



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10680.000362/2001-31

Recurso nº. : 129.417

Matéria: : CSL – Ano: 1996

Recorrente : EXPRESSO BARÃO LTDA.

Recorrida : DRJ - BELO HORIZONTE/MG

Sessão de : 23 de maio de 2002

Acórdão nº. : 108-06.986

**PAF - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS**

– A argüição de constitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

**PAF - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS** – Incabível a discussão de que a norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, por força de exigência tributária, as quais deverão ser observadas pelo legislador no momento da criação da lei. Portanto não cogitam esses princípios de proibição aos atos de ofício praticado pela autoridade administrativa em cumprimento às determinações legais inseridas no ordenamento jurídico, mesmo porque a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO** – A partir de março de 1995, exercício de 1996, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, poderá reduzido em no máximo trinta por cento (30%) pela compensação da base de cálculo negativa de períodos anteriores.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por EXPRESSO BARÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava 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 ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



Processo nº. : 10680.000362/2001-31  
Acórdão nº. : 108-06.986

  
**IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO**  
**RELATORA**

FORMALIZADO EM: **24 JUN 2002**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA( Suplente convocada) e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



Processo nº. : 10680.000362/2001-31

Acórdão nº. : 108-06.986

Recurso nº. : 129.417

Recorrente : EXPRESSO BARÃO LTDA.

## RELATÓRIO

EXPRESSO BARÃO LTDA, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos, recorre voluntariamente a este Colegiado, contra decisão da autoridade singular, que julgou procedente o crédito tributário constituído através do lançamento de fls.01/06 para A contribuição social sobre o lucro, formalizado em R\$ 11.799,62 referentes às diferenças verificadas na apuração dos resultados dos meses de abril, maio, junho, julho, agosto, outubro e dezembro de 1996.

Decorre o lançamento de revisão sumária da declaração do imposto de renda pessoa jurídica no exercício de 1996, onde foi apurada compensação de base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da contribuição social sobre o lucro líquido em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado. Enquadramento legal : artigo 2º da Lei 7689/88; 58 da Lei 8981/95; 12 e 16 da Lei 9065/95;

Impugnação é apresentada às fls. 35/46 onde informa que naquele ano calendário, apurou o lucro mensal, a partir de balancetes intermediário, conforme artigo 35 da Lei 8981 e 9065/1995. Com isto, as bases negativas em um mês seriam compensados sem qualquer limitação nos meses seguintes do ano calendário.

As limitações insertas nesses dispositivos legais, implicariam em empréstimo compulsório, em flagrante inconstitucionalidade, com "*introdução ilegal de um esquema moratório no direito tributário sem amparo legal*". Neste sentido apresenta trabalho publicado na IOB (Repertório IOB de Jurisprudência, 2ª quinzena de Fevereiro de 1999, nº 04/99 - caderno 1, pg. 108 (Ac. un da 4ªT do TRF da 3ªR - 379.429 de 26.08.98).

*GK*  
*SJ*

Processo nº : 10680.000362/2001-31  
Acórdão nº : 108-06.986

A decisão da 3<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, às fls. 53/58 julga procedente o lançamento. Fundamenta a decisão, dizendo que o artigo 35 da Lei 8981/95, apenas faculta ao sujeito passivo, suspender ou reduzir o pagamento dos tributos, quando demonstre recolhimento suficiente para cumprimento da obrigação tributária. O artigo 58 da Lei 8981, 12 e 16 da Lei 9065/1995, tratam da compensação desses resultados.

A lei decorre do Poder Legislativo tendo a seu favor a presunção de legitimidade. O artigo 102 do CTN define a competência para conhecimento da matéria. Somente o poder judiciário tem autorização para afastar a aplicação de lei regularmente editada. Cobra observância ao comando do artigo 142 do CTN, 77 da Lei 9430/1996 e Dec. 2346/1997. Transcreve decisões judiciais em sentido contrário àquela apresentada nas primeiras razões.

Ciência da decisão em 13 de dezembro de 2001, recurso interposto no dia 27 seguinte (fls.62/70), repete os argumentos expendidos na inicial. Refere-se à introdução ilegal de moratória (descumprimento do artigo 148 do CTN para validação de empréstimo compulsório). Transcreve o trabalho publicado no Repertório IOB de jurisprudência, 2<sup>a</sup> quinzena 02/1999, nº 4/99, caderno 1, pg. 108. Pede reforma da decisão.

Arrolamento de bens às fls. 84.

É o Relatório.

Processo nº : 10680.000362/2001-31  
Acórdão nº : 108-06.986

## V O T O

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora

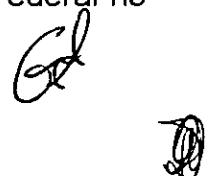
O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

A recorrente, embora afirme o contrário, requer abordagem de matérias que dizem respeito a legalidade e constitucionalidade de lei. O controle dos atos administrativos nesta instância, se refere aos procedimentos próprios da administração, que são revistos conforme determinação do artigo 149 do Código Tributário Nacional, seguindo o comando do Decreto 70235/1972 nos artigos 59, 60, 61.

O Jurista Hugo de Brito Machado, em ensaio sobre "O Devido Processo Legal Administrativo e Tributário e o Mandado de Segurança", publicado no volume Processo Administrativo Fiscal coordenado por Valdir de Oliveira Rocha - Dialética - 1995 esclarece:

"Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a argüição de constitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar a prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização. Acolhida a argüição de constitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria administração. O contribuinte por seu turno, não terá interesse processual, nem fato para fazê-lo. A decisão tornar-se-á assim definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido ou venha a ser considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o 'guardião da Constituição'."

A aplicação da Lei 8981 e 9065/1995, no que tange a limitação imposta para compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro, só é unânime nas Delegacias da Receita Federal no



Processo nº. : 10680.000362/2001-31  
Acórdão nº. : 108-06.986

1º grau de jurisdição. A partir daí, há polêmica. O judiciário também é controverso e há decisões em todos os sentidos. Por exemplo, julgado do Ministro Nelson Jobim, onde cita decisão do Ministro José Delgado. Contudo, este Ilustre Ministro reviu sua posição nos Embargos de Declaração no Recurso especial no. 198403, de 08/05/1999, onde explica sua rendição com ressalvas à posição da Primeira e Segunda Turma daquela Corte, tese que foi incorporada na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O Recurso Especial no. 188.855 – GO (98/0068783-1), decidido à unanimidade e a seguir transcrito, bem esclarecer as questões abordadas pela recorrente, sendo a linha adotada também nesta Oitava Câmara:

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

Ementa

Tributário – Compensação – Prejuízos Fiscais – Possibilidade

A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.1994, não compensados, poderá ser utilizada nos anos subsequentes. Com isso, a compensação passa a ser integral.  
Recurso Improvido.

[...]

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 8981/1995 e artigos 42 e 52 da Lei 9065/95. Depreende-se desses dispositivos que, a partir de 1º de Janeiro de 1995, na determinação do lucro real, o lucro líquido poderia ser reduzido em no máximo 30% (artigo 42). Aplicam-se à Contribuição Social Sobre o Lucro (Lei 7689/88) 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 812 (artigo 57). Na fixação da base de cálculo da contribuição 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, 30%, 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 artigo 42 da lei 8981/95 e o artigo 15 da Lei 9065/95 impuseram restrições à proporção com que estes prejuízos podem ser apropriados a cada

GJ

9

Processo nº : 10680.000362/2001-31  
Acórdão nº : 108-06.986

*apuração do lucro real. Mas é certo , que também 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 artigo 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 artigo 116'*

*A jurisprudência tem se posicionado neste 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 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 1598/77, artigo 6º) .. Esclarecem as informações de fls. 68/71 que:*

*'Quanto à alegação concernente aos artigos 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 6404/1976 (Lei das S/A) claramente procedeu a um corte entre a norma tributária e a societária. Colocou-as em comportamentos estanques. Tal se depreende do conteúdo do parágrafo 2º, do artigo 177:*

*'Art. 177 – (...)*

*... Parágrafo 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. '*

*Sobre o conceito de lucro o insigne Min. 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 artigo 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 artigos 193 e 196 do RIR/94, 'in verbis':

*GJ*

*CG*

Processo nº : 10680.000362/2001-31  
Acórdão nº : 108-06.986

'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 1598/77, art. 6º )

(...)

Parágrafo segundo – 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 1598/77, art. 6º parágrafo 4º).

(...)

Art. 196 – Na determinação do lucro real , poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1598/77, art. 6º , parágrafo 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 1598/77, art. 6º ).

Faz-se mister destacar que a correção monetária das demonstrações financeiras foi revogada , com efeitos a partir de 01/01/96( art.4º e 35 da Lei 9249/95). Ressalte-se ainda, quanto aos valores que devam ser computados na determinação do lucro real , o que consta de normas supervenientes do RIR/94.

Há que se compreender que o artigo 42 da Lei 8981/95 e o artigo 15 da Lei 9065/95 não efetuaram qualquer no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspectos 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 houver 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 de apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação 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 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 MP constitui instrumento legislativo idôneo para dispor sobre tributação , pois não vislumbro na constituição a limitação impetrada pela Impetrante.

O mesmo se diga em relação à pretensa retroatividade da lei e sua não publicação no exercício de 1995, e não mais na MP 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 regra jurídica desde que observados

Processo nº. : 10680.000362/2001-31  
Acórdão nº. : 108-06.986

os princípios constitucionais que lhes são próprios. Na hipótese, não vislumbro as alegadas inconstitucionalidades. Logo, não tem a Impetrante direito adquirido ao cálculo 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 a sua tese , a impetrante afirma que o lucro conceituado no artigo 189 da Lei 6404/76 prevê a compensação dos prejuízos para sua apuração . Contudo o conceito estabelecido na Lei das Sociedades Anônimas, 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.

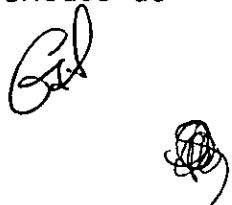
Não nega a impetrante a ocorrência de lucro , devido, pois, o imposto de renda. Se a lei permitia, anteriormente, que dele fossem deduzidos, de uma só vez, os prejuízos anteriores, hoje não mais o faz, admitindo que a base de cálculo do IR seja deduzida . Pelo mecanismo da compensação , em no máximo 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 recorrente informa ter compensado prejuízo com lucro ocorrido dentro do mesmo ano calendário, bem como as bases negativas da contribuição social sobre o lucro, com os resultados positivos, por entender que as restrições impostas nos comandos dos artigos 42 e 58 da Lei 8981/1995 e 12 e 16 da Lei 9065/1995, não diriam respeito a resultados de um mesmo período-base. Tal conclusão do artigo 35 da Lei 8981/95.

Contudo, este artigo 35, apenas autoriza a suspensão do pagamento dos impostos e contribuição, quando demonstrado por balanço ou balancete de suspensão, que as estimativas realizadas já são suficientes para cobrir os valores apurados de forma definitiva.

À possibilidade de não se aplicarem os comandos legais questionados, por se tratar de apuração mensal a partir de balancetes de suspensão, vale salientar que a Lei 8383 de 30/12/1991, introduziu a sistemática de bases correntes. Com isto o imposto e contribuição, passaram a ser devidos, mensalmente. Os períodos de



Processo nº. : 10680.000362/2001-31  
Acórdão nº. : 108-06.986

apuração passaram a ser mensais (artigo 38). Por este comando, um exercício financeiro teria 12 períodos. Cada mês, "funcionando " como exercício. Isto, a regra geral. À exceção era aquela do artigo 39, que autorizava a apuração anual , desde que a interessada antecipasse o pagamento , na forma dos incisos deste artigo.

À época da ocorrência do fato gerador, poderia a recorrente:

- a) Estimar a contribuição nos meses calendários do ano, recolhendo-as, mensalmente. Ao final do período apurar o lucro real dos 12 meses. Um só resultado, que seria compensado com as antecipações feitas, ou,
- b) proceder a apuração do lucro real e da contribuição social sobre o lucro, e em caso de resultado positivo, compensar a base de cálculo negativa acumulada, ajustada, limitada pela trava legal dos 30%.

Quanto as decisões apresentadas, fazem lei apenas entre as partes envolvidas, em nada aproveitando a recorrente.

Por todo exposto, Voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF em 23 de maio de 2002

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO.