



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Mfaa-6

Processo nº : 10768.027881/99-56
Recurso nº : RD/101-128.065
Matéria : IRPJ - Ex. 1996
Recorrente : DBA ENGENHARIA DE SISTEMAS LTDA
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 2 DE DEZEMBRO DE 2003
Acórdão n.º : CSRF/01-04.816

IRPJ- COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS -LIMITAÇÃO de 30% - APLICAÇÃO DO DISPOSTO NAS LEIS Nº.s 8.981 e 9.065 de 1995..

A limitação da compensação de prejuízos fiscais e da base negativa do IRPJ, determinada pelas Leis n. ºs 8981 e 9.065 de 1995, não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro.

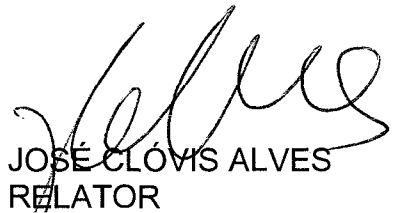
A partir do ano calendário de 1995, o lucro líquido ajustado e a base de cálculo positiva do IRPJ poderão ser reduzidos por compensação do prejuízo e base negativa, apurados em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, excedente a 30% poderá ser efetuada, nos anos-calendário subsequêntes (arts. 42 e parágrafo único e 58, da Lei 8981/95, arts. 15 e 16 da Lei n. º 9.065/95).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DBA ENGENHARIA DE SISTEMAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Victor Luís de Salles Freire, Remis Almeida Estol e Romeu Bueno de Camargo (Suplente Convocado).

Processo nº : 10768.027881/99-56
Acórdão nº : CSRF/01-04.816


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente, justificadamente, o Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

Processo nº : 10768.027881/99-56
Acórdão nº : CSRF/01-04.816

Recurso n.º : 101-128065
Recorrente : DBA ENGENHARIA DE SISTEMAS LTDA.

RELATÓRIO

DBA ENGENHARIA DE SISTEMAS LTDA, CNPJ nº 32.121.162/0001-74, já qualificada nos autos, foi autuada e intimada a recolher os valores constantes do auto de infração de folhas 01/12, referente ao exercício de 1996 – ano- base de 1995, tendo a infração sido descrita da seguinte forma:

“COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL SUPERIOR A 30% DO LUCRO REAL ANTES DAS COMPENSAÇÕES”.

Lei n.º 8.981/95, art. 42 e Lei n.º 9.065/95 arts. 12. (PARA O IRPJ)

Inconformada com a exigência a empresa apresentou a impugnação de folhas 18/32, argumentando, em epítome o seguinte.

Quebra do princípio da anualidade visto que a fiscalização amparou a exigência no artigo 42 da Lei nº 8.981/95, contrariando assim o artigo 104 do CTN.

Direito adquirido em relação aos prejuízos anteriores.

Desvirtuamento do conceito de lucro e renda, ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade, irretroatividade, do direito adquirido, da capacidade contributiva e da isonomia fiscal.

O julgador de primeira instância julgou procedente o lançamento, e o manteve, ancorado na legislação instituidora da limitação da compensação de prejuízos.



Processo nº : 10768.027881/99-56
Acórdão nº : CSRF/01-04.816

Não concordando com a decisão monocrática a empresa apresentou, tempestivamente, o recurso voluntário de folhas 54/722, onde repetiu os argumentos expostos na impugnação.

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos rejeitou a preliminar suscitada e negou provimento ao recurso através do Acórdão 101-93.705 de 06 de dezembro de 2001, fls. 168/179.

Inconformado com a decisão da Egrégia Câmara, o contribuinte apresenta a esta Turma da CSRF, o recurso especial de divergência de folhas 184/211, argumentando em síntese o seguinte que há dissídio jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os acórdãos 101-92.377, 101-92.577 e 103-20.584. Enquanto que o acórdão guerreado entendeu que a limitação à compensação não importa em antecipação do tributo, os acórdãos paradigmas entenderam de forma diversa, que a restrição à compensação antecipa o fato gerador do tributo e cria verdadeiro imposto sobre o patrimônio.

Recurso especial lido na íntegra em sessão.

O Presidente da Câmara Recorrida, em despacho de folhas 555/557, deu seguimento ao recurso do contribuinte por entender ter ficado caracterizada a divergência.

Após a ciência deste despacho o PFN deixou de apresentar contra razões ao recurso da empresa, dizendo ser a jurisprudência da CSRF de acordo com a tese da PFN.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'J. B. S.', is written over the text 'É o relatório.'

Processo nº : 10768.027881/99-56
Acórdão nº : CSRF/01-04.816

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento dele tomo conhecimento bem como das contra-razões apresentadas..

Vislumbra-se através da exordial inauguradora do procedimento administrativo fiscal e das peças processuais, que a matéria oferecida a julgamento deste colegiado trata-se da "COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL", e COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE NEGATIVA DA CSLL, em percentual superior daquele permitido pela lei n.º 8.981/95, arts. 42 e 58; e Lei n.º 9.065/95, art. 12 e 16.

Inicialmente cabe registrar que, embora o presidente da câmara recorrida tenha transcrito as ementas dos três acórdãos colacionados e admitido ser restrições a divergência, ela só pode ser estabelecida em relação a decisões de outras câmaras, pois acórdão da mesma câmara não serve de paradigma a teor da previsão contida no artigo 5º inciso II do Regimento Interno da CSRF. Assim tomo como divergente o acórdão 103-20.584 de 10 de abril de 2.001.

A recorrente compensou prejuízos de períodos anteriores com o resultado dos meses de março, maio, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro ano calendário de 1995 além do limite de 30% previsto na lei anteriormente citada.

É correta a aplicação do arts. 42 e 58 da Lei 8981/95, pela Fiscalização e mantida pelo acórdão recorrido ao tributar o excesso da compensação de exercícios anteriores ao referido limite.



Processo nº : 10768.027881/99-56
Acórdão nº : CSRF/01-04.816

E esse entendimento está em conformidade com a jurisprudência do Egrégio Tribunal Superior de Justiça que já se manifestou, através de suas duas Turmas no sentido da constitucionalidade da mencionada lei que não teria ferido os princípios da anterioridade e dos direitos adquiridos.

Em sendo assim, a vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei 8981/95 não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro.

O lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação do prejuízo apurado em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, excedente a 30% poderá ser efetuada, nos anos-calendário subseqüentes (art. 42 e parágrafo único da Lei 8981/95).

Este, portanto, o entendimento expresso nos Acórdãos das Egrégias Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça (RESP 90.234; RESP 90.249/MG; RESP 142.364/RS).

Sobre o assunto, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça decidiu que aquele diploma legal não fere os princípios constitucionais.

Ao apreciar o Recurso Especial n.º 188.855 – GO, entendeu aquela Corte, ser aplicável a limitação da compensação de prejuízos, conforme se verifica da decisão abaixo transcrita:

“Recurso Especial n.º 188.855 – GO (98/0068783-1)

EMENTA

Tributário – Compensação – Prejuízos Fiscais – Possibilidade.



Processo nº : 10768.027881/99-56
Acórdão nº : CSRF/01-04.816

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 n.º 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 subseqüente (parágrafo único do artigo 42). Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689/88) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o



Processo nº : 10768.027881/99-56
Acórdão nº : CSRF/01-04.816

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 n.º 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:



Processo nº : 10768.027881/99-56
Acórdão nº : CSRF/01-04.816

‘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. n.º 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 n.º 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 n.º 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



Processo nº : 10768.027881/99-56
Acórdão nº : CSRF/01-04.816

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 n.º 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



Processo nº : 10768.027881/99-56
Acórdão nº : CSRF/01-04.816

lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, corrigidos monetariamente (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 6º, § 4º).

(...)

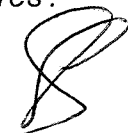
Art. 196 – Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, § 3º):

(...)

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’.”



Processo nº : 10768.027881/99-56
Acórdão nº : CSRF/01-04.816

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 n.º 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.



Processo nº : 10768.027881/99-56
Acórdão nº : CSRF/01-04.816

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.”

Cabe ainda ressaltar que é lícito ao legislador tanto postergar o recebimento de parcela do tributo pela antecipação de custos, como por exemplo a depreciação acelerada de bens do ativo, que antecipa a despesa que pelos princípios contábeis e fiscais gerais só seria contabilizada em data futura para data anterior. Assim também pode o legislador postergar a compensação de prejuízos de forma a não afetar a arrecadação por demasia em determinados períodos, desde que assegure a compensação.



Processo nº : 10768.027881/99-56
Acórdão nº : CSRF/01-04.816

Quanto à argumentação de direito adquirido, foi devidamente enfrentada no voto do Ministro do STJ, transcrito nesta decisão o qual adoto como razão de decidir.

Quanto à quebra do princípio da anualidade cabe ressaltar que tendo a MP 812/94 sido publicada em 1994, tem plena validade para fins do IRPJ a partir de janeiro de 1995 e a partir de abril para efeito de exigência das contribuições sociais, tudo nos termos do artigo 150 inciso III letra "b" e artigo 195 inciso III § 6º da Constituição Federal de 1988.

Assim conheço o recurso especial apresentado pela empresa e no mérito, voto para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala de sessões - DF, em 2 de dezembro de 2003.



JOSE CLOVIS ALVES