

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000450/96-55
Recurso nº. : 118.785
Matéria : IRPJ – EX.: 1996
Recorrente : CIPALAM – COMÉRCIO E INDÚSTRIA IPATINGUENSE DE
LAMINAÇÃO LTDA.
Recorrida : DRJ – JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 11 DE MAIO DE 1999
Acórdão nº. : 105-12.803

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – ARGÜIÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI – Os órgãos julgadores da
Administração Fazendária afastarão a aplicação de lei, tratado ou
ato normativo federal, somente na hipótese de sua declaração de
inconstitucionalidade, por decisão do Supremo Tribunal Federal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por CIPALAM - COMÉRCIO E INDÚSTRIA IPATINGUENSE DE LAMINAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros
Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro (Relatora), José Carlos Passuello e Ivo
de Lima Barboza, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o
Conselheiro Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA
RELATOR - DESIGNADO

FORMALIZADO EM 23 AGO 1999

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13629.000450/96-55
ACÓRDÃO Nº. : 105-12.803

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NILTON PÊSS,
ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado) e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13629.000450/96-55
ACÓRDÃO Nº. : 105-12.803

RECURSO Nº. : 118.785
RECORRENTE : CIPALAM – COMÉRCIO E INDÚSTRIA IPATINGUENSE DE
LAMINAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

Versa o presente processo fiscal sobre impugnação ao lançamento efetuado de ofício referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, formalizado pelo Auto de Infração de fls. 01/05, lavrado contra a contribuinte em epígrafe pela Delegacia da Receita Federal em Governador Valadares - MG em 23 de outubro de 1996, relativamente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro do ano-calendário 1996. O total do crédito tributário que se exige da contribuinte no processo é de R\$ 7.981,47.

Intimada, a contribuinte apresentou à Fiscalização os livros e documentos relacionados à fl. 35 e à fl. 37. Apresentou, também, à fl. 36, o quadro de apuração da base de cálculo do IRPJ informando que apurava lucro real anual em 1996.

Examinando a documentação apresentada a autoridade administrativa verificou que a empresa teria infringido a legislação do IRPJ nos meses de janeiro e fevereiro de 1996 pois compensou prejuízo em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões. Lavrou, então, o competente Auto de Infração exigindo a diferença que deixou de ser recolhida em função da prática da infração.

Às fls. 30/33, dentro do prazo legal, a interessada insurge-se contra o feito fiscal arguindo a inconstitucionalidade da Lei nº 8.981/95 relativamente à limitação de compensação de prejuízos em montante igual ou inferior a 30% do lucro líquido ajustado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13629.000450/96-55
ACÓRDÃO Nº. : 105-12.803

A decisão *a quo* manteve a exigência fiscal em parte determinando a redução da multa de ofício para 75%, conforme ementa abaixo:

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
LUCRO REAL - BASE DE CÁLCULO.** *Apuração incorreta. (AC 96) Na determinação da base de cálculo do Imposto a compensação de prejuízos fiscais não poderá ultrapassar a 30% do lucro líquido do período, ajustado pelas adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação pertinente.*

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL - COMPETENCIA TRIBUTÁRIA. *Arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa por transbordar o limite de sua competência o julgamento da matéria do ponto de vista constitucional.*

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - APLICAÇÃO. *Penalidade. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.
Lançamento procedente em parte."*

Intimada em 04 de dezembro de 1998, a interessada apresenta Recurso Voluntário a este Conselho em 29 de dezembro do mesmo ano, acompanhado de DARF comprobatório de depósito recursal no valor de trinta por cento da exigência fiscal remanescente.

Em suas razões de recurso, a interessada reprisa os argumentos utilizados na peça impugnatória.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13629.000450/96-55
ACÓRDÃO Nº. : 105-12.803

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRA ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, RELATORA

O recurso preenche todos os requisitos legais de admissibilidade. Dele conheço.

Sobre a matéria em tela, a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, já se manifestou, conforme voto, unanimemente acompanhado, do Dr. Francisco de Assis Miranda, abaixo transcrito.

*"Em excelente trabalho intitulado "COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E A INCONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO DE 30% PRESCRITA NA LEI Nº 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 nº 812/95, convertida na Lei nº 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".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13629.000450/96-55
ACÓRDÃO Nº. : 105-12.803

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.

Lembramo-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 prescrita, 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 fática, 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 nº 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13629.000450/96-55
ACÓRDÃO Nº. : 105-12.803

contra a certeza do direito, enquanto previsibilidade e, por via de consequência, 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 repreenha 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 nº 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,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13629.000450/96-55
ACÓRDÃO Nº. : 105-12.803

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 dizer 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.'

Ainda, 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)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13629.000450/96-55
ACÓRDÃO Nº. : 105-12.803

"Constitucional e Tributário. Dedução da Base de cálculo da Contribuição sobre o Lucro dos Prejuízos Verificados em períodos Anteriores. Limitação Art. 58 da Lei nº 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.

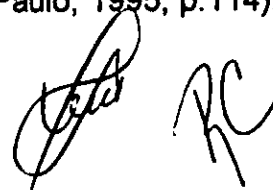
O conceito de lucro no sentido constitucionalmente, corresponde ao de acréscimo patrimonial.

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 Dória Rolim e Valdir de Oliveira Rocha, rechassam as limitações das compensações dos prejuízos acumulados impostas pela Lei nº 8.981/95 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13629.000450/96-55
ACÓRDÃO Nº. : 105-12.803

Ressalte-se que não se trata aqui de declaração de inconstitucionalidade do art. 42 e 58 da Lei nº 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 subseqüentes.

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.

Acrescente-se que o fato gerador da obrigação tributária que se quer abatida, teve sua verificação precedente à Lei nº 8.981/95 o Diário Oficial que publicou a Medida Provisória nº 812/94 (posteriormente convertida na Lei nº 8.918/95, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13629.000450/96-55
ACÓRDÃO Nº. : 105-12.803

É justamente esse princípio que não permite a aplicação das normas legais capituladas pela autoridade lançadora, ou seja, art. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95.

Na esteira dessas considerações, voto pelo provimento do recurso.

Rosa de Castro

ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13629.000450/96-55
ACÓRDÃO Nº. : 105-12.803

V O T O V E N C E D O R

CONSELHEIRO LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA – Relator Designado

O recurso é tempestivo e por atender os demais pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Como descrito no relatório, a matéria litigiosa constante dos autos se refere à não observância, pelo sujeito passivo, do limite de utilização dos saldos de prejuízos fiscais de períodos-base anteriores, para fins de compensação com o lucro real, fixada em 30%, pelo artigo 42, da Lei nº 8.981/1995.

A tese da defesa, de que o dispositivo supra seria inaplicável ao caso concreto, por incluir na limitação, prejuízos apurados em períodos anteriores à publicação do ato legal, ferindo desta forma, o princípio do direito adquirido, foi acatada pela ilustre relatora, Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, embora seja ressaltado no voto vencido, que não se trata, a matéria sob análise, de questão de inconstitucionalidade, ponto em que reside a divergência.

Com efeito, a discussão travada acerca da inaplicabilidade de uma norma legal, por estar a colidir com o princípio do direito adquirido, princípio este, insculpido no inciso XXXVI, do artigo 5º da Constituição Federal, encerra, flagrantemente, a apreciação de constitucionalidade de legislação ordinária, atribuição que compete, em nosso ordenamento jurídico, com exclusividade, ao Poder Judiciário (CF, artigo 102, I, "a", e III, "b").

Coerentemente com esta posição, tem-se consolidado nos tribunais administrativos o entendimento de que a arguição de inconstitucionalidade de lei não deve ser objeto de apreciação nesta esfera, a menos que já exista manifestação do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13629.000450/96-55
ACÓRDÃO Nº. : 105-12.803

Supremo Tribunal Federal, uniformizando a matéria questionada, o que não é o caso dos autos.

Ainda nesta mesma linha, o Poder Executivo editou o Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, o qual, em seu artigo 4º, parágrafo único, determina aos órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, que afastem a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

A outra questão suscitada pela eminente relatora - de que o fato gerador da obrigação tributária sob análise, teve a sua verificação em data anterior à edição da Lei nº 8.981/1995, e que o Diário Oficial da União que publicou a Medida Provisória nº 812, de 1994 (convertida no citado diploma legal), somente circulou no dia 02 de janeiro de 1995, alcançando, portanto, as disposições nela contidas, apenas os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1996, em obediência aos princípios da irretroatividade e da anterioridade - constitui outra divergência aberta por ocasião do julgado, uma vez que, *data vênia*, tal afirmação não passa de mera especulação, prevalecendo, até prova em contrário, a regra geral de que a publicação da citada norma legal, no órgão da imprensa oficial, deu-se efetivamente na data nele assinalada (31/12/1994), sendo, a partir daí, de conhecimento geral.

De mais a mais, o aludido argumento encerra, igualmente, arguição de inconstitucionalidade, aplicando-se-lhe, da mesma forma, as conclusões supra.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13629.000450/96-55
ACÓRDÃO Nº. : 105-12.803

Por todo o exposto, e tudo mais constante do processo, conheço do recurso, por atender os pressupostos de admissibilidade, para, no mérito, negar-lhe provimento.

É o meu voto.

Sala das Sessões – DF, em 11 de maio de 1999


LUIZ GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA