MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.005247/99-53
Recurso nº : 124.739
Matéria : IRPJ – EX: 1996
Recorrente : FAZENDA LARANJEIRAS LTDA.
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG
Sessão de : 20 de abril de 2001
Acórdão nº : 103-20.585
RP/103-0.255

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COMPENSAÇÃO. A compensação de prejuízos fiscais na apuração do lucro real passou a ser permitida com a 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FAZENDA LARANJEIRAS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Neicyr de Almeida e Cândido Rodrigues Neuber, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 MAI 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARY ELBE GOMES QUEIROZ MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI E VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.

Jms18/05/01

Processo nº : 10640.005247/99-53
Acórdão nº : 103-20.585

Recurso nº : 124.739
Recorrente : FAZENDA LARANJEIRAS LTDA.

# RELATÓRIO

FAZENDA LARANJEIRAS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, qualificada nos autos do processo, recorre a este Conselho, no sentido de ver reformada a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância, que manteve integralmente a exigência fiscal de recolher aos cofres públicos a Contribuição Social Sobre o Lucro, apurada no ano-calendário de 1995.

A exigência fiscal em apreço é fruto de revisão da declaração de imposto de renda pessoa jurídica - DIRPJ, da qual resultou lançamento suplementar decorrente do fato da Contribuinte haver compensado os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa da CSLL, nos períodos-base de 1992 a 1995, quando da apuração do lucro real, em valor percentual superior a 30% do lucro líquido ajustado, sem que houvesse permissivo legal para tanto (fls. 1/11).

Às folhas 54/69, a Contribuinte apresentou, tempestivamente, peça impugnatória contestando a exigência fiscal, alegando que teria apurado a Contribuição Social de acordo com a legislação vigente – Lei 8.383/91. Defendendo a tese de que o lançamento em questão importa em violação ao direito adquirido, criado com a edição do Decreto-lei 1.598/77 (art. 6º, § 3º), que garantiu que, na determinação do lucro real, poderiam ser excluídos do lucro líquido do exercício os prejuízos anteriores. Aduz, ainda, que tal procedimento traduz-se em tributação do capital e em constituição de empréstimo compulsório, fatos que contrariam princípios básicos do direito tributário.

Afirmou, ainda, a recorrente, que o limite de 30% na compensação da base negativa não atinge as empresas que exerçam, unicamente, a atividade rural.

A Decisão DRJ/JFA nº 1286/2000 (fls.154/6), manteve a exigência fiscal descrita no Auto de Infração, ao argumento de que as argüições trazidas à baila pela Contribuinte refogem à competência da autoridade julgadora administrativa, eis que versam sobre ilegalidade ou inconstitucionalidade de dispositivos legais, os quais devem ser discutidos no âmbito do Poder Judiciário.

A DRJ, entendeu, ainda, que a recorrente interpretara incorretamente a IN – SRF 11/96, que trata da limitação dos 30%, dispondo que "...não se aplica aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais.". Afirmou, que a expressão "prejuízo fiscal" é utilizada pela legislação do imposto de renda enquanto que na legislação da contribuição social a expressão utilizada é "base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido", razão pela qual aquela norma não teria aplicabilidade para a CSLL.

Concluiu, a Decisão monocrática, afirmando que não existe nenhuma norma legal que autorize as pessoas jurídicas que exerçam atividade rural a efetuar a compensação integral da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A recorrente foi notificada da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância, em 13 de outubro de 2000, conforme Aviso de Recebimento à folha 158.

Em 07 de novembro, irresignada com a decisão monocrática, a recorrente apresentou recurso voluntário - fls. 159/164, acompanhado de DARF comprovando o depósito recursal de que trata a Medida Provisória 1.973/64, de 02/06/2000 – fl. 165.

A argumentação expendida pela Recorrente repetiu as razões expostas em sua peça impugnatória.

Acresceu, somente, a recorrente, à sua argumentação, que a decisão recorrida, ao referendar e defender a tese esboçada no auto de infração labora em duplo equívoco, quais sejam:

- de ter violado direito adquirido da contribuinte, quando negou validade a uma prerrogativa que lhe fora deferida por lei, que vigorava ao tempo da ocorrência dos fatos geradores;

- de haver tributado o capital, fato que vai de encontro à definição de renda contida no artigo 43 do CTN, que contém o conceito de lucro, como base de cálculo de incidências tributárias está a demandar, como sempre ocorreu, relativamente ao imposto de renda, a compensação de prejuízos anteriormente apurados, eis que não existe acréscimo patrimonial se ainda existem prejuízos anteriores a compensar.

Transcreveu, ainda, a recorrente, em abono à sua tese, Jurisprudência desse Conselho de Contribuintes e do Poder Judiciário.

Este é, de forma concisa, o relatório.

# VOTO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE – Relator

O recurso é tempestivo e vem acompanhado de depósito recursal.

Como se depreende da leitura do relatório, o litígio está centrado em se responder se a compensação da base de cálculo negativa da CSLL pode ou não estar limitada a 30%.

Várias correntes doutrinárias tentam explicar o significado jurídico-econômico de renda, através da adoção de uma ou outra teoria decorrente de pesquisas sobre a sua natureza econômica.

Embora saibamos que o caminho para se chegar a uma conceituação precisa do que seja renda seja muito acidentado e eivado de desvios é incontestável a concepção primeira e a idéia basilar que o termo renda traduz, qual seja: **a de acréscimo no patrimônio** (definição essa consagrada pelo CTN).

Nessa liça, o Supremo Tribunal Federal, através do voto do Ministro Cunha Peixoto, assim o definiu com sendo:

> "... por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo de patrimônio.".

No mesmo sentido, a opinião do Ministro Oswaldo Trigueiro, consubstanciada no RE 71.758-GB, ao proferir o voto condutor do Acórdão:

> "Quaisquer que sejam as nuanças doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade

econômica e jurídica. Concordo em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é renda ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são instransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxação, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante de pagamento de um débito.".

Mais recentemente, o Ministro Carlos Velloso, ao proferir voto no RE 117.887-6 SP, ratificou o entendimento antes exposto, afirmando que:

"Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. Não me parece, pois que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda uma ficção legal."

Destarte, dúvidas não restam de que patrimônio é o conjunto de direitos e obrigações de uma pessoa, avaliáveis economicamente.

Essa noção é importante para que se possa determinar o acréscimo nele havido. Do mesmo modo, para se apurar o seu decréscimo. Assim, se por um lado, o acréscimo patrimonial significa renda, o seu decréscimo, a sua diminuição se consubstancia em prejuízo para quem a suportou.

Não acredito, portanto, ser de bom direito, que o contribuinte seja compelido ao pagamento de tributo que tenha como base de cálculo o prejuízo auferido, fato esse que a Fazenda Nacional sequer discute.

Então, a adoção da sistemática da compensação de prejuízos pela legislação tributária representa o reconhecimento da realidade de que a atividade da empresa é um processo contínuo, como, aliás, ressalta a lei das Sociedades Anônimas em diversos dispositivos.

Acresce que, o lucro auferido por uma pessoa jurídica durante sua existência não pode ser encarado como a soma algébrica de seus resultados, assim, por via de conseqüência, o reconhecimento ora mencionado é a consagração perfeita do princípio da preservação do patrimônio da empresa.

Dentre os permissivos legais que, à época da ocorrência dos fatos geradores, autorizavam a compensação de prejuízos fiscais, destaca-se o artigo 38 da Lei 8.383/91, que, ao ser editado, além de não haver imposto qualquer limitação ao exercício do direito à compensação (o que só veio acontecer tempos depois), para fins de preservação do patrimônio da empresa, adotou, e ainda mantém, como conceito de lucro o mesmo daquele contido na Carta Magna, ou seja, o de acréscimo patrimonial.

É certo, portanto, que a legislação ordinária não vedava a compensação de prejuízos.

Ocorre que tanto a proibição quanto a limitação à compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa impostas pelas Leis 8.981/1995 e 9.065/1995, caracteriza uma forma de antecipação do tributo, ou seja, uma forma oblíqua de aumentar a carga tributária do IRPJ e da CSLL. Tal expediente, como é sabido, vai de encontro a preceitos constitucionais e infraconstitucionais, já que faz incidir imposto sobre fato que, consabidamente, não é lucro, onde não existe aumento patrimonial.

Por via de conseqüência, o impedimento ou a limitação, ora cogitada à compensação, implica em desobediência à Carta Magna, na descaracterização da base de cálculo do IRPJ e da CSLL - uma vez que tal limitação interfere na formação da base de cálculo dos tributos que têm como fatos geradores os conceitos de renda e de lucro, conforme dispõe o artigo 43 do CTN.

De notar-se, por oportuno, que a admissão da compensação não cuida de favor legislativo, mas sim de obediência a conceitos e princípios expressos na nossa Constituição.

No âmbito do Poder Judiciário, a matéria em questão está posta em discussão no Supremo Tribunal Federal, que tem concedido provimentos liminares para sustar a exigibilidade de tributos apurados em virtude de compensação integral de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa, porquanto, no RE 224.293-SC - que aguarda o pedido de vista do Ministro Sepúlveda Pertence para voltar a julgamento - foi deferida a medida cautelar requerida.

De outro lado, este Conselho, ainda que, com algumas dissidências esparsas, tem consagrado o entendimento de que as limitações ora tratadas configuram um modo oblíquo de aumento de carga tributária do IRPJ e da CSLL, o que afronta e contraria princípios constitucionais, ao fazer-se incidir tributo sobre o que não é lucro e onde não existe acréscimo patrimonial.

Nessa Casa, e, em especial, na 3ª Câmara, a tese da ilegalidade de se limitar a compensação de prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa vem ganhando corpo, a exemplo das decisões consubstanciadas nos acórdãos 103-20.402 e 101-92.411.

Decisão: **Acórdão 103-20402**
Resultado: **DPM – DAR PROVIMENTO POR MAIORIA**
Ementa: IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - LIMITAÇÃO – Os prejuízos fiscais gerados dentro do próprio ano-calendário podem ser compensados com lucros apurados dentro do mesmo ano, independentemente do limite de 30% previsto nos artigos 42 da Lei nº 8.981/95 e 12 da Lei nº 9.065/95. Recurso provido. (Publicado no D.O.U de 07/02/01).

Relator: **Francisco de Assis Miranda**
Decisão: **Acórdão 101-92411**
Resultado: **DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE**
Ementa: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - LIMITARÁ A

30% DOS LUCROS - O direito adquirido à compensação integral nasce para o contribuinte no instante em que for apurado o prejuízo no levantamento do balanço. A partir desse instante, a aplicação de qualquer norma limitativa da sua compensação com lucros futuros, torna-se impossível, por força da proteção constitucional ao direito adquirido. Prejuízo acumulado apurado quando a lei garantia a sua compensação integral.

Raciocínio válido para a Contribuição Social sobre o Lucro.

Recurso provido.

Diante de tudo quanto foi exposto, transparente que não se pode aceitar as limitações impostas à compensação de prejuízos fiscais para o IRPJ e para a base de cálculo negativa da CSLL, uma vez que, a teor do princípio da legalidade, se e somente se, as hipóteses de incidência dos tributos em questão se materializarem no mundo real, é que poderá haver incidência de tributos e/ou contribuições.

Assim, qualquer procedimento que divirja dos princípios acima expostos conspira contra a ordem e a certeza jurídica que devem imperar.

De notar-se, por derradeiro, que, ainda que tal expediente fosse legal, o que se admite apenas para argumentar, a exigência da limitar-se a compensação de prejuízos até o ano de 1995, no próprio ano de 1995, não poderia subsistir, senão veja-se.

A lei 8.981/95 foi sancionada em janeiro de 1995, tendo sido expressamente revogada em seu artigo 58, pela lei 9.065, em junho de 1995.

Essa última previu, mais uma vez, em seu artigo 16, a malsinada amarra de limitação a 30%.

Ocorre que, essa norma só poderia ter eficácia plena 90 dias após a sua publicação, por força do que dispõe o § 6º, do art. 195, da Constituição Federal.

Destarte, entre a data da revogação do artigo 58, da lei 8.981 e a data de início de vigência do artigo 16, da lei 9.065, não existiu qualquer limite à compensação de prejuízos fiscais.

Por outro lado, de lembrar-se que o direito à compensação integral nasce no instante em o prejuízo fiscal é apurado, ou seja, no levantamento do balanço. A partir daí, qualquer tentativa de limitação de sua compensação com lucros futuros é impossível ante a garantia constitucional do direito adquirido, no caso, já totalmente configurada.

CONCLUSÃO

Isto posto, e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto, para excluir da tributação a parcela relativa a CSLL pretendida pelo autuante, no período-base ali referenciado (1995).

Sala das Sessões - DF, em 20 de abril de 2001.

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE