



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23_
Recurso nº : 126.696
Matéria : CSLL – Ex(s): 1996
Recorrente : ARBAME S/A - MATERIAL ELÉTRICO E ELETRÔNICO
Recorrida : DRJ/CAMPINAS/SP
Sessão de : 21 de agosto de 2001
Acórdão nº : 103 -20.692 E RP/nº 103-0.275

CSLL -COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS - Acumuladas até 31/12/94, permanecem submetidas às disposições da legislação vigente à época de sua apuração.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ARBAME S/A - MATERIAL ELÉTRICO E ELETRÔNICO**,

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


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


PASCHOAL RAUCCI
RELATOR

FORMALIZADO EM : 27 AGO 2001

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



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

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

Recurso nº : 126.696
Recorrente : ARBAME S/A – MATERIAL ELÉTRICO E ELETRÔNICO

RELATÓRIO

1. Em virtude de revisão na declaração de rendimentos do exercício de 1996, ano-calendário 1995, apresentada com base no lucro real anual, foi lavrado o auto de infração de fls. 9/16, por ter sido constatada a compensação da base de cálculo negativa na apuração da CSLL superior a 30% do lucro líquido ajustado, sendo considerados infringidos os seguintes dispositivos legais: Lei 7689/88, art. 2º; Lei nº 8981, art. 58 e Lei nº 9065/95, arts. 12 e 16.

2. Em consequência, foi constituído um crédito tributário de R\$ 82.557,01, sendo :

IRPJ	R\$ 30.899,40
Multa de ofício (75%)	R\$ 23.174,55
Juros de Mora	R\$ 28.483,06
Total	<u>R\$ 82.557,01</u>

3. O contribuinte tomou ciência da autuação em 25/04/2000 (fls. 17), apresentando a impugnação de fls. 19/37 em 24/05/2000, acompanhada dos documentos de fls. 38/62.

4. De plano argüi a nulidade do auto de Infração, pois dele não consta o respectivo número e/ou série, referindo-se à Ordem de Serviço CSF nº 05/69, entendendo que tal requisito é obrigatório para emprestar validade à autuação impugnada.

5. Alega a impugnante que a limitação para compensação dos prejuízos fiscais ("sic") decorrente da MP nº 812/94 somente foi publicada no DOU de 31/12/94, mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

que até o final do encerramento do expediente de 31/12/94 o Diário Oficial não esteve disponível, o que corresponde à não publicação.

6. Assim, a restrição à compensação do prejuízo fiscal ("sic") somente tornou-se definitiva com a edição da Lei nº 8981, em 20/01/95, sendo questionável sua aplicação já no próprio ano-calendário de 1995.

7. Acrescenta, ainda, que independentemente da aplicação do citado dispositivo no ano de 1995, teria havido flagrante violação ao "*princípio constitucional do direito adquirido e do ato jurídico perfeito e acabado*", ao pretender atingir fatos jurídicos perfeitamente acabados, como os prejuízos acumulados até 31/12/94.

8. Invoca em defesa de sua tese o art. 150, inciso II, alínea "a" da Constituição Federal de 1988, que veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei, o que tornaria inconstitucional a pretensão contida no art. 42, parágrafo único, mesmo que a MP tivesse sido regularmente publicada até 31/12/94, pois o ano-calendário de 1994 já havia se encerrado, quando do advento da Medida Provisória, violando, pois, o princípio da anterioridade.

9. Citando diversos tributaristas e transcrevendo ementas de acórdãos dos Tribunais Regionais da 3ª e da 5ª Região, argumenta que a limitação à compensação de prejuízos ("sic") distorce a base de cálculo do imposto de renda, descrita no art. 43 do CTN, passando a incidência do imposto a operar sobre o patrimônio, implicando em exigência de empréstimo compulsório não autorizado por lei.

10. Quanto à cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC argumenta que a exigência carece de sustentação constitucional, por se tratar de taxa com fins remuneratórios, para efeito de aplicações financeiras em que participam o Banco Central,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

o Tesouro Nacional, Estados e Municípios, conforme consta da Circular BACEN nº 2671/96.

11. Salienta a então impugnante e ora recorrente que *"os juros incidentes em consequência do inadimplemento de obrigações tributárias, são juros de mora, que visam a indenização ao Estado, pelo atraso no recolhimento dos tributos, e não juros remuneratórios, que visam a remuneração de um capital aplicado"* (fls. 32, 3º parágrafo).

12. Por essas razões, entende que a Lei nº 9065/95, pelo seu art. 13, contraria o art. 110 do CTN, além de violar o § 3º do art. 192 da Constituição Federal e o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional.

13. Conclui sua contestação à cobrança dos juros moratórios com base na taxa SELIC mencionando artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 14, págs. 11/18, da lavra dos tributaristas Fábio Augusto Junqueira de Carvalho e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva (fls. 34).

14. Relativamente à multa "ex-officio" aplicada, correspondente a 75% do imposto lançado, o contribuinte entende ser excessiva, assumindo caráter confiscatório.

15. Após mencionar aspectos históricos e citar diversos autores, reporta-se ao Professor Sacha Calmon Navarro Coelho, que sintetizou o seu entendimento afirmando que *"uma multa excessiva, ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores ... caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco"* (fls.36, "in fine").

16. Encerrando sua peça impugnatória, o autuado alega que não se justifica uma multa de 75%, em favor da Fazenda Pública, quando nos contratos particulares a penalidade só é admitida até o máximo de 2% (dois por cento).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

17. A autoridade julgadora de primeira instância indeferiu a impugnação apresentada, considerando procedente o lançamento, conforme decisão de fls. 65/69, consubstanciada na seguinte ementa :

" Ementa: Compensação de Base de Cálculo Negativa. A partir de 1º de Janeiro de 1995, para efeito de determinar a base de cálculo da CSLL, o resultado ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação, poderá ser reduzido em, no máximo, 30%.

Julgamento Administrativo de Contencioso Tributário. É a atividade onde se examina a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco, sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

18. A decisão da DRJ /Campinas / SP chegou às mãos da interessada em 19/09/2000 (AR de fls. 100), que interpôs recurso em 16/10/2000, requerendo, ainda, juntada da cópia de liminar dispensando-a do depósito prévio de 30% do valor do débito.

19. Registra a recorrente que não procede o entendimento da Autoridade Julgadora de primeiro grau, no sentido de que a legislação atacada teria sido publicada e veiculada no ano de 1994 sob a forma de Medida Provisória, de nº 812, plenamente vigente em 1995, pois a Lei nº 8981, de 20/01/95, não foi regularmente publicada até o encerramento do ano de 1994.

20. Cita declaração do Diretor Geral da Imprensa Nacional, que só foi possível ***"tirar da prensa o primeiro exemplar perto das 20 horas do dia 31. Para os assinantes, o jornal foi colocado no correio na segunda, dia 2".***

21. Nessa linha de raciocínio, acrescenta que a publicação é indispensável à vigência da lei, competência privada do Presidente da República (CF, art. 84, inc. IV),



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

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

mentionando e reproduzindo parte do estudo da lavra do jurista Hugo de Brito Machado (fls. 73/74).

22. Reproduz, ainda, trechos do voto do Desembargador José Vellinho de Lacerda, proferido na Apelação Cível nº 590.00581-5, n 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (fls. 74/75).

23. Prossegue o recorrente afirmando não ter sido observado o princípio da anterioridade, mencionando o Desembargador Federal Dr. Andrade Martins e diversos outros juristas, dentre os quais Sacha Calmon Navarro Coelho, do qual transcreve estudo publicado em separata da Revista Brasileira de Direito Tributário, IDEPE, 1991, págs. 15/16 (fls. 77).

24. Questiona, ainda, o recorrente, que os princípios constitucionais não foram objeto de apreciação pela Autoridade Julgadora de primeira instância, sob a alegação de que o controle da constitucionalidade das leis cabe ao Poder Judiciário, entendimento rechaçado por Lutero Xavier Assunção, em sua obra Processo Administrativo Tributário Fiscal.

25. O recorrente transcreve parte do voto prolatado pelo Ministro Relator Humberto Gomes de Barros, do STJ, no REsp nº 23.121-1-GO, perfilhando essa mesma doutrina (fls. 79).

26. Reitera o recorrente os argumentos apresentados na fase impugnatória, de que os contribuintes têm o direito adquirido de compensar os prejuízos ("sic") apurados anteriormente à Lei 8981/95 (fls. 81/83).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

27. Enfatiza o defendente que a restrição à compensação de prejuízos ("sic") distorce a incidência do imposto de renda, que se opera não sobre um acréscimo patrimonial (lucro), mas sobre o capital aplicado, caracterizando empréstimo compulsório não legalmente autorizado, mencionando recente entendimento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (fls. 83/85).

28. Também a aplicação da taxa SELIC, na cobrança de juros moratórios, é questionada pelo recorrente, entendendo-a inconstitucional.

29. Afirma que a taxa SELIC, determinada pelo art. 13 da Lei nº 9065/95, "*sem, contudo, institui-la, defini-la e traçar os parâmetros para seu cálculo*", ferindo o princípio constitucional da legalidade (fls. 86, 3º parágrafo).

30. Reforçando essa linha de pensamentos, o recorrente consigna :

" O Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, é um indicador de taxa média de juros nas operações chamadas overnight e sua meta é a de, a um tempo, cobrir a defasagem de moeda ocasionada pela inflação e remunerar os investidores. Seu rendimento é monitorizado pelo BACEN, que, por decisão unilateral, pode provocar a baixa ou elevação da taxa de juros (fls. 87, 1º parágrafo),

transcrevendo a seguir algumas Notas da 33ª Reunião do Conselho de Política Monetária do Banco Central do Brasil - COPOM, onde estariam demonstradas as assertivas expendidas pelo defendente (fls. 87/88).

31. Insistindo na falta de respaldo legal para a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC, o recorrente salienta :

" Incide à espécie, ainda, inconstitucional delegação de competência tributária, pois o Bacen tem competência financeira, dada sua plena autonomia na gestão de títulos públicos, do padrão monetário da moeda e de sua remuneração, conferida pelo art. 164 e parágrafos da Constituição



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

Federal, mas não tributária, ainda que quantum debeatur, que encontra-se atrelado os princípios da legalidade, da anterioridade e da segurança jurídica " (fls. 88, "in fine").

32. Reportando-se ao art. 161 do CTN, e aos entendimentos do Magistrado Zuudi Sakakihara e do jurista Ives Gandra da Silva Martins, de que a taxa de juros moratórios não deve exceder a 1% a.m., conclui com transcrição do voto do Ministro Franciulli Neto, no Resp nº 215.881/PR, "in"DJ de 19/06/2000 (fls. 89/93).

33. Também nesta fase recursal o defendente declara ser excessiva a multa de lançamento "ex-officio", caracterizando modalidade de confisco, pois a multa de 75% lançada pelo Fisco contrasta com as aplicáveis aos contratos particulares, limitada ao máximo de 2%.

34. Menciona em abono de sua tese o ponto de vista de diversos juristas, respaldados por decisões do STF, sumarizadas a fls. 95, "in fine" e 96.

35. Reporta-se, ainda, a trabalho da lavra do jurista Sacha Calmon Navarro Coelho, segundo o qual a multa excessiva indiretamente burla o dispositivo constitucional que proíbe o confisco, e finaliza seu recurso solicitando a reforma da Decisão DRJ/CPS nº 1790/2000 e o conseqüente cancelamento da exigência fiscal.

36. A DRF/ Taboão da Serra/ SP, anexou cópia da sentença prolatada pela MM. Juíza Federal, Dra. Giselle de Amaro e França, concedendo a segurança e confirmando a liminar para dispensa do depósito recursal de 30% (fls. 105/114).

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

VOTO

Conselheiro PASCHOAL RAUCCI, Relator:

37. O recurso é tempestivo e a dispensa do depósito de 30% do crédito tributário litigado está amparada por decisão judicial, reunindo condições de admissibilidade.

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

39. Conforme salientou o I. Conselheiro Dr. Alexandre Barbosa Jaguaribe, no Recurso nº 126.033, *" trata-se de tema bem conhecido desta Câmara, embora ainda não tenha obtido unanimidade de entendimento entre seus membros "*.

40. Sobre a compensação de prejuízos e de bases negativas da CSLL, muitos foram os acórdãos exarados por esta Terceira Câmara, podendo ser citados dentre outros, os de nº 103-20540, 103-20606, 103-20626, 103-20641 e 103-20643.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

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

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

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

51. Note-se que tais prazos eram de natureza decadencial. Findo o termo legal para a compensação do prejuízo, este ficava completamente obstado de qualquer compensação, ficando totalmente excluída a hipótese de compensação futura.

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

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

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

DISPOSIÇÕES GERAIS

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

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

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

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

PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 1991.

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

PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1992.

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

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

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

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

"2. A compensação de prejuízos foi permitida pela Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, segundo a qual o prejuízo verificado num exercício pode ser deduzido, para compensação total ou parcial, no caso de inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensivos, dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subsequentes."

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

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

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

68. *Tendo em vista as profundas alterações introduzidas na sistemática de apuração e pagamento do imposto de renda das pessoas jurídicas, a Coordenação do Sistema de Tributação houve por bem baixar esclarecimentos sobre a aplicação da Lei nº 8383/91, mediante expedição do BOLETIM CENTRAL EXTRAORDINÁRIO CST nº 039, de 14 de abril de 1992, publicado na Coletânea de Legislação/92 – Imposto de Renda, Edição do M. Fazenda, Secretaria da Receita Federal, fls. 267/280.*

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

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

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

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

70. *A exaustiva trilha seguida para identificar o tratamento dado aos prejuízos compensáveis, com a superveniência de novas legislações, alterando os critérios e prazos para compensação dos resultados negativos anteriores, permitiu verificar que o posicionamento da Administração Tributária Federal tem sido coerente, consistente e constante fixando o critério jurídico de que os prejuízos compensáveis apurados anteriormente à lei nova, permanecem submetidos às disposições da legislação vigente à época de sua apuração.*

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

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

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

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

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

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas."

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23

Acórdão nº : 103-20.692

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

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

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

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

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

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

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

80. Essas postulações já foram admitidas pela Primeira Câmara deste Conselho, por votação unânime, no Acórdão nº 101.92411, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

sessão de 12/11/98 e formalizada em 16/12/98, cabendo à relatoria ao I. Conselheiro Dr. Francisco de Assis Miranda.

81. *Em seu extenso e bem fundamentado voto, o preclaro Conselheiro Relator menciona precedente consubstanciado no Acórdão nº 101-75566/84, publicado no DOU de 02/10/86, no qual foi reconhecido o seguinte:*

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

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

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

***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. "

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

46. Por oportuno, cumpre consignar que o Acórdão nº 101-92411/98, cuja relatoria esteve a cargo do I. Conselheiro Dr. Francisco de Assis Miranda, que inaugurou o entendimento da irretroatividade dos arts. 42 e 58 da Lei nº 8981/95, que restringiam a compensação dos prejuízos apurados anteriormente à sua vigência - raciocínio aplicável à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23

Acórdão nº : 103-20.692

CSLL - , teve sua orientação alterada por recente Acórdão, também da E. Primeira Câmara deste Conselho.

47. Essa mudança de orientação acha-se consubstanciada no Acórdão nº 101-93467, exarado em Sessão de 24/05/2001 e formalizado em 26/06/2001, cabendo a relatoria ao I. Conselheiro Dr. Francisco de Assis Miranda, sendo a decisão, da E. Primeira Câmara, por maioria de votos.

48. Fundamentando o seu voto, o Dr. Miranda trouxe à colação decisões dos TRF's da 1ª e 4ª Região, bem como acórdãos do STJ e do STF, para concluir :

"As posições assumidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal para a espécie, demandam uma revisão por parte desta Câmara, de seu posicionamento, para que não haja decisões conflitantes entre a esfera administrativa e judiciária, no que concerne a limitação da compensação de prejuízos fiscais".

49. O conspícuo Conselheiro Dr. Francisco de Assis Miranda, festejado pelo seu notório saber jurídico, ao embasar a conclusão de seu voto, conforme transcrição acima, denota a preocupação de evitar o aumento da já quase insuportável carga de trabalho cometida ao Poder Judiciário, revelando o elevado espírito público do relator.

50. Estivesse já pacificada, na esfera judicial, a matéria versada nos presentes autos, a orientação traçada no Acórdão nº 101-93467, pelo seu elevado senso pragmático, deveria merecer acolhida das demais unidades julgadoras deste Conselho.

51. Contudo, permito-me, com a devida vênia, transcrever parte do voto do Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe, exarado no recurso nº 126.033, em sessão de 26/07/2001, constante do Acórdão nº 103-20.664, em fase de formalização, "in verbis" :



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

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

"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 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.

CELSO 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 de 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 nº 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.000596/00-23
Acórdão nº : 103-20.692

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."

52. Em face das pendências judiciais acima apontadas, a denotar que os diversos aspectos jurídicos da questão ainda não estão definitivamente solucionados pelo Poder Judiciário, afigura-se-me prematura a mudança da orientação que reiteradamente vem sendo observada por esta Terceira Câmara, pela maioria de seus membros.

CONCLUSÃO

Pelas razões fáticas e jurídicas supra e retro expostas, dou provimento ao recurso voluntário, para admitir a compensação dos prejuízos acumulados até 31/12/94, sem a limitação dos trinta por cento, de que trata a Lei nº 8981/95, ficando prejudicadas as demais questões relacionadas com a multa "exofficio" de 75% e os juros moratórios calculados com base na taxa SELIC.

Sala das Sessões-DF., em 21 de agosto de 2001


PASCHOAL RAUCCI

