



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº.: 10820.000846/00-78  
Recurso nº.: 125.339  
Matéria: CSL – Anos: 1996 e 1997  
Recorrente: J. DIONÍSIO VEÍCULOS LTDA  
Recorrida: DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP  
Sessão de: 22 de maio de 2001  
Acórdão nº.: 108-06.512

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO- COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITE DE 30% DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – Para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos períodos de apuração do ano calendário de 1995 e seguintes, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos anteriores, em no máximo trinta por cento

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por J. DIONÍSIO VEÍCULOS 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

IVETE MALAKIÁS PESSOA MONTEIRO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 28 MAI 2001

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

Processo nº. : 10820.000846/00-78

Acórdão nº. : 108-06.512

Recurso nº. : 125.339

Recorrente : J. DIONÍSIO VEÍCULOS LTDA

## R E L A T Ó R I O

J DIONÍSIO VEÍCULOS 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, nos meses de junho, julho novembro e dezembro de 1996 e junho e setembro de 1997, no valor de R\$ 83.370,34.

Decorreu o lançamento de revisão sumária da declaração do imposto de renda pessoa jurídica nos exercícios de 1997 e 1998, onde foi detectada a 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, inobservado os preceitos dos artigos 2º da Lei 7689/1988; art. 57, caput, parágrafos 2º, 3º, 4º, 58 da Lei 8981/1995; 19 da lei 9249/1995; 16 da Lei 9065/1995.

Termo de verificação fiscal de fls.07, informa tratar-se de relançamento de mesma matéria de fato constante do processo administrativo nº 10820.001019/98-88 (em anexo) anulado por vício formal.

Impugnação é apresentada às fls. 19/23 onde alega, resumidamente, a constitucionalidade dos dispositivos que vedam a compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social Sobre o Lucro. Aduz não poder a lei prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Pede vigência para o decreto-lei 1598/1977, o regulador da matéria à época da constituição dos prejuízos e consequente base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro.

GJL

SG

Processo nº. : 10820.000846/00-78  
Acórdão nº. : 108-06.512

O direito de compensar os prejuízos que suportou antes da lei 8981/1995 nasceu no instante da apuração, sujeitos, no seu entender, a legislação vigente à época.

A decisão monocrática às fls. 33/35 julga procedente o lançamento, respondendo a alegação de ofensa do direito adquirido, citando Maria Helena Diniz:

*"O direito adquirido é aquele cujo exercício está inteiramente ligado ao arbítrio de seu titular ou de alguém que o represente, efetivado sob a égide da lei vigente no local e ao tempo do ato idôneo a produzi-lo, sendo uma consequência, ainda que pendente, daquele ato, tendo utilidade concreta ao seu titular, uma vez que se verificaram os requisitos legais para sua configuração (Lei de Introdução ao Código Civil Interpretada, 3ª edição. Saraiva, S.P, 1997 P.186)*  
*(...)*

*A expectativa de direito é mera possibilidade ou esperança de adquirir um direito. Esclarece Pontes de Miranda que a expectativa de direito alude 'a posição de alguém em que se perfizeram elementos de suporte fático, de que sairá fato jurídico, produtor de direitos e outros efeitos, porém ainda não todos os elementos do suporte fático: a norma jurídica, a cuja incidência corresponderia o fato jurídico, ainda não incidiu, porque suporte fático ainda não há'".*

Refere-se ao caso dos autos, compensação de bases de cálculo negativas, somente podendo ocorrer, com suporte na norma legal, quando houver base de cálculo compensável. Antes disso, a norma legal não incidirá e consequentemente não produzirá efeitos. Quando apurada a base de cálculo negativa, havia expectativa de direito, nos termos do artigo 74, parágrafo único do Código Civil, como direito não deferido, ou seja: direito não reconhecido. Declara perfeito o lançamento.

No recurso interposto às fls. 48/51, reclama a interessada da decisão recorrida por referir-se a "mera expectativa de direito", pois para adquiri-lo plenamente, faltava ao tipo, a existência de lucro que se reduz pela compensação. A prevalecer este raciocínio, seria admitir que a circunstância de o devedor não ter recursos para pagar o que deve, reduziria o direito do credor a mera expectativa.

O conceito econômico, civil e comercial de lucro, exige a existência de acréscimo ao valor do investimento inicialmente feito. O prejuízo que se agrega ao valor

*GSL*

*BB*

Processo nº. : 10820.000846/00-78  
Acórdão nº. : 108-06.512

do investimento exige que os acréscimos futuros , necessários a superação do prejuízo e consequentemente à restituição do investimento anterior sejam capitalizados como recuperação do investimento e não como lucro.

O prejuízo se repetindo, ainda que alternadamente, pode gerar situação em que o capital da empresa deixará de existir pois que inteiramente corroído pelos prejuízos. A forma de apresentar a recuperação de prejuízos como renda, apoiado na idéia da independência dos exercícios, não passaria de "viés encontrado pelo fisco para tributar o contribuinte mesmo quando vítima da contexto econômico engendrado pelas equipes governamentais". Reitera as razões de impugnação, a jurisprudência administrativa , invocando doutrina "remansosa e dominante sobre o tema".

É o Relatório.

GSL

SJ

Processo nº. : 10820.000846/00-78  
Acórdão nº. : 108-06.512

## V O T O

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora

O recurso sobe amparado por medida judicial.

É o objeto do pedido, a possibilidade de se compensar a base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro, nos exercícios de 1997 e 1998, em limite superior ao permitido na Lei 8981/1995, repetido na Lei 9065/1995.

Aduz a recorrente, matérias de direito que dizem respeito a legalidade e constitucionalidade dessa lei. A inconformação decorre de matéria objeto de reserva legal e com pronunciamentos do poder judiciário admitindo a trava na compensação dos prejuízos e por consequência da base de cálculo negativa da Contribuição Social. O Acórdão de 22/04/1997 – MAS 96.04.53859-4/PR. está assim ementado:

*"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. Não é constitucional a limitação imposta à compensação de prejuízos , prevista nos artigos 42 e 58 da Lei 8981/1995.*

*Acórdão :Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade , dar provimento ao apelo e à remessa oficial, para denegar a segurança , prejudicado o apelo da impetrante, na forma do relatório e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado."*

À afirmação do dever observar-se o direito adquirido à compensação dos prejuízos anteriormente ocorridos (segundo decreto-lei 1598/1977) e a insurreição contra a possibilidade de absorver todo prejuízo fiscal incorrido, entendendo estar este procedimento ferindo princípios constitucionais da tributação, sobrepõe-se que, a edição da Lei 8981/1995, limitou expressamente a compensação dos prejuízos acumulados tanto para o imposto de renda, quanto para a contribuição social sobre o lucro.(Destaca-se)

Às demais arguições da recorrente quanto a limitação imposta com a trava dos 30%, são devidamente explicados nas decisões judiciais, das quais peço vênia para as reproduções seguintes:

*(Assinatura)*  
5

*(Assinatura)*

Processo nº. : 10820.000846/00-78  
Acórdão nº. : 108-06.512

*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 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.'*

Processo nº. : 10820.000846/00-78  
Acórdão nº. : 108-06.512

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. '(destaque nosso)

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':

'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

*GSL*

*DRB*

Processo nº. : 10820.000846/00-78  
Acórdão nº. : 108-06.512

*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 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**

Processo nº. : 10820.000846/00-78  
Acórdão nº. : 108-06.512

*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 inconstitucionalidade não acolho,*

*Nego provimento ao recurso'.*

No mesmo sentido, Acórdão do STJ:

*IMPOSTO DE RENDA – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÃO –  
AUSENCIA DE OFENSA Embargos de Declaração no Recurso*

*Especial no.198403/PR (9810092011-0)*

*Relator : Ministro José Delgado*

*Ementa:*

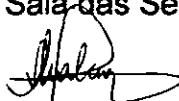
*Processo Civil . Tributário . Embargos de Declaração . Imposto de Renda. Prejuízo . Compensação.*

1. *Embargos colhidos para, em atendimento ao pleito da Embargante, suprir as omissões apontadas.*
2. *Os artigos 42 e 58 da Lei 8981/95 impuseram restrição por via de percentual para a compensação de prejuízos fiscais , sem ofensa ao ordenamento jurídico tributário.*
3. *O artigo 42 da Lei 8981, de 1995, alterou, apenas, a redação do artigo 6º do DL 1598/77 e, consequentemente modificou o limite do prejuízo fiscal compensável de 100% para 30% do lucro real , apurado em cada período-base.*
4. *Inexistência de modificação pelo referido dispositivo no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda, haja vista que tal , no seu aspecto temporal, abrange período de 1º de Janeiro a 31 de Dezembro.*

*Embargos acolhidos. Decisão mantida.( DJU 1 de 06/09/99, p. 54).*

Correta a autoridade singular quando não aceitou a compensação integral da contribuição social sobre o lucros, sem obediência à limitação imposta por dispositivo legal vigente. Não restando qualquer reparo a ser feito na decisão recorrida, motivo pelo qual, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 22 de maio de 2001

  
IVETE MALAKIÁS PESSOA MONTEIRO

