



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000941/2001-02  
Recurso nº : 141.223  
Matéria : CSLL - Ex(s): 1997  
Recorrente : GOLIVE IMPLEMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA.  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP  
Sessão de : 08 de novembro de 2006  
Acórdão nº : 103-22.719

**CSSL - COMPENSAÇÃO – PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITE - 30%**

A compensação de prejuízos fiscais está limitada a 30%, pois as leis 8.981/95 e 9.065/95 determinam esse percentual e, conseqüentemente, o momento dessa compensação.

**CSSL - COMPENSAÇÃO – PREJUÍZOS FISCAIS**

A compensação de bases negativas é elemento exterior à definição legal de renda e o direito adquirido somente existe após a ocorrência do fato gerador da contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GOLIVE IMPLEMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA

ACORDAM os Membros da Terceira 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.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 JAN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, FLÁVIO FRANCO CORRÊA, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, LEONARDO DE ANDRADE COUTO e PAULO JACINTO DO NASCIMENTO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000941/2001-02

Acórdão nº : 103-22.719

Recurso nº : 141.223

Recorrente : GOLIVE IMPLEMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA.

## RELATÓRIO

Em revisão da declaração de imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) do ano-calendário de 1996, da empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos foram apuradas as seguintes irregularidades:

- a) compensação a maior do saldo de base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), infringindo a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º ; a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 44, parágrafo único; a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 57, *caput*, §§ 2º, 3º e 4º, e a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 16;
- b) compensação da base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da CSLL superior a 30% do lucro líquido ajustado, infringindo a Lei nº 8.981, de 1995, art. 58, e a Lei nº 9.065, de 1995, art. 16.

2. O crédito tributário lançado totalizou R\$ 95.551,26 (noventa e cinco mil, quinhentos e cinqüenta e um reais e vinte e seis centavos), tendo sido lavrado o auto de infração de fls. 1/5, relativo à CSLL, exigindo a contribuição no valor de R\$ 33.763,81, acrescida de multa de ofício no valor de R\$ 25.322,85 e de juros de mora no valor de R\$36.464,60.

3. O enquadramento legal da multa e dos juros de mora encontra-se à fl. 5, assim descrito:

Juros de mora – calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia para títulos federais – Selic: Lei nº 9.065, de 1995, art.13, e Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61, § 3º;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000941/2001-02  
Acórdão nº : 103-22.719

Multa proporcional: Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, art. 4º, I, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44, I e § 2º, e 63.

4. Notificada do lançamento em 20/04/2001, conforme consta do corpo dos autos de infração, representada pelo sócio Rubens de Oliveira, ingressou, em 22/05/2001, com a impugnação de fls. 45/47, alegando, em suma:

- direito adquirido à compensação de prejuízos de exercícios anteriores;
- circulação do Diário Oficial que publicou a Medida Provisória (MP) nº 812, de 1994 (posteriormente convertida na Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995) somente no dia 02/01/1995, não podendo suas disposições alcançar fatos geradores ocorridos antes de 1º de janeiro de 1996, em obediência ao preceito insculpido na Constituição Federal (CF), art. 5º, XXXVI;
- a limitação à compensação de prejuízos atinge os princípios e direitos atinentes a lucro, renda, direito adquirido constitucionalmente garantido, com ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade;
- ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto, via de uma de suas Turmas de Julgamento, considerou o lançamento procedente, tendo ementado assim ementado a Decisão.

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL  
Data do fato gerador: 31/01/1996, 29/02/1996, 31/05/1996, 30/06/1996  
Ementa: COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.  
LIMITAÇÃO.

As bases de cálculo negativas de exercícios anteriores somente podem ser compensadas até o limite de trinta por cento do lucro líquido.

**CONCEITO DE RENDA. DIREITO ADQUIRIDO.**

A compensação de bases negativas é elemento exterior à definição legal de renda e o direito adquirido somente existe após a ocorrência do fato gerador da contribuição.

**PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000941/2001-02  
Acórdão nº : 103-22.719

Nova sistemática de compensação de bases de cálculo negativas, prevista em lei resultante de aprovação de medida provisória publicada no exercício anterior, não traduz ofensa ao princípio da anterioridade tributária.

**CONFISCO. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.**  
O princípio da capacidade contributiva é dirigido ao legislador.

Lançamento Procedente”

Não satisfeita com o desfecho do julgamento de primeiro grau, maneja o Recurso Ordinário, onde aduz, em síntese, os mesmos argumentos expendidos em sua impugnação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000941/2001-02  
Acórdão nº : 103-22.719

VOTO

Conselheiro ALEXNDRE BARBOSA JAGUARIBE - Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições para a sua admissibilidade.

Dele conheço.

A recorrente não traz à baila matéria fática à discussão, permanecendo, por via de consequência, no campo exclusivo do direito.

A decisão "a quo" não merece ser reformada, senão veja-se:

Trata-se de analisar lançamento referente à CSLL do ano-calendário de 1996, onde se apurou a inobservância do limite de 30% na compensação de bases de cálculo negativas de períodos-base anteriores.

Impende ressaltar que o fato gerador da CSLL é a apuração de lucro líquido. Entretanto, para apurar-se lucro, ou renda, é obrigatório que se delimite um período, pois, como admite a doutrina, renda é um conceito diretamente ligado a um fluxo de receitas e despesas.

O conceito de renda baseia-se no fluxo de receitas e despesas, e não no de lucros e prejuízos. O acréscimo patrimonial relativo a um período de apuração é constatado quando o total de receitas supere o de despesas. Assim, nesse determinado período de apuração, haverá acréscimo patrimonial.

O fato de ter havido prejuízo em período de apuração anterior não tem implicação sobre a definição de renda do período seguinte. Tanto é assim que se fala



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000941/2001-02  
Acórdão nº : 103-22.719

em prejuízo do ano-calendário de 1992, por exemplo, porque em tal período a empresa teve despesas superiores a receitas na apuração do resultado. O prejuízo do ano-calendário de 1992 é somente a ele relativo, não se comunicando, para efeito de definição do conceito de renda, com o lucro dos períodos subseqüentes.

A partir do ano-calendário de 1995, a limitação temporal à compensação de bases de cálculo negativas deixou de existir, entretanto a redução do lucro líquido ajustado, em razão do aproveitamento de bases negativas acumuladas, ficou limitada a 30%, em face do disposto na Lei nº 8.981, de 1995, art.58, e Lei nº 9.065, de 1995, art.16.

A lei não tornou defesa a dedução de bases negativas, apenas traçou suas regras.

Essa nova sistemática não traduz ofensa ao princípio da anterioridade tributária, pois a Lei nº 9.065, de 1995, deu nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 1995, resultante da aprovação da Medida Provisória (MP) nº 812, de 30 de dezembro de 1994, publicada no DOU em 31/12/1994, portanto no exercício anterior, não havendo qualquer restrição constitucional, visto que a MP constitui instrumento legislativo idôneo para dispor sobre matéria tributária.

Conquanto a MP nº 812, de 1994, tenha sido publicada no DOU em um sábado e sua publicidade em outros meios de comunicação tenha se dado, provavelmente, nos primeiros dias de 1995, não houve ultraje ao preceito da anterioridade, visto que a publicação oficial se deu no ano anterior e o possível acesso à informação em data posterior não prejudicaria a aplicação da norma, por ocasião da apuração do lucro mensal, feita somente no término de cada mês.

Além disso, não representa violação a direito adquirido – aproveitamento (sem limitação) das bases de cálculo negativas acumuladas de períodos anteriores, pois



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000941/2001-02  
Acórdão nº : 103-22.719

a modificação da legislação pretérita, no curso do exercício anterior, impediu o seu aperfeiçoamento.

O fato gerador da CSLL somente ocorre no último dia do período de apuração. Somente nesta data é que o contribuinte terá direito a compensar eventuais bases de cálculo negativas anteriores. Antes, portanto, somente existe a expectativa de direito.

No que tange às disposições contidas no CTN, art.110, a principal demanda introduzida diz respeito à adequação da definição tributária de renda à Lei das S.A., cabendo aqui observar que a referida lei, em seu artigo 117, reconheceu a possibilidade de critérios distintos.

É oportuno observar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou a questão, no julgamento do Recurso Especial nº 188.855/GO (à unanimidade). Os trechos do voto do Ministro Garcia Vieira (relator), transcritos abaixo, demonstram a posição daquela Corte.

*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 perspectivas econômicas ou societárias. A nosso ver, tal não ocorre. A Lei nº 6.404/1976 (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 posiciona, 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000941/2001-02  
Acórdão nº : 103-22.719

*um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador." (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1995, pp. 183-184.) (destaque nosso.)*

*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 1.598/1977, 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 1.598/1977, art. 6º, § 4º)*

*(...)*

*Art. 196 – Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1.598/1977, 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 1.598/1977, art. 6º)." (grifamos)*

*Faz-se mister destacar que a correção monetária das demonstrações financeiras foi revogada, com efeitos a partir de 1º.01.96 (arts. 40 e 35 da Lei 9.249/1995). 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 8.981/1995 e o art. 15 da Lei 9.065/1995 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. 'Dai 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 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 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 812/1995, entendo que a medida provisória constitui instrumento legislativo idôneo para dispor sobre tributação, pois não vislumbro na Constituição a limitação apontada pela Impetrante.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000941/2001-02  
Acórdão nº : 103-22.719

*O mesmo se diga em relação à pretensão retroatividade da lei e sua não publicação no exercício de 1995. Como dito, a disciplina da matéria está hoje na Lei 9.065/1995, e não mais na MP nº 812/1994, 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 mutáveis, 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 6.404/1976 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 reduzida, 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.\**

Este Conselho também já pacificou a matéria, uma vez que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por majoritária<sup>1</sup> de votos, vem reiteradamente, reconhecendo a legitimidade da denominada trava, fulcrada no princípio jurídico denominado "tempus regit actum", segundo o qual a compensação será sempre efetuada pela legislação aplicável à época em que o contribuinte optar por sua realização, da mesma forma que os prejuízos fiscais regem-se pela legislação vigente no ano-calendário em que foram gerados.

<sup>1</sup> Acórdão CSRF/01-02.997



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000941/2001-02  
Acórdão nº : 103-22.719

Destarte, como, no caso vertente, há, tão-somente, descumprimento de legislação específica relativa à redução do lucro real, justifica-se a manutenção do lançamento.

Quanto ao argumento de confisco tributário, cumpre ressaltar que o princípio de capacidade contributiva é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico, por inconstitucional.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. O lançamento é uma atividade vinculada.

CONCLUSÃO

Encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala de Sessões - DF, em 08 de novembro de 2006

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE