



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10640.002975/2002-61
Recurso nº. : 144.036
Matéria : CSLL – Ex: 1998
Recorrente : SOUSELO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida : 2ª TURMA DA DRJ – JUIZ DE FORA - MG .
Sessão de : 26 de abril de 2006
Acórdão nº. : 101-95.485

CSLL - COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por SOUSELO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES 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.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI e CAIO MARCOS CÂNDIDO. Ausente o Conselheiro HÉLCIO HONDA.

PROCESSO Nº. : 10640.002975/2002-61

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.485

Recurso nº. : 144.036

Recorrente : SOUSELO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A

RELATÓRIO

SOUSELO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, por meio da petição de fls. 137/155, do Acórdão nº 7.368, de 04/06/2004, prolatado pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora - MG, fls. 124/133, que julgou procedente o crédito tributário constituído no auto de infração de CSLL, fls. 02.

Consta da descrição dos fatos e enquadramento legal, as seguintes irregularidades fiscais:

1 - BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES

Valor apurado conforme demonstrado na coluna "Constatado" do Relatório Fiscal em anexo, fls. 07/08, por ter excedido o limite de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões estabelecido pela legislação em vigor.

Enquadramento legal: Art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88. Art. 58 da Lei nº 8.981/95; art. 16 da Lei nº 9.065/95 e art. 19 da Lei nº 9.249/95.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 71/90.

A e. 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Juiz de Fora - MG, decidiu, por unanimidade de votos, manter integralmente a exigência nos termos do aresto acima citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO. LIMITE. Constatada, em revisão sumária da declaração do IRPJ, a inobservância do limite de 30% na compensação da base de

cálculo negativa da contribuição, necessária se faz a constituição do crédito tributário mediante lançamento suplementar.

INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação da constitucionalidade ou não de lei é de competência exclusiva do Poder Judiciário, devendo a autoridade administrativa apenas, em consonância com o sistema jurídico vigente, utilizar-se da extensão dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1997, 1998

MEDIDA PROVISÓRIA. LEGITIMIDADE.

A medida provisória constitui instrumento legislativo idôneo para dispor sobre matéria tributária.

IRRETROATIVIDADE PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.

Nova sistemática de compensação de prejuízos, prevista em lei resultante de aprovação de medida provisória publicada no exercício anterior, não traduz ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade da legislação tributária.

CONCEITO DE RENDA. DIREITO ADQUIRIDO.

A compensação de prejuízos é elemento exterior à definição legal de renda e o direito adquirido somente existe após a ocorrência do fato gerador do imposto.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeira instância em 22/06/2004 (fls. 136), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 19/07/2006 (fls. 168), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) Que o tratamento tributário dispensado à compensação de base de cálculo negativa da CSLL sempre suscitou controvérsias jurídicas. As grandes controvérsias verificadas na espécie se situam em torno de matéria de direito intertemporal, bem como sobre a existência do direito à compensação, irretorquível por quaisquer pretensões legislativas de índole restritiva. Tal fenômeno veio a se caracterizar em toda a sua plenitude com o advento da Lei n. 8981/95, que no que diz respeito ao IRPJ, que no que diz respeito à CSLL. Nesse contexto, há que se considerar as dúvidas geradas com a publicação do referido instrumento normativo;
- b) Que é notório em nosso ordenamento jurídico a malsinada repercussão da incompetência legiferante, em todos os patamares, pelo que melhor sorte não assistiu à CF de 1988, a qual tem-nos imposto o prolongamento de situações de

efetiva instabilidade legislativa, decorrente da prática já rotineira das incontáveis reedições de Medidas Provisórias, relegando a último plano a segurança jurídica, princípio basilar em um Estado de Direito;

- c) Que a limitação imposta pela Lei 8981/95 feriu o princípio constitucional da irretroatividade, ou melhor, da anterioridade. A MP nº 812, publicada ao apagar das luzes, de 31.12.94, posteriormente convertida na Lei 8981/95, só poderia dispor sobre os prejuízos fiscais apurados a partir de sua vigência e eficácia, isto é, a partir de 01.01.96, impondo-se reconhecer como inconstitucional a limitação à compensação de prejuízos fiscais imposta retroativamente na espécie, ferindo o direito adquirido e o ato jurídico perfeito protegido pela CF;
- d) que a tributação do patrimônio representa um confisco dos bens do contribuinte, que é vetado no art. 150, IV da CF. O fato gerador do IRPJ, segundo dispõe o art. 43 do CTN é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica;
- e) que, não existindo o lucro porque se possui um prejuízo acumulado, o percentual de 70% que não pode ser compensado representa uma tributação do patrimônio da empresa, o que, data vênua, é proibido pelo art. 5º, LIV da CF;
- f) que, pelos motivos expostos, está claro que é totalmente ilegal a limitação de 30% na compensação da base de cálculo negativa da contribuição social.

Após o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo, conforme despacho de fls. 169, da DRF em Juiz de Fora - MG, foram os presentes autos encaminhados para este Primeiro Conselho de Contribuintes para a apreciação do recurso voluntário interposto pela contribuinte.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

O recurso é tempestivo, portanto, deve ser conhecido.

A matéria posta em discussão na presente instância diz respeito à glosa da compensação de base de cálculo negativa da CSLL. A contribuinte efetuou a compensação da base negativa, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 31 de março de 1997 (1º trimestre/97), 30 de junho de 1997 (2º trimestre/97), 30 de setembro de 1997 (3º trimestre/97), 31 de dezembro de 1997 (4º trimestre/97), 31 de março de 1998 (1º trimestre/98) e 30 de junho de 1998 (2º trimestre/98), sem observar o limite fixado de 30% do lucro líquido ajustado.

Em relação aos períodos de apuração do ano-calendário de 1995 e seguintes, o artigo 58 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, estabeleceu que *“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 seguir, o artigo 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, determinou que *“a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995”*.

Como visto, o artigo 16 da Lei nº 9.065/95 foi claro em determinar que o limite fixado de 30% para a compensação de bases de cálculo negativas da contribuição social introduzido pela Lei 8.981/95 (art. 58), aplica-se, inclusive, as bases negativas apuradas até 31 de dezembro de 1994.

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, não compensados em razão do disposto no caput deste artigo serem utilizados nos anos-calendário subseqüentes (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 subseqüentes. 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 complexo, 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.

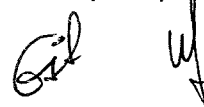
A questão foi muito bem examinada e decidida pelo venerando acórdão recorrido (fls. 136/137) e, de seu voto condutor, destaco o seguinte trecho:

'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 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. Nego provimento ao recurso.”

A jurisprudência dominante deste Conselho caminha no sentido de que, uma vez decidida a matéria pelas cortes superiores (STJ ou STF), e conhecida a decisão por este Colegiado, seja esta adotada como razão de decidir, por respeito e obediência ao julgado daquele tribunal.

Assim, tendo em vista a decisão proferida pelo STJ, entendo que a compensação da base de cálculo negativa da CSLL, a partir de 01/01/95, deve obedecer ao limite de 30% do lucro líquido ajustado previsto no art. 58 da Lei nº 8.981/95 e art. 16 da Lei nº 9.065/95.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2006

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

