



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Recurso nº : 126.033
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1996
Recorrente : ITAGUAREMA IMOBILIÁRIA LTDA
Recorrida : DRJ-Recife/PE
Sessão de : 26 de julho de 2001
Acórdão nº : 103-20.664 E RP/nº 103-0.278

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO.

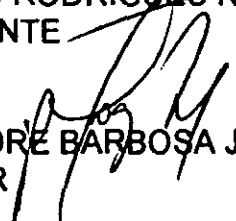
A compensação de prejuízos fiscais na apuração do lucro real passou a ser permitida com a promulgação da Lei 8.383/91. A limitação à compensação de prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa impostas pelas Leis 8.981/1995 e 9.065/1995, denotam uma forma de antecipação de tributo.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso 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 que negaram provimento integral e o Conselheiro Paschoal Raucci que negou provimento em relação aos prejuízos apurados no ano-calendário de 1995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 AGO 2001

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

Recurso nº : 126.033
Recorrente : ITAGUAREMA IMOBILIÁRIA LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração originário de revisão sumária de declaração de rendimentos correspondente ao ano-calendário 1995, cujo lançamento foi havido em razão de compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30% do lucro real, o que implicou num recolhimento a menor do Imposto de Renda/PJ e ensejando a exação consubstanciada no auto de infração de fls. 1/7.

A Empresa apresentou, tempestivamente, a Impugnação do lançamento (fls. 11/30), sob a seguinte argumentação:

- que a Lei 9.065/95, padecendo dos mesmos vícios que afetaram a MP 812, de 30.12.94 (convertida na Lei 8.981, de 21.01.95), somente teve publicidade no exercício de 1995, ensejando, por tal, contrariedade aos princípios constitucionais da Irretroatividade e da Anterioridade;
- ofensa ao direito adquirido, já que a nova norma (Lei 8.981/95) não poderia regular situação fática de anos-calendários anteriores a sua edição;
- as Leis 8.981/95 e 9.065/95 alteraram o conceito de renda definido pelo CTN e CF/88;
- o impedimento à compensação plena dos prejuízos ensejaria a imposição de tributação sobre fato que não reflete acréscimo patrimonial, mas sim, patrimônio em processo de redução, o que alteraria, por isso, o conceito legal de lucro;
- não é crível ao Direito Tributário atribuir ao lucro um conceito divergente daquele adotado pelo Direito Privado; sob pena de ofensa ao art. 110 do CTN;
- inaplicabilidade da multa de 75%, sob pena de contrariedade a princípios constitucionais;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

- ilegalidade da Taxa SELIC, com juros de mora superiores a 1% ao mês, haja vista a limitação imposta pelo art. 161 do CTN e,
- estipulação de juros superiores a 1% ao mês contraria o art. 196 da CF/88.

Contrapondo-se aos argumentos trazidos pela Impugnante, assim se pronunciou a DRFJ/Recife:

1. Da limitação à compensação integral dos prejuízos fiscais

Alega, aqui, que o lançamento "... foi albergado na restrição à compensação de prejuízos fiscais previstas no art. 42 da MP 812/94 (convertida na Lei 8.981/95), ..." que, por tal, ficou limitada a 30% do lucro líquido ajustado.

Diz, também, que as questões ligadas à discussão da constitucionalidade dos dispositivos tributários, levantadas pela Impugnante, escapam do orbe de atuação da esfera administrativa.

2. Do Princípio da Irretroatividade e da Anterioridade

Entende que a MP 812/94, de 30.12.94, teria eficácia para atingir a situação fática do ano-calendário de 1994, já que tal instrumento foi publicado ainda em 1994 (31.12), e com expressa menção de que entraria em vigor em 01.01.95 (art. 116), razão pela qual não haveria prejuízo aos princípios constitucionais da Irretroatividade e da Anterioridade.

3. Da ofensa ao direito adquirido

Diz, a DRFJ/Recife, que os dispositivos atacados não alteraram o direito adquirido da Empresa, havendo, tão-somente, restrições à proporção com que esses



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

prejuízos seriam apropriados a cada apuração do lucro real, aspecto esse não tido como direito adquirido do contribuinte.

E isso se daria em função do fato gerador do tributo em lide ser do tipo complexo, isto é, apenas se perfaz após o decurso de determinado período de apuração, querendo isso dizer □ na linha do art. 105 do CTN - que sendo a norma publicada antes desse momento alcançaria o fato gerador futuro e ainda pendente, como se deu *in casu*.

4. Da alteração do conceito tributário de renda/lucro

Argumenta, a DRFJ/Recife, que o art. 110 do CTN não pode ser interpretado isoladamente, mas sim, em conjunto com o art. 109 do mesmo diploma, não se podendo, por outro lado, misturar-se o conceito de lucro/renda tido pelo Direito Tributário e aqueloutro trazido pelo Direito Privado, dado o caráter de autonomia de que gozaria aquele ramo do Direito Público.

Nesse diapasão - prossegue a DRFJ/Recife - " ... 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.", até porque " o lucro real vem definido na legislação do imposto de renda, de forma clara, nos art. 193 e 196 do RIR/94."

Por isso - continua a DRFJ/Recife, não teria havido violação do art. 43 do CTN ou alteração da base de cálculo provocada por lei ordinária, podendo ter havido, ao contrário, modificação do conceito de compensação originariamente definido no Direito Civil, o que seria, para os efeitos tributários, " ... perfeitamente possível, consoante o art. 109 do CTN, visto que esse conceito não foi esposado pela Constituição, não se limitando, assim, ao que preceitua o art. 110 do CTN."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

Nesse ambiente, arremata a DRFJ/Recife, ao argumento de " ... essa legislação não alterou a forma de apuração do prejuízo fiscal anterior, e sim, a apuração do lucro real em 1995 e o limite de sua redução pela absorção de prejuízos fiscais anteriores, aplicando-se ao caso o art. 144 do CTN."

5. Da inaplicabilidade da multa de 75%

Nesse sítio, o órgão julgador prega o cabimento da aplicação da multa ao argumento de que não foi ela do tipo Multa de Mora, mas, sim, Multa de Ofício, tendo, essa, a característica de penalidade pecuniária, podendo ser graduada de modo a constranger o infrator a abster-se da prática do ato ilegal que visa a coibir, sendo aquela outra somente aplicada aos débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, não-pagos nas datas aprazadas.

Também aduz que a Lei 9.298/96 reduziu a multa pelo inadimplemento de obrigações previstas no art. 52 da Lei 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor) de 10 para 2%, fato sem qualquer repercussão ao caso ora debatido, já que inaplicável ao Direito Tributário, eis que estaria por regular apenas relações civis e não tributárias.

Desse modo, prossegue o julgador, " ... não é cabível a discussão acerca da lei mais benéfica ao contribuinte, já que as normas em questão — Lei 9.298/96, levantada pelo contribuinte, e Lei 9.430/96, que determina a multa de 75% — não se conflitam, pois destinam-se a esferas diversas: civil e tributária."

Por isso, entendeu a DRFJ/Recife que, " ... nos termos das disposições da Lei nº 9430/96 colacionadas, a multa de ofício deve ser aplicada sempre que o contribuinte deixar de recolher ou recolher a menor algum tributo devido, ou ainda, recolher a destempo sem o pagamento da multa de mora. Deste modo, é cabível a multa sempre que houver lançamento de ofício."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

6. Da ilegalidade da Taxa SELIC e juros superiores a 1%j

A exigência de juros de mora, de que trata o Auto, foi calçada no art. 84, I, da Lei 8.981/95 e no art. 13 da Lei 9.065/95, bem assim no art. 161, § 1º do CTN, que, em suas disposições facultam o estabelecimento de taxa de juros de mora superiores a 1% ao mês.

Pelo exposto, decidiu a DRFJ/Recife procedente as exigências fiscais, para, assim, declarar devido o crédito tributário relativo ao imposto constante do Auto de Infração, juntamente com a cobrança dos juros de mora, bem assim manter a multa de 75% sobre o valor do imposto ora exigido.

Cientificado dessa decisão (fls. 71), o Contribuinte dela recorre a esse Conselho (fls. 73/96), trazendo como amparo o seguinte argumento defensivo;

- violação dos princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei, já que a MP 812, de 30.12.94, somente foi efetivamente levada à publicidade em 02.01.95;
- já havia direito subjetivo do contribuinte para efetuar a plena compensação, pois estava sob a égide da Lei 8.541/92 (art. 12), e não sob o crivo da MP 812/94, razão pela qual havia adquirido tal direito sem qualquer limitação material;
- a limitação à compensação de prejuízos com o lucro real ensejaria tributação do capital da empresa, configurando-se, por tal, confisco da propriedade, o que é vedado pelo art. 150, IV, da CF/88;
- o conceito de lucro, no âmbito tributário, não pode ser diferente daquele adotado pelo direito privado, como quer fazer valer o Fisco;
- o fato da multa ser aplicada de ofício não descaracterizaria sua condição de multa moratória, dado que o CTN (art. 136 e ss) não faz qualquer distinção entre a natureza das multas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73

Acórdão nº : 103-20.664

- a aplicação da multa, no percentual de 75% do débito, afetaria a livre iniciativa e provocaria perda patrimonial fora da normalidade a ponto de comprometer a continuidade da empresa;
- a multa (de 75%), por uma questão de isonomia com as relações de consumo e por força das disposições da Lei 9.298/96, não poderia ultrapassar a 2%, sob pena de afeiçoar-se a um caráter nitidamente confiscatório;
- é inadmissível ao credor de determinada obrigação estabelecer, *spont sua*, remuneração de capital de modo a satisfazer suas necessidades, a título de juros moratórios ou compensatórios, como fez o Fisco ao utilizar-se das disposições da Resolução BACEN nº 1.124/86.
- a taxa de juros não poderia ser fixada por resolução do BACEN, mas, tão-somente, por lei complementar, sob pena de violação à CF/88;

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

VOTO

Conselheiro ALEXANDRA BARBOSA JAGUARIBE, Relator

O recurso é tempestivo e vem acompanhado de arrolamento, conforme disposto no parágrafo 3º do art. 32 da MP 1.973-65 de 28 de agosto de 2000, pelo que dele conheço.

O tema dos autos é a limitação de compensação de prejuízos fiscais em patamar superior a 30%.

Trata-se de tema bem conhecido desta Câmara, embora ainda não tenha obtido unanimidade de entendimento entre seus membros.

Várias correntes doutrinárias tentam explicar o significado jurídico-econômico de renda, através da adoção de uma ou outra teoria decorrente de pesquisas sobre a sua natureza econômica.

Embora saibamos que o caminho para se chegar a uma conceituação precisa do que seja renda seja muito acidentado e eivado de desvios é incontestável a concepção primeira e a idéia basilar que o termo renda traduz, qual seja: **a de acréscimo no patrimônio** (definição essa consagrada pelo CTN).

Nessa liça, o Supremo Tribunal Federal, através do voto Ministro Cunha Peixoto, assim o definiu:

"... por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo de patrimônio."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

No mesmo sentido, a opinião do Ministro Oswaldo Trigueiro, consubstanciada no RE 71.758-GB, ao proferir o voto condutor do Acórdão:

"Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica e jurídica. Concorde em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é renda ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxaçaõ, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante de pagamento de um débito."

Mais recentemente, o Ministro Carlos Velloso, ao proferir voto no RE 117.887-6 SP, ratificou o entendimento antes exposto, afirmando que:

"Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. Não me parece, pois que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda uma ficção legal."

Destarte, dúvidas não restam de que patrimônio é o conjunto de direitos e obrigações de uma pessoa, avaliáveis economicamente.

Essa noção é importante para que se possa determinar o acréscimo nele havido (patrimônio). Do mesmo modo, para se apurar o seu decréscimo. Assim, se por um lado o acréscimo patrimonial significa renda, o seu decréscimo, a sua diminuição se consubstancia em prejuízo para quem a suportou.

Não acredito, portanto, seja de bom alvitre, que o contribuinte seja compelido ao pagamento de tributo que tenha como base de cálculo o prejuízo auferido.

Então, a adoção da sistemática da compensação de prejuízos pela legislação tributária representa o reconhecimento da realidade de que a atividade da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

empresa é um processo contínuo, como, aliás, ressalta a lei das Sociedades Anônimas em diversos dispositivos.

Acresce que, o lucro auferido por uma pessoa jurídica durante sua existência não pode ser encarado como a soma algébrica de seus resultados, assim, por via de consequência, o reconhecimento ora mencionado é a consagração perfeita do princípio da preservação do patrimônio da empresa.

Dentre os permissivos legais que, à época, autorizavam a compensação de prejuízos fiscais, destaca-se o artigo 38 da Lei 8.383/91, que ao ser editada, além de não haver imposto qualquer limitação ao exercício do direito à compensação (o que só viria acontecer tempos depois), para fins de preservação do patrimônio da empresa, adotou e ainda mantém, como conceito de lucro, a mesma conceituação contida na Carta Magna, ou seja, a de acréscimo patrimonial.

É certo, portanto, que a legislação ordinária não vedava a compensação de prejuízos.

Ocorre que, tanto a proibição quanto a limitação à compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa impostas pelas Leis 8.981/1995 e 9.065/1995, caracteriza uma forma de antecipação do tributo, ou seja, uma forma oblíqua de aumentar a carga tributária do IRPJ e da CSLL.

Tal expediente, como é sabido, vai de encontro a preceitos constitucionais e infraconstitucionais, já que faz incidir imposto sobre fato que, consabidamente, não é lucro, onde não existe aumento patrimonial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

Por via de consequência, o impedimento ou a limitação ora cogitada à compensação, implica em desobediência à Carta Magna, na descaracterização da base de cálculo do IRPJ e da CSLL - uma vez que tal limitação interfere na formação da base de cálculo dos tributos que têm como fatos geradores os conceitos de renda e de lucro, conforme dispõe o artigo 43 do CTN.

A base de cálculo do IRPJ é o montante integral da renda (Constituição Federal, art. 146, III, 'a', c/c art. 44, do Código Tributário Nacional), ou seja, o lucro real, que nos termos da legislação vigente, é o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, podendo ser inserida, nesta última, a compensação dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores.

O IRPJ é devido na medida em que os ganhos e lucros são auferidos, razão pela qual sua base de cálculo, correspondente ao período-base de incidência, é o lucro real apurado, mensalmente ajustado ao final do exercício financeiro.

Por outro lado, a base de cálculo da CSL é o lucro (CF art. 195, I) ou, nos termos do artigo 2º, da Lei nº 7.689/88, o resultado do exercício, e é recolhida, no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, da mesma forma que o imposto de renda, ou seja, sobre bases correntes. Em sua apuração, entretanto, é deduzida a base de cálculo negativa referente resultados apurados em exercícios anteriores, havendo, dessa forma a compensação dos prejuízos acumulados.

A compensação dos prejuízos fiscais seja na apuração do lucro real para fins de incidência do IRPJ, seja a decorrente da base negativa da CSL na apuração do resultado do exercício, foi, em princípio, regulada pelo artigo 189, da lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas - que dispõe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

"Art. 189 – Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto de renda."

Parágrafo único – O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados pelas reservas de lucros e pela reserva legal."

Posteriormente, foi editado o Decreto-lei nº 1.598/77, que determinava:

"Art. 6º - Lucro real é o lucro do exercício ajustado pelas edições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária."

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

c) os prejuízos de exercício anteriores, observado o artigo 64:

"Art. 64 – A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subseqüentes".

Com a edição da Lei nº 8.541/92, vigente para o ano calendário de 1994, permaneceu a limitação temporal da compensação em até quatro anos calendários subseqüentes, somente para os prejuízos apurados a partir de 01.01.93, como se vê em seu artigo 12:

Art. 12 – Os prejuízos apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos monetariamente, com o lucro real em até quatro anos calendários, subseqüentes ao ano de apuração."

Quanto a CSL, em 1991 foi editada a lei nº 8.383/91, que regulou a sua compensação:

"Art. 44 – Aplica-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689/88) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, art. 35), as mesmas normas de pagamento estabelecidas pelo imposto de renda das pessoas jurídicas.

Parágrafo único – Tratando-se de base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculos do mês subseqüente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real."

A vigência deste dispositivo legal, inequivocamente, confirmou o direito das pessoas jurídicas de deduzir os seus prejuízos acumulados (na dicção de lei, a base de cálculo negativa), dos montantes devidos a título de CSL. A referida lei, ao encurtar o período-base de anual para mensal, estabeleceu que o prejuízo apurado em um mês é compensável com o lucro real dos meses subseqüentes, sem qualquer limitação temporal:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

"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.

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

Como se vê, os diplomas que trataram da compensação de prejuízo, seja pela lei comercial, seja em legislação específica, apesar de já terem fixado limitações de ordem temporal, não limitaram a compensação quantitativamente.

Ocorre que, em 20 de janeiro de 1995, foi sancionada a Lei nº 8.981, que, adotando as normas inscritas na Medida Provisória nº 812/94 disciplinou as regras aplicáveis ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e à Contribuição Social o Lucro.

Em seu corpo, a Lei nº 8.981/95 trouxe a seguinte regra:

"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 sobre a Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no "caput" deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes."

Em relação à Contribuição Social sobre o Lucro:

"Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento."

Os dispositivos legais acima transcritos, ao limitarem a redução do lucro líquido ajustado pelo cômputo dos prejuízos pretéritos em até 30% (trinta por cento) e determinarem que a parcela não aproveitada poderia ser utilizada nos anos subseqüente,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

alteraram as disposições anteriores que permitiam a diminuição do lucro líquido ajustado pelos prejuízos em 100%(cem por cento).

Ou seja, a partir de 01.01.95, as adições e exclusões/compensações do lucro líquido previstas na legislação do imposto de renda, para calcular-se o lucro real, sobre o qual deveriam incidir as exações em comento, foram limitadas, importando em uma apuração final distorcida da realidade.

Ocorre que, a meu sentir, não pode o legislador, extrapolar os limites legais intrínsecos desse ajuste, glosando, aleatória e injustificadamente legítimas deduções.

A limitação em 30% da compensação dos prejuízos fiscais acumulados é, portanto, inteiramente ilegal por ser manifesta a violação de vários princípios e garantias fundamentais.

Vetusta, portanto a ilegalidade dos artigos 42 e 58 da Lei 8.981/95, em face do que dispõe os artigos 150, IV, 153, III e 195, I, da Constituição Federal, bem assim, face o que está prescrito nos artigos 43 e 44 do CTN.

Segundo a dicção dos artigos 153, III e 195, I, da CF, os fatos geradores do IRPJ e da CSL são, respectivamente, *in verbis*:

"Art. 153 – Compete a União Federal instituir imposto sobre:
III – renda e proventos de qualquer natureza.

Art. 195 – A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados do Distrito Federal e dos Municípios e das seguintes contribuições sociais:

I – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

De igual forma, o CTN prescreve:

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

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

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

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

A propósito, ROQUE ANTÔNIO CARRAZA leciona:

"Obviamente, o art. 21 VI, da Lei Maior, não deu ao legislador ordinário liberdade para tributar o que lhe aprouver. Pelo contrario, conferiu-lhe apenas o direito de tributar a renda e os proventos de qualquer natureza.

Melhor esclarecendo, o IR só pode alcançar a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, vale dizer, o acréscimo patrimonial, experimentado durante certo período."

O Regulamento do Imposto de Renda, por sua vez, em seu artigo 193, conceitua lucro como sendo:

Art. 193 - Lucro real é o lucro líquido do período base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas nesse regulamento.

§ 2º - Os valores que, por competirem a outro período base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período base em apuração ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período base competente, excluídos do lucro líquido, ou a ele adicionados, respectivamente, corrigidos monetariamente (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 4º)".

Portanto, a hipótese de incidência do IRPJ e da CSL (CF, art. 153, III, c/c CTN art. 43 e CF 195, I) é, exclusivamente, de aumento patrimonial, sendo óbvio que esse aumento corresponde ao lucro líquido do exercício (Lei nº 1.598/77, art. 6º), que, por sua vez, é apurado de acordo com os preceitos da legislação comercial, dentre as quais a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

dedução dos prejuízos fiscais anteriores (Lei nº 6.404/76, art. 189, parágrafo único).

O IRPJ e a CSL incidem, portanto, sobre o resultado apurado após todos os ajustes para fins fiscais, sejam eles adições, exclusões, compensações ou deduções; ou seja, a base de cálculo é apurada com base no aumento real do patrimônio líquido, que compreende o capital social, as reservas de capital, de reavaliação e de lucros, bem assim os lucros ou os prejuízos acumulados, nos termos do artigo 178, § 2º da Lei nº 6.404/76.

Ora, sendo o lucro efetivo o acréscimo patrimonial, a não dedução de prejuízos anteriores implica na diminuição do patrimônio da empresa e faz incidir a exação sobre lucros fictícios, o que viola dispositivos constitucionais e o próprio Código Tributário Nacional.

A Lei nº 8.981/95, ao restringir a compensação dos prejuízos anteriores, passou, conseqüentemente, a tributar, por via oblíqua não a renda mais a própria receita que serviu de cobertura ao ressarcimento dos prejuízos pretéritos.

Entendo, por tais razões, que essa tributação é injustificável, dado que o conceito de renda é um e o de receita outro - bem mais amplo. Receita é a soma de ingressos na massa patrimonial, que podem vir a aumentá-la ou não. Se ocorrer aumento, há sobra, denominada de lucro, ganho ou renda, que vem a ser o fato gerador do IRPJ e da CSL. Caso não haja sobra, existe, tão-somente, ressarcimento de despesas, custos ou perdas, dentre os quais os as perdas relativas a prejuízos anteriores.

Segundo o artigo 189, da Lei das Sociedades Anônimas, bem como toda a legislação específica que a sucedeu, os prejuízos são deduzidos dos lucros para todos os fins, antes de qualquer participação. Isto porque, sendo o lucro ou a renda, acréscimo patrimonial, (o que não se verifica enquanto os prejuízos não são recuperados), o que se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73

Acórdão nº : 103-20.664

tem, até então, é recuperação, e não acréscimo de patrimônio.

Como os fatos geradores do IRPJ e da CSL são complexivos, só se completando ao final do período-base, ao longo do exercício ocorre somente um contrabalançar de perdas e ganhos. Havendo lucro, assim entendido o acréscimo patrimonial, impõe-se a tributação e o seu respectivo recolhimento. Porém, havendo prejuízo, ou seja, decréscimo patrimonial, este é automaticamente transferido para o período seguinte, para que seja compensado com os lucros futuros.

Nesse sentido, MISABEL ABREU MACHADO DERZI esclarece:

"Lucro somente haverá se houver acréscimo de valor real ao patrimônio líquido da pessoa, vale dizer, acréscimo ao resíduo do ativo (direitos-bens), após dedução do passivo (Obrigações-débitos). Assim, tanto o aumento como a redução do lado passivo, afetam substancialmente o lucro ou o prejuízo. A comparação entre os patrimônios líquidos da pessoa jurídica no início e no fim do período, à moda alemã é importante para se saber se houve lucro, como renda tributável. "

Desprezar essa realidade econômica e jurídica é fraudar a base de cálculo do tributo, propiciando a cobrança do imposto não somente sobre a renda, mas, também, sobre o próprio patrimônio da empresa. É, portanto, simplesmente desconfigurar o fato gerador do imposto. Tamanho o absurdo, que se passou a ter, dentro da mesma legislação e com a mesma denominação, dois impostos distintos: o primeiro, sobre a renda assim entendida como sendo o acréscimo patrimonial e o segundo, sobre a recuperação de perdas, ou seja, o decréscimo patrimonial.

Idêntico entendimento compartilha o Juiz HUGO DE BRITO MACHADO, do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, em acórdão cuja ementa segue abaixo transcrita:

"Tributário. Contribuição Social sobre o Lucro. Base de Cálculo. Prejuízos acumulados. Compensação. Parágrafo único do artigo 44 da Lei 8.383/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

- Os prejuízos acumulados devem ser considerados na determinação da base de cálculo da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88; sem o que estará sendo violado o seu artigo 20, parágrafo primeiro, alínea 'c' c/c o art. 189 da Lei nº 6.404/76.

- Lucro ou renda, segundo o CTN é acréscimo patrimonial, e este não se verifica enquanto os prejuízos não são recuperados. O que se tem, até então, é recuperação e não acréscimo de patrimônio, é utilizar tributo sobre a renda, ou sobre o lucro, para atingir o patrimônio, é utilizar tributo com efeito de confisco, contrariando o inciso IV, do art. 150, da Constituição Federal.

- Indiscutível o direito à compensação dos prejuízos acumulados em um determinado período com lucros relativos a período posterior, conforme prescrito no parágrafo único do art. 44 da Lei 8.383/91.

- Apelação provida"

Assim, ao tributar a não renda, o que importa em tributação do próprio patrimônio, a União Federal está efetivamente utilizando tributo com efeito de confisco, violando, por via de consequência, o que está prescrito no inciso IV, do artigo 150, da CF.

Sem causa jurídica ou fato gerador consubstanciado em real substrato econômico, não é legalmente possível a cobrança de exação sobre o que não existe. Se a empresa sofreu prejuízos, e não tiver ocorrido a reversão de resultados até que sejam apurados lucros efetivos, tal apropriação em forma de tributo acabaria por dilapidar aos poucos o próprio patrimônio, aniquilando a atividade empresarial.

A esse respeito o magistério de RUI BARBOSA NOGUEIRA:

"A lei não poderá tampouco tributar de forma a produzir efeito confiscatório da propriedade, pois feriria a Constituição que garante a propriedade. Também não poderá tributar até o ponto de impedir ou aniquilar uma atividade lícita, pois a Constituição garante a livre iniciativa e seria uma restrição à liberdade, quer ao poder de tributar quanto ao poder de regular."

Na verdade, a limitação em 30%, da utilização do prejuízo acumulado, leva ao adiamento da recomposição do patrimônio da empresa, adiamento esse que não tem razão de ser, como muito bem explica o Exmo. Desembargador Federal NEY MAGNO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

VALADARES, então Presidente do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, em decisão proferida pelo Tribunal Pleno daquela Corte:

"(...) Também não ocorre grave lesão à economia pública, pois o parágrafo único, do art. 42, da Lei nº 8.981/95, dispõe que a parcela dos prejuízos fiscais, apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão no caput deste artigo, poderá ser utilizada nos anos-calendários subseqüentes ao ano de 1995.

Objetiva a mencionada lei, ao estabelecer o limite de 30% para a dedução dos prejuízos fiscais no ano - calendário de 1995, uma antecipação da receita, a ser compensada nos exercícios futuros."

Ainda mais, ainda que fosse hipoteticamente válida e lícita a instituição de imposto sobre a recuperação de perdas patrimoniais decorrentes da não compensação de prejuízos de exercícios anteriores, ou sobre lucros fictícios, a União só poderia fazê-lo mediante Lei Complementar, tal como exigem os artigos 154, I e 146, III, "a", da Carta Maior.

Isto porque, como se viu, a União Federal, ao editar a Lei nº 8.981/95 pretendeu ampliar a base de cálculo do IRPJ e da CSL ou instituir novo imposto pela criação de novos fatos geradores.

A primeira hipótese é totalmente inviável, uma vez que o fato gerador e a base de cálculo do IRPJ e da CSL encontram-se consagrados tanto no corpo da Carta Maior como em legislação complementar. Daí que, para ampliar os seus fatos geradores, seria necessário, no mínimo, emenda constitucional, porque a Carta atualmente em vigor já os define.

Inexistindo qualquer relacionamento lógico entre a hipótese de incidência do IRPJ e CSL - lucro líquido ajustado - e a inclusão na sua base de cálculo de parcela estranha ao seu contexto - recuperação de prejuízos anteriores - tem-se que é completamente diversa a natureza jurídica do imposto incidente sobre essa majoração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

artificial do lucro, a qual acaba por tributar, por tabela, parcelas não representativas do acréscimo patrimonial.

Cumpra lembrar que é defeso ao legislador tributário ampliar o campo de incidência estipulado pela Constituição Federal e explicitado por lei complementar (Código Tributário Nacional), tributando uma não renda. Entender o contrário significa atribuir eficácia supraconstitucional a preceito de lei ordinária, o que configuraria uma subversão da ordem jurídica.

INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 8.981/95 -
GARANTIA DO DIREITO ADQUIRIDO

Caso admita-se juridicamente possível a tributação do patrimônio, pela imposição de limitação quantitativa do prejuízo fiscal a ser compensado e conseqüente cobrança de tributos incidentes sobre lucros fictícios, incorre a malfadada medida em manifesta afronta à legislação constitucional e infraconstitucional, pela violação a seu direito adquirido e a relações jurídicas já aperfeiçoadas.

Tanto a Medida Provisória nº 812/94, quanto a Lei nº 8.981/95, ao entrarem em vigor, encontraram no mundo jurídico, situações definitivamente constituídas, empresas que, já havendo, então, apurado prejuízo, já perfazia todas as exigências para compensa-los com lucros subseqüentes. Já haviam adquirido, por conseguinte, o direito de considerar tais prejuízos quando da apuração do lucro líquido do exercício seguinte, direito esse que não poderia ser revogado pela lei nova.

Ao pretender disciplinar o passado - os prejuízos fiscais já apurados - a lei 8.981/95 violou os limites do direito adquirido e das situações jurídicas já definitivamente constituídas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro é clara a esse respeito:

"Art. 6º - A lei em vigor terá efeito imediato e geral respeitado o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

§ 2º - Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo prefixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbitrio de outrem."

Desde a verificação da base de cálculo negativa, ou da verificação da existência de prejuízos fiscais nos períodos - base anteriores para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL, o contribuinte adquiriu o direito subjetivo à compensação, sendo a aferição ou não de lucro, mera condição resolutiva para o exercício desse seu direito.

Note-se que não é o simples fato de uma empresa obter lucros que lhe confere direitos. O fundamento básico para que o contribuinte compense os prejuízos é, ao contrário, a apuração destes prejuízos, sem a qual não há que se falar em compensação. Portanto, ao ser verificada a sua existência, automaticamente o contribuinte passa a ter o direito a uma futura compensação, dependendo apenas de ser apurado lucro. Sendo estes apurados, então o contribuinte exercerá aquele direito anteriormente adquirido.

Disso decorre que, para que o contribuinte adquira o direito à compensação, não é necessário que o lucro objeto da futura compensação já esteja contabilizado, mesmo porque ele pode ser negativo. A existência dos prejuízos gera o direito adquirido, mesmo antes que venha a ser conhecido o lucro líquido, do qual os prejuízos serão deduzidos através da compensação.

Some-se a isso fato de que a legislação anterior determinava que o prejuízo acumulado poderia ser compensado tão somente até quatro anos-calendários subseqüentes, sob pena de extinção do direito à compensação daqueles prejuízos. Ora,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73

Acórdão nº : 103-20.664

se o direito à compensação não existisse quando da apuração dos prejuízos, qual direito teria sido extirpado depois de decorridos aqueles quatro anos? Se não havia direito ainda, porque a limitação de quatro anos para utilizá-lo?

Em outras palavras, se o direito só fosse adquirido quando o lucro estivesse contabilizado, como poderia, pela antiga legislação, haver a extinção de um direito até então inexistente? Absolutamente. Não poderia, porque o contribuinte não adquire o direito à compensação quando da apuração dos lucros no final dos exercícios, e sim na época da apuração dos prejuízos.

Esse também o entendimento de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

"O raciocínio seria: a condição de haver lucros é resolutiva, de tal sorte que existe o direito à compensação desde a percepção do prejuízo, o qual somente se resolverá futuramente se ocorrer o decurso do prazo que a lei tiver marcado sem que tenha havido lucros para absorver-los. Assim, o direito já adquirido, embora sob condição resolutiva, não poderia ser afetado por novas leis, perecendo apenas se a condição não se implementar."

Sobre o tema, o Juiz AMÉRICO LACOMBE, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região se manifestou:

"(...) Milita, ainda, em favor da Agravante, a proteção ao direito adquirido. Com efeito, o que se pleiteia no mandamus é a garantia do exercício de direito já adquirido à dedutibilidade plena dos resultados negativos até 1994, pois o fato gerador da obrigação tributária, que se quer abatida, teve sua verificação precedente à Lei nº 8.981/95. (...)"

A conclusão inarredável é a de que a Lei nº 8.981/95 não podia retroagir, alcançando o direito adquirido lastreado em ato jurídico perfeito e acabado.

PAULO DE BARROS CARVALHO enfatiza:

"As leis não podem retroagir, alcançando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. É o comando do art. 5º, XXXVI. Nesse princípio, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

vem impregnado de grande força, podemos sentir com luminosa clareza seu vetor imediato, qual seja a realização do primado da segurança jurídica. Qualquer agressão a essa sentença constitucional representará, ao mesmo tempo, uma investida à estabilidade dos súditos e um ataque direto ao sumo bem do ordenamento - a certeza do direito".

Dessa forma, a Lei em comento não poderia retroagir para acolher situação definitivamente constituída, anterior a sua vigência, sob pena de manifesta ofensa ao princípio da irretroatividade, insculpido na Carta Maior em seu artigo 5º, XL.

Inserido no sobredito princípio, está, ainda, o princípio da anterioridade. A esse respeito, IVES GANDRA MARTINS leciona com propriedade.

"À irretroatividade se acrescenta o princípio da anterioridade, que proíbe que o imposto seja cobrado no mesmo exercício em que foi instituído. Sem a irretroatividade, a anterioridade seria inútil, posto que uma lei criada em 31 de dezembro poderia ser aplicável em 1º de janeiro, isto é, 24 horas depois, sem falar na utilização de expediente, já com foros de tradição em nosso País, de se produzir uma lei em pleno mês de janeiro, publicando-a no dia 31 de dezembro, com o curioso recurso de se atrasar a veiculação do Diário Oficial".

O princípio da anterioridade da lei, especialmente em matéria tributária, tem a natureza de garantia, pelo que deve ser verificado não só formal, mas também materialmente.

Um dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, dando-lhe conteúdo, é o da publicidade dos seus atos, sejam da Administração, sejam dos Poderes Judiciário e Legislativo, pois o direito a informação é imprescindível à segurança da sociedade e do próprio Estado, sendo este, inclusive, princípio insculpido no inciso XXXIII, do artigo 5º, da CF.

No caso em exame, a impressão do Diário Oficial em que foi publicada a MP nº 812 ocorreu em 31.12.94, sábado, dia sem expediente em repartição pública. O ato normativo em tela só foi realmente publicado, levado a conhecimento público, em 1995.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

Neste sentido, em caso idêntico ao ora examinado, pronunciou-se o Juiz HOMAR CAIS, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

"São relevantes os fundamentos jurídicos do pedido visto que a MP nº 812/94, convertida na Lei nº 8.981/95, foi publicada no Diário Oficial de 31.12.94 (sábado) que, segundo documento a mim distribuído, circulou no mesmo dia 31, tendo sido colocado à venda e vendido em guichê, a partir das 19:45 daquele mesmo dia, quando os fatos geradores dos tributos questionados já haviam se concretizado, ensejando a incidência de suas normas, em princípio, a violação das disposições contidas nos arts. 5º, XXXVI, e 150, III, 'a' e 'b' da Constituição.

(..) Ora, imprimir não é o mesmo que publicar. Publicar é dar a ou tornar publico. Publicar uma sentença significa dar-lhe Publicidade, torná-la conhecida. Assim também a lei, que só entra em vigor "depois de oficialmente publicada" (LICC, art.1º).

(..) Ninguém em sã consciência, poderá supor que na última noite do ano, quando já encerrado o expediente ao público - e todos sabemos como as repartições públicas são rigorosas quanto ao encerramento do expediente - se pudesse pretender tornar pública lei de natureza tributária, cuja incidência está validamente ligada ao princípio da anterioridade (CF, art. 150, III, 'b'). No caso presente ocorreu ainda que o último dia do ano foi sábado, quando sequer há expediente nas repartições públicas."

Decorre, logicamente, que exigir a dedutibilidade dos resultados negativos apurados até 31.12.94 nos moldes do artigo 42 da Lei nº 8.981/95 é negar vigência ao princípio da anterioridade no sentido formal e material, violando-se, desta forma, o próprio espírito da lei que ensejou a criação do dito princípio, qual seja: o de garantir ao contribuinte um prazo razoável que se prepare para aquele novo tributo, evitando sua sujeição ao alvedrio do poder de tributar, o qual, *data maxima venia*, não é um poder soberano, e sim, um poder limitado pelo Estado Democrático de Direito.

DA INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 8.981/95 -
EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Como já fartamente exposto, a limitação de 30% dos prejuízos fiscais,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

para fins de compensação, a partir de 01.01.95, posterga, para exercícios futuros, uma dedução que poderia - e deveria - ser feita de uma só vez, no exercício corrente.

Assim, com essa postergação dos lucros fictícios, o contribuinte estará pagando tributos indevidos, uma vez que muitas vezes o pagamento antecipado é feito a despeito de que ao final do exercício fiscal não será apurado lucro tributável e, por via de consequência, o imposto não pode incidir sobre base de cálculo inexistente. Apesar da permissão legal de que esses valores indevidamente pagos possam vir a ser compensados em exercícios subseqüentes, na medida em que os prejuízos forem sendo absorvidos, tais antecipações caracterizam o recolhimento de verdadeiro empréstimo compulsório.

Segundo a melhor doutrina, empréstimo compulsório nada mais é do que um empréstimo forçado, em que o Estado compele o contribuinte sob sua jurisdição ao recolhimento de determinada quantia, com a promessa de devoluções dentro de certo prazo e sob certas condições. O instrumento em apreço está regulado pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 148, *in verbis*:

"Art.148 - A União, mediante Lei Complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender à despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, II]; b."

Por sua vez, o artigo 150, II, "b" preconiza:

"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados e aos Municípios.

...

II - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

Evidentemente não se aplicaria o disposto no inciso I, do artigo 148, à espécie, também não era o caso de calamidade pública. Dessa forma, o empréstimo compulsório só poderia advir do inciso II do artigo 148. Ocorre que, neste caso, tal empréstimo estaria adstrito ao princípio da anterioridade, sendo ilegal a sua cobrança no mesmo exercício financeiro.

Além disso, por disposição expressa do mesmo artigo 148, da Constituição Federal, o empréstimo compulsório só poderia ser criado mediante lei complementar, e não apenas medida provisória, como foi o caso – Medida Provisória convertida em lei ordinária. Destarte, analisada sob esse prisma, a limitação de compensar prejuízos fiscais é, também, ilegal.

Sob outro ângulo, a sistemática instituída pelas normas em comento produz tratamento que fere o princípio da isonomia tributária, uma vez que as empresas optantes pelo lucro real mensal somente poderão compensar os eventuais prejuízos apurados no período-base de competência, com a trava de 30% e aquelas que operam sob o regime do lucro real anual ao efetuarem a compensação de prejuízos fiscais, ainda que limitadas pela trava dos 30%, não terão nenhuma limitação temporal quanto ao período-base de apuração – desde que dentro do ano-calendário, é claro - o que certamente gerará distorções quando da apuração do lucro real de umas e de outras.

De notar-se, por fim, que a admissão da compensação não cuida de favor legislativo, mas sim de obediência a conceitos e princípios expressos na nossa Constituição.

No âmbito do Poder Judiciário, a matéria em questão está posta em discussão no Supremo Tribunal Federal, que tem concedido repetidos provimentos liminares para sustar a exigibilidade de tributos apurados em virtude de compensação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

integral de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa, a exemplo da PETMC-2171 / GO - PETIÇÃO - MEDIDA CAUTELAR, da qual é Relator o Ministro Nelson Jobim e teve o seguinte despacho:

"Estão presentes os requisitos da cautelar.

CELSONO deferiu efeito suspensivo a recurso que trata de questão idêntica (PETMC 2133/SP).

Dessa decisão a União interpôs agravo regimental que ainda não foi julgado. A Primeira Turma deu efeito suspensivo a recurso em que se discute o mesmo objeto.

Está na ementa:

"Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro. Compensação de prejuízos (Lei nº 8.981-95). Cautelar deferida para suspensão da exigibilidade do crédito tributário, podendo ser revista a medida, em função do resultado do julgamento do RE 244.293." (PET 2100, GALLOTTI, (DJ 22.09.2000)

Face ao exposto, defiro em parte o requerimento de medida liminar, para sustar a exigibilidade do tributo a que se refere a petição inicial, podendo ser revista esta decisão, em função do resultado do julgamento do RE 244293 e do agravo regimental na PETMC 2133/SP."

Sobre o assunto, o Presidente do E. STF – Ministro Marco Aurélio Mello - relator do Agravo 301652, assim se posicionou ao apreciar o recurso em questão:

" ...O tema está a exigir reflexão maior, considerado o conceito de lucro e o princípio da legalidade estrita. De início, sem acréscimo patrimonial não se pode chegar a conclusão positiva sobre a existência do lucro. Encaminhei à Procuradoria-Geral da República, versando sobre matéria idêntica, os Recursos Extraordinários de nºs 260.365, 247.793, 241.395, 235.726 e 235.811, a fim de estabelecer o precedente.

3. Conheço do pedido formulado neste agravo, assentando o enquadramento do recurso extraordinário na previsão da alínea "a" do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal. Estando nos autos as peças indispensáveis ao julgamento, neles próprios, do citado recurso, autue-se, distribuindo-se na forma regimental para, a seguir, colher-se o parecer da Procuradoria Geral da República."



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

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

De outro lado, esse Conselho, ainda que com algumas dissidências esparsas, tem consagrado o entendimento de que as limitações ora tratadas configuram um modo oblíquo de aumento de carga tributária do IRPJ e da CSLL.

A tese da ilegalidade de se limitar a compensação de prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa vem ganhando corpo, a exemplo das decisões consubstanciadas nos acórdãos 103-20.402 e 101-92.411.

Acórdão 103 – 20402

DPM – DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÃO

Os prejuízos fiscais gerados dentro do próprio ano-calendário podem ser compensados com lucros apurados dentro do mesmo ano, independentemente do limite de 30% previsto nos artigos 42 da Lei nº 8.981/95 e art 12 da Lei nº 9.065/95. Recurso provido. (Publicado no D.O.U de 07/02/01)."

"Acórdão 101 – 92411

DPU – DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - LIMITARÁ 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. 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."

Diante de tudo quanto foi exposto, não se pode aceitar as limitações impostas à compensação de prejuízos fiscais para o IRPJ e para a base de cálculo negativa da CSLL, uma vez que, a teor do princípio da legalidade, se e somente se, as hipóteses de incidência dos tributos em questão se materializarem no mundo real, é que poderá haver incidência de tributos e/ou contribuições.

Assim, qualquer procedimento que divirja dos princípios acima expostos conspira contra a ordem e a certeza jurídica que devem imperar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.031370/99-73
Acórdão nº : 103-20.664

De notar-se, por derradeiro, que, quanto a Contribuição Social Sobre o Lucro, ainda que tal expediente fosse legal, o que se admite apenas para argumentar, a exigência de limitar-se a compensação de prejuízos até o ano de 1995, no próprio ano de 1995, não poderia subsistir, eis que esbarraria em outros óbices, senão veja-se.

A lei 8.981/95 foi sancionada em janeiro de 1995, tendo sido expressamente revogada, em seu artigo 58, pela lei 9.065, em junho de 1995. Essa última, a seu turno, previu, novamente, em seu artigo 16, a malsinada amarra aos 30%. Ocorre que essa norma só poderia ter eficácia plena 90 dias após a sua publicação, por força do que dispõe o § 6º, do art. 195, da Constituição Federal. Destarte, entre a data da revogação do artigo 58, da lei 8.981 e a data de início da vigência do artigo 16, da lei 9.065, não existia qualquer limitação à compensação de prejuízos fiscais.

Dentro desse diapasão, não há como excluir da sistemática instituída pela Lei 8.383, a compensação de prejuízos fiscais na apuração do lucro real, em níveis superiores a 30%, no exercício de 1996, levada a efeito pela recorrente.

CONCLUSÃO

Encaminho meu voto, portanto, no sentido de dar provimento ao recurso, cancelando o lançamento propugnado.

Sala das Sessões - DF, em 26 de julho de 2001

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE