



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10940.001417/99-18
Recurso nº. : 108-128.586
Matéria : IRPJ - Ano-calendário de 1995
Recorrente : DIMASA S/A.
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 24 de fevereiro de 2003
Acórdão nº. : CSRF/01-04.423

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITAÇÃO A 30% DO LUCRO REAL - A compensação de prejuízos fiscais acumulados com o lucro real apurado pelas pessoas jurídicas está limitada a 30% desse lucro, pois as Leis nº. 8.981/95 e nº. 9.065/95 determinaram esse percentual e, conseqüentemente, o momento dessa compensação.

Negado provimento ao recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela empresa DIMASA S/A.

Acordam os Membros da Primeira Turma 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 Victor Luís de Salles Freire (Relator), Remis Almeida Estol e Wilfrido Augusto Marques. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
Presidente


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
Relator Designado

FORMALIZADO EM: *4 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Celso Alves Feitosa, Antônio de Freitas Dutra, Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Leila Maria Scherrer Leitão, Verinaldo Henrique da Silva, Zuelton Furtado, José Carlos Passuello, José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias.



Processo nº : 10940.0014417/99-18
Acórdão nº : CSRF/01-04.423

Recurso nº : 108-128.586
Recorrente : DIMASA S/A

RELATÓRIO

Em face do V.Acórdão prolatado no seio da Colenda 8ª Câmara do E. 1º. Conselho de Contribuintes que, à unanimidade de votos, entendeu de negar provimento ao apelo do sujeito passivo para assim manter indene o lançamento e *ipso facto* admitir a validade da trava dos prejuízos fiscais instituída pela Lei 8981/95 na esteira do voto condutor proferido pela Conselheira Tânia Koetz Moreira, interpõe o sujeito passivo seu Recurso Especial onde insiste, em repulsa ao V.Acórdão, ao consagrar a chamada trava, que o mesmo confrontou com decisões da Colenda 3ª Câmara, cujas ementas vêm reportadas e assim sustenta sue apelo nas mesmas para entender que tem direito adquirido à fruição dos prejuízos anteriores à indigitada trava, sob pena de caracterização de irretroatividade não admitida. Aborda a seguir os conceitos de “renda” e “lucro” para concluir que “o limite percentual vai de encontro aos conceitos de renda abrangidos no art. 153, da Constituição, e art. 43 do CTN (hipótese na qual a lei ordinário avança sobre norma geral de Direito Tributário, da competência da legislação complementar e, por conseguinte, vulnera a norma inscrita no art. 146, III, a)”.

O r. despacho que examinou o apelo entendeu “evidente a alegada divergência de julgados” e assim determinou o seu seguimento.

A Fazenda Nacional, reportando-se a certos julgados administrativos e judicial, pleiteou a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, Relator;

A divergência é manifesta entre o critério adotado no julgado recorrido e o paradigma. Assim bem andou ele ao admitir o processamento do apelo extremo.

Sobre a matéria, de certa feita já escrevi:

“Ao instituir, através do artigo 153, inciso II, da Constituição Federal, o Imposto Sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, o legislador o fez sem se preocupar em garantir aos termos ali usados, qualquer definição.

Incorporado pelo sistema constitucional promulgado em 1988, por ser perfeitamente absorvível e cabível aos mandamentos exarados no Título IV da Lei máxima, “Da Tributação e do Orçamento”, coube ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.712/66), conferir os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza a serem usados pela União Federal, no papel de sujeito ativo da relação obrigacional tributária, quando do exercício da cobrança do IRPJ.

Ali verificamos, através da leitura do artigo 43, que as conceituações utilizadas não ferem o ordenamento constitucional. O que se pode concluir, e que aliás já restou pacificado não só pela melhor doutrina pátria, mas também pela jurisprudência dos tribunais superiores, é que o Direito brasileiro adotou, como crédito de conceituação de renda, a teoria do acréscimo patrimonial.

O termo acréscimo patrimonial, se tomado por si só, seria alvo de dúvidas em potencial, já que quando falamos em acréscimo patrimonial, consideramos apenas sua acepção, o que nos faz incorrer na heresia de desconsiderarmos tudo aquilo que foi consumido no período.

Melhor explicando , se considerássemos os resultados de uma empresa em determinado período, levando em conta apenas as entradas ocorridas, e, ao mesmo tempo, ignorássemos todo o custo de produção e o capital investido no processo de produção no mesmo período, obviamente nos depararíamos com um resultado positivo, raciocínio em acordo com a própria definição de resultado do exercício. Entretanto, nunca estaríamos diante de um resultado positivo, melhor

dizendo, de um acréscimo patrimonial, se considerássemos aqueles fatores, e os mesmos fossem maiores do que as entradas ocorridas no período. Se assim fosse não haveria lucro.

Veja a este respeito os conceitos de lucro e resultado do exercício conferidos pelo legislador no âmbito da Lei 6.404/76, através do artigo 189 e seguintes:

- "resultado do exercício é o lucro sem a dedução dos prejuízos acumulados e da provisão para o imposto de renda;
- lucro é o resultado do exercício com a dedução dos prejuízos acumulados e da provisão para o imposto de renda."

Ou seja, quando tratamos da tributação sobre a renda, tratamos na verdade da tributação sobre a parcela correspondente ao acréscimo patrimonial, que é, de acordo com o próprio Regulamento do Imposto de Renda, o "lucro real", base de cálculo do imposto de renda.

E para que se chegue aos números correspondentes ao lucro real auferido pela empresa, devem ser consideradas tanto as grandezas negativas quanto as grandezas positivas que o compõem. Devem ser levados em consideração os custos, as despesas operacionais e as provisões dedutíveis, em contra partida a receita líquida apurada.

No caso, bem observado o demonstrativo em anexo ao lançamento, verifica-se que os prejuízos referenciados ocorreram dentro do próprio ano de 1995 e não, como em outros casos, dentro do chamado estoque de prejuízos ao final do ano de 1994. E aqui, portanto, não teria cabimento a discussão do chamado direito adquirido do contribuinte à fruição do prejuízos anteriores à introdução da chamada "trava fiscal", mas apenas o direito de afastar a limitação para, em última análise, não sofrer tributação irregular sobre seu patrimônio, com desvirtuamento do fato gerador.

O direito à compensação de prejuízos foi introduzido em nosso ordenamento jurídico no ano de 1947, através da Lei n.º 154, perdurando sem alterações significativas até o advento do indigitado diploma legal.

Isto porque, apesar de, em alguns momentos o legislador ter alterado o critério temporal para aproveitamento dos prejuízos acumulados em exercícios posteriores, nunca havia limitado o direito de maneira tão significativa como o fez através dos artigos 42 e 58 da Lei n.º 8.981/95. E mais, com a edição daquele diploma legal, pretendeu ainda fazê-lo aplicável no próprio exercício de 1995, no que diz respeito aos prejuízos gerados no ano-base de 1994, em clara afronta a vários

princípios de nosso Estado Democrático de Direito, entre eles o da irretroatividade e o da anterioridade. Além disso, a medida ofende ainda o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, ambos consagrados pelo texto de nossa Carta Magna, senão vejamos.

Pelo comando do artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, "*As leis não podem retroagir, alcançando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*". Note que o texto é claro ao vedar atrocidades por parte do legislador infra-constitucional, no que se refere à edição de leis que prejudiquem, entre outros, os direitos adquiridos, definidos pelo artigo 6º, § 2º da "Lei de Introdução ao Código Civil" como "*...aqueles cujo começo do exercício tenha termo prefixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem..*" Com isso, o legislador quis dizer que as leis são produzidas para vigorarem no futuro, sob pena de desfazerem uma situação que se encontrava em pleno acordo com o sistema normativo até então vigente. Não se deve confundir a aquisição do direito com o seu exercício.

No que se refere ao ato jurídico perfeito, a mesma "Lei de Introdução ao Código Civil", ao conceituá-lo através do artigo 6º, § 1º, o reputa como o "*...já consumado segundo a lei vigente ao tempo que se efetuou.*" . Ou seja, trata o ato jurídico perfeito de um direito consumado e inatingível por qualquer lei nova.

Até a edição da Lei n.º 8.981/95, a matéria da compensação dos prejuízos fiscais vinha sendo tratada pela Lei n.º 8.541/92, a qual, apesar de ter fixado limite temporal no que se refere ao aproveitamento dos prejuízos, não impôs qualquer limite ao montante a ser compensado.

Como já vimos anteriormente, somente com o advento da Lei n.º 8.981/95, é que passou-se a limitar o montante dos prejuízos acumulados passível de dedução na base de cálculo do IRPJ.

Poderia então o Fisco aduzir que a regulamentação já estava em vigor, já que a Medida Provisória n.º 812, que possui força de lei, foi editada em 1994. Entretanto, editada em 1994, passaria a produzir efeitos tão só a partir de 1995. Daí se conclui que tal diapasão só é aplicável aos prejuízos produzidos a partir do ano de 1995. Quanto aos prejuízos de 1994, podem os mesmos, sem margem de dúvidas, ser totalmente aproveitados na declaração do exercício de 1995, ano-base de 1994, por configurarem um direito adquirido do contribuinte e, ao mesmo passo, um ato jurídico perfeito, já que a legislação vigente à época de sua gênese assim permitia. Lembremos que pelo princípio da

anterioridade, a lei nova só produz efeitos, no âmbito do Direito Tributário, a partir do ano seguinte.

Voltemos então ao conceito de renda, muito necessário para o desate desta causa. Não obstante se tratar de um conceito um tanto indefinido no contexto do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, a liberdade conferida ao legislador para atribuí-lo, não se confunde, todavia, com os critérios a serem seguidos pelo legislador no processo legislativo. Nem tampouco pode o legislador descaracterizar qualquer critério da regra-matriz da hipótese de incidência do IRPJ.

E isto é relevante de ser mencionado, uma vez que, o legislador, ao editar a Lei n.º 8.981/95, por uma lado pretendeu fazê-la aplicável ao próprio exercício de 1995, ano-base de 1994, em total dissonância com os princípios mencionados, e por outro lado, passou a tributar fato impositivo completamente diverso daquele previsto na Lei Máxima e no Código Tributário Nacional como passível de incidência do IRPJ.

Tomemos a seguinte situação a título de exemplo: certo contribuinte apresenta resultado negativo em determinado exercício. No exercício seguinte, auferir resultado positivo mas, em respeito à Lei n.º 8.981/95, compensa, para formação da base de cálculo do IRPJ, apenas 30% dos prejuízos acumulados, apresentando ao final base de cálculo positiva, e, portanto, tributável. Vale dizer que se pudesse compensar os prejuízos integralmente, continuaria apresentando base de cálculo negativa, não tributável.

Através desse exemplo notamos que o paradoxo entre realidade dos fatos e a realidade pretendida pelo legislador é gritante. Isto porque, o contribuinte, antes possuidor do direito de compensação integral dos prejuízos acumulados, o que lhe garantia a possibilidade de composição patrimonial, agora se vê tomado por um futuro incerto, uma vez que o fisco passou a tributar-lhe, a título de renda, o que renda não é.

Na verdade, o fisco, através da aplicação da Lei n.º 8.981/95, passou a tributar uma ficção legal, passou a tributar o que não é lucro, recomposição patrimonial, lucros fictícios. Mesmo que disponha de certa margem de discricionariedade para definir o conceito de renda, não pode fazê-lo de maneira tão esdrúxula, desnaturando a própria base de cálculo do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, que, no Texto Maior e no Código Tributário Nacional giram em torno da teoria do acréscimo patrimonial.

Processo nº : 10940.0014417/99-18
Acórdão nº : CSRF/01-04.423

A medida desrespeita o próprio princípio da continuidade das empresas, pois impossibilita que recomponham os prejuízos acumulados em períodos anteriores em exercícios futuros, o que lhes garantiria saúde e competitividade, dentro dos ditames constitucionais da ordem econômica.

Esta questão já foi por diversas vezes objeto de manifestação por parte desta e de outras Câmaras, no mesmo sentido, como verifica-se no Acórdão proferido no recurso n.º 117.702, em que atuou como relator o Ilmo. Sr. Dr. Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, de seguinte ementa:

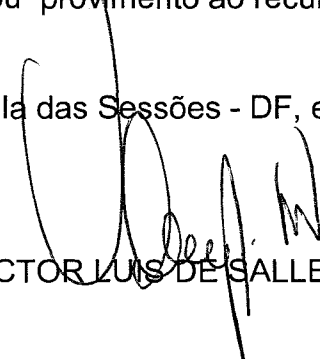
*"I.R.P.J. - COMPENSAÇÃO DE
PREJUÍZOS. LIMITAÇÃO.
RETROATIVIDADE.
IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AO
PRINCÍPIO DO DIREITO ADQUIRIDO.
O limite imposto pela Lei n.º 8.981, de
1995, diploma resultante da conversão,
em Lei, da Medida Provisória n.º 812, de
1994, tem aplicação aos prejuízos
apurados a partir do ano-calendário de
1995, não alcançando os prejuízos
verificados até 31 de dezembro de
1994, sob pena de ofensa ao princípio
constitucional que resguarda o direito
adquirido.*

Recurso conhecido e provido, em parte."

No caso em tela os prejuízos dos quais utilizou-se o contribuinte na formação da base de cálculo do IRPJ foram gerados no curso do ano base e assim inconstitucional se me afigura a exigência em tela. Acresce notar, ainda, que o legislador estabeleceu uma odiosa discriminação entre contribuintes com comportamento diversificado no curso do período base, permitindo para os sujeitos meramente à antecipação a fruição dos prejuízos no ano base, enquanto que para os sujeitos ao pagamento mensal a fixação da "trava". É pois mais um motivo para afastar-se o lançamento, até em respeito à manifestação anterior desta Câmara (Ac.103-20.402)."

Dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 24 de fevereiro de 2003.


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10940.001417/99-18

Acórdão nº. : CSRF/01-04.423

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. Victor 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 dos prejuízos acumulados, a partir da Lei nº. 8.981/95, sob o pressuposto de que aquele direito já integrava o patrimônio jurídico das pessoas jurídicas. Pelas mesmas razões a seguir expostas, divirjo também no que concerne à limitação de utilização da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro.

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 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 prejuízos fiscais acumulados, apurados 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 os prejuízos fiscais apurados, a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, podem ser compensados, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com os lucros futuros das pessoas jurídicas, observado o limite máximo, para compensação, de 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado, ou seja, do lucro real antes da compensação dos prejuízos fiscais.

Também não há que se falar em ofensa ao direito adquirido.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10940.001417/99-18

Acórdão nº. : CSRF/01-04.423

PARCELA DOS PREJUÍZOS FISCAIS, DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, 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.

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.

Cumprе 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 FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10940.001417/99-18
Acórdão nº. : CSRF/01-04.423

"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.

Quanto a matéria "compensação integral de lucros com prejuízos gerados próprio ano-calendário", em face da opção da contribuinte pelo lucro real mensal, verifica-se que o acórdão 103-20.407, citado com um dos paradigma no recurso especial, fl. 153, realmente enfrentou a questão e deu provimento ao recurso voluntário. Todavia, a contribuinte deixou arguir a matéria no recurso voluntário, fls. 120 a 129, por isso, o assunto não foi tratado no voto condutor do acórdão recorrido, fls. 143 a 147. Sendo assim, não há que falar em dissídio jurisprudencial entre câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, em relação a essa matéria, no presente processo, pelo que deixo de enfrentá-la. O recurso especial de divergência não preencheu os pressupostos de admissibilidade nessa parte.

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

Brasília - DF, em 24 de fevereiro de 2003.


Cândido Rodrigues Neuber