao Supremo Tribunal Federal é de esclarecer que não houve apreciação do mérito nos autos do RE 138.953, interposto pela União Federal, mas, tão só, negativa de seguimento do recurso por não constar dos autos o teor do acórdão que decidiu e acolheu a arguição de constitucionalidade.

Portanto, a Corte Máxima não se pronunciou sobre a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988,

Todavia, não merece acolhida a preliminar invocada, tendo em vista que a tese da "coisa julgada" só prevalece até o trânsito em julgado da decisão, não produzindo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

efeitos para fatos supervenientes, consoante reiterada jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes, através de suas Câmaras.

Com efeito, para exemplificar, esta 3º Câmara, através dos Acórdãos nºs 103-20.9020 e 103-20936, da lavra deste Relator, os quais portam a seguinte ementa:

"CSLL – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. SENTENÇA JUDICIAL. COISA JULGADA. EFEITOS.

A sentença judicial que reconhece a constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, produz efeitos jurídicos somente até a data do seu trânsito em julgado.

(...)"

Portanto, rejeito a preliminar de extinção do processo.

Quanto ao mérito, a recorrente se insurge contra a limitação de 30% (trinta por cento) na compensação da base de cálculo negativa apurada em períodos base anteriores, para fins de cálculo da CSLL, determinada pelas Leis nºs 8.981/95 e 9.065/95.

A respeito do tema, este Relator tem-se manifestado contra a limitação em causa, tanto no que diz respeito ao IRPJ quanto à CSLL, por entender que as mencionadas leis, ao pretenderem disciplinar, restringindo o direito adquirido no passado (prejuízos fiscais já apurados), violou os limites do direito adquirido e das situações jurídicas já definitivamente constituídas, direitos estes constitucionalmente assegurados pelo art. 5º, inciso XXXVI, da Carta Maior.

Por essa razão, dou provimento ao recurso.

CONCLUSÃO:

Por tais considerações, oriento o meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de extinção do processo, sem julgamento de mérito, e, no mais, prover o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

recurso para admitir a compensação da base negativa da CSLL, relativa a períodos anteriores, sem a limitação dos 30% (trinta por cento).

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 16 de outubro de 4 2002

JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

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

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e considerando o arrolamento de bens, dele tomo conhecimento.

Conforme consignado em relatório, trata-se de recurso interposto contra decisão de primeira instância que manteve a limitação de 30% à compensação de bases negativas de Contribuição Social sobre o Lucro, relativamente ao ano calendário de 1996, especificamente os meses de janeiro, fevereiro, setembro, outubro e dezembro.

Em sede de recurso a contribuinte inova seus argumentos, para suscitar a preliminar de extinção do feito sem julgamento de mérito, tendo em vista o fato da autuação ter transgredido julgamento de mérito exarado pelo poder judiciário, onde saiu vencedora com a declaração de constitucionalidade, declarada pelo Plenário do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, cujo recurso extraordinário não teve seguimento.

Em princípio, a nova argüição posta na fase recursal não mereceria o exame, por tratar-se de matéria preclusa, visto não apresentada na peça inaugural do litígio. Entretanto, como já existem reiterados pronunciamentos deste Conselho, a respeito da matéria e, de forma a evitar-se possíveis embargos por omissão, passo ao exame da prejudicial apresentada.

A análise da questão relativa a trânsito em julgado de ação declarando a constitucionalidade ou ilegalidade de lei, em ação própria, com posterior declaração de constitucionalidade da norma foi objeto de exame pelo eminentíssimo Conselheiro Dr. Neycir de Almeida que, em sua brilhante análise da questão, trouxe o seguinte posicionamento no Acórdão nº 103-20.061, de 18 de agosto de 1.999:

jms - 08/11/02

10



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

"O ponto basilar em que se apoia a peça recorrida reside, na órbita do direito positivo, na exegese do artigo 156 do Estatuto Tributário, em seu inciso X. *In verbis*, assim se posiciona o comando legal:

*"Artigo 156 - Extinguem o crédito tributário:
(...);
X - a decisão judicial passada em julgado.**

O Egrégio Supremo Tribunal Federal em sessão plenária, de 06.10.1992, decidindo o RE-135047/PE, DJ. de 20.11.1992, assim se expressou:

"I - Inconstitucionalidade, apenas, do art.8. da Lei 7.689, de 15.12.88. RREE nº 146.733-SP, relator Ministro Moreira Alves, 29.06.92, e 138.284-CE, Relator Ministro Carlos Velloso, 01.07.92.

"II - R.E. conhecido (letra "b") e provido, em parte; reconhecida a inconstitucionalidade, apenas, do art. 8. Da lei nº 7.689/88."

Nesta mesma direção, o notável voto do Ministro Relator Carlos Mário Velloso, do STF, RE nº 138284-8/CE, quando, por unanimidade, declarou-se a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.689/88 por ofensa ao princípio da irretroatividade (DJ. de 28.08.1992):

"EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI N° 7.689, DE 15/12/1988.

i - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. CF, art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. CF, arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II - A contribuição da Lei 7.689, de 15/12/1988, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do § 4º do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (CF art. 195,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

§ 4º, CF, art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a).

III - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º).

V - Inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (CF art. 150, III, a) qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (CF, art. 195, § 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI - Recurso extraordinário conhecido mas improvido; declarado a inconstitucionalidade apenas do art. 8º da Lei 7.689, de 1988."

A Resolução do Senado Federal sob o nº 11, de 04 de abril de 1995, conferindo efeitos *erga omnes* à decisão declaratória incidental de constitucionalidade extirpou do mundo jurídico, por sua vez, o artigo 8º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, a seguir transscrito:

"Art. 8º - A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988."

Desta forma, o plenário do STF reputou válida a instituição da Contribuição Social sobre o Lucro, salvo o seu comando sob o signo do artigo 8º considerado inexigível retroativamente sobre o lucro do exercício de 1988, por contrariar a regra de inconstitucionalidade mitigada, contida no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988. Tem-se, então, não configurada a violação integral da norma em face do dispositivo constitucional, erigindo-se a ocorrência do seu fato gerador, sem quaisquer cumulatividades e convalidado por veículo normativo ordinário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

A questão basilar do presente processo não escapou à acuidade da douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional quando, através do Parecer PGFN / CRJN / nº 1.277/94, reverberou, pertinentes, as ricas manifestações jurisprudenciais que, a seguir, transcreve-se:

"Decisão Judicial em ação ordinária, com alegação de coisa julgada contrária a Fazenda Nacional, acerca da Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas, mas em desacordo com posterior Acórdão do STF, que considerou constitucional os preceitos da Lei nº 7.689, de 15.12.88, com exceção do art. 8º.

Tendo sucedido alterações nas normas, de cuja incidência a relação tributária decorre, justifica-se o lançamento e a cobrança do crédito em relação a fatos geradores ocorridos posteriormente às modificações legislativas, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC."

A Delegada da Receita Federal no Distrito Federal noticia que o Banco de Brasília S.A. - BRB - não vem recolhendo a Contribuição Social sobre o Lucro, por força do Acórdão da 3ª Turma do Egrégio Tribunal Federal da 1ª Região, de 11 de novembro de 1991, que, por ocasião do Julgamento de remessa ex officio nº 89.01.16151-6-DF, decidiu pela inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu a referida exação, tendo sucedido o trânsito em julgado em 18 de fevereiro de 1992.

Admite a inviabilidade do ajuizamento de ação rescisória, tendo em vista o transcurso de dois anos contados do trânsito em julgado da Decisão, muito embora, o Excelso Tribunal Constitucional do País tenha julgado constitucional a Lei nº 7.689/88, a partir dos fatos geradores ocorridos em 1989.

Solicita a esta Procuradoria-Geral informações quanto ao procedimento a ser adotado para a cobrança do gravame.

De início, noticie-se que, em tema de ação declaratória, a 1ª Turma do Augusto Pretório, no Julgamento do RE nº 99.435-1, Relator Ministro RAFAEL MAYER, decidiu que "a declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros". (in "R.T.J." 106/1.189)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

Esse entendimento foi ratificado pelo Plenário, no julgamento da Ação Rescisória nº 1.239-9-MG, cujo Relator, o Ministro CARLOS MADEIRA, acolheu o Parecer do então Procurador-Geral da República, o hoje Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, pela improcedência da ação. No referido julgado, o Emérito Ministro MOREIRA ALVES esclareceu que "não cabe ação declaratória para efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores futuros, pois a ação dessa natureza se destina à declaração da existência, ou não da relação jurídica que se pretende já existente. A declaração da impossibilidade do surgimento de relação jurídica no futuro porque não é esta admitida pela Lei, ou pela Constituição, se possível de ser obtida pela ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de constitucionalidade em abstrato, o que não é admissível em nosso ordenamento jurídico." (in "Revista Jurídica" nº 159 - jan/91, p.39)

Mesmo se admitíssemos a tese da restrição da Súmula nº 239 do S.T.F., no sentido de que se de uma decisão transitada em julgado, numa ação declaratória, que se coloca no plano da relação de direito tributário material, para dizer da constitucionalidade da pretensão do Fisco, decorre coisa julgada a impossibilitar a renovação, em cada exercício, de novos lançamentos e cobranças do tributo, impende ponderar, por outro lado, que tal efeito não prevalece na hipótese de advir mudanças das relações jurídico-tributárias, pelo advento de novas normas jurídicas e de alterações nos fatos, com os seus novos condicionantes.

Assim, a res judicata proveniente de decisão transitada em julgado em uma ação declaratória, em que se cuidou de questões situadas no plano do direito fiscal material, não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, tratando-se de relação jurídica continuativa, como preceitua o inciso I, do art. 471, do C.P.C.

Adapta-se como uma luva ao que acabamos de dizer a segunda parte da Ementa do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 83.225-SP, "ipsis verbis":

"2) A coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência. Embargos rejeitados" (in "R.T.J." 92/707).

Cumpre também, noticiar o entendimento do Procurador-Regional da Fazenda Nacional em Pernambuco Dr. ANTÔNIO GALVÃO CAVALCANTI FILHO, exposto no Ofício PRFN/PE nº 406/92, no sentido de que,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

tornando-se mansa e pacífica a jurisprudência que reconhece a constitucionalidade da legislação da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, verificar-se-ia mudança no estado de fato em relação jurídica de trato sucessivo, hospedada no art. 471, I, do Código de Processo Civil, não havendo de antepor, na matéria, a couraça impermeável da coisa julgada, passando a ter, pois, fomento jurídico a cobrança da exação, independentemente de ação rescisória, ressalvados os efeitos jurídicos dos fatos efetivamente consumados.

Reforça esta posição, a transcrição de trecho do voto do Ministro COSTA LEITE, no Julgamento da 1a. Turma do sempre Egrégio Tribunal Federal de Recursos da AC nº 81.915-RJ (in RTFR 160/59/61), "verbis":

"A coisa julgada, como ensina Frederico Marques, é suscetível de um processo de integração, decorrente de situação superveniente, a que deve o juiz atender, tendo em conta a natureza continuativa da relação jurídica decidida."

Aliás, a primeira parte da Ementa da AC supracitada traz o seguinte entendimento: "Tratando-se de relação jurídica de caráter continuativo, não prospera a exceção de coisa julgada, nos termos do art. 471, do CPC".

Neste ponto, vale ressaltar que a Lei nº 7.689, de 15.12.88, foi alterada por preceptivos jurídicos novos de vários Diplomas Legais, cabendo citar, apenas a título ilustrativo, os arts. 41, § 3º e 44 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; e o art. 11 da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, c/c os arts. 22, § 1º e 23 § 1º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Ressalte-se, outrossim, que a Lei Complementar nº 70/91, no seu art. 11, manteve as demais normas da Lei nº 7.689/88 com as alterações posteriormente introduzidas.

Ademais, desde a Decisão do Excelso Pretório no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 138284-8-CE, a jurisprudência pátria passou a reconhecer mansa e pacificamente a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, com a exceção do seu art. 8º.

Impende transcrever recente Decisão do Pretório Excelso, confirmando o entendimento de decisões anteriores no que respeita ao âmbito dos efeitos da coisa julgada em ação declaratória:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

'Coisa julgada - âmbito - Mesmo havendo decisão em que se conclui pela inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, não se pode estender seus efeitos a exercícios fiscais seguintes.' (Plenário do STF - E. Decl. em Em. Diver. em RE nº 109.073-1-SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO - Jul. 11.2.93).

Desse modo, penso que seria do interesse público o lançamento de créditos da Contribuição Social sobre o Lucro em relação ao BRB e a consequente cobrança administrativa, ocasião em que seria expresso o entendimento da Administração da não prevalência da coisa julgada em benefício do BRB, diante de alterações nos fatos e nas normas, e tendo em vista, ainda, que a relação jurídica de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC.

Sofrendo o contribuinte a notificação dos lançamentos pertinentes, poderá anuir com argumento de que não seria beneficiado, no caso, com a exceção da coisa julgada, pagando os créditos decorrentes, ou poderá impugnar os lançamentos até esgotar a via administrativa, sendo-lhe facultado o acesso ao Poder Judiciário para ver esclarecido o real alcance do Acórdão transitado em julgado do Tribunal Federal da 1ª Região, tendo em vista que a matéria não se mostra assentada.

Insta ponderar que, em relação às decisões transitadas em julgado, antes da jurisprudência pátria se tornar assente acerca da constitucionalidade da legislação da Contribuição Social sobre o Lucro das empresas, não seria cabível ação rescisória fundada em ofensa a literal disposição da Lei nº 7.689/88, tendo em vista os verbetes das Súmulas nº 343 do Supremo Tribunal Federal e nº 134, do Egrégio Tribunal Federal de Recursos.

Transcrevam-se as Súmulas supracitadas:

'Súmula nº 343 do STF - "Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais".

'Súmula nº 134 do TFR - "Não cabe rescisória por violação de literal disposição de lei se, ao tempo em que foi prolatada a sentença rescindenda, a interpretação era controvertida nos tribunais, embora se tenha fixado favoravelmente à pretensão do autor".'



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

Contudo há entendimentos no sentido de que essas Súmulas não podem ser invocadas em matéria constitucional.

Sugere-se, por fim, o envio de ofícios à Procuradoria da Fazenda Nacional no Distrito Federal e à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região, para que informem sobre os recursos interpostos no caso examinado, ou os motivos de omissão.

Diante do exposto, conclui-se que, tendo havido alterações das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes, não seria cabível, no caso, a alegação da exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas, sendo do interesse público o lançamento e a cobrança administrativa ou judicial dos créditos decorrentes.'

Como se depreende dos autos, a recorrente ao fulminar as Leis nºs. 7.689/88 e 7.737/89, esta datada de 03.07.1989, teve a sua tese acolhida por acórdão que transitou em julgado, em 25 de fevereiro de 1992.

Ocorre que a Lei nº 7.856, de 24.10.1989, superveniente, em seu artigo 2º e parágrafo único, restabeleceu, a partir do exercício seguinte (1990), a exação das instituições financeiras, especificamente, quando restou exigido o aumento da alíquota da citada contribuição de 12% (doze por cento) para 14% (quatorze por cento) - aquela definida no artigo 3º da Lei nº 7.689/88. No mesmo sentido se pontificaram as Leis nºs. 7.738, de 09 de março de 1989 e. 8.034, de 12.04.1990 (alteração da base de cálculo).

Portanto, a coisa julgada a que se refere a contribuinte não tem pertinência com a exação da Lei 7.856/89, ou com as Leis nºs. 7.738/89 e 8.034/90 - aquela primitiva, até então, com eficácia nos domínios dos anos-base de 1988 e 1989.

Do Sr. Ministro do STF, Moreira Alves, no RE 100.888-1, destaca-se o seguinte trecho:

"A declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros.

Na mesma diretriz, a manifestação unânime da Primeira Turma do Colendo Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o RESP. 194276/RS, relativamente ao processo nº 98/0082416-2, DJ. de 29.03.1999, de cujo voto condutor do eminentíssimo Ministro José Delgado extrai-se a seguinte ementa:

"1. (...).

2. A Súmula nº 343, do STF, há de ser compreendida com a mensagem específica que ela contém: a de não ser aplicada quando a controvérsia esteja envolvida com matéria de nível constitucional.

3. A coisa julgada tributária não deve prevalecer para determinar que o contribuinte recolha tributo cuja exigência legal foi tida como inconstitucional pelo Supremo. O prevalecimento dessa decisão acarretará ofensa direta aos princípios da legalidade e da igualdade tributárias.

4. Não é concebível se admitir um sistema tributário que obrigue um determinado contribuinte a pagar tributo cuja lei que o criou foi julgada definitivamente inconstitucional, quando os demais contribuintes a tanto não são exigidos, unicamente por força da coisa julgada."

Do voto do relator, colaciona-se o seguinte trecho:

"A soberania do Poder Judiciário em construir a coisa julgada não é absoluta. Ela há de ser exercida até os limites postos pela Carta Magna. Não entendendo-se assim, se outorgar ao juiz força maior do que a possuída pela Constituinte, por se reconhecer que a decisão por ele, juiz, proferida, mesmo contrária à Constituição, prevalecerá.

Venho afirmando em meus escritos e decisões, com a devida vênia dos que têm entendido diferente, que a função do direito aplicado pelo Poder Judiciário é, exclusivamente, a de ordenar, impondo segurança e confiabilidade nas relações jurídicas. Essa missão torna-se mais categórica quando o Poder Judiciário é chamado para regular relações jurídicas de direito público, em face de não lhe ser possível criar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

comportamentos que fujam dos limites impostos pela legalidade objetiva e prestigiada pela CF.

Não concebo o atuar de qualquer ordenamento jurídico que não seja na forma de Sistema. Se assim não atuar não é ordenamento e não expressa função harmonizadora a ele exigida.

Impossível, consequentemente, que uma decisão judicial importe em criar privilégios no âmbito das relações jurídicas, impositivos tributários, permitindo que uma empresa não pague determinado tributo, mesmo que o seja por período certo, enquanto outras empresas são obrigadas a pagá-lo, apenas, porque, de modo contrário ao assentado pelo Supremo Tribunal Federal, uma decisão judicial assim impõe.

O prevalecimento da sentença transita em julgado, em tal hipótese, quando atacada por ação rescisória, seria provocar um desrespeito à ordem jurídica, cuja estrutura e finalidade estão voltadas para a promoção da justiça. Esta, por sua vez, só será alcançada se a todos for emprestado o sentimento da igualdade e de segurança.

Não se invoque, como é comum se fazer, a segurança jurídica estabelecida pela coisa julgada. A segurança jurídica, por ela tratada é a de natureza processual, isto é, a surgida em decorrência do pronunciamento judicial, não sujeita, portanto, a modificações se não existir uma razão superior de ordem constitucional a descharacterizar essa força.

É de ser lembrado que a Constituição Federal, fiel a esse sistema hierárquico que se acaba de demonstrar, protege a coisa julgada, apenas, face aos efeitos de lei ordinária a ele posterior. Essa característica bem demonstra o cunho processual da segurança jurídica estabelecida pela coisa julgada, tornando-se instável perante a vontade legislativa, por se prestigiar a independência do Judiciário como poder, não se permitindo que outra lhe tire os efeitos de suas decisões.

Não me impressiona, nem me influencia a alegada aplicação da Súmula nº 343 do STF, sobre a questão em debate. Entendo que ela, em se tratando de tema envolvendo constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei não tem eficácia. Outrossim, ela só se faz presente, ao meu pensar, quando se trata de texto legal de interpretação controvertida nos tribunais e referente a relações jurídicas de direito privado. Estas, como é sabido, não estão sujeitas a princípios cogentes, presentes no corpo da Carta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

Magna, salvo o concernente ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

No trato de confronto de lei com a Constituição Federal, de acordo com o nosso sistema imposto pela nossa Carta Magna, só o Supremo Tribunal Federal tem competência absoluta para se pronunciar, declarando, com força obrigatória, a sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade.

*A declaração de inconstitucionalidade assumida pelos tribunais de segundo grau, não tem a mesma potencialidade de imperatividade da oriunda pelo Supremo Tribunal Federal pela ausência de efeito definitivo absoluto e por aqueles não terem a competência outorgada pela Carta Magna de serem obrigados a guardarem a Constituição, como a possuída pela Colenda Corte (art. 102, CF).**

Convém sobrelevar que um dos pilares para a propositura da ação judicial a que se alude, onde fundamentalmente se arrimou a contribuinte como causa petiçãoária, reside no fato de a Lei nº 7.689/88 ter criado imposto e não contribuição social (fls. 10, 35 e seguintes). A decisão transita em julgado agasalhando a fundamentação acolheu o desiderato em sede de ação Ordinária. Permanecendo perfilhado à tese esposada pelo Egrégio Tribunal, vale dizer, em plena correspondência com o pedido e o julgado, há de se avocar a súmula 239, de 16.12.1963, do Excelso Pretório que, *In verbis*, assim se manifesta em seu decisório:

“Decisão que declara indevida a cobrança de imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.”

Não há como desprezar, alinhando-se ao suscitado, a exegese do artigo 468 do Código de Processo Civil (CPC) que se transcreve, *in totum*:

“ART. 468 - A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.”

Ora, se o tratamento dado pela impetrante à CSSL era o de imposto - proposição acolhida integralmente pela decisão transitada em julgado, infere-se estarmos, agora, com a superveniência das Leis nº 7.856/89 e 7.738/89, frente a legislação distinta e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

fatos de natureza diversa - aquela entendida pelo S.T.F. como exação inserta no gênero tributo (não da espécie imposto). Eis, diante de nós, dois pilares básicos que objetam o pleito recursal.

Ao reverso do afirmado pela litigante, estou convencido, a par do exposto, que a sentença a que se alude por certo também não apreciou a eventual incidência da norma sobre fatos futuros, ou sobre créditos vincendos (após 1989).

Tomemos a exegese da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, mais especificamente em seu artigo 2º, normatizada pela IN-SRF nº 198, de 29.12.1988:

"Art. 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda;

*Obs.: A IN/SRF nº 198/88 definiu a base de cálculo **como o valor positivo do resultado do exercício, já computado o valor da contribuição social devida** (...).*

§1º - Para efeito do disposto neste artigo:

a) - será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

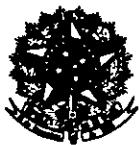
b) - no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) - o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial será ajustado pela:

1. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

3. exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores.

4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido."

A Lei nº 8.034, de 12.04.1990, com eficácia a partir de 14 de julho de 1990, resgatou edições legais pretéritas a este teor e inovou, significativamente, a composição da base de cálculo até então vigente para as pessoas jurídicas submetidas à apuração do lucro real, enfatizando-se as seguintes inclusões defluentes de seu texto legal (art. 2º):

"(...);

1. adição do valor da reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;

2. adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;

3. (...);

4. (...);

5. exclusão do valor das provisões adicionadas, na forma do item 3 que tenham sido baixadas no curso do período-base;

6. dedução das participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados (art. 7º da IN nº 90, de 15-07-92).

Observe-se que as alterações a este teor não se quedaram incólumes, merecendo destaques outras modificações anteriores, tais como as prescritas pelo art. 42, §4º da Lei nº 7.799, de 10.07. 1989; art. 7º da Lei nº 7.856, de 24.10.1989; e art. 1º, inciso II da Lei nº 7.988, de 28.12.1989.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

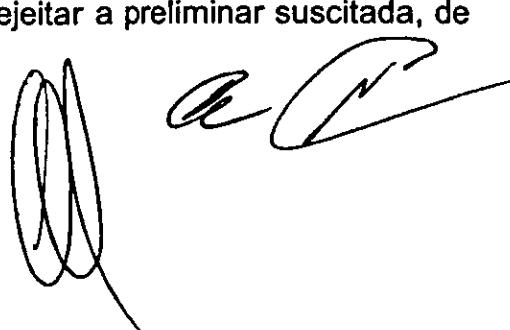
Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

Como corolário, a coisa julgada resta descaracterizada pela tangência de dois vetores indissociáveis: **lei superveniente e fatos de natureza diversa**. A Lei nº 8.034, de 13.04.1990, ao erigir uma nova base de cálculo para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, dramaticamente distante da regida pela Lei nº 7.689/88, manifestamente atendeu ao dualismo que se aponta indispensável.

Portanto, a coisa julgada a que se refere a contribuinte não tem pertinência com a exação imposta, pois o seu caráter não se irradia a outros exercícios e nem ataca lei nova, a exemplo das Leis 7.738/89 (arts. 16 e seguintes), 7.799/89 (art. 42), 7.856/89 (arts. 2º e 7º), 7.988/89 (art. 1º), 8.034/90 (art. 2º), 8.114/90 (art. 11), Decreto nº 332/91 (art. 41), 8.212/91 (arts. 22 e 23), 8.383/91 (arts. 44 e 45), 8.541/92 (arts. 38 e 39), Complementar nº 70/91 (art. 11), Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 (art. 1º), 8.981/95 (arts. 57 a 59), 9.065/95 (arts. 1º e 16), 9.249/95 (arts. 2º, 19 e 20), Emenda Constitucional nº 10, de 04 de março de 1996 (art. 2º), 9.316/96 (todos os artigos), 9.430/96 (arts. 9º a 14 e 28) - mas se aprisiona na dimensão temporal da sentença contemplativa dos exercícios abarcados pela Lei 7.689/88; melhor dizendo: goza de eficácia nos anos-base de 1988 e 1989. Ademais, a Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 (LICC), em seu artigo 1º, § 4º, salienta que as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.

Ainda que no limite extremo do hipotético prevalecessem os argumentos expendidos pela contribuinte, esta não ficaria a salvo eternamente da obrigação tributária a que recusa submissão, a não ser com um abominável desrespeito ao princípio pétreo da igualdade o qual consiste em dar tratamento igual aos iguais. Enfim, o julgado não tem caráter de imutabilidade para os eventos fiscais futuros, frise-se".

Com base nestes fundamentos é de se rejeitar a preliminar suscitada, de extinção do processo sem julgamento de seu mérito.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

Vencida a preliminar, a questão posta em discussão refere-se a limitação à compensação de bases negativas da contribuição social. Neste ponto, já manifestei-me sobre a impossibilidade da limitação de 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativa da Contribuição Social por afronta ao art. 43 do CTN e das demais normas que compõem o ordenamento jurídico relativamente à apuração de lucro, seja pela lei comercial, seja pela lei fiscal.

Nesta terceira Câmara meu posicionamento era inicialmente vencido pela maioria de seus membros, que se posicionam pela limitação desta compensação, uma vez que havendo previsão legal, os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSL são compensados de conformidade com a legislação vigente na época da compensação e não de acordo com a legislação do momento em que foram gerados.

Com nova composição da Câmara, a tese a impossibilidade da limitação passou a ser vencedora, por maioria de votos, especialmente quando há prejuízos formados anteriormente a 1995.

Tinha-se presente, que a prevalecerem os artigos considerados como infringidos, estar-se-ia tributando o patrimônio e não o lucro, ou seja, transformando o Imposto de Renda e a Contribuição Social em tributos sobre o Patrimônio.

Entretanto, após inúmeras manifestações do Poder Judiciário, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deste Conselho de Contribuintes, que trazem o entendimento de que a limitação não ofende o artigo 43 do CTN, nem as normas que regem o Imposto sobre a Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro, não há como discordar do entendimento majoritário, não só administrativo como judicial.

O Recurso Especial nº 188.855-GO, cujo relator foi o eminente Ministro Garcia Vieira, foi assim ementado:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

"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."

Em seu voto, o Min. Relator cita a súmula 584 do Excelso Pretório que traz o seguinte texto: "Ao imposto calculado sobre rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração", para concluir que não se pode falar em direito adquirido porque não se caracterizou o fato gerador.

Mais adiante afirma que não se confunde o lucro real com o lucro societário, porquanto o primeiro é o lucro líquido do preço de base ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda.

Aduz, também, em seu voto, relativamente aos arts. 43 e 110 do CTN, que a questão fundamental, que se impõe, é quanto a obrigatoriedade do conceito tributário de renda (lucro) adequar-se àquele elaborado sob as perspectivas econômicas ou societárias. Entende que tal não ocorre, visto que a Lei nº 6.404/76 (lei das S. A.) claramente procedeu a um corte entre a norma tributária e a societária, colocando-as em compartimentos estanques, como se depreende do conteúdo do § 2º, de seu art. 177.

Diz este parágrafo segundo que "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 objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

Conclui esta parte do voto, manifestando-se que 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.

Sobre a pretensa retroatividade da lei e sua não publicação no exercício de 1995, a Primeira Turma do STF ao julgar RE nº 256.273-4 MG, cujo relator foi o Min Ilmar Galvão, analisando a afirmativa da recorrente de que o Diário Oficial, em que foi veiculada a MP nº 812/94, somente teve sua distribuição iniciada às 19:45 daquele sábado, manifestou-se no sentido de que tal fato não chegou a ser comprovado.

Com estes argumentos do decidido pelo STF e STJ e as inúmeras manifestações da Câmara Superior de Recursos Fiscais, favoráveis à limitação à compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo da Contribuição Social, forçoso é alterar meu posicionamento para acatar estas decisões superiores.

No entanto, a despeito de acolher a tese da limitação à compensação, entendo que os prejuízos fiscais e as bases negativas da Contribuição Social sobre o Lucro, formados durante o ano calendário, devem ser admitidos para compensação integral no mesmo ano, tendo em vista o princípio na equivalência na tributação, como também da isonomia (CF, art. 150, inc. II)

As empresas que apuram o lucro real anual, pelo próprio sistema adotado, têm os prejuízos e bases negativas da CSL formados durante o ano embutidos em seu resultado ou, em outras palavras, seus prejuízos fiscais e bases negativas são inteiramente absorvidos por eventuais lucros.

Assim, mesmo admitindo-se a limitação da compensação das bases negativas, tal limitação não poderá prevalecer dentro do próprio ano-calendário,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

vislumbrando-se daí, erros nas bases de cálculo, porquanto há bases negativa nos meses de março a agosto e novembro do ano autuado e anteriores ao lançamento, relativos aos meses de setembro, outubro e dezembro."

Desta forma, não se deve admitir a compensação integral dos prejuízos e bases negativas anteriores ao ano calendário de 1995, mas admite-se a compensação integral daqueles formados dentro do próprio ano de 1995.

A rejeição à limitação dentro do ano calendário advém da interpretação teleológica e sistemática do texto legal, onde não se pode admitir uma interpretação de forma restrita. A apuração da finalidade da lei, ou a finalidade objetivada no texto e no contexto se revela na estrutura da ordem jurídico tributária e sua harmonia com as demais partes da ordem jurídica, especialmente os princípios gerais de direito tributário, amplamente tratado no texto constitucional.

Para tanto, há que se admitir o princípio da isonomia que a doutrina correlaciona à capacidade contributiva, apesar de com ela não se confundir.

A capacidade contributiva é identificada a partir da vontade manifesta na hipótese legal e a ocorrência do fato concreto a ela subordinado. No caso, a tributação incidente sobre o lucro líquido ajustado, base da Contribuição Social.

Esta capacidade contributiva está explicita no lucro apurado, seja pela forma anual, seja mensal. A anual se distingue da mensal, pelos pagamentos feitos com base em estimativa, para ajuste no final do ano calendário, enquanto o mensal é apurado com base nos balanços mensais.

Neste ponto, se correlaciona a capacidade contributiva com o princípio da isonomia, para que todos que tenham apurado lucro em igual montante tenham tributação equivalente, ou seja, deve-se atingir isonomicamente a capacidade contributiva. Se os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10380.023609/00-66
Acórdão nº : 103-21.066

lucros são idênticos, não há como haver tributação diferente pela simples opção da forma de apuração dos recolhimentos mensais.

A uniformidade na tributação, segundo a qual fatos iguais devem, em princípio, ser igualmente tributados, nos leva a, dentro da apuração do resultado com base no lucro real, ou no lucro líquido, não distinguir a incidência de tributos pela diferenciação na forma de apuração desse lucro, seja anualmente, seja mensal, pois trata-se do mesmo lucro real, ou do lucro líquido, caso da Contribuição Social.

Nessas considerações, a lei, quando se refere a período-base, traz a conotação ou o alcance de exercício financeiro da União, que representa o ano civil ou ano calendário.

A lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro estabelece em seu artigo 34, que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil e, seu artigo 35 e inciso I, indicam que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas.

Como a limitação imposta pelas Leis nº 8.981/95 e 9.065/95 têm objetivo meramente arrecadatório, ao postergar a compensação das bases negativas da CSL, como também do prejuízo fiscal, é no ano calendário que deve haver a restrição à limitação à compensação das bases negativas da Contribuição Social.

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e dar provimento parcial ao recurso para admitir a compensação integral das bases de cálculo negativas formadas dentro do próprio ano calendário.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2002


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

