MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10530.000633/00-66
Recurso nº. : 131.822
Matéria : CSLL - EX: DE 1996
Recorrente : AGRONOL AGRO INDUSTRIAL S.A.
Recorrida : DRJ – SALVADOR/BA
Sessão de : 02 DE JULHO DE 2003
Acórdão nº. : 101-94.276

CSLL – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITE DE 30% - Respeitada a anterioridade nonagésimal prevista no art. 195, § 6º. da Constituição Federal, a partir do ano-calendário de 1995, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, a compensação da base de calculo negativa de períodos anteriores é limitada a 30% do lucro líquido ajustado

NORMAS PROCESSUAIS – INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS – As autoridades administrativas. Incluídas as que julgam litígios fiscais, não tem competência para decidir sobre argüição de inconstitucionalidade das leis, tendo em vista que, nos termos do art. 102, I, da Constituição Federal, tal competência é privativa do Supremo Tribunal Federal.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AGRONOL AGRO INDUSTRIAL S.A.

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

EDSON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, PAULO ROBERTO CORTEZ, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso nº. : 131.822
Recorrente : AGRONOL AGRO INDUSTRIAL S.A.

RELATÓRIO

Trata o presente recurso do inconformismo da empresa AGRONOL AGRO INDUSTRIAL S.A. – CNPJ nº 14.828.784/0001.55, de decisão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ de Salvador – BA, que julgou procedente o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídica (CSLL), apurada com base na revisão da Declaração de Rendimentos, correspondente ao exercício de 1996 – ano-calendário de 1995.

O auto de infração foi lançado em decorrência da compensação a maior da base de cálculo negativa de exercícios anteriores, e em valor superior a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, tendo como enquadramento legal os artigos 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; 58 da Lei nº 8.891, de 20 de janeiro de 1995; 12 e 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Ciente da exigência, a empresa apresentou sua impugnação (fls 11/27), alegando, em síntese, o seguinte:

Primeiramente, argumenta que a limitação da compensação integral da base negativa da CSLL, viola os princípios constitucionais que protegem o ato perfeito e acabado e o direto adquirido de parcela que já integrava o patrimônio jurídico das empresas.

Manifesta-se considerando a tributação do patrimônio da pessoa jurídica, como se renda fosse, em face da limitação de, no máximo 30% da redução do lucro líquido, realizadas as adições e exclusões;

Dando prosseguimento, considera que, como as normas jurídicas se projetam para o futuro, o princípio da anterioridade das leis tributárias é ferido quando atinge situações já consolidadas.

Afirma que o sistema tributário determina a carga tributária conforme a capacidade contributiva do sujeito passivo (art. 145 da CF/88), portanto, a limitação prejudica a contribuinte. Neste sentido, alega que existem decisões judiciais e administrativas que caminham no sentido de que a limitação estabelecida pela Lei nº 8.981, de 1995, fere vários princípios constitucionais.

Além disso, afirma que a doutrina considera que, enquanto não compensados todos os prejuízos de períodos anteriores, inexiste o acréscimo patrimonial/lucro – base de cálculo de Imposto de Renda e da CSLL.

Face ao exposto, alega que o auto de infração deve ser declarado insubsistente pela ausência do lucro.

À vista de sua impugnação, a 2ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador-BA, julga procedente o lançamento (fls. 35/42), tendo como fundamentos os argumentos abaixo resumidos:

Citando o artigo 58 da Medida Provisória nº 812/94 (convertida na Lei nº 8.981/95), objeto de alegação de inconstitucionalidade pela autuada, a autoridade julgadora explica que o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido, em virtude da compensação de base de cálculo negativa, em no máximo 30% a partir do ano calendário de 1995; e que a respectiva lei permitiu, contudo, que os contribuintes compensassem as bases negativas existentes em 31.12.1994, nos períodos subseqüentes sem limite de tempo.

Continuando a linha argumentativa, alega que a restrição foi somente no sentido de impor um limite à redução do lucro líquido ajustado em cada período de apuração, e não que as bases negativas dos períodos anteriores não possam ser integralmente compensadas.

Ressalta que não há na Impugnação um questionamento no sentido de que o Auto de Infração tenha sido lavrado em desacordo com referido dispositivo legal, mas que este é ilegal e inconstitucional, matéria que não pode ser apreciada pela autoridade administrativa por se tratar de competência do Judiciário. Tendo a norma jurídica presunção de legitimidade e constitucionalidade, caberia à Turma Julgadora, tão somente, velar pelo seu fiel cumprimento.

Para dar fundamento legal a tais afirmações, cita acórdão deste E. Conselho de Contribuintes.

Mesmo não sendo necessário, a Turma julgadora de primeira instância se manifesta no sentido de não considerar a inconstitucionalidade da norma em questão.

Quanto à citada ofensa ao princípio da irretroatividade e anterioridade, salienta que a norma foi publicada em 31.12.1994, e que a publicação tem o efeito de promulgação, não se verificando ofensa ao princípio em voga. Diz ser irrelevante o fato de ter sido publicada num sábado, já que o Diário Oficial circulou neste dia.

Também declara que o princípio da reserva legal não foi ferido, já que a medida provisória tem força de lei, podendo veicular matéria tributária.

Dando continuidade, ressalta que o lucro para efeito tributário, apesar de partir do lucro líquido, não se confunde com o lucro contábil. O dispositivo legal não alterou o fato gerador da CSLL, que continua sendo o lucro. Se este não for observado, não há tributação.

Assim, o prejuízo de um período não afeta o lucro de outro, fato que gerou as mudanças contidas no artigo 58 da apontada MP.

Afirma que inexiste direito adquirido à imutabilidade da norma jurídica tributária, pois o fato gerador ocorre no último dia do período de apuração, seja mensal ou anual, sendo esse o momento do contribuinte compensar eventuais resultados negativos anteriores – o que existiria, portanto, seria uma expectativa de direito. Deste modo, aplica-se a legislação vigente no momento da compensação e não aquela da época de sua apuração.

Reconhece que o conteúdo da mencionada Lei aumenta a arrecadação, "porém tal fato não é vedado, nem inconstitucional".

Cita jurisprudência com o intuito de, transcrevendo as próprias palavras da autoridade julgadora, "colocar uma pá de cal" sobre a matéria: para (i) demonstrar a não-ofensa do princípio da anterioridade e da irretroatividade, e (ii) quanto ao valor do prejuízo e condições para sua compensação, dizer ser o valor a compensar e as condições para uso da faculdade determinados pela legislação vigente no exercício de sua apuração.

A respeito da alegação da impugnante de que houve violação ao princípio da capacidade contributiva, a Turma se posiciona pela incompetência em julgar tal questão, uma vez que essa alegação possui natureza constitucional. Entretanto, de acordo com o artigo 136 do Código Tributário Nacional, diz que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe de intenção do agente ou do responsável – destarte, mesmo sem a intenção, o contribuinte é responsável pela infração praticada.

Outrossim, alega que a nova forma de apuração da CSLL foi veiculada por norma validamente posta no ordenamento jurídico, sem ofensa à Constituição e ao Código Tributário – donde sua inobservância gerar redução indevida da base desta contribuição.

Cita a o arti 41 da IN/SRF nº 51/95, que interpreta o artigo 58 da lei 8.981, dizendo ser este o comando normativo referente à apuração e à compensação de bases de cálculo negativas a partir do ano-calendário de 1995, a

que estão vinculados os órgãos do Ministério da Fazenda, devendo a autoridade julgadora administrativa verificar a consentaneidade do procedimento do Fisco com o disposto na norma, cuja inaplicabilidade só seria admissível em se verificando declaração de inconstitucionalidade pelo STF.

Assim, retorna a afirmar a validade da norma relativa à limitação de redução do lucro líquido ajustado, que está em conformidade com a Constituição e com o CTN, e que sua inobservância geraria redução indevida da base de cálculo da contribuição, não merecendo reparos à exação fiscal feita conforme a legislação pertinente.

Face ao exposto, a autoridade julgadora vota no sentido de rejeitar a preliminar de inconstitucionalidade da Lei nº 8.981/95 e, no mérito, de considerar pertinente o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas (CSLL), no valor de R$ 139.343,35 (cento e trinta e nove mil trezentos e quarenta e três reais e trinta e cinco centavos), acrescido de multa de ofício e de juros de mora.

Inconformada com a decisão supra, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário a este E. Conselho de Contribuintes (fls. 45/54), tendo como razões do recurso, as mesmas de sua peça impugnatória, ou seja:

Fazendo referência ao trabalho do Professor Paulo de Barros Carvalho, relata que este afirma que a Lei 8981/95 (por não assegurar a expectativa normativa de todos aqueles que se prepararam para cumprir suas obrigações tributárias dentro das possibilidades já previstas pelo sistema jurídico), fere o princípio da irretroatividade (art. 5º, XXXVI) da Constituição Federal e é contrária à certeza jurídica.

Explica que a hipótese de incidência do imposto sobre a renda é de auferir renda, e que a compensação de prejuízos, antes de ser direito subjetivo do contribuinte, é fato indissociável desse recolhimento, cabendo ao Estado determinar

os casos de incidência de imposto e a maneira de calculá-lo, dentro dos limites que a Constituição determina.

Declara que a lei é geral e abstrata porque se projeta para o futuro, e diz respeito aos fatos jurídicos que acontecerem a partir de sua vigência, sendo o retorno ao passado isento de eficácia.

Posiciona-se no sentido de que a compensação de prejuízos não é direito que nasce no presente, mas sim elemento inerente à incidência do imposto sobre a renda. Desta forma, como essa compensação é elemento constitutivo da base de cálculo, a lei aplicável à compensação é aquela vigente no instante que o prejuízo é lançado.

Declara que Lei 8.981/95 não pode impedir a compensação integral dos prejuízos acumulados no período, limitando-os a 30%, pois aquele direito já integrava o patrimônio jurídico das referidas empresas.

Dessa maneira, as normas jurídicas aplicadas pelo contribuinte que garantiram o direito de compensação a estes, eram válidas no sistema jurídico e estabeleceram as relações jurídicas correspondentes. A lei nova não pode, portanto, retroagir e alcançar direitos já adquiridos, prejudicando os contribuintes e ferindo o princípio da segurança jurídica.

A respeito dos conceitos "de renda" e de "lucro", declara que o fato gerador do imposto de renda é auferir renda, enquanto que o fato gerador sobre a CSLL é o lucro. Assim, quando há prejuízos, estes devem ser compensados em sua totalidade. Sob o manto da legislação em que esses prejuízos foram observados, qualquer limite imposto à sua compensação modificará a base de cálculo das exações no período de referência, pois o saldo negativo apurado repreende déficit no patrimônio da pessoa jurídica, enquanto o lucro reflete a elevação do nível patrimonial.

Nesse sentido, não se abatendo os prejuízos dos lucros obtidos, o patrimônio do contribuinte é atingido e se observaria imposto sobre aquilo que não é renda e contribuição social sobre o que não é lucro.

Faz referência ao artigo 189, da Lei nº 6.404/76, que prescreve que do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, prejuízos acumulados e a previsão para o imposto de renda, o que se faz em respeito ao princípio da continuidade da pessoa jurídica.

Relata que sempre que a percussão tributária atinge acréscimo de patrimônio que não se manifestou, a incidência recai sobre o próprio patrimônio para suportar a exação, atitude esta, conduzida de modo impositivo pelo Estado, que fere o princípio da capacidade contributiva, garantido pelo artigo 145 da CF.

Dando prosseguimento, argumenta que o pressuposto de fato tomado na previsão normativa é o acontecimento que gera o acréscimo de renda do contribuinte, e qualquer modificação relativa ao assunto deveria atender a esse aspecto.

Afirma que a mudança da legislação sobre a apuração do lucro acarreta uma instabilidade para a empresa que já havia se preparado economicamente para cumprir suas prestações contratuais de acordo as situações previstas na lei.

Posiciona-se contra a alegação da turma de primeira instância que considerou o caso como expectativa de direito, afirmando que existe a possibilidade de determinar os valores que as empresas poderiam deduzir com base na legislação anterior, e eles devem ser mantidos pela observância do princípio da irretroatividade geral.

Cita decisão da 1ª Turma do TRT da 2ª Região, que declara inconstitucional o artigo 58 da Lei nº 8.981/95, e afirma que outras decisões dos Tribunais Regionais Federais têm considerado inconstitucionais normas jurídicas que limita a compensação dos prejuízos na apuração dos lucros.

Afirma que a Doutrina é uníssona em considerar que o acréscimo patrimonial gerador do lucro não é observado enquanto não compensados todos os prejuízos dos períodos anteriores, e não havendo lucro, não poderia haver tributação da CSLL.

A Recorrente faz questão de ressaltar que não se trata de pedido de declaração de inconstitucionalidade do art. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, mas de sua inaplicabilidade em concreto.

Dando continuidade, alega que o direito à compensação integral nasceu no instante em que foi apurado o prejuízo no levantamento do balanço (comprovação desse prejuízo feita na declaração de rendimentos referente aos anos-base e de cópia da parte "B" do LALUR), demonstrando que, à época da apuração do prejuízo, a lei vigente garantia sua compensação integral.

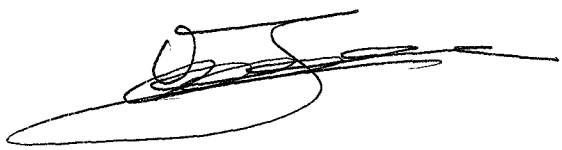
Para reforçar sua argumentação, transcreve decisão do Conselho de Contribuintes declarando que os pressupostos do direito de compensar prejuízos se regem pela lei vigente à época de sua constituição, e este direito não pode ser violado por força de proteção constitucional (art. 153, parágrafo 1º, da CF/88).

Relata ainda que o ato normativo em questão só entrou em vigor no dia 2 de janeiro de 1996, e este não pode regulamentar fatos ocorridos antes de 1º de janeiro de 1996, por cumprimentos aos princípios da irretroatividade e da anterioridade.

Alega que o direto adquirido à compensação integral nasce para o contribuinte no instante em que foi apurado o prejuízo no levantamento don balanço, e como a lei vigente na época da apuração garantia a compensação integral, esta é válida e protegida pela Constituição, por se tratar de direto adquirido.

Face ao exposto, pede o deferimento do presente Recurso, para cancelar o Auto de Infração analisado.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se verifica dos autos, trata o presente recurso do inconformismo da contribuinte, de decisão administrativa de primeira instância que manteve integralmente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls.01/06, por infração ao art. 58 da Lei nº 8.891/95, e arts. 12 e 16 da Lei n. 9.065/95, que impôs limitação à compensação de prejuízos fiscais da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, na proporção de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões.

Ao que pese os argumentos despendidos pela Recorrente em relação à inconstitucionalidade da limitação da compensação dos prejuízos fiscais em 30% do lucro líquido, do direito adquirido, do conceito de renda e de lucros e do lucro fictício e capacidade contributiva, tenho para mim que não pode prosperar suas assertivas, haja vista a torrencial jurisprudência deste E. Conselho e do Superior Tribunal de Justiça, que não vê qualquer ofensa aos princípios acima elencados.

De fato, no âmbito deste E. Conselho, a questão relativa à validade e aplicabilidade da trava à compensação de prejuízos esta pacificada, conforme se depreende do acórdão n. 107-06.751, assim ementado:

> "Prejuízos Fiscais. Compensação. Fator Limitativo. Argüição Generalizada e Exacerbada. Demonstração com Documentos Hábeis. Ônus da Pessoa Jurídica. Inexistência. Meras Alegações. Improcedência. A argüição de que a compensação do estoque de prejuízo fiscal deve se submeter à legislação vigente à época de sua formação, pode impor aos seus defensores ônus extremamente perverso, mormente quando não mais houver possibilidades de se implementar o exercício da compensação - pelo decurso do lapso quadrienal - da cesta de prejuízos fiscais havida em 31.12.1994 e seguinte. Os

> inconvenientes da "trava" hão de ser demonstrados, à saciedade, com documentos hábeis e incontroversos, não supríveis por meras alegações, sob pena de se digladiar por algo em objeto.
> (...)
> Prejuízos Fiscais. Compensação. Fator Limitativo. Prevalência da Legislação Anterior. Ofensa ao Direito Adquirido. Inocorrência. O fator limitativo à compensação de prejuízos fiscais só se manifesta na hipótese de ocorrência de lucro líquido no exercício inferior a 30% do estoque de prejuízo fiscal. A compensação dos prejuízos fiscais com os lucros ulteriores deve ser entendida como um mero benefício fiscal, sob pena - contrário senso - de se ofender o princípio da independência dos exercícios e revogação não autorizada da base anual determinada pela norma regente da compensação dos prejuízos fiscais. A base de cálculo anual deve coincidir com o fato gerador do imposto sobre a renda similarmente fundado em ocorrência anual para a espécie. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. (D. O.U. 1 de 25.11.2002, pp. 21/2)."

Da mesma forma, ambas as Turmas do Superior Tribunal de Justiça que julgam a matéria já pacificaram o entendimento pela legalidade da limitação, conforme se verifica dos acórdãos assim ementado:

> "Tributário - Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas - Contribuição Social sobre o Lucro - Compensação de Prejuízos Fiscais - Lei n. 8.981/95. Incidência. 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, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais excedentes a 30% poderá ser efetuada, integralmente, nos anos-calendário subseqüentes.
> A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei n. 8.981/95 não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após o transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro.
> Recurso provido." (1ª. Turma, REsp n. 311.699/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, in DJ de 15.5.2001)

> "Recurso Especial - Alíneas 'a' e 'c' - Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro - Compensação de Prejuízos Fiscais - Limites - arts. 42 e 58 da Lei n. 8.981/95 - Aplicação - Alegada Violação ao art. 43 do CTN - Ocorrência.

> A dedução gradual dos prejuízos, como forma de compensação, estabelecida por lei, não afronta os princípios e tampouco distorceu o conceito de renda determinado pelo art. 43 do CTN, pois não há perder de vista que o fim ontológico e teleológico do diploma legal é o de contrabalançar o binômio lucro/prejuízo em favor do contribuinte, uma vez que, a rigor, o imposto de renda só deveria incidir sobre o lucro, pois, no ano em que houve prejuízo, obviamente não houve pagamento do tributo.
> Não há olvidar que o prejuízo, dentro de um prisma mais rigoroso de análise, insere-se no risco inerente a todo empreendimento empresarial, e pelo princípio da autonomia dos exercícios financeiros, não estava obrigado o legislador a sequer compensar prejuízo. Uma vez contemplado o benefício, nada estava a empecer a dedução escalonada.
> Recurso especial provido." (2ª. Turma, REsp n. 195.346, Rel. Min. Franciulli Netto, in DJ de 12.3.2002)

Neste diapasão, embora o próprio Supremo Tribunal Federal ainda não tenha se pronunciado no leading case (RE n. 244.293/SC), da sinal de que a limitação da compensação de prejuízos fiscais em 30% do lucro líquido ajustado imposta pela Lei n. 8.981/95, não ofende o ordenamento jurídico vigente, conforme se depreende de parte do voto do Ministro Maurício Corrêa, que ao analisar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 274.961-3 Sergipe, assim se posicionou, verbis:

> "... no que diz respeito às alegações da empresa, que pretende a declaração de inconstitucionalidade da limitação prevista na lei, importa recordar que a atuação do Poder Judiciário se dá como legislador negativo, não sendo admissível a declaração de inconstitucionalidade, por supressão de parte de dispositivo legal, de modo a dar ao ordenamento positivo alcance não pretendido pelo legislador ordinário e, assim, permitir a compensação de maneira integral. Ademais se houvesse inconstitucionalidade na norma e essa eiva fosse declarada pelo Supremo Tribunal Federal, a decisão não teria o condão de repristinar a norma revogada."

Não fosse a jurisprudência acima que por si só afastam de plano os argumentos despendidos pela Recorrente, deve ser observado que não compete à

autoridade administrativa apreciar, declarar e/ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída pelo art. 102 da Constituição Federal, em caráter privativo ao Poder Judiciário.

Assim, enquanto referida norma que limitou a compensação dos prejuízos fiscais em 30% do lucro líquido ajustado não for expurgada do mundo jurídico por uma outra norma superveniente ou por declaração de sua inconstitucionalidade, com efeito "erga ominis" pelo Supremo Tribunal Federal, ou ainda, por Resolução do Senado da República, goza ela de presunção de constitucionalidade, cabendo a autoridade administrativa tão-somente velar pelo seu fiel cumprimento, respeitando, evidentemente, o princípio da anterioridade mitigada prevista no artigo 195, § 6º., da Constituição Federal.

Desta forma, a vista dos argumentos acima expostos e da jurisprudência transcrita, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 02 de julho de 2003

VALMIR SANDRI