



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Lam-6

Processo nº. : 10580.020567/99-86  
Recurso nº. : 130.048  
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Ex.: 1996  
Recorrente : FUMEX TABACALERA LTDA.  
Recorrida : DRJ em SALVADOR - BA  
Sessão de : 10 de julho de 2002  
Acórdão nº. : 107-06.705

CSLL – LUCRO REAL – APURAÇÃO MENSAL – COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – LIMITE – LEI N° 8.981/95, ARTS. 42 E 58 – As pessoas jurídicas submetidas à apuração mensal do lucro, estão sujeitas à limitação de 30% do lucro líquido ajustado, tanto em razão da compensação de prejuízos fiscais, como em razão da compensação da base de cálculo negativa da contribuição social, nos termos da Lei nº 8.981/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FUMEX TABACALERA LTDA.

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

JOSE CLOVIS ALVES  
PRESIDENTE

NATANAEL MARTINS  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 AGO 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT(SUPLENTE CONVOCADO), NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES.

Processo nº. : 10580.020567/99-86  
Acórdão nº. : 107-06.705

Recurso nº. : 130.048  
Recorrente : FUMEX TABACALERA LTDA.

## RELATÓRIO

FUMEX TABACALERA LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 95/112, do Acórdão nº 00.662, de 21/12/2001, prolatado pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador – BA, que manteve integralmente a exigência fiscal consubstanciada no auto de infração de CSLL, fls. 01.

A autuação decorre da revisão de declaração de rendimentos do exercício 1996, tendo sido constituída em razão da compensação de bases de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração do lucro líquido superior a 30%, com infringência aos arts. 12 e 16 da Lei nº 9.065/95; art. 58 da Lei nº 8.981/95 e art. 2º da Lei nº 7.689/88.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 47/48, seguindo-se a decisão de primeira instância, assim ementada (fls. 81/85):

“CSLL  
Ano-calendário: 1995

*DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. RETIFICAÇÃO.  
Incabível, após lançamento de ofício, alterar a opção  
exercida pela forma de apuração da base de cálculo do  
imposto de mensal para anual.*

*COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO  
NEGATIVAS. LIMITE.*

*A compensação de bases de cálculo negativas de  
períodos-base anteriores encontra-se limitada a 30% do*

*resultado do mês-calendário de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação.*

***LANÇAMENTO PROCEDENTE"***

Ciente da decisão de primeira instância em 31/01/02 (fls. 93), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 01/03/02 (fls. 95), onde argüi, em síntese, o seguinte:

- a) que, no ano de 1995, somente em alguns meses as receitas superaram as despesas, não sendo suficientes para absorverem os resultados negativos de outros meses;
- b) que o resultado de 1995 foi negativo ao longo de todo o ano, gerando prejuízo contábil, definitivamente contabilizado no patrimônio líquido;
- c) que, uma vez que se encontrava sujeita à tributação pelo lucro real, os balancetes foram considerados como de suspensão, conforme art. 35 da Lei nº 8.981/95;
- d) que, tendo apurado prejuízo em todos os períodos considerados, não esteve sujeita ao recolhimento do IRPJ e da CSLL;
- e) que a autoridade fiscal entendeu que cada mês deveria ser considerado isoladamente, como um período-base definitivo, sujeito a limitação para fins de compensação do prejuízo fiscal;
- f) que não efetuou nenhum recolhimento a título de estimativa e a decisão recorrida não fez a devida conexão com o demonstrativo de fls. 96, pois são inexigíveis quaisquer  recolhimentos;

- g) que o fato de haver preenchido a ficha 2 da declaração informando que a apuração do lucro real era mensal, tal motivo não pode ser adotado como fundamento da decisão de primeira instância, pois a escrituração contábil faz prova em contrário;
- h) que o art. 13 da IN SRF nº 51/95, reforça o fato de que a recorrente, desde o início do ano-calendário, optou por levantar seus balancetes para fins de suspensão: o estorno da correção monetária dos resultados mensais;
- i) que o art. 42 da Lei nº 8.981/95, tratava do prejuízo fiscal acumulado até 31/12/94, sendo omissa quanto aos prejuízos fiscais gerados no próprio ano-calendário de 1995;
- j) que, ainda que se entendesse que devesse apurar o lucro real em bases mensais, não se poderia aplicar a limitação de 30% para compensação de prejuízos fiscais porque seriam resultados transitórios.

Às fls. 639, o despacho da DRJ em Salvador - BA, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

 É o relatório.

V O T O

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, a autuação decorre da revisão de declaração de rendimentos do exercício 1996, tendo sido constituída em razão da compensação de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, superior a 30%, nos meses de maio, setembro, outubro, novembro e dezembro de 1995, com infringência ao art. 42 da Lei nº 8.981/95 e art. 12 da Lei nº 9.065/95.

Os argumentos de defesa apresentados pela recorrente não encontram guarida na legislação de regência, pois esta, efetivamente, havia optado pela tributação mensal com a apuração do lucro real, conforme se constata na declaração de rendimentos, estando impossibilitada, pois, de reduzir dos seus lucros, os prejuízos apurados nos meses anteriores, conforme preconiza o art. 42 da Lei 8981, *verbis*:

*"Art. 42 - A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.*

*Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no "caput" deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes."*

*"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."*

Como visto no relatório, a recorrente foi autuada em face de procedimento de revisão de sua declaração de rendimentos, conforme faz prova a ciência do próprio auto de infração, na qual foi detectada a apuração a menor da contribuição social, tendo em vista a compensação a maior da base de cálculo negativa, derivado da não observação do limite de 30% estabelecido pela Lei nº 8.981/95.

O artigo 25 do mesmo diploma legal dispõe que a partir de 1º de janeiro de 1995, o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, será devido à medida que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos e, no art. 26, que as pessoas jurídicas determinarão o imposto de renda segundo as regras aplicáveis aos regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

Por seu turno, o artigo 57 da mesma lei, estabelece que a forma de apuração da contribuição social é idêntica à do imposto de renda, conforme abaixo:

*"Art. 57 - Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.*

*(...)*

*§ 3º - A pessoa jurídica que determinar o imposto de renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês."*

Com efeito, no ano-calendário de 1995, a regra geral de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro real é mensal, sendo os resultados apurados de forma definitiva, ou seja, não comportam ajustes ao final do ano-calendário. Tanto é assim, que a própria jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes reconhece como mensal, e não anual, o período decadencial dos tributos acima citados, quando apurados pelo lucro real.

Caso a contribuinte tivesse optado pelo recolhimento dos tributos na forma do lucro estimado, no qual a apuração definitiva se dá ao final do ano-calendário, aí sim poderia levantar balanços ou balancetes mensais acumulados e, se fosse o caso, suspender os recolhimentos quando demonstrasse a suficiência ou a desnecessidade dos pagamentos mensais obrigatórios.

Dessa forma, não tendo a recorrente feito opção pela forma anual de apuração dos tributos em sua declaração de rendimentos, com o conseqüente recolhimento pelo regime de estimativa, ou, melhor dizendo, tendo feito a sua apuração mensalmente, não há como se deixar de observar a denominada "trava de 30%".

Alias, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, relator o E.Conselheiro Celso Alves Feitosa, pacificando a jurisprudência, sufragou idêntico entendimento, senão vejamos:

**“Lucro – Apuração mensal – Ano 1995 – A trava de 30% imposta pela Lei 8.981/95, refere-se ao lucro e não ao prejuízo. Na apuração mensal, seu limite tem igual período de abrangência. A declaração anual entregue é de consolidação e não de ajuste”(Acórdão no. CSRF/01-03.863).**

Registre-se, a propósito, que sobre o limite de compensação da base de cálculo negativa da contribuição social, de 30% do lucro líquido ajustado estabelecido pelo artigo 58 da Lei nº 8.981/95, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em inúmeros julgados, vem decidindo que aquele diploma legal não fere os princípios constitucionais a que a recorrente se socorre.

Assim, por exemplo, ao apreciar o Recurso Especial nº 188.855 – GO, entendeu aquela Corte ser aplicável a referida limitação na 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 subsequentes. 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 subsequentes.*

*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, 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 nº 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 arguir 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.*

*Nego provimento ao recurso.”*



A jurisprudência dominante neste Conselho caminha no sentido de que, uma vez decidida a matéria por Cortes Judiciárias Superiores (STJ ou STF) e conhecida a decisão por este Colegiado, seja esta adotada como razão de decidir, por respeito e obediência ao julgado do Poder Judiciário.

Assim, com ressalva do meu ponto de vista pessoal sobre a matéria, curvo-me às decisões emanadas do STJ e à orientação dominante neste Colegiado, reconhecendo que a compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social, a partir de 01/01/95, deve obedecer o limite de 30% do lucro líquido ajustado previsto no art. 58 da Lei nº 8.981/95.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 10 de julho de 2002.

  
NATANAEL MARTINS