



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10480.031386/99-11
Recurso nº : RD/105-124.991
Matéria : CSLL
Recorrente : ITAUNA AGROPECUÁRIA E MECANIZAÇÃO LTDA.
Recorrida : 5ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 20 de setembro de 2005
Acórdão nº : CSRF/01-05.283.

COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS – LIMITES –
LEI Nº 8.981/95, ARTS. 42 e 58 - Para determinação do lucro real e da
base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, a partir do ano-
calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no
máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízos,
como em razão da compensação da base de cálculo negativa da
contribuição social.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
pela ITAUNA AGROPECUÁRIA E MECANIZAÇÃO LTDA.

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. Vencido o Conselheiro Victor
Luís de Salles Freire que deu provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 FEV 2006

Processo nº. : 10480.031386/99-11
Acórdão nº : CSRF/01-05.283

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, JOSÉ CLÓVIS ALVES, IRINEU BIANCHI (Substituto convocado), MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



Processo nº. : 10480.031386/99-11
Acórdão nº : CSRF/01-05.283

Recurso nº : RD/105-124991
Recorrente : ITAUNA AGROPECUÁRIA E MECANIZAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

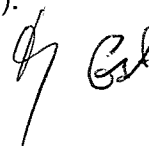
A ITAUNA AGROPECUÁRIA E MECANIZAÇÃO LTDA., com fundamento no artigo 5º, inciso II, e 7º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, recorre a este Colegiado contra o Acórdão nº 105-13.494, de 19/04/2001 (fls. 128/137), que, por unanimidade de votos, negou provimento ao seu recurso contra a decisão de primeira instância que mantivera a glosa do excesso de compensação de base de cálculo negativa excedente ao limite estabelecido no artigo 58 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pela Lei nº 9.065/95.

A empresa declarou o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pelo lucro real mensal (fls. 46 e segs.). A glosa dos excessos incidiu a partir do mês de maio de 1995, inclusive.

O aresto recorrido tem a seguinte ementa:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI – LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – 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.”

A empresa foi intimada do aresto recorrido em 06/08/02 (fls. 144), apresentando o seu recurso de divergência (fls 146/178), em 20/08/2002 (fls. 146), comprovando o dissídio jurisprudencial com cópia dos Acórdãos nºs 103-20.664, 103-20.641, juntando cópias de inteiro teor desses arestos (fls. 192/215 e 193/225).



Processo nº. : 10480.031386/99-11
Acórdão nº : CSRF/01-05.283

Em seu recurso, o sujeito passivo alega violação dos princípios da anterioridade e irretroatividade das leis, dos direitos adquiridos, desobediência ao disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), importar o lançamento em empréstimo compulsório e agressão a sua capacidade contributiva. Insurge-se contra a aplicação da multa de lançamento de ofício e contra os juros de mora com base na SELIC. Cita jurisprudência, arestos administrativos e pronunciamentos da doutrina em favor de sua posição.

O ilustre Presidente da Quinta Câmara, através do Despacho 105-103/04 (fls. 227/229), após confrontar o aresto recorrido e o Ac. 103-20.664, reconheceu a ocorrência do dissenso, e deu seguimento ao recurso, determinando a intimação da parte adversa.

O acórdão paradigma está assim ementado:

Ac. 103-20.664:

“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – COMPENSAÇÃO- A compensação de prejuízos fiscais na apuração do lucro real passou a ser permitida com promulgação da Lei 8.383/91. A limitação à compensação de prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa impostas pelas Leis 8.981/1995 e 9.065/1995, denotam uma forma de antecipação de tributo.
Recurso provido.”

O ilustre Procurador da Fazenda Nacional junto à Quinta Câmara foi intimado do referido despacho em 09/12/04 (fls. 229), apresentando suas contra-razões mediante remissão ao acórdão recorrido, bem como à decisão da DRJ, que, a seu ver, deve ser mantida por seus próprios fundamentos. (fls. 227).

É o relatório.



Processo nº. : 10480.031386/99-11
Acórdão nº : CSRF/01-05.283

VOTO

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

O recurso do contribuinte está previsto no inciso II do artigo 5º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, guardando observância ao prazo de 15 (quinze) dias para sua interposição, estabelecido no artigo 7º, do mesmo regimento.

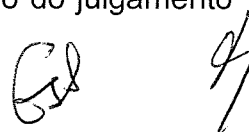
O paradigma indicado em confronto com o aresto recorrido comprova a existência de dissídio jurisprudencial, como bem demonstrou aquela Presidência. A simples leitura dos dois acórdãos, postos em testilha, demonstra a divergência entre eles.

As contra-razões oferecidas pela Fazenda Nacional sujeito passivo têm fulcro no §1º, do art. 8º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e foram apresentadas no prazo ali previsto.

Tomo conhecimento, portanto, do recurso do contribuinte e das contra-razões da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

A matéria não é nova, já tendo sido objeto de diversos acórdãos desta Turma, Inicialmente, com dissidências sobre os temas tratados nestes autos. No entanto, diante de inúmeros pronunciamentos do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, e, posteriormente do Supremo Tribunal Federal, dentre eles alguns citados na decisão de primeira instância, o Colegiado firmou entendimento contrário às pretensões do sujeito passivo.

Assim, curvando-me ao entendimento majoritário, adoto, como razão de decidir o voto do Conselheiro Paulo Roberto Cortez, proferido ao ensejo do julgamento



Processo nº. : 10480.031386/99-11
Acórdão nº : CSRF/01-05.283

do Recurso nº 123.699, condutor do Ac. 107-06.161, cujos fundamentos se aplicam tanto ao imposto de renda como à Contribuição Social.

“O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, a matéria posta em discussão na presente instância trata da compensação de prejuízos fiscais sem respeitar o limite de 30% do lucro real estabelecido pelo artigo 42 da Lei nº 8.981/95.

Sobre o assunto, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça decidiu que aquele diploma legal não fere os princípios constitucionais.

Ao apreciar o Recurso Especial nº 188.855 – GO, entendeu aquela Corte, ser aplicável a limitação da compensação de prejuízos, conforme verifica-se da decisão abaixo transcrita:

“Recurso Especial nº 188.855 – GO (98/0068783-1)

EMENTA

Tributário – Compensação – Prejuízos Fiscais – Possibilidade.

A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.94 não compensados, poderá ser utilizada nos anos subseqüentes. Com isso, a compensação passa a ser integral.

Recurso improvido.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Garcia Vieira: Saga S/A Goiás Automóveis, interpõe Recurso Especial (fls. 168/177), aduzindo tratar-se de mandado de segurança impetrado com o intuito de afastar a limitação imposta à compensação de prejuízos, prevista nas Leis 8.981/95 e 9.065/95, relativamente ao Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro.

Pretende a compensação, na íntegra, do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, apurados até 31.12.94 e exercícios posteriores, com os resultados positivos dos exercícios subseqüentes.

Aponta violação aos artigos 43 e 110 do CTN e divergência pretoriana.

VOTO

O Sr. Ministro Garcia Vieira (Relator): Sr. Presidente: Aponta a recorrente, como violados, os artigos 43 e 10 do CTN, versando sobre questões devidamente prequestionadas e demonstrou a divergência.

Conheço do recurso pelas letras “a” e “c”.

Insurge-se a recorrente contra o disposto nos artigos 42, 57 e 58 da Lei nº 8.981/95 e arts. 42 e 52 da Lei 9.065/95. Depreende-se destes dispositivos que, a partir de 1º de janeiro de 1995, na determinação do lucro real, o lucro líquido poderia ser reduzido em no máximo trinta por cento (artigo 42), podendo os prejuízos fiscais apurados até 31.12.94,

Processo nº. : 10480.031386/99-11
Acórdão nº : CSRF/01-05.283

não compensados em razão do disposto no caput deste artigo serem utilizados nos anos-calendário subsequente (parágrafo único do artigo 42). Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689/88) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 812 (artigo 57). Na fixação 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 bases anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Como se vê, referidos dispositivos legais limitaram a redução em, no máximo, trinta por cento, mas a parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.94, não compensados, poderá ser utilizada nos anos subsequentes. Com isso, a compensação passa a ser integral. Esclarecem as informações de fls. 65/72 que:

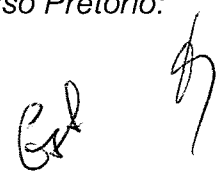
“Outro argumento improcedente é quanto à ofensa a direito adquirido. A legislação anterior garantia o direito à compensação dos prejuízos fiscais. Os dispositivos atacados não alteram este direito. Continua a impetrante podendo compensar ditos prejuízos integralmente.

