



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

Processo n° 10925.000659/2005-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1002-000.692 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 09 de maio de 2019
Matéria PER/DCOMP
Recorrente HOTEL CEL BERTASO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2000, 31/12/2001

INOVAÇÃO DE ARGUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE ALEGAÇÃO EM INSTÂNCIA *A QUO*.

A análise do contexto fático exposto no Recurso Voluntário é discrepante àqueles argumentos apresentados em sede de Impugnação, razão pela qual resta configurada a preclusão consumativa.

ARGÜIÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE

Não compete à autoridade administrativa a apreciação de constitucionalidade e legalidade das normas tributárias, cabendo-lhe observar a legislação em vigor (Súmula CARF n° 02). De igual forma, não cabe ao e. CARF a análise de eventual incidência do princípio da insignificância.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Breno do Carmo Moreira Vieira, Rafael Zedral e Marcelo José Luz de Macedo.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 152 à 162) interposto contra o Acórdão nº 07-12.212, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (e-fls. 136 à 141), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação do Contribuinte, mantendo o lançamento creditório; decisão essa assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2000, 31/12/2001

Compensação de Base Negativa de CSLL. Limite de 30%.

A partir do ano calendário de 1995, as bases de cálculo negativas de CSLL somente podem ser compensadas com o lucro líquido ajustado até o limite de 30%.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/12/2000, 31/12/2001

Legislação Tributária. Exame da Legalidade/Constitucionalidade.

Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade/constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do poder judiciário.

Lançamento Procedente

Por representar acurácia na análise dos fatos, faço uso do Relatório do Acórdão a quo:

Por meio do Auto de Infração de fls. 02 a 05, exigiu-se da contribuinte acima identificada o pagamento da quantia de R\$ 10.083,37, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, acrescida de juros de mora e multa de ofício, referente aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2000 e 31/12/2001.

A origem da autuação é a compensação de bases de cálculo negativas de CSLL em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado, conforme relatado na "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" do Auto de Infração (fl. 04).

As bases legais da exigência estão elencadas à f.05.

Na impugnação (fls. 92/108), a autuada questionou a improcedência do Auto de Infração, com alegações de variada ordem, centradas na inconstitucionalidade/ilegalidade da legislação tributária que limitou a compensação de prejuízos

fiscais e/ou bases de cálculo negativas de CSLL em 30% do lucro real, que a impossibilidade de se compensar integralmente as bases negativas de CSLL constitui afronta à vários princípios constitucionais (arts. 145, §1º e 195, I, "c" da CF), por afronta ao conceito de renda (acréscimo patrimonial), alegando, ainda, que a natureza jurídica da vedação à compensação integral caracterizaria na verdade em um empréstimo compulsório, cuja instituição afrontou o disposto no art.148 da CF.

Na sequência, a essência do teor meritório do Acórdão de piso se resume em afirmar que o Contribuinte não respeitou o limite de compensação (30% do lucro líquido ajustado); asseverou-se, ainda, a impossibilidade de argüir inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação tributária na instância administrativa.

Em seu Recurso Voluntário o Recorrente sustenta preliminar de nulidade do Acórdão da DRJ, por malferimento aos princípios do direito tributário; aborda, ainda na preliminar, os seguintes tópicos: a) aduz nulidade por ofensa aos arts. 97 e 100 do CTN, por entender pela modificação de critério jurídico no lançamento; b) irretroatividade da lei tributária (Lei nº 8.981/95) e direito adquirido; c) nulidade derivada da caracterização de empréstimo compulsório, e do conceito constitucional de renda. Já no mérito, busca expor a regularidade das compensações efetuadas.

Para representar estreita acurácia, transcrevo aqui os principais trechos da indigitada peça:

DAS PRELIMINARES

1. NULIDADE DO LANÇAMENTO E DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

O lançamento tributário efetuado e o acórdão de primeira instância têm em comum a ofensa da busca da verdade real; da irretroatividade da lei tributária; do princípio da capacidade contributiva e vedação de confisco, e, a dispositivos legais tributários expressos, inquinando de nulidade o lançamento.

Com efeito, o procedimento executado pela fiscalização cujo controle de legalidade deveria ter sido exercido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, passou ao largo de princípios basilares e elementares do direito tributário.

1.1 - NULIDADE DO LANÇAMENTO POR OFENSA AOS ARTIGOS 97 E 100 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. CORREÇÃO ATRAVÉS DE MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.

Embora o lançamento de ofício tenha sido constituído com base em legislação tributária vigente (art. 58 da Lei nº 8.981/85 e art. 19 da Lei nº 9.249/95), deixou de observar legislação tributária complementar, imprescindível para a validade do lançamento.

(...)

Ora, o saldo de base negativa de CSLL que não pode ser utilizado em determinado período em virtude da denominada "trava" de 30%, pode ser utilizado em qualquer ano calendário posterior, desde que haja a ocorrência de lucro, ponto de partida para apuração do lucro real e a base de cálculo da Contribuição Social s/Lucro Líquido.

A jurisprudência administrativa alberga a hipótese de que nos casos de inobservância da "trava" de 30% na compensação de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL, devem ser observados os efeitos da postergação, entre o período em que houve a compensação indevida e os períodos posteriores, desde que anteriores à data do lançamento de ofício.

(...)

A única hipótese válida para a legalidade do lançamento seria realizá-lo como postergação de imposto, fato que caracteriza a mudança de critério jurídico do lançamento, procedimento vedado, em virtude do preconizado pelo art. 146 do Código Tributário Nacional.

A mudança de critério jurídico para o lançamento tributário somente é possível em relação ao mesmo contribuinte, para fatos geradores posteriores, não albergando a legislação tributária, a mudança em relação aos fatos geradores que já foram objeto do lançamento já realizado.

(...)

Diante do exposto, é defeso ao Conselho de Contribuintes alterar o critério jurídico do lançamento, convertendo a exigência do imposto para postergação, devendo ser declarada a insubsistência e nulidade do lançamento de ofício ora recorrido.

1.2 — DA NULIDADE DO LANÇAMENTO — IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA. DIREITO ADQUIRIDO.

A Constituição da República consagrou o princípio da irretroatividade da lei tributária, conforme art. 150, inciso III que respalda os artigos 104 a 106 do Código Tributário Nacional.

A Lei 8.981/95 impôs uma trava de 30% para compensação dos prejuízos e base de cálculo negativa da CSLL, a partir do ano calendário 1994, sendo que os saldos de prejuízos então existentes não tem mais limite temporal para serem compensados.

Os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL da recorrente foram gerados grande parte em períodos anteriores a 1994.

Por conseqüência os prejuízos gerados antes de 31/12/1994, não podem ser atingidos pelas disposições da Lei n° 8.981/95, por malferimento do princípio da irretroatividade da lei tributária e o direito adquirido igualmente protegido pela Carta Magna brasileira.

1.3 — DA NULIDADE POR CARACTERIZAR EXIGÊNCIA DE EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA.

Conforme já exposto na impugnação apresentada, a impossibilidade de compensação integral de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, caracteriza cobrança de empréstimo compulsório, fora das situações previstas para sua instituição, consoante o art. 148 da CF/88.

Por outro turno, viola o conceito constitucional de renda e de lucro para efeitos de IRPJ e CSLL.

Reporta-se a recorrente à impugnação em todos os seus termos no que se refere a estes tópicos.

DO MÉRITO

2. — DA EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSIDERANDO OS EFEITOS DA POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO.

Embora notórios os vícios que maculam por completo, a validade do lançamento, levando-se em conta a hipótese de que este seja mantido considerando os efeitos da postergação da contribuição nos períodos seguintes, apresenta a recorrente os elementos para sua retificação.

Conforme demonstrativo às fls. 04 do processo foram objeto de glosa por inobservância do limite de 30%, as bases de cálculo negativas de CSLL conforme segue:

(...)

Considerando as disposições do art. 6º do DL 1.598/77 e o Parecer Normativo CST 02/96, constata-se que foi gerado lucro nos anos anteriores ao lançamento (17/03/2005), suficiente para absorver integralmente as bases negativas de CSLL que foram objeto de glosa no lançamento.

Impõe-se, portanto retificar o lançamento para o montante equivalente aos juros e multa de mora incorridos entre a data da utilização indevida de base negativa de CSLL (excesso sobre os 30%) e a data em que houve a possibilidade de utilização destas bases negativas pela geração de lucro, conforme segue:

(...)

Conforme exposto no quadro acima, o crédito tributário mantido deve corresponder apenas aos juros e multa de mora, calculados sobre a CSLL de R\$ 721,08 no período de 30/03/2001 a 30/03/2004, para o ano 0110 calendário 2000.

Já para o ano calendário 2001 o crédito tributário mantido deve corresponder apenas aos juros e multa de mora calculados sobre a CSLL de R\$ 1.779,06, entre o período de 28/03/2002 a

30/03/2004 e sobre a CSSL de R\$ 7.583,23, entre o período de 28/03/2002 a 30/04/2005.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator

Admissibilidade

O presente Recurso Voluntário é tempestivo; contudo, conforme será exposto a seguir, não cumpre todos os requisitos intrínsecos de admissibilidade, portanto, dele conheço parcialmente.

Passo à análise dos pontos suscitados na peça recursal.

De início, em sede preliminar, o Contribuinte sustentou a ocorrência de violações aos princípios do direito tributário; aborda, ainda, os seguintes tópicos: a) aduz nulidade por ofensa aos arts. 97 e 100 do CTN, por entender pela modificação de critério jurídico no lançamento; b) irretroatividade da lei tributária (Lei nº 8.981/95) e direito adquirido; c) nulidade derivada da caracterização de empréstimo compulsório, e do conceito constitucional de renda. Já no mérito, busca expor a regularidade das compensações efetuadas. **De todos esses argumentos, apenas o ponto adstrito à existência de Empréstimo Compulsório foi abordado na exordial defensiva.**

Compulsando os autos, percebo de imediato que os temas abordados no Recurso Voluntário (exceto a questão da constitucionalidade do Empréstimo Compulsório) não foram objeto de análise na DRJ de origem. Tampouco constaram nas razões de Impugnação (e-fl. 94 à 110) em primeira instância, as quais abordam quase que exclusivamente a inteligência do Contribuinte sobre a inconstitucionalidade dos preceitos normativos utilizados na autuação. Transcrevo os principais trechos da exordial defensiva:

II- DO MÉRITO

II.1 — DA ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DAS BASES NEGATIVAS DA CSSL A 30% DO LUCRO TRIBUTÁVEL

II.1.1. DA TRIBUTAÇÃO SOBRE LUCRO FICTO — PATRIMÔNIO — VIOLAÇÃO AO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA — OBSERVÂNCIA DA SUPREMACIA DO TEXTO CONSTITUCIONAL

A impossibilidade de compensar integralmente as bases negativas constitui afronta direta os capacidade contributiva (145, § 1º CF) e sobretudo viola a tipicidade da CSSL (195, I, "c"), pois enseja tributação sobre lucro ficto, qual seja, sobre um lucro irreal, não auferido, recaindo a tributação sobre o patrimônio da empresa e distanciando-se da base de incidência do tributo constante do texto constitucional.

(...)

Sobrepensados esses aspectos, convém retornarmos ao ponto inicial do presente tópico, qual seja, a exata expressão "lucro" contida no art. 195, I, c) da Constituição Federal.

Cabe assim, perquirir o significado exato de tal autorização impositiva, tendo sempre como balizadoras as considerações acima colocadas acerca da supremacia do texto constitucional e suas implicações na órbita da hermenêutica. Sem se permitir a compensação do prejuízo integral observado no exercício anterior, haverá tributação incidente sobre a recomposição do patrimônio, mas jamais sobre o seu efetivo acréscimo.

(...)

Por tais razões, revela-se inconstitucional e ilegal a limitação 110 da compensação das bases negativas a 30% do lucro líquido, razão pela qual deve ser considerada indevida a glosa de compensação levada a efeito no lançamento atacado.

II.1.2 - INCONSTITUCIONALIDADE POR CRIAÇÃO DE EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO FORA DAS SITUAÇÕES PREVISTAS PARA A SUA INSTITUIÇÃO (ART. 148 DA CF188).

Além da violação aos princípios constitucionais e legais já anunciados, questiona-se qual seria a natureza jurídica da vedação à compensação das bases negativas de exercícios anteriores.

O valor correspondente ao aumento da contribuição de que se cuida, em razão do impedimento instituído pelas leis 8981/95 e 9249/95, isto é, o de que os lucros de um período base, somente poderão ser reduzidos em 30% a título de compensação com prejuízos de um exercício para outro, na verdade impõe a todos os contribuintes nesta situação a verdadeira antecipação de tributos.

Ora, se não se pode compensar a totalidade dos estoques de bases negativas, o que ocorre é que, sob o manto de norma tributária de imposto de renda e contribuição social, se institui empréstimo compulsório.

(...)

Na espécie, a importância apurada de CSLL, em decorrência da vedação de redução do lucro com estoques de prejuízos de exercícios anteriores advindo pelas Leis 8981/95 e 9065/95, embora rotulada de norma tributária pertinente ao imposto de renda e contribuição social, não passa de instituição de um empréstimo compulsório cuja instituição afrontou o disposto no art. 148 da CF188.

(...)

Em decorrência do que foi exposto, tem a Impugnante o direito líquido em compensar 100 % das bases negativas com lucros gerados em exercícios posteriores, conforme foi sua precisa conduta no caso em exame.

Nota-se, pois, que o instrumento recursal não atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos. O recurso é cabível, há interesse recursal, o Contribuinte detém legitimidade, inexistente fato impeditivo ou modificativo do poder de recorrer; mas, em contra fluxo, existe fato extintivo do poder de recorrer relativo à preclusão consumativa que se operou quanto às matérias não apresentadas em impugnação e constante no Recurso Voluntário.

Portanto, não conheço de parcela do Recurso Voluntário, deixando de apreciar as referidas matérias inovadas, inclusive, para evitar supressão de instância. Logo, só será passível de avaliação da arguição de eventual existência de empréstimo compulsório. Ressalto, pois, que a possibilidade de conhecimento e apreciação de novas alegações e novos documentos deve ser avaliada à luz das normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, instituído pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual dispõe:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.
(...)*

*Art. 16. A impugnação mencionará:
(...)
III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)
(...)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:
a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei no 9.532, de 1997);
b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997);
c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)
(...)*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.
(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).*

Desta forma, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto n.º 70.235/72, acima transcritos, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a exordial defensiva, contendo as matérias que delimitam expressamente os limites da lide, sendo elas submetidas à primeira instância para apreciação e decisão,

tornando possível a veiculação de recurso voluntário em caso de inconformismo, não se admitindo conhecer inovação recursal.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de "recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial", de forma que não se aprecia a matéria não impugnada ou não recorrida. Se não foi impugnada ocorreu a preclusão consumativa, tornando inviável aventá-la em sede de recurso voluntário como uma inovação.

Nesse sentido, o Egrégio CARF tem decidido por não conhecer de matéria que não tenha sido objeto de litígio no julgamento de primeira instância, a teor dos Acórdãos ns.º 9303-004.566 (3.ª Turma/CSRF), 3301-002.475 (3.ª Seção/3.ª Câmara/1.ª Turma Ordinária) e 3402-004.013 (4.ª Câmara/2.ª Turma Ordinária).

2. Da suposta ilegalidade do tributo e existência de Empréstimo Compulsório

Quanto ao pedido da Recorrente tocante à suposta ilegalidade do tributo e sua equiparação à Empréstimo Compulsório, destaco que não cumpre ao CARF exercer qualquer forma de controle de constitucionalidade, ainda que reflexo. Logo, não há que se arguir nessa instância os eventuais predicados decorrentes da multa aplicada. Existe, inclusive, enunciado sumular a reger o tema:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dispositivo

Ante o exposto, voto em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira