



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 11080.006893/97-59
Recurso n.º : 15.274
Matéria: : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – EXS: DE 1995 e 1996
Recorrente : DR EMPRESA DE DISTRIBUIÇÃO E RECEPÇÃO DE TV LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre – RS.
Sessão de : 10 de outubro de 1998
Acórdão n.º : 101-92.377

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O LUCRO –
COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA –
LIMITAÇÃO 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 s/ o Lucro.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso
interposto por DR EMPRESA DE DISTRIBUIÇÃO E RECEPÇÃO DE TV LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho
de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos
termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

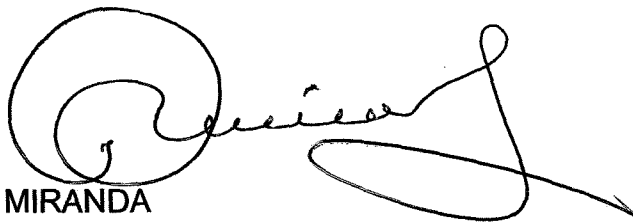

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

LADS

Processo n.º : 11080.006893/97-59
Acórdão n.º : 101-92.377

2

Francisco



FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 NOV 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

LADS/

Processo n.º : 11080.006893/97-59

3

Acórdão n.º : 101-92.377

Recurso n.º : 15.274

Recorrente : DR EMPRESA DE DISTRIBUIÇÃO E RECEPÇÃO DE TV LTDA.

RELATÓRIO

Contra DR EMPRESA DE DISTRIBUIÇÃO E RECEPÇÃO DE TV LTDA., qualificada nos autos, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/07, em virtude de haver efetuado a compensação integral da base de cálculo negativa da Contribuição Social, em desacordo com o disposto no art. 58 da Lei nr. 8.981/95.

Os valores do Lucro Líquido foram retirados das declarações de rendimentos do IRPJ e do LALUR – Fatos Geradores: 31.07.95; 31.08.95; 31.12.95; 30.09.96; 30.11.96 e 31.12.96.

Na Impugnação de fls. 154/173, a interessada se rebela contra o procedimento fiscal, com as alegações assim sintetizadas:

- que a limitação à compensação integral da base de cálculo negativa:
 - a) viola o princípio constitucional que protege o direito adquirido da aplicação de lei nova;
 - b) exorbita a competência tributária da União limitada à cobrança de imposto de renda sobre a renda, excluído, obviamente, o patrimônio;
 - c) ofende o conceito de renda contido no art. 43-I e II do CTN.

Esclarece que o presente processo é mera decorrência daquele em que efetuado o lançamento do IRPJ por compensação integral de prejuízos de períodos anteriores.

Por ser decorrente daquele, o presente processo deveria Ter seu curso sustado, até o julgamento do processo principal.



LADS/

Processo n.º : 11080.006893/97-59
Acórdão n.º : 101-92.377

4

Pela decisão de fls. 175/182, a autoridade julgadora monocrática indeferiu o requerimento de sustação do andamento do presente processo e julgou procedente a ação fiscal, para manter integralmente a exigência consubstanciada no Auto de Infração fls. 01/07 – Contribuição Social s/ o Lucro, ao fundamento de que:

“Ementa”

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – LIMITES À COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.

É legal a limitação à compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social estabelecida pelo art. 58 da Lei nr. 8.981/95.”

Segue-se o tempestivo recurso de fls. 186/214, cujas razões são lidas na íntegra em plenário.

É o Relatório.



LADS/

VOTO

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator

O recurso é tempestivo. Dele conheço.

O fisco apurou que a ora recorrente deixou de recolher a Contribuição social nos períodos que indica, em virtude da indevida compensação integral da base de cálculo negativa dessa contribuição de períodos anteriores, vulnerando o artigo 58 da Lei nr. 8.981/95, assim redigido:

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

A recorrente compensou integralmente de um só vez, ao invés de limita-la em trinta por cento, com o que não concordou o fisco.

Defende a interessada que a limitação dessa compensação integral da base de cálculo negativa viola o princípio constitucional que protege o direito adquirido, sendo feridos os princípios constitucionais da anterioridade e irretroatividade da lei.

Releva notar que o art. 42, parágrafo único da aludida Lei, restringiu a 30% (trinta por cento) a parcela a compensar relativa aos prejuízos fiscais do ano-base de 1994 e anteriores, para obtenção do lucro real, a partir de 1º de janeiro de 1995, sendo que, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser deduzido por compensação

 LADS/

da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores, em, no máximo, 30%, como dispõe o art. 58.

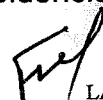
Em excelente trabalho intitulado "COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E A INCONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO DE 30% PRESCRITA NA LEI NR. 8.981/95, publicado na Revista do Direito Tributário nr. 68, M. Malheiros Editores – pág. 29/38, o Professor Paulo de Barros Carvalho, 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 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


LADS/

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 de 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 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 dimensível 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 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 mexendo 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 consequência, fere, frontalmente, o sobreprincípio da segurança jurídica.



LADS/

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 deficit 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 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

 LADS/

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, acrescendo 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 *quantum* 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 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 o 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.

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 tributável. E, não havendo lucro, não 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,

 LADS/

Processo n.º : 11080.006893/97-59
Acórdão n.º : 101-92.377

por ofenderem as regras de competência tributária editada pela Constituição 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 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 APILCÁVEL – 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. (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.



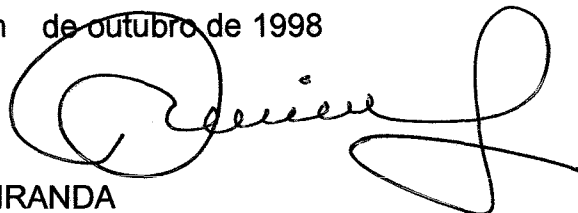
Processo n.º : 11080.006893/97-59
Acórdão n.º : 101-92.377

13

Na esteira dessas considerações, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões - DF, em de outubro de 1998

Francisco

A large, stylized handwritten signature in black ink, likely belonging to Francisco de Assis Miranda. It features a large, circular loop at the beginning and ends with a long, sweeping horizontal stroke.

FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA

LADS/