



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20  
Recurso nº : 119.348  
Matéria : CSSL - ANOS-CALENDÁRIO DE 1993 a 1996  
Recorrente : PRONOR PETROQUÍMICA S/A.  
Recorrida : DRJ em SALVADOR/BA  
Sessão de : 10 de maio de 2000  
Acórdão nº : 103-20.287

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - EMBARGOS DECLARATÓRIOS - ERRO MATERIAL - ALEGAÇÕES SUBSISTENTES - RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO - Verificada a ocorrência de equívoco em acórdão prolatado pela Câmara, retifica-se a sua decisão para adequá-la à realidade da lide, consoante parágrafo 2º do artigo 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do MF.

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

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO - DIREITO ADQUIRIDO - INSUBSISTENTE 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10580.000336/98-20  
Acórdão nº : 103-20.287

*princípios pétreos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia (STJ – RESP.96213/MG). A Lei n.º 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 n.º 7.689/88. Desta forma e manifestamente atendeu-se ao dualismo que se aponta indispensável.*

**LEI N.º 8.981/95 - INCONSTITUCIONALIDADES DE SUA VIGÊNCIA E EFICÁCIA - PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANUALIDADE - Quando o jornal for colocado à disposição do público, pode ser invocado para efeitos de criar direitos e impor obrigações. Com a publicação fixa-se a existência da lei e identifica-se a sua vigência (STF - 1ª TURMA /97).**

**CSSL - DEPRECIÇÃO - RESERVA ESPECIAL DE CORREÇÃO MONETÁRIA - LEI 8.200/91 - DECRETO N.º 332/91 - A restrição, como redutor do lucro e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para fins fiscais das parcelas dos encargos de depreciação implica aumento da carga tributária sem autorização legal, ofensa ao regime de competência dos exercícios sociais e alteração do conceito de lucro de que trata o artigo 43 do CTN.**

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos de declaração interpostos por membro da Câmara, para re-ratificar a decisão contida no Acórdão nº 103-20.267, de 12/04/2000, que passa a ser: por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação a verba correspondente à diferença IPC/BTNF, vencidos os Conselheiros Márcio Machado Caldeira e Mary Elbe Gomes Queiroz Maia (Suplente Convocada) que proviam a maior para admitir a compensação integral da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o Conselheiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

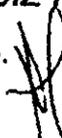
Victor Luís de Salles Freire. Acompanhou o julgamento em nome da recorrente o Dr. Manoel Mota Fonseca, inscrição OAB/BA nº 503-B.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
NEICYR DE ALMEIDA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 JUN 2000

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20  
Acórdão nº : 103-20.287

Recurso nº : 119.348  
Recorrente : PRONOR PETROQUÍMICA S/A.

## RELATÓRIO

Retornam a esta Câmara os presentes autos - objeto de apreciação através do Acórdão n.º 103-20.267, prolatado em 12 de abril do ano 2.000, tendo em vista os embargos de declaração do ilustre Conselheiro Márcio Machado Caldeira e o Despacho da lavra do Senhor Presidente desta Câmara ao determinar a recondução do presente processo a julgamento, com fulcro nos artigos 28 e 34, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF n.º 55/98.

Trata-se, segundo o seu autor, de contradição entre o fechamento do voto e os fundamentos contidos na preliminar argüida e enfrentada pela Câmara, além de omissão no que concerne à matéria abarcando a compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social s/ o Lucro Líquido.

Em face do exposto, mister se impõe reproduzir todos os cometimentos do Acórdão inicial, objetivando não comprometer o seu entendimento. Ei-lo:

PRONOR PETROQUÍMICA S/A., empresa identificada nos autos deste processo recorre a este Colegiado da decisão proferida pela autoridade monocrática que negou provimento ao seu pleito impugnatório.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. Auto de Infração, de fls. 01/12, no montante de R\$ 13.434.297,86, decorrente de:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20  
Acórdão nº : 103-20.287

01) - Consoante Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, de fls. 08/11, a contribuinte deixou de adicionar ao lucro líquido os valores dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, e do custo de bem baixado a qualquer título, computados em conta de resultado nos referidos exercícios, e que corresponderam à diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF, do ano de 1.990.

02) - Com base no disposto no artigo 58 da Lei n.º 8.981/95, para efeito de determinação da base de cálculo da CSSL, no ano-calendário de 1995, considerou-se, como redução do lucro líquido ajustado - por compensação da base de cálculo negativa - apurada em períodos-base anteriores, o limite máximo de 30% e, no ano-calendário de 1996, todo o valor da base de cálculo negativa remanescente, devidamente corrigida.

Ressalve-se a existência de Medida Judicial, onde se questiona a constitucionalidade da CSSL, por parte do contribuinte, através do Mandado de Segurança n.º 89/1273-8, em que houve, inclusive, decisão transitada em julgado que lhe foi favorável. Todavia, em consequência desta ação, seguiram-se a Apelação em Mandado de Segurança n.º 89.01.16774-3/BA e a Ação Rescisória n.º 93.01.32809-7/DF, proposta pela União Federal.

Cientificada das exigências, em 22.01.1998, manifesta-se irresignada, interpondo a sua impugnação em 19.02.1998.

Em síntese são essas as razões de defesa extraídas da peça decisória de primeiro grau:

- a) *houve erro da autuante quando afirmou que foi encerrada em definitivo a Ação Rescisória interposta pela Procuradoria da Fazenda Nacional, pois o que houve foi julgamento do Recurso Especial por ela interposto na Ação Rescisória o que, todavia não implicou necessariamente a constituição de COISA JULGADA FORMAL;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

- b) *"a decisão do Superior Tribunal de Justiça, e não do Supremo Tribunal Federal como denunciado no auto de infração, negando provimento ao recurso supra, deu-se de forma não unânime, o que de logo abriu oportunidade de nova discussão da matéria mediante o recurso nominado EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA", tendo sido, também, interposto perante o mesmo STJ, Recurso Extraordinário ao Supremo Tribunal Federal, os quais, ainda se encontram pendentes de julgamento;*
- c) *assim o sendo a decisão judicial originária, que fez coisa julgada material (e que dispensou a Impugnante de recolher a C.S.L.L.) permanece imaculada, forte e irradiando seus efeitos contra o fisco;*
- d) *estando protegido por uma sentença transitada em julgado, a obrigação tributária não se formou, posto que, para ser exigível, é necessário a sua certeza e liquidez, e, enquanto o fato estiver pendente de discussão no âmbito judiciário, não se cristalizou a certeza e a liquidez da referida obrigação;*
- e) *se o artigo 62 do Decreto n.º 70.235/72 em consonância com o artigo 5º da Constituição Federal impede a Administração Federal de constituir o crédito tributário quando a exigibilidade estiver suspensa, "não há qualquer sombra de dúvida de que o fisco não pode autuar o contribuinte que goza de uma decisão definitiva (transitada em julgado) cujo caráter de provisoriedade foi definitivamente afastada pela superveniência da coisa julgada";*
- f) *enquanto a ação rescisória ainda estiver em tramitação, ou seja, não houver uma sentença definitiva, entende que está dispensada de cumprimento de quaisquer obrigações tributárias (quer principal quer acessória), afigurando-lhe cristalina a ofensa à coisa julgada pelo lançamento de ofício dos AFTN's;*
- g) *"apesar da vedação legal acima exposta e das sanções impostas em lei determinando a punição no âmbito Penal de prepostos da Fazenda Pública que excedem o seu 'munus' efetuando cobranças indevidas ou exarcebadas, há uma insistência pôr parte do autuante, insensível às informações prestadas pela impugnada, acerca da pendência de recurso na ação rescisória, em levar a cabo os seus atos ilegais, incorrendo, sem sombra de dúvida, na prática do CRIME DE EXCESSO DE EXAÇÃO, crime este de natureza pública incondicionada";*
- h) *"apenas no intuito de não deixar sem resposta as alegações de fiscalização constante do auto de infração que impugnamos, pôr amor ao debate, ressaltamos que, mediante intimação da Secretaria da Receita Federal, procedemos a um 'exercício aritmético/fiscal' de fornecemos uma suposta base de cálculo da CSLL, caso a contribuição fosse devida pela empresa, utilizando-*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

- nos da forma de cálculo e apuração que julgamos ser a procedente, tendo em vista uma interpretação sistemática e jurídica de toda a legislação de regência quer norteia a matéria";*
- i) *"os efeitos inflacionários reconhecidos pela Lei n.º 8.200/91 são aplicáveis também à CSLL, pois essa Lei nada mais fez do que reconhecer a inflação de fato existente à época e que não foi refletida na sua integralidade nos índices oficiais, o que impactaria o recolhimento da CSLL, caso houvesse sido assimilado pelo índice. Portanto, onde a lei não concedeu tratamento diferenciado (e a Lei 8.200/91 não restringiu a extensão dos seus efeitos somente ao IR) não cabe ao decreto (hierarquicamente inferior) fazê-lo;" e*
- j) *no tocante a dedução integral da base de cálculo negativa, "entende que caso fosse lançar a CSLL teria o direito adquirido a realizar tal dedução, de acordo com a legislação vigente à época da apuração da base negativa, que corresponde à época da ocorrência do fato gerador."*

*Finalizando, requer a improcedência e o conseqüente cancelamento do auto de infração em epígrafe.*

A autoridade monocrática, através do seu Ato Decisório, sob o n.º 807, de 30.11.1998, lavrou a seguinte sentença, sintetizada em suas ementas de fls. 166/67:

*"Coisa Julgada. Sentença Rescisória. Efeitos. Lavratura do Auto de Infração. Cabimento.*

*Rescindida a sentença que desobrigava do recolhimento da Contribuição Social s/o Lucro por força dos juízos ali expressos: o "resciscens", de natureza constitutiva; e o "rescisorium", de natureza declaratória; os seus efeitos são "ex nunc" e "ex tunc", sendo, portanto, restabelecido o vínculo jurídico obrigacional "ex lege", e, em face do disposto no art. 497 do Código de Processo Civil, não é necessário se esperar pelo trânsito em julgado da sentença rescisória para a realização do lançamento; ademais se não se verificou nenhuma das hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário prevista no artigo 151 do CTN.*

*Diferença de correção entre o IPC e o BTN fiscal.*

*Oferecimento à tributação. Legalidade do § 2º do art. 41 Dec. 332/91.*

*A lei n.º 8.200/91 ao permitir o reconhecimento da diferença entre o IPC e o BTN Fiscal, ocorrida no período-base de 1990, somente para fins fiscais e no âmbito do Lucro Real, restringiu sua aplicação a*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

*apuração do Imposto de Renda, não contemplando a base de cálculo da Contribuição Social s/o Lucro. Assim, é inaplicável ao caso a alegação de ilegalidade daqueles dispositivos que, regulamentando a matéria, determinaram a adição, na base de cálculo da Contribuição Social s/o Lucro, dos encargos de depreciação, amortização e baixa de bens resultante da diferença de correção entre o IPC e o BTN Fiscal computados nas contas de resultado para se anular a influência destes ajustes no lucro líquido.*

*Compensação da Base de Cálculo Negativa da Contribuição social s/o Lucro. Limitação de 30% do Lucro Líquido Prevista no Artigo 58 da Lei n.º 8.981/95.*

*Ofensa ao Direito Adquirido. Descabimento.*

*Não cabe à autoridade administrativa julgar os atos legais quanto sua constitucionalidade por transbordar os limites de sua competência, mas dar cumprimento ao ordenamento jurídico vigente. Arguição de ofensa ao direito adquirido descabida por tratar-se de matéria de natureza constitucional."*

Cientificada da decisão singular em 10.02.1999, por via postal (AR de fls. 172), apresentou a sua peça recursal em 12.03.1999, constante de fls. 178/204.

Em síntese são estas as razões recursais:

a) Que a recorrente, apercebendo-se de máculas que atestavam a inconstitucionalidade da nova exação, ajuizou ação, buscando ver declarada a total inconstitucionalidade da novel legislação em comento.

Tal pleito foi totalmente acolhido pelo Poder Judiciário, através da decisão proferida pelo TRF da 1ª Região, já transitada em julgado;

b) diante de tal decisão, e à vista da orientação final do S.T.F., que declarou a inconstitucionalidade da exação tão-somente em relação ao período-base de 1988, a Procuradoria da Fazenda Nacional ajuizou a Ação Rescisória n.º 93.01.32811-9, buscando reformar os efeitos do Acórdão já transitado em julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

c) em 18.10.1994, a referida Ação Rescisória foi julgada procedente pela 2ª Turma do TRF da 1ª Região, por cinco votos a quatro;

d) segue-se interposição de Recurso Especial perante o Superior Tribunal de Justiça e Recurso Extraordinário perante o Supremo Tribunal Federal, ambos com efeito suspensivo, que ora se encontram no aguardo de novo pronunciamento judicial. O Ex<sup>mo</sup> Ministro Dr. Ari Pargendler, apreciando o efeito suspensivo do Recurso Especial interposto pela recorrente assim afirmou de forma categórica:

*"Até que o Recurso Especial seja definitivamente julgado – ou o recurso extraordinário, se for o caso – a Fazenda Pública efetivamente não pode cobrar tributo que um acórdão, com trânsito em julgado, diz inexigível."*

Verifica-se, pois, que a decisão transita em julgado continua a irradiar seus efeitos até a presente data, só devendo ser desconstituída após decisão definitiva proferida no âmbito da Ação Rescisória n.º 93.01.32811-9. Isto posto, verifica-se que o referido lançamento fiscal carece de suporte legal.

e) A proteção à coisa julgada é dada pela Constituição Federal de 1988, explicitando o seu artigo 5º, inciso XXXVI; colaciona o inteiro teor do artigo 62 do Decreto n.º 70.235/72. Portanto, o fisco não poderia autuar contribuinte que goza de uma decisão definitiva, transitada em julgado;

f) cita em sua defesa, parecer da Douta Procuradora Regional da República, Déborah Macedo Duprat de Britto Pereira, proferido em Mandado de Segurança n.º 1997.01.00.043624/Ba., quando assinala que *os efeitos da coisa julgada se estendem até o julgamento definitivo da ação rescisória, inviabilizando a constituição de crédito tributário e a sua respectiva cobrança até que tal decisão se verifique.* E



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

continua: *Considerando que, na hipótese, ainda pendem de julgamento recursos extraordinário e especial contra acórdão proferido em ação rescisória, os efeitos da coisa julgada anteriormente verificada ainda persistem.*

Quanto ao mérito da exigência, assevera que o trabalho fiscal deixou de levar em conta os efeitos da Lei n.º 8.200/91 sobre a base de cálculo da CSSL. Como é sabido, com o advento da Lei n.º 8.200/91, houve reconhecimento por parte do legislador de que os índices referentes ao BTNF não mediram de forma correta a inflação do período.

Colaciona várias ementas deste Conselho acerca da temática.

Por fim, a recorrente discorda da decisão proferida também no que tange à questão de limitação de 30% na compensação de bases de cálculos negativas. Tal limitação fere princípios basilares do Direito Tributário, tais como o princípio da continuidade, o direito adquirido à compensação integral, contrariando frontalmente o conceito de lucro, calcado no princípio da capacidade contributiva, bem como o princípio da anterioridade.

Bem ao contrário, o modo de utilização das bases de cálculo negativas apuradas até o ano-base de 1994, há de ser regido pelo sistema então vigente —e não pelo sistema novo. Cuidando-se de bases de cálculo negativas já apuradas, ou, noutros termos, de fatos jurídicos já realizados, a recorrente já havia adquirido o direito de compensá-las em sua integridade com as bases positivas dos tributos a que se referem, respeitado tão-somente o limite temporal da lei antiga. A situação jurídica daqueles prejuízos já estava consolidada quando do advento da Medida Provisória n.º 812/94, que procurou desvirtuá-la.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

Sem acréscimo patrimonial efetivo, afinal, não pode haver lucro, razão que determina a necessidade da compensação integral das bases de cálculo negativas. O entendimento de que o direito à compensação de bases positivas e negativas não é um benefício gratuito que o fisco concede aos contribuintes, mas fato que decorre da própria continuidade da pessoa jurídica e do conceito de lucro.

A restrição legal, quando aplicada, descapitaliza a sociedade e transforma a CSSL em contribuição sobre o patrimônio, ofendendo o conceito de lucro, mas ainda a própria capacidade contributiva da recorrente.

Por derradeiro, o diploma legal ora em análise (Lei n.º 8.981/95), foi inserida no Diário Oficial de 31 de dezembro de 1994 - um Sábado, portanto, dia em que as repartições públicas não funcionam - mas, como noticiou a imprensa, só foi efetivamente trazida ao público no dia 2 de janeiro do ano em curso, porque a impressão só teve termo às 19:30 min. da data do Diário que a veiculou. Dessa forma, as restrições sobre o limite de prejuízos apurados só poderiam vigorar a partir do ano seguinte ao de sua real publicação, ou seja, a partir de 1996. O art. 150, III, b, da CF/88, garante à recorrente, de um lado, a não incidência da lei tributária publicada num mesmo exercício financeiro; o art. 84, determina, por seu turno, a necessidade da publicação como condição de eficácia do ato normativo - necessidade que, de resto, já seria intuitiva, por comum a todo ato jurídico em relação ao seu destinatário.

Requer, no capítulo denominado *Do Pedido*, seja dado provimento ao presente recurso voluntário.

Colaciona, às fls. 205/211, Liminar em Mandado de Segurança, exonerando-a do depósito recursal de que trata a Medida Provisória n.º 1.621/97.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Em atenção ao Despacho do ilustre Presidente desta Câmara, em face dos Embargos Declaratórios tecidos pelo I. Conselheiro Dr. Márcio Machado Caldeira, apresso-me em esclarecer as dúvidas apontadas.

Não há o que objetar quanto aos embargos argüidos acerca do Acórdão 103-20.267, de 12.04.2000 - Recurso nº 119.348. Dessa forma, impõe-se reproduzir toda a matéria tecida e ajustar a sua decisão à manifestação unânime da Câmara.

I - PRELIMINAR DE NULIDADE.

a) DA OFENSA À COISA JULGADA MATERIAL.

Trago à colação cópia de voto já proferido por este relator em inúmeros julgados, versando sobre a mesma matéria. Ei-lo:

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

*"I - Inconstitucionalidade, apenas, do art.8. da Lei 7.689, de 15.12.88. RREE n.º 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 n.º 7.689/88."*

Nessa mesma direção, o notável voto do Ministro Relator Carlos Mário Velloso, do STF, RE n.º 138284-8/CE, quando, por unanimidade, EM 01.07.1992 - DJ de 28.08.92, declarou-se a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei n.º 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.º 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, § 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 : inconstitucionalidade apenas do art. 8º da Lei 7.689, de 1988."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20  
Acórdão nº : 103-20.287

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 transcrito:

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

Dessa 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.

A questão basilar do presente processo não escapou à acuidade da douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional quando, através do Parecer PGFN / CRJN / n.º 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 n.º 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

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 n.º 89.01.16151-6-DF, decidiu pela inconstitucionalidade da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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)

Esse entendimento foi ratificado pelo Plenário, no julgamento da Ação Rescisória n.º 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 inconstitucionalidade em abstrato, o que não é admissível em nosso ordenamento jurídico." (in "Revista Jurídica" n.º 159 - jan/91, p.39)

Mesmo se admitíssemos a tese da restrição da Súmula n.º 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 inconstitucionalidade 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

*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 n.º 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).*

*Cumpra também, noticiar o entendimento do Procurador-Regional da Fazenda Nacional em Pernambuco Dr. ANTÔNIO GALVÃO CAVALCANTI FILHO, exposto no Ofício PRFN/PE n.º 406/92, no sentido de que, 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991; e o art. 11 da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, c/c os arts. 22, § 1º e 23 § 1º, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

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

*Ademais, desde a Decisão do Excelso Pretório no Julgamento do Recurso Extraordinário n.º 138284-8-CE, a jurisprudência pátria passou a reconhecer mansa e pacificamente a constitucionalidade da Lei n.º 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:*

*"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 n.º 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 conseqüente 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 n.º 7.689/88, tendo em vista os verbetes das Súmulas n.º 343 do Supremo Tribunal Federal e n.º 134, do Egrégio Tribunal Federal de Recursos. Transcrevam-se as Súmulas supracitadas:*

*Súmula n.º 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 n.º 134 do TFR - "Não cabe rescisória por violação de literal disposição de lei se, ao tempo em que foi prolatada a sentença*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

*rescindenda, a interpretação era controvertida nos tribunais, embora se tenha fixado favoravelmente à pretensão do autor".*

*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 n.º 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 n.º 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 n.º 7.689/88. No mesmo sentido se pontificaram as Leis n.º 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 n.º 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

*"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."*

Na mesma diretriz, a manifestação unânime da Primeira Turma do Colendo Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o RESP. 194276/RS, relativamente ao processo n.º 98/0082416-2, DJ de 29.03.1999, de cujo voto condutor do eminente Ministro José Delgado extrai-se a seguinte ementa:

*"1.(...).*

*2. A Súmula n.º 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 possuía 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

*jurídicas de direito público, em face de não lhe ser possível criar 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, conseqüentemente, 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 transitada 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 descaracterizar 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 n.º 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20  
Acórdão nº : 103-20.287

*cogentes, presentes no corpo da Carta 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 peticionária, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20  
Acórdão nº : 103-20.287

estarmos, agora, com a superveniência das Leis nº 7.856/89 e 7.738/89, frente a legislação distinta e 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 n.º 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 n.º 2.413, de 10 de fevereiro de*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20  
Acórdão nº : 103-20.287

*1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei n.º 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 n.º 8.034, de 12.04.1990, com eficácia a partir de 14 de julho de 1990, resgatou edições legais pretéritas a esse 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 n.º 90, de 15-07-92)."*

Observe-se que as alterações a esse título 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 n.º 7.988, de 28.12.1989.

Como corolário, a coisa julgada resta descaracterizada pela tangência, de dois vetores indissociáveis: lei superveniente e fatos de natureza diversa. A Lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

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 n.º 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 n.º 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 n.º 70/91 (art. 11), Emenda Constitucional de Revisão n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Trago à colação, o magistério do ínclito tributarista José Carlos Barbosa Moreira, em artigo publicado na Revista Forense, vol. 246, pág. 31:

*"A título de ilustração, vale a pena aplicar a algumas hipóteses o princípio expressamente consagrado pelo novo código.*

*A) O contribuinte X propõe contra o Fisco ação declaratória negativa de dívida tributária, em relação a determinado exercício, arguindo a inconstitucionalidade da lei que institua o tributo. O juiz acolhe o pedido, por entender que tal lei era realmente inconstitucional. A solução dessa questão de direito constitui motivo da decisão: sobre ela se forma a coisa julgada. Com referência a outro exercício e a outra dívida -, é lícito ao órgão judicial reapreciar a questão, eventualmente para considerar constitucional a mesma lei e julgar, por isso, que o tributo é devido por X.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

Das lições do eminente doutrinador, professor Gilmar Ferreira Mendes, extraio o seguinte trecho de seu estudo sobre Coisa Julgada e Efeitos Vinculantes:

*A declaração de nulidade de uma lei não obsta à sua reedição, ou seja, a repetição de seu conteúdo em outro diploma legal. Tanto a coisa julgada quanto a força de lei específica (eficácia "erga omnes") não lograram evitar esse fato.*

Como fecho dos julgados, assinale-se a ementa ao EDRESP 93965/DF (1996/0024656-4) - DJ, de 09.12.1997, STJ, Relator Ministro Ari Pargendler:

*'Processo Civil. Ação Rescisória. Matéria Constitucional. Sum. 343/STF. Se o pretório excelso declarou constitucional lei que, antes, o TRF havia reputado inválida, o julgado deste deve ser rescindido ainda que, à época, o tema fosse controvertido (SUM. 343/STF); a procedência da ação rescisória, nesse caso, independe da juntada aos autos do acórdão proferido pelo plenário do Tribunal "a quo" no incidente de inconstitucionalidade. Embargo de Declaração Rejeitados.'*

Ainda que no limite extremo do hipotético prevalecessem os argumentos expendidos pela contribuinte, essa não ficaria a salvo eternamente da obrigação tributária a que recusa submissão, a não ser com um abominável desrespeito ao princípio pético 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.

Isto posto, rejeito esta preliminar meritória suscitada.

b) INCONSTITUCIONALIDADES DA VIGÊNCIA E EFICÁCIA DA LEI  
N.º 8.981/95 (Medida Provisória nº 812/94)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

Não obstante as argumentações trazidas à baila pela autoridade monocrática, subsistem, acerca do tema, as mesmas inconformações preambulares dispostas pela recorrente, em sede de recurso. Imperioso enfrentá-la a despeito das conclusões finais acerca das indagações pontuais da exação.

Em face do exposto, em defesa do meu voto trago à colação, ementa da lavra do ínclito Ministro do Supremo Tribunal Federal, Dr. Ilmar Galvão, em seu voto prolatado no Recurso Extraordinário n.º 205.726-6/PE, em 14.10.97 - Primeira Turma, e que, por unanimidade de votos, acordaram os seus membros em não tomar conhecimento do recurso extraordinário interposto pela empresa Marpa Importação Exportação e Construção Ltda.:

*"Imposto de Renda. Atualização pela UFIR. Lei n.º 8.383/91. Eficácia. Inexistência de afronta aos Princípios da Irretroatividade e da Anualidade."*

*Publicada a Lei n.º 8.383 no dia 31.12.91, quando o jornal foi colocado à disposição do público, pode ser invocada para efeitos de criar direitos e impor obrigações. Com a publicação fixa-se a existência da lei e identifica-se a sua vigência. O argumento da recorrente no sentido de que o Diário Oficial que a publicou circulara efetivamente em outra data, além de não haver sido provado nos autos, é irrelevante para o caso.*

Perfilho-me, pois, aos que sufragam o princípio de que a lei entra em vigor na data de sua publicação, e não de sua circulação, verificando-se que a publicidade da lei repousa mais precisamente na ficção jurídica - artificialidade do conhecimento da lei, do que propriamente no exato conhecimento da mesma a quem é destinada.

Superado este preâmbulo, percorramos as veredas da exigência fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

II - QUANTO AO MÉRITO.

a) DIFERENÇA DO IPC/BTNF.

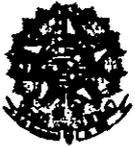
A matéria de fundo, no âmbito deste Colegiado, não tem comportado divergência, mercê de sua interpretação disseminada e uníssonas defluente de suas diversas Câmaras, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Também esposam o mesmo desfecho as decisões judiciais exaradas pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, por suas diversas Turmas, e por unanimidade.

Colaciono, mais uma vez, trechos dos reiterados votos por mim proferidos em casos análogos. Ei-los:

Por julgar tangido pelo mesmo desígnio, transcrevo parte do voto do preeminente Ministro Celso de Mello do Supremo Tribunal Federal no exercício de Relator em Ação Direta de Inconstitucionalidade - 712/DF, de 07.10.92, acerca da constitucionalidade da Lei nº 8.200/91, aprovado por unanimidade pelo Tribunal Pleno daquela Corte: Assim se posicionou a decorrente *Ementa*, reproduzida, aqui, parcialmente:

*"O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.*

*Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados tem por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

*O princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado, desse modo, como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação.*

*Trata-se, na realidade, à semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da Carta Política, de princípio que - por traduzir limitação ao poder de tributar - e tão-somente oponível pelo contribuinte à ação do Estado.*

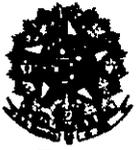
*Em princípio, nada impede o poder público de reconhecer em seu texto formal de lei, a ocorrência de situações lesivas à esfera jurídica dos contribuintes e de adotar, no plano do Direito Positivo as providências necessárias à cessação dos efeitos onerosos que, derivados, exemplificativamente, da manipulação, da substituição ou da alteração de índices, hajam tornado mais gravosa a exação tributária imposta pelo Estado.*

*A competência tributária da pessoa estatal investida do poder de instituir espécies de natureza fiscal abrange, na latitude dessa prerrogativa jurídica, a possibilidade de fazer editar normas legais que, beneficiando o contribuinte, disponham sobre a suspensão ou, até mesmo sobre a própria exclusão do crédito tributário."*

Como fonte secundária de regras jurídicas, o decreto regulamentar tem, por escopo, a explicitação das leis não auto - aplicáveis, dando-lhes curso operacional, mormente quando os textos legais não permitirem, isoladamente, a sua execução. É a conclusão que se retira da dicção do artigo 99 do Estatuto Tributário, aqui transcrito, *in verbis*:

*"O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta lei."*

O tributarista ROQUE ANTONIO CARRAZA traça os seguintes comentários a respeito da lei e da faculdade regulamentar, em sua obra "Curso de direito constitucional tributário", Malheiros Editores, 4. ed., São Paulo, 1993, p. 198/199, *in verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20  
Acórdão nº : 103-20.287

*"O princípio da Legalidade foi rebustecido na nova Constituição, por seu art. 49, V, que atribui ao Congresso Nacional (...) competência para sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do Poder Regulamentar ou dos limites da delegação legislativa.*

*Em suma, os regulamentos, no Brasil, devem apenas executar a lei.*

*Também em matéria tributária, o único regulamento aceito por nossa Constituição é o executivo que, subordinando-se inteiramente à lei (lato sensu) limita-se a prover sua fiel execução isto é, a dar-lhe condições de plena eficácia, sem, porém, criar ou modificar tributos.*

*O regulamento (veiculado por decreto ou instrução) deve estar, em nosso sistema jurídico, sempre subordinado à lei a qual se refere. Não podem ser contra legem, nem praeter legem, nem ultra legem, nem, é claro, extra legem, mas, exclusivamente intra legem e secundum legem (...)"*

Assente estes cenários prévios - jurisprudencial e legal, passemos, estritamente, à consideração da peça impositiva:

A primeira exação consubstancia-se no artigo 3º da Lei nº 8.200/91 e no art. 41 do Decreto 332/91. A segunda, estriba-se nos artigos 2º e 45 (*caput*) e § 3º, respectivamente da mesma Lei e Ato regulamentador.

Ambos têm, como origem confluyente, o artigo 39 do Decreto n.º 332/91 que, a seguir, reproduzo na íntegra:

*"Para fins de determinação do lucro real, a parcela dos encargos de depreciação, amortização, ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal, somente poderá ser deduzida a partir do exercício financeiro de 1994, período-base de 1993."*

A teor, pois, do artigo 39 em comento, criou-se, ao arpejo da lei, diferimento de dedutibilidade dos custos/despesas em tela. Repudia-se, por outro lado,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

qualquer extensão interpretativa do artigo 3º da Lei nº 8.200/91 acerca do tratamento a ser dado aos encargos de depreciação ou amortização, já que este artigo, de duvidosa carga de legalidade como já se demonstrou, só adiou a dedutibilidade do saldo devedor da correção monetária. Portanto, com maior razão, rechaço, de plano, a invocação deste e daquele artigo para consumação do desiderato acusatório.

Contrário senso, seria admitir-se, por decreto, a revogação, ainda que tácita, da regra insculpida no art. 57 da Lei 4.506/64 - matriz legal do artigo 198 do RIR/80, reiterado pelo artigo 248 do RIR/94, determinando-se que os custos incorridos pelo uso e desgaste do ente permanente da empresa fossem reconhecidos em períodos subsequentes, contrariando o regime de competência consagrado na literatura fisco-tributária, sobrelevando-se exemplar carga de inconsistência nas demonstrações financeiras da contribuinte, sem falar em ofensa ao conceito de lucro derivado do artigo 43 do C.T.N.

Se não-revogada, como se conclui, estaríamos convivendo com legislações, a um só tempo, disciplinadoras de entes que não se harmonizam - antagonizam-se, timbrando, no âmbito de sua pertinência, de mixórdia legal a colimação impositiva.

No dizer do eminente Ministro Celso de Mello, em Acórdão retro-colacionado, o conceito da irretroatividade da Lei n.º 8.200/91 deve ser visto e interpretado como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos. Quando o poder público reconhece em lei, a ocorrência de situações lesivas à esfera jurídica dos contribuintes, deve, neste mesmo ou por outro veículo afim, instrumentalizar remédios para erradicação dos efeitos onerosos da manipulação, da substituição ou da alteração de índices que tornem mais gravosas as exações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

Ora, se a Lei nº 8.200/91, ainda que intempestiva, objetivou escoimar tais discrepâncias, consagrando o princípio da neutralidade em sua adoção, não pode o decreto regulamentador, ainda mais extemporâneo, inovar e subtrair-lhe tal conquista, arvorando-se na esteira da ilegalidade, como se demonstrou, contrariando, frontalmente, o que dispôs o STF - Pleno, em Acórdão já assinalado.

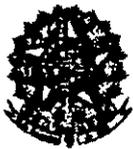
De outro lado, o Superior Tribunal de Justiça, pela sua Primeira Turma, esposa, similantemente, a mesma interpretação aqui expendida:

“01 - Recurso Especial n.º 170394/CE, DJ de 23.11.1998, p. 130: Ementa: **TRIBUTÁRIO. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI 8.200/91 E DECRETO N.º 332/91. Relator: Ministro José Delgado. Decisão unânime:**

**‘O artigo 41, por sua vez, estabelece em seu corpo restrições não explicitadas pela Lei n.º 8.200/91. Restrição imposta pela norma regulamentadora a tais posições extrapola a função específica a ser exercida no mundo jurídico.’**

02 - Recurso Especial 174410/CE, DJ de 21.09.98, p. 096: Ementa: **TRIBUTÁRIO. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. ANO-BASE DE 1990. DIFERENÇA DE CORREÇÃO ENTRE O IPC E BTNF. ART. 3º, I, DA LEI 8.200/91. ARTS. 39 E 41 DO DECRETO 332/91.**

*‘O art. 41, do Decreto 332/91, por sua vez, dispõe que o resultado da correção monetária não influirá na base de cálculo da contribuição social (Lei n.º 7.689/88) e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (Lei n.º 7.713/88, art. 35). Mas de forma diferente dita a lei regulamentada: o § 5º, do art. 2º, da Lei n.º 8.200/91, determina: “O disposto nos §§ 3º e 4º, deste artigo aplica-se, inclusive, à determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988), e do imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido (Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 35)”. Em consequência, vislumbra-se a restrição imposta pela norma regulamentadora, o que extrapola a sua função específica a ser exercida no mundo jurídico.’*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

Em face do exposto não vejo como prosperar tais exigências, salvo se olvidar o mais comezinho princípio de submissão à lei e à sua melhor interpretação.

**b) DO LIMITE À COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSSL.**

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

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

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

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

Relator: *Ministro Garcia Vieira - PRIMEIRA TURMA*

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

*A Medida Provisória n° 812, convertida na Lei n° 8.981/95, não contrariou o princípio constitucional da anterioridade.*

*Na fixação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais excedentes a 30% poderá ser efetuada, integralmente, nos anos calendários subsequentes.*

*A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei n° 8.981/95 não violou o direito adquirido, vez que o fato*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20  
Acórdão nº : 103-20.287

*gerador do imposto de renda só ocorre após o transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro.*

*RESP nº 188.855/GO - Proc. 98/0068783-1*

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

*Ementa: TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO - PREJUÍZOS FISCAIS - POSSIBILIDADE.*

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

Do voto do relator, destacamos:

*"Como se vê, referidos dispositivos legais limitaram a redução em, no máximo, trinta por cento, mas a parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31/12/94, não compensados, poderá ser utilizada nos anos subsequentes. Com isso, a compensação passa a ser integral. Esclarecem as informações de fls. 65/72 que:*

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

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

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

*"Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

*ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.'*

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

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

*Assim, não se pode falar em direito adquirido porque não se caracterizou o fato gerador. Por outro lado, não se confunde o lucro real e o lucro societário. O primeiro é o lucro líquido do preço de base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto-lei nº 1.585/77, artigo 6º). Esclarecem as informações (fls. 69/71) que:*

*'Quanto à alegação concernente aos arts. 43 e 110 do CTN, a questão fundamental, que se impõe, é quanto à obrigatoriedade do conceito tributário de renda (lucro) adequar-se àquele elaborado sob as perspectivas econômicas ou societárias. A nosso ver, tal não ocorre. A lei 6.404/76 (Lei das S.A) claramente procedeu a um corte entre a norma tributária e a societária. Colocou-as em compartimentos estanques. Tal se depreende do conteúdo do § 2º, do art. 177:*

*Art. 177 (...)*

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

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

*'Como pondera RUBENS GOMES DE SOUZA, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da Economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20  
Acórdão nº : 103-20.287

*legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador". (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1995, pp. 183-184)' (destaque nosso).*

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

*"Art. 193 - Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º)*

*(...)*

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

*(...)*

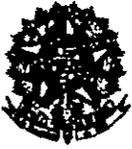
*Art. 196 - Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, § 3º):*

*(...)*

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

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

*Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20  
Acórdão nº : 103-20.287

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

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

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

*"A primeira inconstitucionalidade alegada é a impossibilidade de ser a matéria disciplinada por medida provisória, dado princípio da reserva legal em tributação. Embora a disciplina da compensação seja hoje estritamente legal, eis que não mais sobrevivem os dispositivos da MP 812/95, entendo que a medida provisória constitui instrumento legislativo idôneo para dispor sobre tributação, pois não vislumbro na Constituição a limitação apontada pela Impetrante.*

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20

Acórdão nº : 103-20.287

*compensando os prejuízos integralmente, sem a limitação de 30% do lucro líquido.*

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

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

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

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

**CONCLUSÃO:**

Oriento o meu voto no sentido de se acolher os Embargos Declaratórios, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para excluir da base tributável as verbas atinentes à diferença de correção monetária IPC/BTNF aqui exigidas.

Salas de Sessões - DF., em 10 de maio de 2000

NEICYR DE ALMEIDA

119.348/MSR\*06/06/00

37





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.000336/98-20  
Acórdão nº : 103-20.287

## INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em **09 JUN 2000**

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

Ciente em, **14 JUN 2000**

  
EVANDRO COSTA GAMA  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL