



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94
Recurso nº : 125.890 (Voluntário)
Matéria : CSLL - Exercício 1996
Recorrente : ITAGUAREMA IMOBILIÁRIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Recife - PE
Sessão de : 22 de junho de 2001
Acórdão nº : 103-20.643

CSLL - COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS - Acumuladas até 31/12/94, permanecem submetidas às disposições da legislação vigente à época de sua apuração. Precedentes dos Acórdãos 101.92411/98 e 101.75566/84, da 1ª Câmara deste Conselho.

POSTERGAÇÃO - A compensação integral, da base negativa da CSLL, ainda que aplicável fosse o limite de 30%, configuraria hipótese de postergação, pois representaria modalidade de antecipação de redução do lucro real, acarretando diferimento do imposto que se está a exigir, hipótese tratada no art. 219 do RIR/94, então vigente, normatizado pelo parecer COSIT nº 02/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso voluntário interposto por ITAGUAREMA IMOBILIÁRIA 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, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


PASCHOAL RAUCCI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 JUN 2001

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94
Acórdão nº : 103-20.643

Recurso nº : 125.890 (Voluntário)
Recorrente : ITAGUAREMA IMOBILIÁRIA LTDA.

RELATÓRIO

1. Em decorrência de revisão na declaração de rendimentos do exercício de 1996, ano-calendário 1995, foi lavrado o auto de infração de fls. 1/11 por :

- a) compensação a maior do saldo de base de cálculo negativa de períodos anteriores, na apuração a CSLL;
- b) compensação na base de cálculo negativa de períodos-base anteriores, na apuração da CSLL, superior a 30% do lucro líquido ajustado.

2. Em consequência, foi constituído um crédito tributário de R\$ 3.563,34, sendo :

Contribuição Social	R\$ 1.311,51
Multa de Ofício (75%)	R\$ 983,63
Juros de Mora	<u>R\$ 1.268,20</u>
TOTAL	R\$ 3.563,34

3. O contribuinte tomou ciência da autuação em 23/12/99 (fls. 13), apresentando a impugnação de fls.15/33 em 12/01/2001, cujas razões podem ser assim sintetizadas.

4. Que nos meses de setembro, novembro e dezembro de 1995, teria efetuado compensação de base de cálculo negativa referente a períodos anteriores, acima de 30% da base de cálculo da CSLL, conforme descrito no auto de infração.

5. O procedimento fiscal, diz a impugnante, reflete evidente equívoco sobre a aplicação e alcance das normas que regem a matéria, pois a compensação efetuada pelo contribuinte tem respaldo no art. 44, parágrafo único, da Lei nº 8383/91, além do que a Lei 8981/95 contraria o conceito de renda-lucro e só pode ser aplicada a partir de 1996, por força dos princípios da

irretroatividade e anterioridade, não podendo alcançar base de cálculo negativa existente em 31/12/94.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94

Acórdão nº : 103-20.643

6. Alega o impugnante que a limitação para compensação da base de cálculo negativa da CSLL decorre da MP nº 812/94, que só teve publicidade com a circulação do DOU em 02/01/95, contrariando o princípio da irretroatividade, somente produzindo efeitos a partir de 1º/06/96.

7. Entende o impugnante que " o crédito tributário constituído, cuja regularidade se questiona, funda-se em norma desprovida de validade que, por se contrapor aos princípios *constitucionais da anterioridade e irretroatividade das leis, afeta o direito adquirido e o ato jurídico perfeito* " (fls. 18, subitem 2.8), ilustrando sua posição com citações aos arts. 5º, XXXVI e 195, § 6º, ambos da Constituição Federal, bem como o art. 44 e seu parágrafo único da Lei nº 8383/91.

8. No item 2.9, a fls. 18/19, o impugnante menciona diversas decisões judiciais, considerando inconstitucional a limitação estabelecida pela MP nº 812/94, convertida na Lei nº 8981/95, além de transcrever a ementa de Acórdão da 4ª Turma do TRF da 3ª Região, na AMS nº 181606 (DJU de 12/05/98, pág. 327).

9. Ressalta mais, o impugnante, que o dispositivo legal contestado distorce o conceito de renda-lucro, estabelecido no art. 43 do CTN, pois só há lucro na hipótese de efetivo acréscimo patrimonial; assim, vedada a compensação do prejuízo ou das bases negativas, a exigência fiscal passa a incidir " *sobre o patrimônio em processo de redução* " (subitem 2.41, fls. 19).

10. Reforçando as idéias que expõe, menciona João Dacio Rolim, em trabalho publicado na IOB de jurisprudência, 1ª quinzena de abril/95 e transcreve ementa de decisão da TRF da 5ª Região (subitem 2.14).

11. Em sequência, alude ao art.189 da Lei 6404/76 e art. 110 do CTN, transcrevendo destaque do voto prolatado pelo eminente Juiz Dr. Araken Mariz (subitem 2.16) e menciona Sampaio Dória, citado por João Dacio Rolim (subitem 2.17).

12. Assim, conclui o impugnante, resta evidente que não pode prosperar a exigibilidade de crédito tributário, pois amparado em normas desprovidas de eficácia, conforme amplamente exposto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94
Acórdão nº : 103-20.643

13. Prosseguindo em sua impugnação, o contribuinte contesta a aplicação de multa de 75%, atribuindo-lhe a natureza de multa moratória, que constituiria violação às garantias constitucionais do direito de propriedade e vedação de confisco, transcrevendo, a respeito, lições dos mestres Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva Martins (subitens 3.1, 3.2 e 3.8).

14. Alega a defendente que jamais consegue, em seus negócios, margem de lucro que supere a 5%, e que a multa, dada a sua natureza compensatória, jamais poderia alcançar o patamar de 75%, numa economia estabilizada (subitem 3.9).

15. Ressalta que as multas compensatórias deveriam ter por limite o proveito que decorre do inadimplemento da obrigação, sob pena de ferir o direito de propriedade e da livre iniciativa, mencionando manifestação do STF, citada por Raquel Denize Stumm (subitem 3.11).

16. Invocando o Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8078/90), informa que as multas de mora não poderão ser superiores a 2% (subitem 3.14), parâmetro que deveria ser observado também nas prestações que envolvem crédito tributário, inexistindo justificativa para penalidades exorbitantes, em face do princípio de isonomia, da vedação ao confisco e da proteção do direito de propriedade previstos na CF/88.

17. Socorre-se do art. 113 e seus §§ 1º a 3º do CTN, para consignar que a inobservância da obrigação acessória converte-se em obrigação principal, equiparando-se a penalidade, pois, ao tributo, para efeito de cobrança e, conseqüentemente, para fins de se verificar os seus efeitos confiscatórios, mencionando e transcrevendo sobre o assunto, as lições do Prof. José Orlando Rocha de Carvalho e Ives Gandra da Silva Martins (subitens 3.22 e 3.23).

18. Estende-se, ainda, o impugnante sobre o tema multa, mencionando e transcrevendo ementas de decisões judiciais, todas repudiando efeitos confiscatórios nas penalidades aplicadas (subitens 3.29, 3.30 e 3.31), concluindo que a multa moratória, diante do princípio da isonomia, deveria observar o limite de 2%, estabelecido no âmbito do direito do consumidor.

19. O impugnante argüi a ilegalidade da aplicação da Taxa SELIC na cobrança dos juros moratórios, pois instituída por ato infra-legal, de que é exemplo a Resolução nº 1124/86 do Banco Central do Brasil, quando o instrumento legal seria a lei ordinária, reproduzindo o ensinamento de Antonio Carlos Rodrigues do Amaral (subitem 4.2).

20. Reporta-se o impugnante aos artigos 161, " caput ", e seu § 1º, e 170, parágrafo único, ambos do CTN, que mencionam a taxa de 1% ao mês, para cálculo dos juros, bem como ao art. 192, " caput " e seu § 3º da CF, que, ao dispor sobre o Sistema



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94
Acórdão nº : 103-20.643

Financeiro, estabelece o limite de 12% ao ano (subitens 4.3, 4.4 e 4.5) entendendo, por isso, ser indevido o percentual de juros que excede 1% ao mês.

21. Concluindo a impugnação, faz uma síntese das razões jurídicas invocadas anteriormente, para que " seja julgada improcedente a ação fiscal objeto do Auto de Infração mencionado " aditando que, se procedente fosse o lançamento, a multa aplicável seria no máximo 2% do valor do débito e os juros moratórios de 1% ao mês.

22. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife- - PE, apreciou e se manifestou sobre os diversos pontos focalizados na peça impugnatória, prolatando a Decisão nº 1517/2000, de fls. 86/98, e suas conclusões acham-se consubstanciadas na ementa abaixo reproduzida :

"Ementa : BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. Não compete ao julgador administrativo apreciar a eficácia e validade do limite de 30% para a compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro, constante da Lei nº 8.981/95. Trata-se de dispositivo legal vigente de observância obrigatória por parte das autoridades fazendárias.

CONCEITO DE RENDA. DIREITO ADQUIRIDO.

A compensação de prejuízos é elemento exterior à definição legal de renda e o direito adquirido somente existe após a ocorrência do fato gerador do imposto.

JUROS DE MORA / TAXA SUPERIOR A UM POR CENTO (1%) . POSSIBILIDADE.

É válida a imposição de juros de mora à taxa superior a um por cento (1%), quando há previsão legal nesse sentido.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente questionada pela impugnante, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70235/72, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8748/93.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa a ser aplicada em procedimento ex officio é aquela prevista nas normas válidas e vigentes à época de constituição do respectivo crédito tributário, não havendo como imputar o caráter confiscatório à penalidade aplicada de conformidade com a legislação regente da espécie.

MULTA DE OFÍCIO - REDUÇÃO AO PERCENTUAL DE 2% - A lei nº 9.298/96 não tem aplicação em auto de infração, pois se destina a esfera



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94
Acórdão nº : 103-20.643

civil e não a tributária, do que resulta incabível a pretensão de ver reduzida a multa de ofício de 75% para o percentual de 2%.

LANÇAMENTO PROCEDENTE ".
(Fls. 86/87)

23. Conforme já consignado, cumpre anotar que duas foram as infrações indicadas na autuação: a) compensação a maior da base de cálculo negativa; b) compensação superior ao limite de 30%.

24. Como na impugnação o contribuinte insurgiu-se apenas quanto à segunda infração acima mencionada, a primeira foi considerada não impugnada, o item 2 da Decisão DRJ/ Recife - PE (fls. 69) :

"2) DECLARAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA A MAIOR DO QUE A EXISTENTE. COD. CAPITULAÇÃO 01.01 (isolado) – COMPETÊNCIAS Jan/95 a Ago/95 e out/95.

De acordo com o demonstrativo as fls. 3/4 houve redução das bases de cálculo negativas da CSLL, em alguns períodos (Jan-Ago/95 e Out/95), por terem sido declaradas com valores a maior do que os saldos acumulados de prejuízos existentes até a competência específica anterior – Cód. Capitulação 01.01 (isolado). Essa última infração não acarretou ônus financeiro à impugnante, nem incidência da multa de ofício, houve apenas a redução do prejuízo fiscal declarado incorretamente.

Quanto a este ponto, há total concordância da impugnante com a ação fiscal, visto que, a mesma, em toda sua defesa, simplesmente não se defende da infração em comento com outra argumentação qualquer, que não seja a contestação referente a inconstitucionalidade da limitação da compensação a 30% do Lucro Real. Logo, considerar-se-á não impugnada a matéria referente a este litígio específico – Declaração a maior do saldo do prejuízo fiscal acumulado efetivamente possuído – pois esta não foi expressamente questionada pela impugnante, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93."++

25. Tomando ciência da Decisão da DRJ/ Recife - PE em 29/08/2000 (AR de fls. 75), a interessada apresentou recurso voluntário em 28/09/2000, constante de fls. 77/99, arrolando um bem imóvel de propriedade da recorrente, avaliado em R\$ 1.200.000,00 (fls. 77/78, subitem 1.3), o que atenderia os pressupostos para seguimento do recurso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94

Acórdão nº : 103-20.643

26. Abordando a decisão recorrida, a recorrente assim se manifesta :

"Ao acatar o lançamento, a decisão recorrida prima por exigibilidade de exação desprovida de materialidade, visto que as normas então vigentes asseguravam a compensação da base de cálculo negativa da CSLL com a base de cálculo positiva da contribuição do mês subsequente sem qualquer limitação material ..."
(Fls. 79, subitem 3.1)

27. As razões de recurso a seguir ofertadas constituem, praticamente, uma reiteração dos argumentos apresentados em primeira instância acrescentando, ainda, que a Primeira Câmara deste Conselho já reconheceu a tese da defendente, sobre a irretroatividade da Lei nº 8981/95, *" em diversos julgados que envolvem a compensação de prejuízos fiscais, o que alcança "mutatis mutandis", a compreensão da matéria em foco, tem admitido a compensação de lucro de períodos supervenientes, com os prejuízos fiscais, sem qualquer limitação. Dentre esses julgados, confira-se a decisão proferida no processo nº 11080.006894/97-11, Acórdão nº 101-92.605 (em anexo, Relatório, Voto e Acórdão)..."* (Subitem 3.10, fls.82).

28. Depois de reproduzir parte do estudo de Mizabel de Abreu Machado Derzi (subitem 3.12), reitera, quase que fielmente toda a fundamentação formulada na fase inicial do contencioso administrativo-fiscal (subitens 3.13 a 5.4 - fls.84 a 97).

29. Quanto à aplicação da taxa SELIC para cálculo dos juros moratórios, o recorrente traz à colação ementa da Decisão da 2ª Turma do STJ, que transcreve a fls. 97/98 (subitem 5.5.), e reproduz trabalho da lavra do insigne Ministro Dr. Domingos Franciulli Netto, do STJ, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 58, onde o insigne magistrado insurge-se contra a cobrança de juros de mora pela taxa SELIC (subitem 5.6 e 5.7).

30. Concluindo, o recorrente sintetiza os argumentos jurídicos apresentados, pedindo que seja declarado improcedente o lançamento contestado. Acrescenta, ainda, que a limitação da base de cálculo da contribuição, se admitida, somente se aplicaria após noventa dias da publicação da lei resultante da conversão da mencionada MP, isto é, base de cálculo negativa apurada após o mês de abril de 1995.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94
Acórdão nº : 103-20.643

VOTO

Conselheiro PASCHOAL RAUCCI, Relator

31. O recurso é tempestivo e foi arrolado bem imóvel em valor superior à totalidade do crédito tributário exigido, atendidos, pois, os requisitos de admissibilidade.

32. Matéria semelhante ao objeto dos presentes autos - Compensação dos prejuízos acumulados até 31/12/1994, sem a limitação de 30% estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 8981/95 - já foi apreciada e decidida por esta Câmara em diversos recursos, sendo os Acórdãos respectivos favoráveis à compensação integral, por maioria de votos.

33. Em sessão de 22/03/2001, fui relator do Recurso nº 124.747, no qual foi exarado o Acórdão nº 103-20540, tratando do tema compensação de prejuízos fiscais de exercícios anteriores, com os lucros líquidos ajustados apurados nos períodos subseqüentes. " Mutatis mutandis", o mesmo se aplica em relação à base negativa para cálculo da CSLL.

34. Nessa oportunidade procurei demonstrar os critérios perfilhados pela Administração Tributária, ao longo dos anos, à medida em que legislação superveniente alterava normas pertinentes à compensação de prejuízos, sendo invariavelmente admitida a hipótese de que os prejuízos compensáveis, apurados anteriormente à lei nova, permaneciam submetidos às disposições da legislação vigente à época de sua apuração (" Tempus regit actum ").

35. Nesse sentido, é válida a transcrição de parte do voto prolatado no Recurso nº 127.747 (itens 49 a 82), para melhor esclarecer o que ficou consignado no parágrafo precedente :

"49. A questão da limitação da compensação de prejuízos fiscais, apurados em períodos-base anteriores, com os lucros líquidos de períodos subseqüentes, não é nova no âmbito da legislação fiscal brasileira, tendo sofrido freqüentes alterações, no decorrer dos anos.

50. Houve época em que os prejuízos fiscais de um ano poderiam ser compensados dentro de três ou mais anos, com os lucros apurados nos períodos-base posteriores à ocorrência do resultado negativo.

51. Note-se que tais prazos eram de natureza decadencial. Findo o termo legal para a compensação do prejuízo, este ficava completamente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94
Acórdão nº : 103-20.643

obstado de qualquer compensação, ficando totalmente excluída a hipótese de compensação futura.

52. De se ressaltar que para os anos-calendário 1996 e 1997 vigorava o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1041, de 11/01/1994, que vigorou até a edição do novo RIR, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26/03/99, republicado em 17/06/99.

53. O RIR/94 compreendia cinco Livros, subdivididos em Títulos, Subtítulos, Capítulos, Seções e Subseções; no caso destes autos, fixar-nos-emos no LIVRO II – TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS, Título IV – DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, Subtítulo II – LUCRO REAL, cabendo dedicar maior atenção ao Capítulo XVI – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

54. O regime de compensação de prejuízos fiscais está disciplinado no art. 502 e seguintes do RIR/94, figurando no Regulamento textos grafados em negrito, encimando os respectivos dispositivos regulamentares, que para melhor ilustração e acompanhamento das idéias do relator, seguem adiante transcritos:

DISPOSIÇÕES GERAIS

"Art. 502 – O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no Livro de Apuração do Lucro Real, corrigido monetariamente, até o período-base em que ocorrer a compensação."

"§ 1º - Dentro do prazo previsto neste Capítulo a compensação poderá ser parcial ou total, em um ou mais períodos-base, à opção do contribuinte."

"§ 2º - A absorção, mediante débito à conta lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo."

55. Prossequindo nas suas disposições normativas, o RIR/94 trata, separadamente dos prejuízos fiscais apurados: a) até 31/12/91; b) no ano-calendário 1992; c) a partir de 1º/01/93, a saber:

PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 1991.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94
Acórdão nº : 103-20.643

"Art. 503 – A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base encerrado até 31 de dezembro de 1991, com o lucro real determinado nos quatro anos-calendário subsequentes."

PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1992.

"Art. 504 – O prejuízo fiscal apurado em um mês do ano de 1992 poderá ser compensado com o lucro real de períodos subsequentes."

PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 1993.

"Art. 505 – Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados em até quatro anos-calendário subsequentes."

56. O mesmo RIR/94 ainda trata da compensação de prejuízos nos arts. 506 a 512, mas que se referem a situações especiais, tais como: sociedades civis de profissões regulamentadas, atividade rural, etc., que não dizem respeito ao tema em foco no presente recurso.

57. O propósito da transcrição dos arts. 502 a 505 do RIR/94, é demonstrar que foram respeitadas as normas vigentes à época da apuração dos prejuízos ("tempus regit actum"), ficando evidenciada a não aplicabilidade da lei nova às situações regidas por leis anteriores, cujas diretrizes permaneciam íntegras.

58. Em outras palavras: o RIR/94 consagrou a coexistência de normas diferenciadas, estabelecidas por cada um dos diplomas legais editados em momentos diferentes.

59. Vale dizer que cada ato legal produziu efeitos "ex-nunc", isto é, foram respeitados os direitos fixados pelas leis anteriores, que estabeleciam diferentes prazos para as compensações de prejuízo.

60. Por oportuno, cabe aduzir que o estabelecimento de prazos legais à compensação de prejuízos, não é olvidado pela Administração Empresarial na condução dos seus negócios, pois interferem diretamente em seus fluxos financeiros, alternativas de investimentos, etc., no pressuposto da segurança jurídica dos direitos que lhe são conferidos por lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94
Acórdão nº : 103-20.643

61. *RENÉ IZOLDI AVILA, "in" Imposto de Renda pessoa Jurídica – D.L. 1598, Comentado e Aplicado, Editora Síntese Ltda., 2ª Edição, a fls. 313/319, transcreve e comenta o art. 64 e seus §§ do DL 1598/77, que trata da compensação de prejuízos.*

62. *Lembra o autor citado que a compensação de prejuízos até o ano-base 1975 era regulada pelo art. 275 do RIR/75. A partir do ano-base de 1976 entrou em vigor o DL nº 1493/76, cujas principais inovações foram:*

- a) desapareceu a condição de que não existissem lucros suspensos ou reservas;*
- b) a compensação passou a ser feita com lucros contábeis;*
- c) a compensação passou a poder ser feita nos 4 (quatro) exercícios seguintes, e não mais em apenas três, e*
- d) foi definido o prejuízo, para efeito de compensação.
(Op. Cit., fls. 314, "in fine" e fls. 315, "in limine")*

63. *Com a redação do art. 64 do DL 1598/77, o prazo para compensação continuou em quatro períodos-base subseqüentes, mas o prejuízo compensável não mais é o "contábil" e sim o "prejuízo fiscal", diz René I. Ávila, acrescentando que a matéria foi adequadamente esclarecida pelo Parecer Normativo nº 41/78 (op. Cit., fls. 315, itens 133 a 138).*

64. *Do Parecer Normativo CST nº 41, de 25/04/78, que trata da compensação de prejuízos, destacamos os seguintes tópicos:*

"Trata-se de esclarecer qual o tratamento fiscal a ser dispensado nos prejuízos a compensar, tendo em vista a alteração da legislação relativa à matéria, especialmente a introduzida pelo Decreto-Lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977. As principais dúvidas levantadas relacionam-se com a determinação do prejuízo compensável, quando ocorrido em período-base anterior ao relativo ao exercício financeiro de 1978, e com a correção monetária desses mesmos prejuízos."

"2. A compensação de prejuízos foi permitida pela Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, segundo a qual o prejuízo verificado num exercício pode ser deduzido, para compensação total ou parcial, no caso de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94
Acórdão nº : 103-20.643

inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensivos, dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subsequentes."

"3. Posteriormente o Decreto-Lei nº 1493, de 7 de dezembro de 1976, estabeleceu que o prejuízo verificado num exercício, a partir do período-base relativo ao exercício de 1977, poderia ser compensado, total ou parcialmente, com os lucros contábeis apurados dentro dos quatro exercícios subsequentes. O prejuízo, para fins de imposto de renda, foi definido como o verificado na apuração contábil da pessoa jurídica no período-base, diminuído dos custos, despesas operacionais e encargos não dedutíveis."

65. Após tecer várias considerações sobre o art. 64 e seus §§, o PNCST nº 41/78, no seu item 6 assevera:

"6. Os prejuízos apurados anteriormente ao período-base relativo ao exercício financeiro de 1978, porém, permanecem submetidos à legislação vigente à época de sua apuração." (grifamos)

66. A Lei nº 8383, de 30/12/91, alterou a sistemática da tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas, introduzindo o sistema denominado bases correntes, conforme se depreende do art. 38 e seu § 1º, do diploma legal citado, "in verbis":

"Art. 38 – A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem sendo auferidos."

"§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido."

67. A questão da compensação dos prejuízos, na nova sistemática, foi normatizada pelo § 7º do art. 38 da mesma Lei nº 8383/91, "in verbis":

"§ 7º - O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subsequentes."

68. Tendo em vista as profundas alterações introduzidas na sistemática de apuração e pagamento do imposto de renda das pessoas jurídicas, a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94
Acórdão nº : 103-20.643

Coordenação do Sistema de Tributação houve por bem baixar esclarecimentos sobre a aplicação da Lei nº 8383/91, mediante expedição do BOLETIM CENTRAL EXTRAORDINÁRIO CST nº 039, de 14 de abril de 1992, publicado na Coletânea de Legislação/92 – Imposto de Renda, Edição do M. Fazenda, Secretaria da Receita Federal, fls. 267/280.

69. A matéria está distribuída por XVIII Títulos, sendo destinado aos PREJUÍZOS FISCAIS o nº XV (pág. 276), de onde reproduzimos os quesitos 001 e 002 e respectivas respostas:

Questão: “001 – Considerando o novo regime de apuração mensal do imposto, a compensação fiscal de prejuízos fiscais deverá observar o prazo máximo de 4 anos? Ou o prejuízo fiscal poderá ser compensado em qualquer época?”

Resposta: “O artigo 38, ao implantar o sistema de bases correntes para as pessoas jurídicas, alterou todas as normas então vigentes para apuração do imposto. Assim o prazo de 4 anos para compensação total ou parcial dos prejuízos fiscais aplica-se, tão somente, aos valores apurados até 31.12.91 (1).

A partir de 01/01/92, à luz do parágr. 7º do art. 38, o prejuízo fiscal não tem mais prazo para compensação.”(2)

(1) cf. RIR/94, art. 503, transcrito no item 55 deste.

(2) cf. RIR/94, arts. 504 e 505, transcritos no item 55 deste.

Questão: “002 – O parágrafo 7º do art. 38 da Lei nº 8383/91 revogou o art. 382 do RIR/80 (prazo de compensação em quatro períodos-base seguintes)? Qual a sua vigência?”

Resposta: “O art. 382 do RIR/80, cuja matriz legal é o Decreto-lei nº 1598/77, não mais vigora após a edição da Lei nº 8383/91. O prazo e as normas de compensação dos

prejuízos fiscais apurados até 31/12/91, seguem as regras anteriores.”
(Seguem exemplos com datas)

70. A exaustiva trilha seguida para identificar o tratamento dado aos prejuízos compensáveis, com a superveniência de novas legislações, alterando os critérios e prazos para compensação dos resultados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94
Acórdão nº : 103-20.643

negativos anteriores, permitiu verificar que o posicionamento da Administração Tributária Federal tem sido coerente, consistente e constante fixando o critério jurídico de que os prejuízos compensáveis apurados anteriormente à lei nova, permanecem submetidos às disposições da legislação vigente à época de sua apuração.

71. No caso dos presentes autos, o contribuinte requer seja-lhe reconhecido o direito à compensação dos prejuízos acumulados até 31/12/94, com os resultados dos anos-base 1996 e 1997 (a questão referente ao ano-calendário 1995 está "sub-judice"), seguindo as regras vigentes à época da apuração dos citados prejuízos.

72. Noutros termos, afigura-se-me que o recorrente alvitra seja-lhe aplicado o critério jurídico de longa data perfilhado pela Administração Tributária, consubstanciado em Regulamentos e Atos Normativos anteriores, como demonstrado.

73. Sobre o tema, é pertinente reproduzir os preceitos do art. 100 e seus incisos I e III, do CTN:

"Art. 100 – São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

*I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II – "omissis"*

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas."

74. O dispositivo legal, objeto dos autos, dispõe:

"Art. 42 – A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento."

*"Parágrafo único – A parcela dos prejuízos finais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto neste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário seguintes."
(Grifos acrescentados)*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94

Acórdão nº : 103-20.643

75. O termo inicial para validade das regras contidas no art. 42 e seu parágrafo único da Lei nº 8981/95, está expresso, de forma imperativa, logo no início do comando legal, isto é, "a partir de 1º de janeiro de 1995."

76. Significa isso que os novos fatos, ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, estarão sob o comando da norma legal citada, na sua integralidade.

77. Em outras palavras, os lucros líquidos ajustados a partir de 1º de janeiro de 1995, ajustados pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, não poderão ser reduzidos em mais de trinta por cento, com os prejuízos apurados também a partir dessa data.

78. Se assim não for, estará sendo aplicado o velho brocardo jurídico denominado "Lei do funil: largo para mim, estreito para ti", pondo por terra as prerrogativas dos contribuintes, relativamente ao tema compensação de prejuízo, consagrada pela reiterada e uniforme orientação fixada pela Administração Tributária, ao longo das últimas décadas, como já largamente discorrido.

79. Além do mais, outras razões de natureza jurídica invocadas pelo recorrente, tais como:

- a) efeito retroativo, prejudicando direito adquirido;
- b) tributação sobre o patrimônio, pois o auferimento de lucro após prejuízos anteriores, representa mera recuperação de capital;
- c) que a restrição à compensação do prejuízo faz incidir o imposto de renda sobre o lucro inexistente, ou ainda sobre valor maior que o verdadeiro lucro real, caracterizando modalidade de empréstimo compulsório, sem amparo legal, etc.

80. Essas postulações já foram admitidas pela Primeira Câmara deste Conselho, por votação unânime, no Acórdão nº 101.92411, em sessão de 12/11/98 e formalizada em 16/12/98, cabendo à relatoria ao I. Conselheiro Dr. Francisco de Assis Miranda.

81. Em seu extenso e bem fundamentado voto, o preclaro Conselheiro Relator menciona precedente consubstanciado no Acórdão nº 101-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94
Acórdão nº : 103-20.643

75566/84, publicado no DOU de 02/10/86, no qual foi reconhecido o seguinte:

"LEGISLAÇÃO APLICÁVEL – Os pressupostos do direito de compensar prejuízos se regem pela lei vigente à época de sua constituição. Preenchidas as condições da Lei, adquire-se este direito, que não poderá ser violado por lei nova, por força do disposto no art. 153, parágrafo 1º, da CF/88, preceito repetido no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro."

82. *Vale lembrar, consoante já enfatizado no item 73 deste que:*

- a) *"os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas";*
- b) *"as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas",*

são considerados normas complementares de leis, nos termos do art. 100 do CTN, conforme mencionado no item 73 deste".

36. Assim, sem prejuízo de outras relevantes razões de natureza jurídica, trazidas à colação e já oportunamente mencionadas, afigura-se-nos que a mudança abrupta na sistemática da compensação de prejuízos fiscais, desconsiderando todas as normas anteriores, cuja vigência foi sempre respeitada pelos diplomas legais editados posteriormente, representa uma quebra de princípios antes observados, permitindo conjecturar que o procedimento de que trata os presentes autos não se harmoniza com a "mens legis" do art. 146 do CTN, ao preceituar que as mudanças nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa somente podem ser aplicadas a fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução.

37. Por oportuno, transcreve-se a ementa do Acórdão unânime nº 101-92411, prolatado no Recurso nº 116.986, do qual foi relator o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, "in verbis":

*" CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA LIMITADA A 30%
DOS LUCROS - O direito adquirido à compensação integral nasce para o
contribuinte no instante em que for apurado o prejuízo no levantamento do
balanço.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031369/99-94
Acórdão nº : 103-20.643

A partir desse instante a aplicação de qualquer norma limitativa da sua compensação com lucros futuros, torna-se impossível, por força da proteção constitucional ao direito adquirido.

Prejuízo acumulado apurado quando a lei garantia a sua compensação integral.

Raciocínio válido para a Contribuição Social sobre o Lucro.

Recurso provido. "

38. Por outro lado, caberia observar "ad argumentandum tantum", que a inobservância da limitação de que trata a Lei nº 8981/95, caracterizaria hipótese de postergação, pois representaria modalidade de antecipação de redução do lucro real, trazendo como consequência o diferimento da contribuição exigida, cujo lançamento deveria observar as disposições do art. 219, inc. I e II, e seus §§ 1º e 2º do RIR/94, então vigente, bem como os atos normativos baixados pela COSIT, especialmente o PN nº 02/96.

39. Quanto às compensações a maior, do saldo da base de cálculo negativa de períodos-base anteriores, descritas a fls. 03 (cód. de capitulação 01.01.), o contribuinte não contestou as alterações efetuadas de ofício, nem na fase impugnatória, nem na recursal, as quais, entretanto, não geraram crédito tributário.

CONCLUSÃO

Pelas razões fáticas e jurídicas supra e retro expostas, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para manter as alterações efetuadas de ofício na compensação a maior do saldo da base negativa de exercícios anteriores; e admitir a compensação da base de cálculo negativa da CSLL, acumulada até 31/12/94, ficando prejudicadas as demais questões relacionadas com a multa "ex officio" de 75% e os juros moratórios calculados com base na taxa SELIC.

Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2001


PASCHOAL RAUCCI