É certo que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 impuseram restrições à proporção com que estes prejuízos podem ser apropriados a cada apuração do lucro real. Mas é certo, que também que este aspecto não está abrangido pelo direito adquirido invocado pela impetrante.

Segundo a legislação do imposto de renda, o fato gerador deste tributo é do tipo conhecido como complexivo, ou seja, ele apenas se perfaz após o transcurso de determinado período de apuração. A lei que haja sido publicada antes deste momento está apta a alcançar o fato gerador ainda pendente e obviamente o futuro. A tal respeito prediz o art. 105 do CTN:

‘Art. 105 – A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.’

A jurisprudência tem se posicionado nesse sentido. Por exemplo, o STF decidiu no R. Ex. nº 103.553-PR, relatado pelo Min. Octávio Gallotti, que a legislação aplicável é vigente na data de encerramento do exercício social da pessoa jurídica. Nesse mesmo sentido, por fim, a Súmula nº 584 do Excelso Pretório:



'Ao imposto calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.'

Assim, não se pode falar em direito adquirido porque não se caracterizou o fato gerador. Por outro lado, não se confunde o lucro real e o lucro societário. O primeiro é o lucro líquido do preço de base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 6º). Esclarecem as informações (fls. 69/71) que:

'Quanto à alegação concernente aos arts. 43 e 110 do CTN, a questão fundamental, que se impõe, é quanto à obrigatoriedade do conceito tributário de renda (lucro) adequar-se àquele elaborado sob as perspectivas econômicas ou societárias. A nosso ver, tal não ocorre. A Lei 6.404/76 (Lei das S/A) claramente procedeu a um corte entre a norma tributária e a societária. Colocou-as em compartimentos estanques. Tal se depreende do conteúdo do § 2º, do art. 177:

'Art. 177 – (...)

...'

§ 2º - A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.'
(destaque nosso)

Sobre o conceito de lucro o insigne Ministro Aliomar Baleeiro assim se pronuncia, citando Rubens Gomes de Souza:

'Como pondera Rubens Gomes de Souza, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da Economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador'. (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1995, pp. 183/184).

Desta forma, o lucro para efeitos tributários, o chamado lucro real, não se confunde com o lucro societário, restando incabível a afirmação de ofensa ao art. 110 do CTN, de alteração de institutos e conceitos do direito privado, pela norma tributária ora atacada. O lucro real vem definido na legislação do imposto de renda, de forma clara, nos arts. 193 e 196 do RIR/94, 'in verbis':

'Art. 193 – Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou

autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º).

(...)

§ 2º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período-base em apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período-base competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, corrigidos monetariamente (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 4º).

(...)

Art. 196 – Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, § 3º):

(...)


III – o prejuízo fiscal apurado em períodos-base anteriores, limitado ao lucro real do período da compensação, observados os prazos previstos neste Regulamento (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º).’

Faz-se mister destacar que a correção monetária das demonstrações financeiras foi revogada, com efeitos a partir de 1º.1.96 (arts. 4º e 35 da Lei 9.249/95). Ressalte-se, ainda, quanto aos valores que devam ser computados na determinação do lucro real, o que consta de normas supervenientes ao RIR/94.

Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer ‘crédito’ contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má autuação da empresa em anos anteriores’.”

Conclui-se não ter havido vulneração ao artigo 43 do CTN ou alteração da base de cálculo, por lei ordinária.

A questão foi muito bem examinada e decidida pelo venerando acórdão recorrido (fls. 136/137) e, de seu voto condutor, destaco o seguinte trecho:



'A primeira inconstitucionalidade alegada é a impossibilidade de ser a matéria disciplinada por medida provisória, dado princípio da reserva legal em tributação. Embora a disciplina da compensação seja hoje estritamente legal, eis que não mais sobrevivem os dispositivos da MP 812/95, entendo que a medida provisória constitui instrumento legislativo idôneo para dispor sobre tributação, pois não vislumbro na Constituição a limitação apontada pela Impetrante.

O mesmo se diga em relação à pretensa retroatividade da lei e sua não publicação no exercício de 1995. Como dito, a disciplina da matéria está hoje na Lei 9.065/95, e não mais na MP n.º 812/94, não cabendo qualquer discussão sobre o Imposto de Renda de 1995, visto que o mandado de segurança foi impetrado em 1996. Publicado o novo diploma legal em junho de 1995, não se pode validamente argüir ofensa ao princípio da irretroatividade ou da não publicidade em relação ao exercício de 1996.

De outro lado, não existe direito adquirido à imutabilidade das normas que regem a tributação. Estas são imutáveis, como qualquer norma jurídica, desde que observados os princípios constitucionais que lhes são próprios. Na hipótese, não vislumbro as alegadas inconstitucionalidades. Logo, não tem a Impetrante direito adquirido ao cálculo do Imposto de Renda segundo a sistemática revogada, ou seja, compensando os prejuízos integralmente, sem a limitação de 30% do lucro líquido. Por último, não me convence o argumento de que a limitação configuraria empréstimo compulsório em relação ao prejuízo não compensado imediatamente.

Para sustentar sua tese, a impetrante afirma que o lucro conceituado no art. 189 da Lei 6.404/76 prevê a compensação dos prejuízos para sua apuração. Contudo, o conceito estabelecido na Lei das Sociedades por Ações reporta-se exclusivamente à questão da distribuição do lucro, que não poderá ser efetuada antes de compensados os prejuízos anteriores, mas não obriga o Estado a somente tributar quando houver lucro distribuído, até porque os acionistas poderão optar pela sua não distribuição, hipótese em que, pelo raciocínio da Impetrante, não haveria tributação.

Não nega a Impetrante a ocorrência de lucro, devido, pois, o Imposto de Renda. Se a lei permitia, anteriormente, que dele fossem deduzidos, de uma só vez, os prejuízos anteriores, hoje não mais o faz, admitindo que a base de cálculo do IR seja deduzida. Pelo mecanismo da compensação, em no máximo 30%. Evidente que tal limitação traduz aumento de imposto, mas aumentar imposto não é, em si, inconstitucional, desde que observados os princípios estabelecidos na Constituição. Na espécie, não participo da tese da Impetrante, cuja alegação de inconstitucionalidade não acolho.

Processo nº. : 10480.031386/99-11
Acórdão nº : CSRF/01-05.283

Nego provimento ao recurso."

Assim, tendo em vista as citadas decisões proferidas pelas Cortes Superiores (STJ e STF), entendo que, tanto a compensação de prejuízos no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, como na compensação de bases negativas da CSLL, deve obedecer o limite de 30% do lucro real ou da CSLL, previsto nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95."

A legislação aplicada, tributando o crédito tributário do período na alíquota estabelecida em lei, não confisca o resultado obtido pela empresa, e o prejuízo a compensar é assegurado nos períodos seguintes. E tampouco reveste forma de empréstimo compulsório.

A multa de lançamento de ofício não tem a natureza de confisco, sendo tão-somente uma sanção por ato ilícito, ou seja, por descumprimento da lei fiscal.

O confisco, como limitação ao poder de tributar do legislador ordinário, estabelecido na Constituição Federal, art. 150, IV, refere-se a tributo e não às penalidades por infrações que são distintos entre si, por definição legal (CTN, art. 3º).

Confirmam-se os textos citados:

Art. 3º do CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (grifei).

Constituição Federal - Seção II - das limitações do poder de tributar

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar **tributo** com efeito de confisco; (grifei)

Por derradeiro, cumpre consignar, como se verifica dos autos, no ano calendário, a empresa compensou bases de cálculo negativas acima da trava dos 30%.

Processo nº. : 10480.031386/99-11
Acórdão nº : CSRF/01-05.283

E em nenhum momento ela afirmou ter tido base de cálculo positiva capaz de compensar os saldos negativos nos períodos posteriores ao examinado e anteriores ao auto de infração.

Em resumo:

Para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízos, como em razão da compensação da base de cálculo negativa da contribuição social (Lei nº 8.981/95, arts. 42 e 58).

Havendo a falta ou insuficiência no recolhimento do imposto, não se pode relevar a multa a ser aplicada por ocasião do lançamento "ex officio", nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, previsto no art. 150, inciso IV, da Carta Magna, não alcança as penalidades, por definição legal (CTN., art. 3º)

Nos termos dos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, a partir de 1º/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Na esteira dessas considerações, voto pelo improvemento do recurso.

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2005.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

