



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

CLEO6

Processo nº : 10680.001217/00-52
Recurso nº. : 129.989
Matéria : CSLL - Ex: 1996
Recorrente : CONSTRUTORA ATERPA LTDA.
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 20 DE JUNHO DE 2002
Acórdão nº. : 107-06.681

CSLL – 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 CONSTRUTORA ATERPA 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 CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE

NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 JUL 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ (SUPLENTE CONVOCADO), EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT(SUPLENTE CONVOCADO), NECYR DE ALMEIDA E JOSÉ CARUSO CRUZ HENRIQUES (SUPLENTE CONVOCADO). Ausente, justificadamente, os conselheiros FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10680.001217/00-52
Acórdão nº : 107-06.681

Recurso nº : 129.989
Recorrente : CONSTRUTORA ATERPA LTDA.

RELATÓRIO

CONSTRUTORA ATERPA LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 163/168, da decisão prolatada pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, Acórdão nº 0.059, de 28/09/01, que manteve integralmente a exigência fiscal consubstanciada no auto de infração de CSLL, fls. 01.

O lançamento refere-se ao ano-calendário de 1995, tendo sido constituído em razão da compensação a maior da base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da contribuição social sobre o lucro líquido superior a 30% do lucro líquido ajustado, conforme a descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 02).

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 58/63, seguindo-se a decisão de primeira instância, assim ementada:

"CSLL
Exercício: 1996

*COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.
A partir de 1º de abril de 1995, para efeito de determinar a base de cálculo da CSLL, o resultado ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.*

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Processo nº : 10680.001217/00-52
Acórdão nº : 107-06.681

Ciente da decisão de primeira instância em 20/12/01 (fls. 162), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 17/01/02 (fls. 163), onde argüi, em síntese, o seguinte:

- a) que o auto de infração nasceu de uma simples análise da declaração de rendimentos, a qual continha informação errônea no sentido de que teria optado pela tributação definitiva em bases mensais;
- b) que os procedimentos contábeis adotados evidenciam uma real opção por balanços/balanceletes mensais de suspensão, autorizada pelo art. 35, combinado com o art. 57, ambos da Lei nº 8.981/95;
- c) que não teria sentido operar com bases de cálculo negativas da CSLL, acumuladas de janeiro a dezembro de 1995, demonstrá-los nos livros próprios e, mesmo assim, recolher IRPJ e CSLL, pelo simples fato de em determinados meses, isoladamente considerados, ter apurado lucros reais e bases de cálculo positivas;
- d) que os resultados líquidos mensais foram demonstrados através de balanços mensais, transcritos no Diário, conforme fotocópias de fls. 73 a 119;
- e) que na pág. 08 da ficha 11 da declaração de rendimentos, não aparece compensação de qualquer valor negativo (doc. 64). Vale dizer, não aproveitou um centavo sequer de bases de cálculo negativas de períodos passados, tendo encerrado o ano com base de cálculo negativa acumulada de R\$ 710.211,14;
- f) que a falta de estorno da correção monetária dos saldos mensais dos prejuízos fiscais, deveria resultar no ajuste do mesmo, evidenciando o saldo acima citado.

Processo nº : 10680.001217/00-52
Acórdão nº : 107-06.681

Às fls. 182, o despacho da DRF em Belo Horizonte – MG, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.



É o relatório.



Processo nº : 10680.001217/00-52
Acórdão nº : 107-06.681

V O T O

Conselheiro NATANAEL MARTINS, RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto no relatório, a recorrente foi autuada através de procedimento revisional da declaração de rendimentos, em 08/02/00, 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, sem a observação do limite de 30% estabelecido pela Lei nº 8.981/95.

A interessada impugnou o feito, sob a alegação de haver cometido erro no preenchimento da declaração de rendimentos, não provando, contudo, a efetiva existência de erro que alegara ter cometido na referida declaração de rendimentos.

Com efeito, dos autos do processo vê-se que a recorrente, que apresentara a sua declaração de rendas segundo a sistemática de apuração mensal de resultados, apurou resultado positivo nos meses de março, maio, outubro, novembro de dezembro do ano-calendário de 1995, tendo-os reduzido integralmente, em razão de compensação de bases de cálculo negativa da contribuição social apurada em meses anteriores, sem observância da denominada trava de 30%, estabelecida no art. 42 da Lei nº 8.981/95.

Os argumentos de defesa apresentados pela recorrente não encontram guarida na legislação de regência, pois havia optado pela tributação mensal de seus resultados, conforme se constata em sua declaração de

Processo nº : 10680.001217/00-52
Acórdão nº : 107-06.681

rendimentos (fls. 13), estando impossibilitada, pois, de reduzir dos seus lucros, de forma integral, as bases de cálculo negativas apuradas nos meses anteriores, conforme preconizam os art. 42 e 58, 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."

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 regimes 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

Processo nº : 10680.001217/00-52
Acórdão nº : 107-06.681

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 que os resultados eram 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 do tributos acima citados, quando apurados pelo lucro real.

Caso a contribuinte, efetivamente, 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 optado pela forma anual de apuração de seus resultados em sua declaração de rendimentos, com conseqüente recolhimento de seus tributos pelo regime de estimativa, tendo feito a sua apuração mensalmente, não há como deixar de observar a denominada trava de 30%.

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

Processo nº : 10680.001217/00-52
Acórdão nº : 107-06.681

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 se verifica 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-

Processo nº : 10680.001217/00-52
Acórdão nº : 107-06.681

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

Processo nº : 10680.001217/00-52
Acórdão nº : 107-06.681

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

Processo nº : 10680.001217/00-52
Acórdão nº : 107-06.681

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

Processo nº : 10680.001217/00-52
Acórdão nº : 107-06.681

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, constitucional, desde que observados os princípios estabelecidos na Constituição.

*Na espécie, não participo da tese da Impetrante, cuja alegação de constitucionalidade 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

Processo nº : 10680.001217/00-52
Acórdão nº : 107-06.681

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 20 de junho de 2002

Natanael Martins
NATANAEL MARTINS