



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA


Lam-7
Processo nº : 10835.001971/99-30
Recurso nº : 134267
Matéria : IRPJ - Ex.: 1996
Recorrente : CEMAT AGRO AVÍCOLA IGLESIAS LTDA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 17 de abril de 2003
Acórdão nº : 107-07.112


CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO - JULGAMENTO ADMINISTRATIVO
- É a atividade em que se examina a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco, sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos legais inerentes àqueles atos.

IRPJ - Ex. 1996 - "COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL SUPERIOR A 30% DO LUCRO REAL ANTES DAS COMPENSAÇÕES". - LIMITES - LEI Nº 8.981/95, ART. 42 - Para determinação do lucro real, no ano calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido a, no máximo, trinta por cento, em razão da compensação de prejuízos.
Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CEMAT AGRO AVÍCOLA IGLESIAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima 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.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES R. DE QUEIROZ, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro NATANAEL MARTINS.

Processo nº : 10835.001971/99-30
Acórdão nº : 107-07.112

Recurso nº : 134.267
Recorrente : CEMAT AGRO AVÍCOLA IGLESIAS LTDA

RELATORIO

A atuada já qualificada nestes autos recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 154/160, protocolada em 14/11/2002, do Decidido pela 3ª Turma do Colegiado DRJ/RPO Acórdão nº 2.288 fls. 136/142 – cientificado em 17/10/2002, que considerou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração relativo ao IRPJ.

GARANTIA DE INSTÂNCIA

Arrolamento de bens confirmado pela Unidade de Origem - fls. 176

ILÍCITO DESCRITO NO AUTO DE INFRAÇÃO

"Compensação a maior do saldo de prejuízo fiscal na apuração do Lucro Real conforme demonstrativo anexo.

Compensação de prejuízo fiscal na apuração do lucro real superior a 30% do Lucro Real antes das compensações"

Enquadramento Legal: Arts. 196, III; 502 E 503 do RIR/94.

Lei 9.981/95 art. 42; Lei 9.065/95 art. 12.

EMENTA DO DECIDIDO PELA Turma da DRJ

"CONTRADITÓRIO. INÍCIO. Somente com a impugnação inicia-se o litígio, quando devem ser observados os princípios da ampla defesa e do contraditório.

CONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para analisar, declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei.

IMPUGNAÇÃO. ALCANCE. Consideram-se impugnadas somente matérias expressamente contestadas na impugnação.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE DE 30% DO LUCRO REAL. CONCEITO DE RENDA. DIREITO ADQUIRIDO. A compensação de prejuízos é elemento exterior à definição legal de renda e o direito adquirido somente existe após a ocorrência do fato gerador do imposto.

PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. Nova sistemática de compensação de prejuízos, prevista em lei resultante de aprovação de medida provisória publicada no exercício anterior, não traduz ofensa ao princípio da anterioridade tributária".

Lançamento procedente.

Processo nº : 10835.001971/99-30
Acórdão nº : 107-07.112

RAZÕES DO APELO DO CONTRIBUINTE - SÍNTESE

- 1) Argüi que a MP somente tornou-se publica em 02 de janeiro de 1.995 - circulação do DOU, fato esse que motiva a argüição do direito adquirido;
- 2) Que a convalidação do lançamento contábil como foi feito (lucro real mensal) impede a apuração correta do lucro, violentando o conceito do imposto de renda, ou seja, tributando tudo menos o lucro .(destaque acrescentado pelo relator).

 É o relatório 

Processo nº : 10835.001971/99-30
Acórdão nº : 107-07.112

VOTO

Conselheiro EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS – Relator.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, dele conheço.

Vislumbra-se através da exordial inauguradora do procedimento administrativo fiscal e das peças processuais, que a matéria oferecida a julgamento deste colegiado aponta "COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL SUPERIOR A 30% DO Lucro Real ANTES DAS COMPENSAÇÕES".

Vindo em recurso, argüi a violação do direito adquirido em razão da circulação do DOU que publicou a MP somente circulou em 02 de janeiro de 1.995.

Tenho como correta a fundamentação recorrida no que diz respeito à competência das autoridades e órgãos administrativos para decidir sobre a constitucionalidade de atos baixados pelo Poder Legislativo.

Quanto a matéria propriamente dita "vedação da compensação de prejuízo fiscal na apuração do lucro real superior a 30% antes das compensações" em valor superior em 30% da base de cálculo ajustada oportuno transcrever Decisão do STJ - *verbis*

"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 subseqüentes. Com isso, a compensação passa a ser integral. Recurso improvido.

SP RELATÓRIO *cl*

Processo nº : 10835.001971/99-30
Acórdão nº : 107-07.112

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 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-calendários subseqüente (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 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."

Processo nº : 10835.001971/99-30
Acórdão nº : 107-07.112

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

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 - À 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 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).



(...)


Processo nº : 10835.001971/99-30
Acórdão nº : 107-07.112

§ 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

Processo nº : 10835.001971/99-30
Acórdão nº : 107-07.112

compensação seja hoje estritamente legal, eis que não mais sobrevivem os dispositivos da MP 812/95, entendendo 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 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.

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.

S

Nego provimento ao recurso." d

Processo nº : 10835.001971/99-30
Acórdão nº : 107-07.112

Nesta direção, a jurisprudência deste Conselho avança no sentido de que, uma vez decidida à matéria nas Cortes Judiciárias Superiores (STJ ou STF), e conhecida à decisão por este Colegiado, seja esta adotada como razão de decidir, por respeito e obediência ao julgado do Poder Judiciário – *verbis*:

"STJ - RESP 181146 22.09.1998

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS ACUMULADOS, IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. MEDIDA PROVISÓRIA 812/94. LEI 8.981/95. LIMITAÇÃO DE 30%.

1. Recurso Especial intentado contra v. Acórdão que entendeu não ser inconstitucional a limitação imposta à compensação de prejuízos, prevista nos arts. 42 e 58, da Lei 8.981/95, não garantindo à recorrente o direito de pagar o Imposto de Renda - IR - e a Contribuição Social sobre o Lucro - CSL, a partir de janeiro/95, sem as modificações introduzidas pela referida lei.

2. O princípio constitucional da anterioridade consagra que nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro que o instituiu ou que o aumentou. Norma jurídica publicada no Diário Oficial da União do último dia do ano, sem que tenha ocorrido a sua efetiva circulação, não satisfaz o requisito da publicidade, indispensável à vigência e eficácia dos atos normativos.

3. Nos moldes do art. 44, do CTN, a base de cálculo do Imposto de Renda é o "montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis"; enquanto que a CSL incide sobre o lucro obtido em determinada atividade, isto é, o ganho auferido após dedução de todos os custos e prejuízos verificados.

4. Ao limitar a compensação dos prejuízos fiscais acumulados em 30% (trinta por cento), a Lei 8.981/95 restou por desfigurar os conceitos de renda e de lucro, conforme perfeitamente definidos no CTN. Ao impor a limitação em questão, determinou-se a incidência do tributo sobre valores que não configuram ganho da empresa, posto que destinados a repor o prejuízo havido no exercício precedente, incorrendo na criação de um verdadeiro empréstimo compulsório, porque não autorizada pela "Lex Mater".

5. Em consequência, as limitações instituídas pela Lei 8.981/95 denotam caráter violador dos conceitos normativos de renda e lucro, repito, conforme delineados, de maneira cristalina, no CTN, diploma que ostenta a natureza jurídica de lei complementar.

6. Ocorre que, de modo diferente vem entendendo as Egrégias Primeira e Segunda Turmas desta Corte, conforme precedentes nos seguintes julgados: RESP 90.234, Rel. Min.



Processo nº : 10835.001971/99-30
Acórdão nº : 107-07.112

Milton Luiz Pereira; Resp 90.249/MG, Rel. Min. Peçanha Martins, DJU de 16/03/98; Resp 142.364/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 20/04/98.

7. Recurso improvido, com a ressalva do ponto de vista do relator."

Encerrando a polêmica, o decidido pelo STF - verbis:

Supremo Tribunal Federal - Recurso Extraordinário nº 232.084-9 - D.J.U. de 16/06/2000

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 812, DE 31.12.94, CONVERTIDA NA LEI Nº 8.981/95. ARTIGOS 42 E 58, QUE REDUZIRAM A 30% A PARCELA DOS PREJUÍZOS SOCIAIS, DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, SUSCETÍVEL DE SER DEDUZIDA NO LUCRO REAL, PARA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS EM REFERÊNCIA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA IRRETROATIVIDADE. Diploma normativo que foi editado em 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado. Descabimento da alegação de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade, relativamente ao Imposto de Renda, o mesmo não se dando no tocante à contribuição social, sujeita que está à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º da CF, que não foi observado. Recurso conhecido, em parte, e nela provido. Relator Ministro Ilmar Galvão."

Assim, curvo-me às decisões emanadas do "STF" e "STJ" e à orientação dominante neste Colegiado, reconhecendo que a compensação de prejuízos fiscais deve obedecer ao limite de 30% do lucro real previsto no art. 42 da Lei nº 8.981/95, art. 15 da Lei nº 9.065/95.

Nesta ordem de Juízos, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de abril de 2003.


EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS