



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10805.000604/2004-86
Recurso nº 158.980 Voluntário
Acórdão nº 1802-00.361 – 2ª Turma Especial
Sessão de 11 de março de 2010
Matéria CSLL
Recorrente TELEX MAX TELECOMUNICAÇÕES LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999

**COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA APURADA EM ANO DE
OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO**

A apuração de CSLL pelo lucro presumido não permite a formação de base de cálculo negativa desse tributo para futura compensação em períodos posteriores. Também não há previsão legal para que o Contribuinte recolha o tributo por um regime, no caso o Lucro Presumido, e apure prejuízo ou base negativa por outro (Lucro Real), mantendo a convivência destes dois regimes, com a produção de duplos efeitos jurídicos em relação a um mesmo período de apuração, seja ele mensal ou trimestral. Tornando-se definitiva a opção pelo Lucro Presumido, fica excluída a possibilidade de mudança para o Lucro Real.

**ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E DE AFRONTA AO
CTN - DEFINITIVIDADE DA OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO,
MULTA DE OFÍCIO E JUROS SELIC**

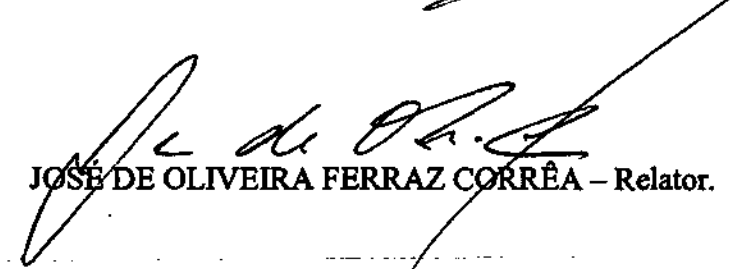
O controle de constitucionalidade dos atos legais é matéria afeta ao Poder Judiciário. Descabe às autoridades administrativas de qualquer instância examinar a constitucionalidade das normas inseridas no ordenamento jurídico nacional. Da mesma forma, também não cabe afastar a aplicação de normas legais plenamente vigentes, em razão de suposta afronta ao CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ESTER MARQUES LINS DE SOUSA – Presidente.



JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA – Relator.

EDITADO EM: 08 ABR 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente da Turma), João Francisco Bianco (Vice-Presidente), José de Oliveira Ferraz Corrêa, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Nelso Kichel e Sérgio Luiz Bezerra Presta (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 50 a 55), no valor de R\$ 70.850,53, estando incluído nesse montante a multa de ofício de 75% e os juros moratórios.

Por muito bem descrever os fatos, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 05-16.683, às fls. 79 a 83;

O lançamento teve origem em procedimento de revisão eletrônica da Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIPJ – referente ao ano-calendário de 1999.

Segundo descrição feita pela autoridade autuante no Termo de Verificação e Constatação de fls. 48 e 49, a empresa contribuinte é tributada pelo lucro real, com apuração anual do imposto, tendo informado na DIPJ do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, a compensação de base negativa de CSLL de períodos anteriores cujo saldo verificado no procedimento de revisão mostrou-se insuficiente.

Segundo relato da autoridade fiscal, o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos a respeito da compensação efetuada e, em resposta, alegou que o saldo compensado advinha de apuração realizada nas declarações relativas aos exercícios de 1994 e 1995.

A autoridade fiscal observou, no entanto, que nos exercícios de 1994 e 1995 a empresa contribuinte teria optado pela tributação do imposto com base no lucro presumido, cuja forma de apuração da CSLL não permite a geração de bases negativas desse tributo.

O auto de infração foi levado à ciência pessoal do representante legal da empresa em 10/05/2004.

Em 08/06/2004 a contribuinte apresentou impugnação contra a autuação admitindo que, de fato, aproveitou-se, na apuração do lucro real relativo ao ano-calendário de 1999, de prejuízos financeiros acumulados em períodos anteriores, quando era optante pelo regime de tributação com base nas regras do lucro presumido.

Alega que no período em que foi tributada com base nas regras do lucro presumido, beneficiou, com sua opção, a Receita Federal, que percebeu recolhimentos tributários que não teriam ocorrido caso tivesse optado pela tributação com base no lucro real, quando teria apontado resultados negativos.

Afirma que, por disposição legal, foi obrigada a mudar o regime de tributação do lucro presumido para o lucro real, quando, então, procedeu à compensação de prejuízo apurado em período anterior.

Colaciona aos autos extenso estudo doutrinário de Hugo de Brito Machado a respeito das formas de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, concluindo que a taxa de juros SELIC utilizada no auto de infração é inconstitucional, pois imprópria para a correção de débitos, protestando pela sua retirada dos cálculos acostados à autuação.

Conforme mencionado, a DRJ em Campinas/SP considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999

Ilegalidade de Normas Tributárias - Apreciação de Inconstitucionalidade

Não cabe à autoridade administrativa apreciar questionamentos a respeito de ilegalidade ou inconstitucionalidade de normas tributárias. Tal competência é exclusiva do Poder Judiciário

Assunto: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999

Compensação de Bases Negativas De Períodos Anteriores

A forma de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro com base nas regras do lucro presumido não permite a formação de base de cálculo negativa desse tributo para futura compensação em períodos posteriores, quando a empresa contribuinte passou a ser tributada com base nas regras do lucro real. Não é possível, posto que vedado por lei, que a contribuinte venha a se ressarcir, mediante redução do valor da Contribuição Social apurada no período-base, de prejuízos financeiros que julga ter suportado nos períodos em que optou pela tributação com base nas regras do lucro presumido.

Lançamento Procedente

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 18/04/2007, a Contribuinte apresentou em 17/05/2007 o recurso voluntário de fls. 88 a 104, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Sua principal argumentação é no sentido de afirmar o direito à compensação de prejuízos fiscais, ainda que eles tenham sido apurados em anos cuja opção da Contribuinte foi pelo regime do lucro presumido. De acordo com a Recorrente:

- uma pessoa jurídica que, segundo as perspectivas de negócios no início do ano poderia optar pela tributação com base no lucro presumido, sem risco de pagar mais imposto do que o efetivamente devido, pode se ver na contingência de, mesmo tendo prejuízo, pagar imposto de renda;

- a lei, ao prever a possibilidade de alteração do regime de tributação durante o ano calendário, para impor ao contribuinte o dever de pagar a diferença do imposto devido com multa e juros, implicitamente admitiu a possibilidade inversa, vale dizer, a possibilidade de mudança da opção em favor do contribuinte, quando em face do lucro real se venha a ter montante menor do tributo;

- o legislador não pode impor ao contribuinte um critério diverso do lucro real, salvo, é claro, na impossibilidade de apuração deste;

- se a pessoa jurídica sofrer prejuízo e, mesmo assim, for obrigada a pagar porque havia feito uma opção que a lei considera irretratável o fato gerador do dever jurídico de pagar esse imposto terá deixado de ser a renda, ou acréscimo patrimonial;

- a impossibilidade de voltar atrás na opção pelo regime do lucro presumido descaracteriza o imposto, que deixa de ser uma obrigação "ex-lege" e passa a ser uma obrigação contratual;

- a obrigação tributária tem origem diretamente na lei. Seu nascimento prescinde inteiramente de qualquer manifestação de vontade;

- vigora entre nós o princípio da estrita legalidade tributária, o que reforça a idéia da inteira inadmissibilidade da presunção como critério de definição do montante do tributo;

- quando o CTN admite o lançamento do imposto de renda com base no lucro presumido, não está albergando a possibilidade de um imposto cujo montante possa resultar simplesmente de um ato de vontade do contribuinte, tomado como irretratável;

- a faculdade de utilizar a presunção é limitada, e não pode implicar a negação da verdade;

- se o contribuinte prova a inexistência de renda ou a existência de renda em montante menor, a presunção há de ser automaticamente afastada;

- a tributação com base no lucro presumido há de ser sempre uma opção, sob pena de haver a descaracterização do próprio conceito de "Renda";

- em qualquer hipótese, o contribuinte tem o direito de demonstrar que não ocorreu o fato gerador do imposto, vale dizer, a renda, ou que está é realmente menor que a base de cálculo definida pelo critério do lucro presumido, e assim afastar a presunção, que há de ceder espaço para a realidade;

- do contrário, haveria ainda flagrante afronta ao princípio da isonomia tributária, já que os contribuinte optantes pelo lucro real podem compensar os prejuízos.

Ao final do recurso, a Contribuinte questiona mais uma vez a aplicação dos juros SELIC, e também passa a atacar a multa de ofício, por considerá-la confiscatória e abusiva.

Este é o Relatório.

5

Voto

Conselheiro JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme o relatório, no ano-calendário de 1999 a Contribuinte realizou compensação de base negativa de CSLL sem ter saldo disponível para tanto. Uma vez intimada, teria informado à Fiscalização que a base negativa compensada tinha origem nos exercícios de 1994 e 1995, períodos em que a Contribuinte optou pela tributação com base no Lucro Presumido.

Como esse regime de tributação não gera base negativa, a Fiscalização glosou a compensação, e constituiu o crédito tributário correspondente.

Para se defender da autuação, a Contribuinte desenvolve uma série de argumentos, procurando demonstrar que o lucro presumido é sempre uma opção, e que a presunção nele contida deve ser afastada a qualquer tempo quando se constata que ela não reflete a verdadeira renda auferida. Basicamente, o ponto central dos questionamentos está relacionado ao fato de a opção pelo lucro presumido ser irretratável.

De fato o lucro presumido é um regime opcional.

Pela legislação atual, a regra geral para a apuração de IRPJ e CSLL é o Lucro Real Trimestral, mas dependendo de sua condição, a pessoa jurídica pode optar por regimes diferenciados, Lucro Real Anual com recolhimentos por estimativa, Lucro Presumido Trimestral e Tributação Simplificada – SIMPLES.

No caso sob exame, a opção da Contribuinte foi pelo Lucro Presumido (que era mensal à época), e não precisamos aqui demonstrar a impossibilidade matemática de se apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL nesse regime de tributação. Isso é sabido por todos. O argumento a ser apreciado, contudo, é no sentido de que a Recorrente, mesmo adotando o Lucro Presumido para fins de recolhimento de IRPJ e CSLL nos exercícios de 1994 e 1995, ainda assim, teria direito a compensar as reais bases negativas apuradas naqueles períodos.

Nesse sentido, é preciso desde já destacar, como já registrado na decisão de primeira instância, o fato de não haver previsão legal para o Contribuinte recolher os tributos por um regime, no caso o Lucro Presumido, e apurar prejuízo ou base negativa por outro (Lucro Real), mantendo a convivência destes dois regimes, com a produção de duplos efeitos jurídicos em relação a um mesmo período de apuração, seja ele mensal ou trimestral.

Mas a questão colocada não aborda propriamente a convivência entre esses regimes de tributação para um mesmo período de apuração, e sim a possibilidade de uma reversão na opção inicialmente manifestada pela Contribuinte, alterando-a de Lucro Presumido para Lucro Real.

A legislação que trata dessa questão sofreu as seguintes modificações ao longo do tempo:

Lei nº 8.541/92

Art. 13. Poderão optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas cuja receita bruta total, acrescida das demais receitas e ganhos de capital, tenha sido igual ou inferior a 9.600.000 Ufir no ano-calendário anterior.

§ 1º O limite será calculado tomando-se por base as receitas mensais, divididas pelos valores da Ufir do último dia, dos meses correspondentes.

§ 2º Sem prejuízo do recolhimento do imposto sobre a renda mensal de que trata esta seção, a opção pela tributação com base no lucro presumido será exercida e considerada definitiva pela entrega da declaração prevista no art. 18, inciso IV, desta lei.

§ 3º A pessoa jurídica que iniciar atividade ou que resultar de qualquer das operações relacionadas no art. 5º, inciso LX, desta lei, que não esteja obrigada a tributação pelo lucro real poderá optar pela tributação com base no lucro presumido, no respectivo ano-calendário.

§ 4º A pessoa jurídica que não exercer a opção prevista no § 2º deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de sua atividade, com base na legislação em vigor e com as alterações desta lei, e deduzir do imposto apurado com base no lucro real o imposto recolhido na forma desta seção.

§ 5º A diferença do imposto apurada na forma do parágrafo anterior será paga em cota única, até a data fixada para a entrega da declaração, quando positiva; e compensada com imposto devido nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração anual, ou restituída, se negativa.

Lei nº 8.981/95

Art. 44. As pessoas jurídicas, cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a 12.000.000 de UFIR, poderão optar, por ocasião da entrega da declaração de rendimentos, pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995 (Vide Lei nº 9.249, de 1995))

§ 1º O limite previsto neste artigo será proporcional ao número de meses do ano-calendário, no caso de início de atividade.

§ 2º Na hipótese deste artigo, o Imposto de Renda devido, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês (arts. 27 a 32) será considerado definitivo.

Lei nº 9.430/96

Art.26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

§2º A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção de que trata este artigo com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade.

§3º A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, alterar a opção, passando a ser tributada com base no lucro real, ficará sujeita ao pagamento de multa e juros moratórios sobre a diferença de imposto paga a menor.

§4º A mudança de opção a que se refere o parágrafo anterior somente será admitida quando formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário.

Lei nº 9.718/98

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

(grifos acrescentados)

Como uma opção, a adoção do Lucro Presumido é realmente sempre uma faculdade do Contribuinte. O problema alegado pela Recorrente é que essa opção, em algum momento, é considerada definitiva pela lei, e a partir daí o lucro presumido não mais pode dar lugar ao lucro real, ainda que este seja menor.

Essa criticada definitividade na opção feita pela Contribuinte decorre da necessidade de Segurança, que interessa aos dois lados da relação jurídico-tributária, e sem a qual o Direito não conseguiria cumprir o seu papel de promover a Justiça.

Exatamente por isso, o Direito, com suas diversas técnicas, institui as suas próprias Verdades, e a medida para o equilíbrio entre esses valores é dada pelo critério ou princípio da Razoabilidade.

De acordo com a transcrição acima, vê-se que a possibilidade de mudança no regime de apuração de IRPJ e CSLL foi gradativamente sendo restringida, até a introdução da Lei 9.718/98, que tornou definitiva a opção manifestada já no início do ano-calendário, independentemente das circunstâncias fáticas que surgirem ao longo do ano.

Para os exercícios de 1994 e 1995, contudo, a possibilidade desta alteração era bem mais ampla, porque a Contribuinte tinha até a data da entrega da Declaração de Rendimentos para verificar qual o regime de tributação lhe era mais favorável, e mesmo assim ela optou pelo Lucro Presumido.

Deste modo, não considero pertinentes as críticas apresentadas, uma vez que a Contribuinte, no momento da opção, tinha pleno conhecimento de todos os fatos envolvidos na apuração do tributo, e, deste modo, podia fazer a opção mais adequada e satisfatória.

O que não é razoável é a Contribuinte, após vários anos em que manifestou sua opção, pretender modificar o regime de apuração da CSLL, visando gerar uma base negativa que o Fisco não poderia sequer contestar, porque já teria se operado a decadência em relação àqueles períodos.

De qualquer modo, a norma legal que tornou definitiva a opção por ela manifestada nos exercícios de 1994 e 1995 não poderia ser afastada no âmbito desse Tribunal Administrativo, pois falece a esse órgão competência para provimento dessa natureza. A competência para apreciação desse tipo de matéria é exclusiva do poder judiciário.

Oportuno lembrar que apenas de modo excepcional, havendo prévia decisão por parte do Supremo Tribunal Federal, e cumpridos os requisitos do Decreto nº 2.346/97 ou do art. 103-A da Constituição, o que não ocorre no presente caso, é que a Administração Pública deixaria de aplicar a norma legal.

Essa questão também já foi sumulada pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes:

Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vale ressaltar ainda que o procedimento de lançamento, e, conseqüentemente, o de sua revisão administrativa, são realizados mediante atividade vinculada e obrigatória, conforme parágrafo único do art. 142 do CTN.

Assim, tratando-se de norma legal expressa, validamente posta no ordenamento jurídico, com presunção de constitucionalidade, não cabe à Administração negar aplicação à mesma.

No que toca à alegação sobre a desproporcionalidade e o efeito de confisco da multa de ofício, cujo acolhimento também implicaria no afastamento de norma legal vigente (art. 44, I, da Lei 9.430/96), por suposta inconstitucionalidade, cabe ressaltar mais uma vez que falece a esse órgão de julgamento administrativo competência para provimento dessa natureza, que está a cargo do Poder Judiciário, exclusivamente, pelas mesmas razões já apresentadas anteriormente.

O mesmo se pode dizer da aplicação da taxa "Selic". Não compete a esse órgão administrativo de julgamento afastar a aplicação de norma legal em pleno vigor.

O art. 161 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, estabelece que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...*, e no seu parágrafo primeiro determina que *se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.*

Portanto, a taxa de juros de mora a ser exigida sobre os débitos fiscais de qualquer natureza para com a Fazenda Pública pode ser definida em percentual diferente de 1%. Basta que uma lei ordinária assim determine.

Neste contexto, o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim dispõe:

Artigo 61 – Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria de Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

...

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

E o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, estabelece que:

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Portanto, incumbe a esse órgão julgador cumprir a norma legal que se encontra em pleno vigor, aplicando-a às situações concretamente verificadas, não lhe cabendo a apreciação da alegada inconstitucionalidade ou ilegalidade da taxa SELIC.

Apenas vale frisar que essa mesma taxa de juros é garantida aos Contribuintes nos casos de restituição de indébitos. O tratamento, portanto, é isonômico, ou seja, tanto vale para a cobrança, quanto para a devolução de valores, o que reforça a justiça de sua aplicação.

Finalmente, registro que a matéria também já se encontra sumulada:

Súmula 1º CC nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de

*inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de
Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

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


JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA