



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo n° : 10925.003728/96-31
Recurso n° : RD/108-0.224
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - Ano calendário: 1996
Recorrente : NARCISO ROTTA & CIA. LTDA
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 10 de julho de 2000
Acórdão n° : CSRF/01-02.998

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -
COMPENSAÇÃO LIMITADA A 30% DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL -
As leis n°. 8.981/95 e n°. 9.065/95 apenas determinaram o percentual e,
conseqüentemente, o momento da compensação. A limitação, em no
máximo 30%, será sempre efetuada pela legislação aplicável à época em
que o contribuinte optar por sua realização, do mesmo modo que a base
de cálculo rege-se pela legislação vigente no ano-calendário que foi
gerada.

Negado provimento ao recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por NARCISO ROTTA & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por
maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que
passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Víctor Luís de Salles
Freire (Relator), Remis Almeida Estol, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Luiz Alberto
Cava Maceira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cândido Rodrigues
Neuber.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: - 7 AGO 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA,
ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS,
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, JOSÉ
CARLOS PASSUELLO, DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, WILFRIDO AUGUSTO
MARQUES e MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10925.003728/96-31

Acórdão nº : CSRF/01-02.998

Recurso nº : RD/108-0.224

Recorrente : NARCISO ROTTA & CIA. LTDA

RELATÓRIO

Versa o presente recurso de divergência e seu conexo (RD-108-0.225), este Contribuição Social e aquele IRPJ, inconformidades dos Contribuintes aos V. Acórdãos 108-05.842 e 108-05.827, tomados respectivamente em sessões de 20 e 18 de agosto de 1999 onde, por expressiva maioria de votos, vencido apenas o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira, decidiu-se pelo acolhimento daqueles lançamentos em face de que após "a edição das Leis no. 8.981/95 e 9.065/95, a compensação de prejuízo fiscal, inclusive a acumulada em 31/12/94, está limitada a 30% do lucro líquido ajustado do período".

O Contribuinte insatisfeito, no seu recurso de divergência, se reporta para propugnar de início para a divergência de critérios de julgamento ao Acórdão 101-92.605, tomado em sessão de 17 de março de 1999 pela Colenda 1ª Câmara, sendo Relator o Conselheiro Francisco de Assis Miranda, e devidamente acostado por cópia a fls. 151/161, onde, por decisão unânime, firmou-se o entendimento ementado de que o "direito adquirido à compensação integral nasce para o contribuinte no instante em que for apurado o prejuízo no levantamento do balanço" de tal sorte que 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". Repisando pois "os argumentos lançados na impugnação e no Recurso Voluntário anteriormente interposto" impende, a teor do entendimento do Recorrente "a análise do presente Recurso Especial para, dando-lhe provimento, reformar o acórdão recorrido e julgar insubsistente o Auto de Infração lavrado pela Fiscalização".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10925.003728/96-31

Acórdão nº : CSRF/01-02.998

O R. Despacho de fls. 167/169 deixa claro que pelo "simples cotejo das ementas retrotranscritas resulta evidente a alegada divergência de julgados" e o admite.

A Fazenda Nacional contra-arrazou o apelo, citando jurisprudência em prol da manutenção do julgado recorrido.

É o relatório.

A handwritten signature consisting of several overlapping loops, likely representing the name of the reporting officer.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo n° : 10925.003728/96-31

Acórdão n° : CSRF/01-02.998

VOTO VENCIDO

Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, Relator

A contrariedade de julgamento entre o acórdão recorrido e o paradigma são evidentes e assim a admissibilidade do apelo é serena. Admito-o.

No mérito, em prol da tese do acórdão paradigma, e do próprio Contribuinte, manifestei-me com voto vencido em julgado emanado da Colenda 3ª Câmara (Processo n° 10640.001262/96-52), tomado em sessão de 13 de abril de 1999 pelo Acórdão 103-19.956. Ali escrevi:

Na primeira hipótese, com a limitação da lei n° 8981/95 frustrou-se o direito que o contribuinte iniludivelmente tinha de tomar prejuízos acumulados antes da vigência do referido diploma contra lucros em períodos subsequentes e, nesse sentido, a propósito da tese do direito adquirido este Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes através da Egrégia Sexta Câmara, pelo acórdão n° 106-09.213, sendo relator o Conselheiro Genésio Deschamps, firmou considerações que caem como uma luva para a espécie, colacionando inclusive abalizada do Egrégio Supremo Tribunal Federal:

"É o que acontece no caso, a lei previa uma hipótese de exclusão de incidência de imposto de renda, para o caso de alienação de participações societárias, que consistia no implemento de um prazo durante o qual ela devia permanecer na propriedade do contribuinte, findo o qual passava a ter o gozo de um benefício estipulado por lei, e o mesmo tinha inteira liberdade para exercê-lo, sem prazo específico para fazê-lo.

A partir do momento em que se implementou este prazo, que era uma condição imposta pela lei, adquiriu o contribuinte o direito de ter e não incidência do imposto de renda sobre a operação que realizasse.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10925.003728/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-02.998

Aqui vale ressaltar a lição do emérito Francisco Gerson Marques de Lima, na sua obra "Lei de Introdução ao Código Civil e a aplicação ao Direito do Trabalho" (Malheiros Editores, São Paulo, 1996, **pág. 190**), que embora dirigida a outro campo do direito, também se ajusta como uma luva ao presente caso, e que assim expressa:

não há confundir a aquisição do direito com o seu exercício. O direito está adquirido quando alguém possa exercer, mesmo que não o tenha exercido, quer por conveniência própria ou por motivo fático (não jurídico).

Ou seja, a aquisição do direito é um fato independente do seu exercício após a sua aquisição. E essa aquisição (do direito) dá o direito de exercê-la, independentemente de condições ou prazos, salvo se a lei instituidora expressamente preveja hipóteses dessa natureza.

Nesse ponto é incisivo o Acórdão exarado no Recurso de Mandado de Segurança nº 11.395, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, em 18.03.65, no qual a matéria do direito adquirido foi exaustivamente analisada pelos renomados Ministros daquela Corte, tendo por relator o culto Ministro Luis Galotti (RDA 821186), dizendo respeito a aposentadoria de cujo voto vale destacar a seguinte parte (pág. 191):

"Aí é que, data vênua, divirjo. Um direito adquirido não se pode transmudar-se em expectativa de direito, só porque o titular preferiu continuar trabalhando e não requerer a aposentadoria antes de revogada a lei em cuja vigência ocorrera a aquisição de direito. Expectativa de direito é algo que antecede a sua aquisição; não pode ser posterior a esta.

Uma coisa é aquisição de direito; outra diversa, é o seu uso ou exercício. Não devem ser as duas confundidas. E convém ao interesse público que não o sejam, porque, assim quando pioradas pela lei as condições de aposentadoria, se permitirá que aqueles eventualmente atingidos por ela, mas já então com os requisitos para se aposentarem de acordo com a lei anterior, em vez que o fizerem imediatamente, em massa, como costuma ocorrer, com graves ônus para os cofres públicos, continuem trabalhando, sem que o tesouro tenha de pagar, em cada caso, a dois, ao novo servidor em atividade e ao inativo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10925.003728/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-02.998

"Cumpre ainda ressaltar que este mesmo Acórdão (106-09.213), decidido por maioria e portanto sujeito à recurso para a C.S.R.F., quando submetido ao Procurador da Fazenda, Dr. Rodrigo Pereira de Mello, mereceu dele o seguinte despacho:

"E.T. - Sr. Presidente, deixo de formular recurso tendo em vista que, conforme fartamente demonstrado no voto vencedor, a legislação que embasa o lançamento (Lei nº 7.713/88) não se aplica à espécie dos autos, tendo em vista que a mesma encontra-se amparada pelo direito adquirido, posto que a situação jurídica de não incidência já se encontrava "deferida" conforme descreve o artigo 74, par. único, do Código Civil Brasileiro (na mesma linha, ainda que sem menção deste dispositivo, o pronunciamento do STF à página 15 do Acórdão). "

De outro lado, na tese da tributação do patrimônio sábias são as considerações do Dr. José Luiz Bulhões Pedreiras, em parecer datado de 5 de dezembro de 1996 constante da Revista de Direito Administrativo, volume 207, janeiro/março/1997, onde S.S^a concluiu

"73. No nosso sistema constitucional, renda é acréscimo patrimonial, e a renda originária de receita bruta é - por definição - o valor da receita que excede os custos necessários para ganhá-la; a parte da receita bruta que repõe custos é capital, e não renda; a dedução do custo é requisito legal e lógico para a existência da renda, independentemente do prazo decorrido entre a época em que o custo é incorrido e a receita é recebida; o prejuízo acumulado é custo necessário para que a pessoa jurídica ganhe lucro em exercícios subsequentes, **e a limitação do prazo para deduzir o prejuízo implica tributação de capital, e não de renda: e é incompatível com o conceito constitucional de renda a lei que estabelece prazo para a dedução de custos incorridos em exercícios anteriores, inclusive do prejuízo operacional.**"

Oportuno salientar que aquele abalizado doutrinador, a partir desta e de outras circunstâncias, assim conclui o seu exame sobre o aspecto inconstitucional da "trava" do prejuízo, promovida pelo Legislador da Lei nº 8981/95:

"74. Por esses fundamentos, assim respondemos ao quesito da consulta:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10925.003728/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-02.998

É incompatível com o conceito constitucional de "renda e proventos de qualquer natureza" (tal como explicado pelo artigo 43 do CTN, a norma do artigo 42 da Lei nº 8.891/95 que, para efeito de determinar o lucro real que constitui a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, limita a 30% a compensação dos prejuízos de exercícios anteriores. É o nosso parecer."

Ainda na órbita deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes já decidiu a Egrégia Colenda Primeira Câmara pelo Acórdão nº 102-92.377, em sessão de 10 de outubro de 1998 que o "direito adquirido à compensação integral nasce para o contribuinte no instante em que for apurado o prejuízo no levantamento do balanço" (para assim rejeitar a limitação da base de cálculo negativa a 30% dos lucros. No particular o Ilustre Conselheiro Francisco de Assis Miranda destacou:

Em excelente trabalho intitulado "COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E A INCONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO DE 30% PRESCRITA NA LEI NR. 8.981/95, publicado na Revista do Direito Tributário nº 68, M. Malheiros Editores - pág. 29/38, o Professor Paulo de Barros Carvalho, não hesitou em afirmar que a edição da Medida Provisória nr. 812/95, convertida na Lei nr. 8.981/95, por não fazer as devidas ressalvas no sentido de assegurar as expectativas normativas de todos aqueles que se programaram para cumprir suas obrigações tributárias dentro do plano geral das possibilidades impositivas ditadas pelo sistema jurídico, feriu, de maneira frontal e direta, o Princípio da irretroatividade (art. 5º XXXVI) da C.F., ao mesmo tempo em que infringiu o valor implícito da certeza jurídica, aqui entendida como "previsibilidade"

Do trabalho permitimo-nos destacar as seguintes passagens:

"7. Imposto sobre a Renda, compensação de prejuízos e lei aplicável.

Se quisermos resumir, é possível dizer que a hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é "auferir renda". O conceito de "renda" é construído pelo direito que, arbitrariamente, corta a realidade, delimita o tempo e o espaço, conformando fatos jurídicos que, muitas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10925.003728/96-31

Acórdão nº : CSRF/01-02.998

vezes, não encontram supedâneo no mundo tangível. É o que acontece com a conotação de "renda".

Compensação de prejuízos, antes de ser direito subjetivo do contribuinte, é elemento inerente à configuração do fato "auferir renda". Não se trata de modo de restituição do indébito tributário, pois o expediente da compensação de prejuízos se arma para compor o próprio fato jurídico do imposto. Nesse sentido, assume a feição de um dever do Estado traçar o desenho da incidência e montar o esquema da base de cálculo, absolutamente dentro dos limites competências que a Constituição determina.

Lembremo-nos de que a lei é um instrumento introdutor normas jurídicas no sistema positivo e tais regras são gerais e abstratas porque se projetam para o futuro. O retorno ao passado, em termos regulatórios, descaracteriza a linguagem prescritiva, roubando-lhe a eficácia. Quando o direito se para o passado não é para prescrever, mas sim para descrever, juridicamente os fatos já ocorridos no tempo, juridicizando-os por meio de normas vigentes. Coube ao direito presente se arma a para o futuro, para frente, disciplinando os acontecimentos factuais que venham a verificar-se a partir dele.

A compensação de prejuízos não é direito que nasce no presente, juridicizado pela lei presente. Trata-se de categoria fáctica, compositiva do "auferir renda" núcleo de incidência do imposto da competência da União. Como a base de cálculo é a perspectiva mensurável do critério material da hipótese tributária; e como o esquema compensatório é elemento constitutivo daquela base, a lei aplicável à compensação há de ser aquela que introduz a regra-matriz de incidência, vale dizer, a vigente no instante em que o prejuízo é gerado.

11. Direito adquirido à compensação integral e o princípio da segurança jurídica.

Não é juridicamente admissível que a Lei nova (Lei nr. 8.981/95) venha a impedir a compensação integral dos prejuízos acumulados no período, limitando-os a 30%, uma vez que aquele direito já integrava o patrimônio jurídico das referidas empresas.

De fato, as normas jurídicas invocadas pelos contribuintes para invocar seu direito adquirido à compensação eram regras válidas no sistema, ao ensejo do acontecimento dos fatos nelas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10925.003728/96-31

Acórdão nº : CSRF/01-02.998

previstos. Desse modo, instalaram-se as respectivas relações jurídicas e nasceram os direitos subjetivos correspondentes incorporando-se ao seu patrimônio jurídico. A Lei nova, que limitou a compensação dos prejuízos acumulados a 30% (trinta por cento) não poderia retroagir, alcançando os fatos que se consumaram e mexeram na textura de direitos legitimamente adquiridos. Admiti-lo, seria reconhecer a retroatividade da lei, para agravar a situação jurídica dos contribuintes, interpretação que atenta contra a certeza do direito, enquanto previsibilidade e, por via de conseqüência, fere, frontalmente, o sobreprincípio da segurança jurídica.

12. Modificação dos conceitos de "renda" e de "lucro".

O "fato gerador" do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é "auferir" renda e proventos de qualquer natureza, ao passo que a contribuição social sobre o lucro incide sobre a "obtenção de lucros". Havendo prejuízos, apurados e comprovados pelas demonstrações financeiras de anos anteriores, esses prejuízos há de ser compensados até se exaurirem. Sob o manto da legislação em que esses decréscimos se verificaram, qualquer limite imputado ao exercício do direito de compensar, modificará a base de cálculo das exações, no período de referência, pois o saldo negativo apurado repreenda déficit no patrimônio da pessoa jurídica, enquanto o lucro, em contrapartida, reflete elevação do nível patrimonial.

Claro está que, ao não abater-se os saldos negativos (prejuízos) dos lucros porventura obtidos, o impacto do gravame estaria alcançando, em cheio, o patrimônio do sujeito passivo, ficando desfiguradas, por conseguinte, as hipóteses de incidência de ambos os tributos (imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro), o que implicaria cobrar imposto sobre aquilo que não é renda e contribuição social sobre aquilo que não é lucro.

Demais disso, por força de enunciados explícitos e implícitos há um conceito jurídico-positivo de renda e de lucros, cujo perfil começa a esboçar no altiplano constitucional, desdobrando-se nas esferas inferiores que devem manter a sintonia semântica com o Texto Supremo. Nesse sentido, aliás, o art. 189, da Lei nr. 6.404/76, conhecida como a Lei da S.A. prescreve que do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a previsão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10925.003728/96-31

Acórdão nº : CSRF/01-02.998

para o imposto sobre a renda, o que se faz em respeito ao princípio da continuidade da pessoa jurídica.

13, O problema do lucro fictício e o princípio da capacidade contributiva

Sempre que a percussão tributária atinge acréscimo de patrimônio que, de facto, não se manifestou, a incidência acaba por alcançar o próprio patrimônio, uma vez para suportar a exação. A atividade impositiva do Estado, conduzida desse modo, ofende, grosseiramente, o princípio da capacidade contributiva, extrapassado de maneira visível nos seus limites. Ora, bem sabemos que a Constituição brasileira preserva o substrato econômico dos patrimônios privados, impondo, severamente, que a carga tributária seja dosada na conformidade da capacidade contributiva do sujeito passivo (art. 145, da CF).

No que concerne ao imposto sobre a renda - e o raciocínio vale também para a contribuição social sobre o lucro -, o pressuposto de fato tomado na previsão normativa é exatamente o acontecimento, ocorrido dentro de certo trato de tempo que produz riqueza, acrescentando o patrimônio do sujeito passivo. A ocorrência desse sucesso econômico está vinculada a qualquer natureza, bem como a contribuição social sobre o lucro. Qualquer modificação que se pretendesse introduzir na matéria teria que atender a esse aspecto, de enorme expressividade.

Ora, no preciso instante em que a legislação se altera, transformando-se o regime de apuração do lucro, rompe-se para as empresas contribuintes, drasticamente, suas possibilidades jurídicas de sustentar o implemento das prestações contratuais dentro do quadro de previsibilidade que vinha mantendo, ingressando em estado de perigosa instabilidade.

Note-se que não se trata de meras expectativas de direito. Na hipótese que ora examinamos, pode-se medir, com facilidade, as proporções do quantumi as empresas teriam o direito de deduzir, prevalecendo a sistemática anterior, valores esses que se querem respeitados em homenagem ao primado da irretroatividade geral (para não confundir com a irretroatividade específica do Direito Tributário).

É aqui que se pode proclamar, com todo o vigor. Ter sido atropelado o direito adquirido dos contribuintes em continuar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10925.003728/96-31

Acórdão nº : CSRF/01-02.998

operando debaixo do antigo regime, ao menos até o ponto em que sua programação empresarial foi traçada, com base na legislação outrora vigente. E, maculado o direito adquirido, sossobra com ele a certeza do direito, indo para o espaço e sobrevalor da segurança jurídica, pois não se pode pensar em certeza e segurança ali onde houver desrespeito àqueles outros valores de que já falei e que funcionam como seus alicerces, em qualquer dos múltiplos momentos do processo de positivação do direito.

Decisões dos Tribunais Regionais Federais tem reconhecido a inconstitucionalidade de qualquer norma jurídica que limite o aproveitamento de prejuízos passados na apuração de lucros futuros das pessoas jurídicas

Nesse sentido decidiu a 1ª Turma do TRF da 5ª Região no julgamento da Apelação MAS - 96.05.01473-4 (RDDT-16/101-104):

"Constitucional e Tributário. Dedução da Base de cálculo da Contribuição sobre o Lucro dos Prejuízos Verificados em períodos Anteriores. Limitação Art. 58 da Lei 8.981/95.

É inconstitucional o diploma legal que limita a compensação dos prejuízos verificados nos períodos anteriores, quando da apuração da base de cálculo a Contribuição sobre o Lucro. 1

O conceito de lucro no sentido constitucionalmente, corresponde ao de acréscimo patrimonial.

O impedimento ou a limitação à referida compensação implica na descaracterização da base de cálculo constitucionalmente prevista, constituindo-se num ato excedente da outorga constitucional de competência tributária. "

Razão assiste à recorrente quando afirma que:

"A doutrina é uníssona no sentido de que, enquanto não compensados todos os prejuízos de períodos anteriores, inexistente acréscimo patrimonial sobre o qual possa incidir o imposto de renda e a contribuição social s/ o lucro. Inexistindo acréscimo patrimonial, mas decréscimo patrimonial, não há lucro, e, obviamente, não há lucro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10925.003728/96-31

Acórdão nº : CSRF/01-02.998

tributável. E, não havendo lucro, há que se falar em incidência de norma jurídico tributária que preveja o fato gerador de tributos que cobre ele incidam”

Opiniões dos mais abalizados doutrinadores, como Paulo César Conrado, Lúcia Valle Figueiredo, Hugo de Brito Machado, Mizabel Abreu Machado Derzi, João Dácio Rolim e Valdir de Oliveira Rocha, rechassam as limitações das compensações dos prejuízos acumulados impostas pela Lei 8.981/85 e Instruções Normativas da Receita Federal, segundo Mizabel Abreu Machado Derzi, que, contrariam o conceito de lucro, tal como se encontra disciplinado no direito privado, por ofenderem as regras de competência tributária editada pela Constituição, e instituírem tributo novo (ou empréstimo compulsório) incidente sobre prejuízo ou perda de patrimônio ou capital - exatamente a noção oposta à de lucro - sem cumprimento dos requisitos constitucionais, sem a edição de lei complementar. (In Tributação da renda versus tributação do patrimônio. A tributação do Lucro e a compensação de prejuízos. Imposto de Renda - Questões Atuais e Emergentes. Dialética: São Paulo, 1995, p. 114).

Ressalte-se que não se trata aqui de declaração de inconstitucionalidade do art. 42 e 58 da Lei nr. 8.981/95, mas de sua inaplicabilidade em concreto, em respeito à proteção ao direito adquirido.

Com efeito, até 31.12.94, data em que foi levantado o balanço no qual ficou demonstrado o prejuízo, cujo aproveitamento integral foi glosado pelo fisco, a Recorrente estava garantida pela legislação vigente, que lhe assegurava a compensação integral do prejuízo apurado nos períodos subsequentes.

É inconteste que o direito adquirido à compensação integral nasceu para a recorrente naquele instante em que foi apurado o prejuízo no levantamento do balanço.

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

Verifica-se que a comprovação da existência de prejuízo, cuja compensação foi objeto de glosa parcial, é feita na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo n° : 10925.003728/96-31

Acórdão n° : CSRF/01-02.998

declaração de rendimentos (original e retificadora) referente ao ano-base de 1994 e de cópia da parte "B" do LALUR, anexados aos autos.

Pela documentação trazida à colação, constata-se que o prejuízo acumulado foi apurado quando a lei garantia a sua compensação integral.

Em precedente, este Colegiado decidiu que:

"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 viciado 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. (Acórdão 101-75.566/84 - DOU 02.10.86). "

Acrescente-se que o fato gerador da obrigação tributária que se quer abatida, teve sua verificação precedente à Lei nr. 8.981/95 o Diário Oficial que publicou a Medida Provisória nr. 812/94 (posteriormente convertida na Lei nr. 8.981/95, circulou apenas no dia 2 de janeiro de 1995, data em que o referido ato normativo entrou em vigor, portanto, não podem as disposições nele contidas alcançar os fatos ocorridos antes de 1º de janeiro de 1996. Essa é a orientação prescritiva do direito brasileiro em obediência aos princípios da irretroatividade e da anterioridade.

O preceito constitucional insculpido no art. 5º, inciso XXXVI contém a cláusula pétrea segundo a qual a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

É justamente esse princípio que não permite a aplicação das normas legais capituladas pela autoridade lançadora, ou seja, art. 42 e 58 da Lei 8.981/95.

Mais do que nunca a limitação em causa se encarta em uma nova manobra do Legislador no seu apetite voraz para aumento da arrecadação. Ainda que se possa discutir a validade da sistemática da apuração do lucro real quando muitas vezes, com embasamento legal se sustentam dedutibilidades da base de cálculo que, de rigor, conduzem ao prejuízo fiscal, não é por aí que o próprio prejuízo possa ser glosado. Que se mude a regra da apuração e não a regra da fruição dos prejuízos fiscais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10925.003728/96-31

Acórdão nº : CSRF/01-02.998

Qualquer tentativa de "travá-los" além de ferir os conceitos societários encampados pelo já envelhecido mais muito presente Decreto-Lei 1597, implica no fundo na eleição de fato gerador não previsto na Lei Complementar para a arrecadação do imposto de renda. Se não se admitir que a tributação pela trava acarreta imposição de imposto sobre o patrimônio, na pior das hipóteses se estará ou defronte de um verdadeiro confisco ou, de resto, da utilização do tributo como instrumento de imposição de penalidade, vedado o primeiro pela Constituição e o segundo pelo Código Tributário Nacional."

É como voto também no presente caso para prover o recurso.

Sala das Sessões - DF, em 10 de julho de 2000


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10925.003728/96-31

Acórdão nº : CSRF/01-02.998

VOTO VENCEDOR

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator Designado.

Designado para redigir o voto vencedor do presente acórdão, inicialmente adoto o relatório da lavra do ilustre Conselheiro Relator por sorteio, Dr. Víctor Luís de Salles Freire, ao qual nada tenho a acrescentar.

Ouso divergir do Ilustre Conselheiro Relator, no que tange ao suposto direito adquirido à compensação integral da base de cálculo negativa da CSLL, de períodos anteriores, a partir da Lei nº. 8.981/95, sob o pressuposto de que aquele direito já integrava o patrimônio jurídico das pessoas jurídicas. No mesmo sentido, e pelas mesmas razões a seguir expostas, dirijo também no que concerne à limitação de utilização dos prejuízos fiscais acumulados do Lucro Real.

Não comungo da idéia de que o direito adquirido à compensação integral nasceu (para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real) no instante em que foi apurado o prejuízo (ou a base de cálculo negativa da CSLL) no levantamento do balanço.

Entendo que descabe qualquer ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, relativamente ao IRPJ e à CSLL.

No mérito, a questão ora apreciada encerra no seu cerne a discussão acerca da limitação de 30%, imposto à compensação, em exercícios subseqüentes, de base de cálculo negativa de CSLL, apurada em exercícios anteriores, como disciplinado na Lei nº. 8.981/95 e na Lei nº. 9.065/95.

Sobre a matéria venho reiteradamente sustentando que a base de cálculo negativa da CSLL, a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, pode ser compensada, observado o limite máximo, para compensação, de 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado; ou seja, da base de cálculo da própria CSLL, apurada no respectivo ano-calendário, após as adições e exclusões admitidas pela legislação tributária.

A este propósito o Supremo Tribunal Federal, pela sua 1ª Turma, decidiu ser legítima a limitação da compensação, sem que isto implique em ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade e nem afronta ao direito adquirido, com se vê na seguinte ementa:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº. 812, DE 31.12.94, CONVERTIDA NA LEI Nº. 8.981/95 ARTIGOS 42 E 58, QUE REDUZIRAM A 30% A PARCELA DOS PREJUÍZOS FISCAIS, DE EXERCÍCIOS ANTERIORES,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10925.003728/96-31

Acórdão nº : CSRF/01-02.998

SUSCETÍVEL DE SER REDUZIDA NO LUCRO REAL, PARA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS EM REFERÊNCIA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA IRRETROATIVIDADE E DO DIREITO ADQUIRIDO.

Diploma normativo que foi editado em 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado.

Descabimento da alegação da ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade, relativamente ao imposto de renda, o mesmo não se dando no tocante à contribuição social, sujeita que está à anterioridade nonagesimal do art. 195, § 6º., da CF, que não foi observado.

Inocorrência de afronta ao direito adquirido.

Recurso conhecido, em parte, e nela provido”.

(RE-263026/MG. No mesmo sentido RE-232.084-9 e RE-244.293-SC, todos rel. Ministro ILMAR GALVÃO).

O fato de que, até a edição da MP nº. 812/94, depois Lei nº. 8.981/95, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real pudessem compensar integralmente os seus prejuízos fiscais de um ano com o lucro de até 4 (quatro) anos-calendário subseqüentes, não significa venham elas (as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real) a ter tal possibilidade como direito indeterminado. A Lei poderia mudar o critério de compensação dos prejuízos fiscais, o que o fez, aliás, a Lei nº. 8.541/92, art. 12, e, posteriormente, a Medida Provisória nº. 812, de 31/12/94. Idêntica premissa aplica-se à base de cálculo da CSLL, por sua estreita vinculação com a legislação do IRPJ.

De longa data a regra das compensações dos prejuízos fiscais segue o princípio denominado “*tempus regit actum*”, ou seja: aquele que pretender efetuar a compensação, a legislação aplicável é obviamente aquela do tempo em que esta é realizada.

Cumpra destacar, ainda, com relação aos fundamentos acima mencionados, a seguinte jurisprudência do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes:

“LEGISLAÇÃO APLICÁVEL - O valor do prejuízo a ser compensado é determinado pela legislação vigente no exercício de sua apuração e as condições para uso da faculdade são as vigentes no momento da compensação do prejuízo. Interpretação deste artigo” (Acs. 1º. CC - 101-74.113/83 e 101-75.001/84).

“REGRAS PARA COMPENSAÇÃO (EX. 86) - O valor a ser compensado é determinado pela legislação vigente no exercício de sua apuração e as condições para uso da faculdade são as vigentes no momento da compensação dos prejuízos” (Ac. 1º. CC - 105-3.259/89 - DO 27.11.89).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10925.003728/96-31

Acórdão nº : CSRF/01-02.998

“PREJUÍZO DE PERÍODO-BASE ANTERIOR A 1977 – Indevida a compensação de prejuízo que não leve em conta a legislação em vigor no exercício financeiro correspondente” (Ac. 1º. CC – 103-5.114/83).

O entendimento expresso nas ementas acima, refletem, em sua plenitude, a opinião que defendo no presente caso à luz da lei e também do direito, por ser uma matéria que se ajusta ao art. 15 da Lei nº. 9.065, de 20/06/1995, estabelecendo que o lucro real de um período-base só poderia ser reduzido em no máximo 30% (trinta por cento), mesmo que os prejuízos fiscais anteriores ficassem aguardando nova base de cálculo positiva.

Em síntese, de acordo com o princípio jurídico *“tempus regit actum”*, a compensação será sempre efetuada pela legislação aplicável à época em que o contribuinte optar por sua realização, do mesmo modo que os prejuízos fiscais regem-se pela legislação vigente no ano-calendário em que foram gerados.

Por estas razões, oriento o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso especial impetrado pela Recorrente.

Brasília - DF, em 10 de julho de 2000.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER