



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10935.002724/97-24
Recurso nº : 118.870
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ano: 1996
Recorrente : GUIMATRA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida : DRJ - FOZ DO IGUAÇU/PR
Sessão de : 12 de maio de 1999
Acórdão nº : 108-05.723

Recurso da Fazenda Nacional RP/108-0.203

PRELIMINAR – ABUSO DE PODER – APREENSÃO DE DOCUMENTOS – Considerando que o contador do contribuinte, durante a investigação, rasgou documento que suporta a infração legal, não há que se falar em abuso de poder na apreensão de documentos, que se revestiu dos procedimentos legais.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS DO SUBFATURAMENTO NA CONTA CORRENTE DO DIRETOR – BASE DE CÁLCULO – Tendo a fiscalização detectado que era prática da empresa emitir nota fiscal com valor abaixo da operação efetivamente ocorrida e efetuar depósito da diferença omitida na conta bancária do diretor, que, intimado a explicar os depósitos levantados, nada justificou, e não havendo nenhuma prova no sentido contrário, é legítima a apuração da omissão de receita conforme os depósitos na conta bancária destinada a receber os valores mantidos à margem da contabilidade.

IRPJ – COMPENSAÇÃO – LIMITES – A teor do disposto nos artigos 42 e 58 da Lei 8.981/95, para o ano-calendário de 1995, e 15 e 16 da Lei 9065/95, para os anos-calendário subsequentes, a compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL somente é possível até o limite máximo de redução da base de cálculo em 30%.

IRPJ E CSL – BASE DE CÁLCULO – CORRETA APURAÇÃO – DEDUTIBILIDADE DA PRÓPRIA CSL – Considerando que a legislação prevê a dedutibilidade da Contribuição Social sobre o Lucro, tanto para a apuração da própria CSL quanto do IRPJ, considerando também que o tributo não tem efeito sancionatório nos termos do art. 3º do CTN, atributo específico de multa e juros, a apuração do valor da imposição não pode desobedecer tais comandos e deve respeitar o correto procedimento.

Preliminar rejeitada.
Recurso parcialmente provido.

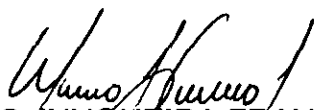
Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GUIMATRA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para admitir a dedutibilidade da CSL lançada de ofício na apuração da base de cálculo do IRPJ e da própria CSL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Henrique Longo (Relator) e Luiz Alberto Cava Maceira que também não admitiam as limitações de que tratam os art. 42 e 58 da Lei n.º 8.981/95. Vencidos os Conselheiros José Antônio Minatel e Manoel Antônio Gadelha Dias que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 15 JUL 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, as Conselheiras TÂNIA KOETZ MOREIRA e MARCIA MARIA LORIA MEIRA. Ausente justificadamente o Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO.

Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

Recurso nº : 118.870
Recorrente : GUIMATRA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

A empresa GUIMATRA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO mediante seu recurso voluntário pretende cancelar o auto de infração lavrado para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica relativo ao ano-calendário de 1996 por (a) omissão de receita e (b) compensação de prejuízo sem obediência ao limite de 30% estabelecido pela Lei 9.065/95.

Por reflexo ao lançamento matriz do item "a", foram lançadas exigências de Contribuição Social sobre o Lucro, Contribuição para Seguridade Social e Programa de Integração Social, sendo que o primeiro destes também abrange o item "b" acima mencionado.

O trabalho da fiscalização teve início com a constatação, diante de documentos apreendidos, de que a empresa praticava sistema de subfaturamento de suas vendas com o seguinte procedimento:

- 1) O representante comercial em variadas regiões do país emitia "Pedido" em nome de cliente com especificações corretas da mercadoria e do respectivo preço;
- 2) Outro Pedido era feito na empresa com adulteração de valor bem assim da especificação do produto;
- 3) A nota fiscal era emitida conforme o 2º Pedido, cujo pagamento era feito em nome da empresa;
- 4) A parcela "por fora" controlada pelo número de cadastro do cliente com a expressão "limão" era depositada na conta bancária do Diretor da empresa, Carlos Eduardo Silveira Dal Pai.



Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

A documentação dessa constatação é composta por 2 volumes de documentos (Anexos I e II) de Pedidos e Notas Fiscais, com aproximadamente 1.000 folhas, bem como de duas cartas de Geraldo Cardoso (fl. 2 e 3), indicado como representante comercial da autuada, em que comunica na 1ª carta dois pagamentos relativos a "Paulo Serafim & Cia. Ltda. (cliente n. 4919-9):

Dup. 4762-1 À vista na entrega R\$ 612,00

Limão 4919-9 À vista na entrega R\$ 606,00

Total deste débito R\$ 1.218,00

e junta dois comprovantes de depósitos bancários: um para a empresa no valor da duplicata (R\$ 612,00), e outro de R\$ 606,00 (limão) em favor de uma pessoa que possui Silveira no nome (a identificação completa do beneficiário não é possível porque o documento se encontra em cópia de original rasgado).

Na 2ª carta, comunica esse representante os pagamentos que o débito de Paiva Neto, limão 12.621, serão pelos cheques pré-datados ali mencionados.

Em face disso, a empresa foi intimada (fl. 5) a apresentar os documentos fiscais relativos aos comunicados do representante Geraldo. A resposta foi no sentido de que os documentos não foram encontrados (fl. 7).

Posteriormente, o Juiz da Vara da Justiça Federal de Cascavel determinou a quebra de sigilo bancário de Carlos Eduardo Silveira dal Pai junto ao Banco Bamerindus (fls. 95/108), que forneceu os extratos bancários da conta 0032-55618-31 (fls. 110/131), onde consta inclusive o depósito de R\$ 606,00 no dia 25/10/96, coincidente com o pagamento "limão" informado pelo representante e cujo comprovante de depósito se lê apenas Silveira (fl. 2).

Em resposta à intimação recebida, o Banco Bamerindus forneceu relatório dos depósitos efetuados na referida conta, com identificação em parte deles do depositante (fls. 140/199), e cópia dos cheques emitidos dessa conta (fls. 200/261), quase todos nominais ao próprio Carlos Eduardo Silveira dal Pai para saque.

Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

Diante do volume de depósitos ocorridos na conta de Carlos Eduardo Silveira dal Pai (listagem de 17 folhas), num curto período de tempo (junho a novembro/96) e de várias regiões do país, esse diretor foi intimado a justificar e comprovar os créditos relacionados e que foram efetuados na sua conta bancária (fls. 262/279). Em resposta, afirmou o correntista apenas e tão somente que *"lamentavelmente, não tem como dar maiores e melhores explicações, acerca dos depósitos, haja vista que não lembra dos mesmos"* (fl. 280).

Às fls. 282/291, consta "Demonstrativo das Vendas com 'Meia Nota'" elaborado pela fiscalização em que se relacionam as operações com 2 Pedidos com respectivos valores, e cujos documentos compõem dos dois anexos.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 293/307), informa-se ainda que:

- (a) foi lavrado auto de infração de IPI para exigência do tributo relativo aos produtos cuja descrição da Nota Fiscal não coincide com o 1º Pedido, além da redução do valor da mercadoria,
- (b) os originais dos Pedidos e das Notas Fiscais estão anexados à Representação Fiscal para Fins Penais,
- (c) a omissão de receita foi calculada com base nos depósitos bancários na conta de junho de novembro/96,
- (d) não obedeceu ao limite de 30% para compensação de prejuízo e da base de cálculo negativa da CSL.

A decisão monocrática manteve integralmente os lançamentos, tendo apreciado de forma minuciosa todos os itens levantados pela extensa impugnação (fls. 487/507).

No recurso voluntário de fls. 511/581 apresentou a empresa os seguintes argumentos, aqui expostos de modo resumido:

- (i) a decisão recorrida não está fundamentada, é omissa e contraditória, e não se apreciaram os argumentos de impugnação

Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

- (ii) os documentos fornecidos como cópia daqueles apreendidos não embasaram o auto de infração
- (iii) houve abuso de poder na apreensão de documentos, em desrespeito ao art. 35 da Lei 9.430/96, e sem identificação dos mesmos
- (iv) faltou convicção nos documentos apreendidos
- (v) o auto é nulo porque não se descreveu a matéria tributável e faltou capitulação legal
- (vi) o auto de infração é embasado em presunção
- (vii) é ilegítimo o lançamento do IR arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários, sendo que somente em meia dúzia de casos houve a prova de relacionamento entre depósito na conta corrente do diretor e a venda de produtos da recorrente
- (viii) a limitação da compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSL é inconstitucional e ilegal
- (ix) a base de cálculo do IRPJ e da CSL devem respeitar a dedutibilidade da própria CSL.

É o Relatório.



Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

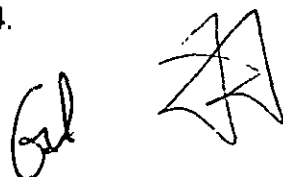
O recurso apresenta os requisitos de admissibilidade.

Em sede de preliminar, devem ser averiguados os seguintes argumentos da recorrente: a decisão seria omissa, sem fundamento e contraditória, não tendo sido apreciados os argumentos de impugnação; os documentos apreendidos não embasaram o auto; houve abuso de poder na apreensão dos documentos; não há descrição dos fatos nem capitulação legal.

Afasto de plano todos os itens de nulidade ou de anulabilidade da decisão e/ou do auto, levantados pela recorrente. De fato, a decisão *a quo* não é omissa, sem fundamento ou contraditória; tratou ela de todos os longos argumentos trazidos na impugnação.

Os itens mencionados como não analisados – VI lançamento com base em extrato bancário, e VIII Base de cálculo do IRPJ e CSL – foram expressamente tratados pelo DRJ, como se vê do item 2.1.8 (fls. 503/505) e do item 2.1.10 (fl. 505/506).

Quanto à apreensão de documentos, em que teria havido abuso de poder e que tais documentos não teriam suportado o lançamento, também melhor sorte não aguarda a recorrente. Na decisão monocrática ficou muito bem demonstrada a impertinência do entendimento da recorrente, pois a apreensão se deu pelo fato de o contador da empresa ter rasgado, durante a investigação, o comprovante de depósito de um valor “limão” em favor do diretor Carlos Eduardo Silveira Dal Pai, e ainda que estava legalmente permitida nos termos do art. 110 da Lei 4.502/64.

Handwritten signature and a rectangular stamp with a stylized 'A' or similar symbol.

Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

O procedimento reclamado pela recorrente, previsto no art. 35 da Lei 9.430 de 30/12/96, não poderia ter sido praticado pela fiscalização, porque essa norma foi editada mais de 30 dias após a apreensão (26/11/96).

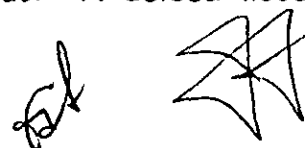
No tocante à suposta falta de embasamento do auto com os documentos apreendidos – cujo mérito de haver relação não cabe neste momento discutir – não seria motivo de anular o auto de infração. Não existe necessidade de relação causal entre uma apreensão de documentos e eventual auto de infração posterior.

O último item de preliminar é relativo à alegação de falta de descrição dos fatos e de capitulação legal também não há de ser acolhido, uma vez que os fatos estão amplamente narrados com documentos que atestam a apuração da fiscalização, e que permitem à empresa apresentar sua defesa administrativa. A capitulação legal também consta do auto de infração, tanto assim é que na própria defesa o contribuinte a ela se refere.

Passo ao mérito.

O trabalho fiscal merece credibilidade, porque conseguiu demonstrar que a empresa sistematicamente promovia o refazimento do Pedido para emissão da Nota Fiscal, com valores adulterados. No Demonstrativo de fls. 282/291 listaram-se mais de 300 operações em 6 meses, em que se encontra aquela em que se rasgou o comprovante de depósito bancário em favor do diretor Carlos Eduardo Silveira Dal Pai. Essas mais de 300 operações estão comprovadas pelos 1.024 documentos dos Anexos I e II, com os 1^{os} e 2^{os} Pedidos e respectivas Notas Fiscais, sendo que o 1^o Pedido era o verdadeiro com o valor integral e que o 2^o Pedido – alterado na matriz – era o suporte da Nota Fiscal subfaturada.

É bom notar que o recurso de 71 páginas em nenhum momento procurou enfrentar esse levantamento efetuado pela fiscalização. A defesa ficou



Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

restrita à alegação de que a apuração do valor por depósitos bancários é mera presunção.

Esse é o ponto de relevante discussão neste processo: está correta a apuração da omissão de receita suportada nos depósitos bancários do diretor da empresa?

De acordo com a recorrente, esse procedimento é incorreto, tendo em vista que apenas meia dúzia de depósitos teriam sido identificados como relacionados a operações de venda (fl. 553) e que o ônus da prova seria da Fazenda.

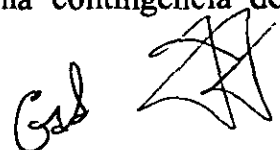
Mas, na verdade, foi detectado que o valor da diferença entre o 1º e o 2º Pedido era destinada a depósito em favor da conta bancária do diretor Carlos Eduardo. Isso, por si só, é suficiente para reverter o ônus da prova; isto é, cabe, a partir dessa prova, ao contribuinte demonstrar que as movimentações bancárias não eram relativas aos valores mantidos à margem da contabilidade da empresa.

Apesar de o relatório do Banco Bamerindus ser precário porque na maioria dos depósitos não se identifica o depositante em razão de “Fita DAT Danificada” ou que o depositante não se identificou, em alguns verifica-se que há coincidência entre representante comercial ou cliente da empresa e o depositante em favor do diretor.

Paulo Celso Bonilha bem estudou o assunto o encargo da prova e assim se manifesta:

“A necessidade de convencer a autoridade julgadora da procedência de suas afirmações e pretensões constitui, para a parte interessada, o encargo da prova. É o chamado ônus da prova (‘onus probandi’).

No âmbito do processo tributário, o tema reveste-se de complexidade, uma vez que o autor (contribuinte), embora tome iniciativa de agir, está na contingência de



Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

comprovar, desde a inicial, suas alegações, pois o Fisco opõe-lhe a cobrança, fundado em prévia comprovação da existência dos pressupostos que a autorizariam. Embora réu virtual, o Fisco já produziu sua prova ('instrução primária')."

E arremata:

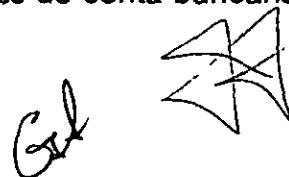
"A regra processual do ônus da prova, portanto, decorre do interesse da parte na afirmação do fato e na prova de sua existência." (Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário, in Processo Administrativo Fiscal, Ed. Dialética, 1995, págs. 131/2)

Ora, vejamos os fatos: demonstrou-se que a empresa subfatura; demonstrou-se que em uma dessas operações de subfaturamento, a diferença foi depositada na conta do diretor; demonstrou-se também que a conta do diretor tem movimentação expressiva com depósitos de várias regiões do país e que quase todo o valor ali depositado era retirado em dinheiro.

E mais: o diretor foi intimado a explicar e justificar todos os depósitos do período de junho a novembro/96 (relacionados em 17 páginas), sendo que a resposta foi de que não se lembrava.

Não há mais o que provar pelo Fisco. Prova a produzir teria a empresa para afastar a legítima presunção de que os demais depósitos – correspondentes ao subfaturamento comprovado – não se referem aos valores mantidos à margem da contabilização. Porém, invertendo seu estilo de muita verbosidade sobre teoria de presunção e fiscalização abusiva, neste particular calou-se.

Esta 8ª Câmara já se posicionou no sentido de que é legítima a tributação por omissão de receitas apurada por valores de depósitos de conta bancária mantida à margem da escrituração contábil e fiscal:



Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

IRPJ - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS - Legítima a tributação por omissão de receitas, quantificada pela diferença entre os valores depositados em contas correntes bancárias não contabilizadas e o total da receita de vendas registrada, quando a fiscalização carrega aos autos provas que evidenciam a prática do subfaturamento. (Ac. 108-04.785).

Quanto às argumentações sobre a limitação da compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa e sobre a formação da base de cálculo, entendo que a recorrente tem razão.

Compensação – limitação de 30%

Nos termos da Lei Complementar, o fato gerador do imposto de renda (art. 43 do CTN) é definido como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos, e a base de cálculo (art. 44 do CTN) como o montante real, arbitrado ou presumido, de renda ou dos proventos tributáveis.

Da análise do disposto no art. 43, do CTN, conclui-se que o aspecto material da incidência do IR é o **acréscimo patrimonial**, que, por sua vez, decorre, exclusivamente, da apuração do **LUCRO**, base de cálculo do referido tributo.

Conforme ensinamentos de Mizabel Abreu Machado Derzi *"...renda é produto, fluxo ou **acréscimo patrimonial**, inconfundível com o patrimônio de onde se promana, assim entendido o capital, o trabalho ou a sua combinação... **Lucro** somente haverá se houver **acréscimo de valor real ao patrimônio líquido de pessoa**, vale dizer, acréscimo ao resíduo do ativo (direitos-bens), após dedução do passivo (obrigações-débitos). Assim, tanto o aumento como a redução do lado passivo, afetam substancialmente o lucro ou o prejuízo. A comparação entre os patrimônios líquidos da pessoa jurídica no início e no fim do período, à moda alemã, é importante para se saber se houve **lucro, como renda tributável...**"* (artigo denominado Correção

Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

Monetária e Demonstrações Financeiras, Conceito de Renda, *in* RDT nº 53, págs. 131, 133 e 145 - grifou-se).

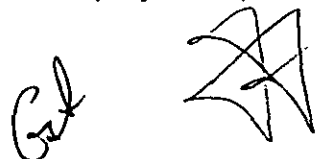
Pode-se ainda deduzir do disposto no art. 43, do CTN que o tributo deve incidir sobre riqueza nova, correspondente ao produto do capital ou do trabalho, e acréscimos patrimoniais; enfim, deve sempre superar o valor do capital. De acordo com José Luiz Bulhões Pedreira "o resultado positivo da Sociedade - denominado "lucro" - é renda financeira, ou seja, ganho financeiro originário de fluxo entrado no patrimônio da Sociedade empresária em razão do seu funcionamento que pode ser despendido sem prejuízo do capital estabelecido." (*in* Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia, Ed. Forense, 1989, págs. 180 a 182 – grifou-se).

Dessa forma, o lucro é sempre um acréscimo de riqueza, que não se confunde com o capital utilizado para gerar essa mesma riqueza.

O lucro é apurado por uma simples conta aritmética, correspondendo, assim, ao resultado das receitas (entradas) menos as despesas (saídas).

As perdas que se acumulam, decorrentes de despesas maiores do que as receitas, conformam os prejuízos de exercícios passados que precisam ser recuperados antes de se promover qualquer taxação. O contribuinte precisa ficar indene até repor o que perdeu, e poder recolher tributo sobre a renda. Se as perdas não forem integralmente reconhecidas, e **compensadas**, não existe a figura do lucro e, conseqüentemente, a figura de um imposto que incida sobre o lucro, denominado imposto de renda.

Contudo, para exata análise, as perdas em exercícios passados, que delapidaram o capital, devem ser levadas em consideração para que o lucro só seja considerado como acréscimo patrimonial -- e sujeito à tributação pelo IR -- após a recomposição do capital, assim verificado na sua fase anterior ao prejuízo que o diminuiu.

Handwritten signature and a circular stamp with a star-like symbol inside.

Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

Ou seja, depois da recomposição do patrimônio é que haverá aumento, majoração do capital, a ser considerado como tributável pelo IR.

Na balizada lição de Ricardo Mariz de Oliveira, o acréscimo patrimonial "exige que se deduzam prejuízos anteriores para que somente possa ser alvo de incidência o valor que representar efetivo aumento ao capital trazido pelos sócios para o empreendimento gerador do lucro" (in "Imposto de Renda e ICMS - Problemas Jurídicos", Dialética Edições, 1995, pág. 61 - grifos nossos).

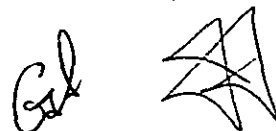
A necessidade de absorção da integralidade do prejuízo acumulado com lucros condiz com o princípio da capacidade contributiva e com o caráter de disponibilidade econômica. É que, enquanto a empresa estiver liquidando o passivo gerado pelo prejuízo anterior, os lucros não podem ser considerados como economicamente disponíveis.

Ressalte-se, por importante, que o **lucro** da pessoa jurídica é tudo que for efetivamente auferido pela pessoa jurídica durante sua existência, correspondendo à soma algébrica dos resultados de todos os exercícios, e não à soma apenas dos exercícios superavitários.

E mais. Nos termos do art. 189 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), o *lucro* é o **resultado do período diminuído dos prejuízos anteriores**, possibilitando, destarte, a determinação do acréscimo real do patrimônio.

Portanto, a compensação **integral** do valor dos prejuízos anteriores com proveitos de períodos posteriores sempre foi necessária à apuração do verdadeiro lucro das sociedades, para todos os fins de direito, sob pena de a exação atingir o patrimônio social, e não o ganho efetivo da pessoa jurídica.

Com efeito. Após um período de resultados negativos, que culminaram em prejuízo acumulado -- considerado como REDUTOR DO CAPITAL --, o lucro,

Handwritten signature and a circular stamp with a star-like symbol inside.

Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

auferido posteriormente, deve ser considerado como RECOMPOSIÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. Isso se denomina compensação de prejuízo.

Na realidade, a compensação de que ora se trata preexiste a qualquer reconhecimento legal, pois, em razão da **continuidade temporal** das empresas, não há como o lucro ser aferido simplesmente em períodos isolados. No meio dos empresários e economistas, é sabido que as sociedades que se constituem necessitam de um período variável para que iniciem a produção e comecem a obter resultados lucrativos. A lucratividade, no entanto, nunca é constante, sofrendo a interferência de inúmeros fatores, internos e externos, de ordem econômica e financeira; e dependendo, sempre, da oscilação do mercado interno ou internacional.

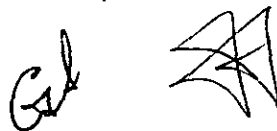
Antonio Roberto Sampaio Dória, no artigo publicado na Revista de Direito Tributário, vol. 53, "A Incidência da Contribuição Social e a Compensação de Prejuízos Acumulados", traduz com perfeição o entendimento:

*"... Ora, dada a **continuidade temporal das empresas**, caracterizadas modernamente como verdadeiras instituições, destacadas das pessoas que lhes detêm a propriedade do capital, pareceria irrisório definir como lucro, num dado ano, um valor positivo que desconhecesse os valores negativos de períodos anteriores, sendo que o escopo primeiro daquele é amortizar ou compensar estes..."* (Grifou-se).

(...)

Ora, o que vem a ser renda?

Segundo a abalizada lição de Rubens Gomes de Souza, o conceito de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio em um determinado momento. Patrimônio (ou capital) é o montante de riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio verificado entre dois momentos quaisquer de tempo (...) só é renda o acréscimo de patrimônio que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o

Handwritten signature and a circular stamp with a star-like symbol inside.

Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

patrimônio para o produzir: do contrário a renda se confundiria com o capital (Compêndio, pp. 197 e 198, ou em artigo na RDA 12/32).

(...)

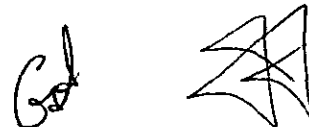
8. Dessa conceituação doutrinária, legal e jurisprudencial, segue-se que a renda das empresas é seu lucro, valor positivo, diminuído porém de prejuízos anteriores que devem ser dele abatidos, para que se possa determinar o acréscimo real obtido. Sem tal compensação, estaria a sociedade reduzindo seu patrimônio, valendo repetir Gomes de Souza: 'Só é renda o acréscimo de patrimônio que o produziu: do contrário a renda se confundiria com o capital'

Admitir-se a possibilidade da postergação da compensação de prejuízos ao longo do tempo (com a limitação de 30%), significa submeter a Recte. à necessidade de gerar lucro superior a **três vezes o prejuízo acumulado** para, somente assim, compensar a integralidade das suas perdas.

Ademais, há que se verificar caso com a particularidade do direito adquirido à compensação integral; se em 31/12/95 a empresa tinha o **direito de repor o seu patrimônio** (que se mostrava diminuído por prejuízos) **sem qualquer tributação**.

É que a compensação de prejuízos fiscais é um direito cujo exercício somente poderá ser verificado na apuração do lucro real. André Martins de Andrade corrobora a assertiva:

"...o termo inicial para a comparação patrimonial somente pode ser um momento em que o patrimônio exprima resultado positivo (depois de uma consideração global), sob pena de tributar-se mera recomposição patrimonial ao invés do efetivo acréscimo..." (in Imposto de Renda - Alterações Fundamentais, Dialética Edições, artigo denominado "A Ilegitimidade das Limitações à Compensação de Prejuízos Fiscais", pág. 25 - grifou-se).



Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

É aqui, pois, que se insere o conceito e alcance do **direito adquirido**, como sendo aquele que prestigia o direito nascido em determinado momento, **segundo a lei vigente, mas que somente poderá ser exercido posteriormente, ainda que sob a égide de nova lei**. Veja-se a lição de Ricardo Mariz de Oliveira:

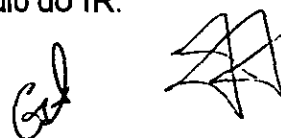
"O raciocínio seria: a condição de haver lucros é resolutiva, de tal arte que existe o direito à compensação desde a percepção do prejuízo, o qual somente se resolverá futuramente se ocorrer o decurso do prazo que a lei tiver marcado sem que tenha havido lucros para absorvê-lo. Assim, o direito já adquirido, embora sob condição resolutiva, não poderia ser afetado por novas leis, perecendo apenas se a condição não se implementar." (in Imposto de Renda e ICMS - Problemas Jurídicos, Editora Dialética, São Paulo, 1995 - grifou-se)

A jurisprudência confirma o entendimento:

*"Ora, mudada a sistemática, quando já havia o direito de fazer a dedução até quatro anos-calendários antes da vigência da Lei 8.981/95, sem qualquer limite, é evidente que se atingiu situação já adquirida, embora ainda não totalmente exercitada (...) **Não se trata de expectativa de direito, porém de direito adquirido, que, frise-se, há de ser respeitado**" (in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 16, Editora Dialética, 1997, pág. 34 - grifou-se).*

Lembre-se, ainda, que, na legislação do imposto de renda, o lucro real é definido como "o *lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento*" (art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 e art. 193, do RIR/94).

Por outro lado, não se deve esquecer que o **resultado** das adições e exclusões, inclusive a compensação de prejuízos fiscais ou de bases de cálculo negativas -- que é uma forma geral de exclusão -- deve sempre corresponder a um **acréscimo patrimonial**, para o fim de determinar a base de cálculo do IR.



Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

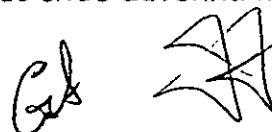
Não se nega ao legislador ordinário o poder para adicionar ou excluir do lucro líquido qualquer entrada ou saída do patrimônio da pessoa jurídica, desde que respeitados os limites estabelecidos em normas superiores, principalmente as constitucionais.

A Constituição Federal de 1988 (arts. 153, III, e 195, I) não definiu expressamente nem limitou os conceitos de renda e lucro, sobre os quais incidem o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. A seu turno, a lei ordinária e regulamentar - hierarquicamente inferior -, ao disciplinar a Constituição, não conceituou renda e lucro de modo particular, próprio e específico para fins tributários em confronto com a lei maior. Portanto, quando o Texto Constitucional utiliza determinado termo, deve o mesmo ser interpretado segundo o Direito Privado e com base nele (**art. 110 do Código Tributário Nacional - CTN**). Esse entendimento já é confirmado pelo Plenário do STF, ao julgar o RE nº 166.772-9/RS.

Portanto, ao serem editadas as Leis 8.981/95 e 9.065/95, determinando o limite de 30% para compensação de prejuízos acumulados, distorceu-se a definição da base de cálculo do IR, determinada pelo art. 43 do CTN (Lei Complementar), de modo a incidir tais tributos sobre algo que não é lucro no sentido de acréscimo ao patrimônio, o que acabou por ferir frontalmente a Constituição Federal (arts. 145, § 1º, 148, e 150, IV).

A doutrina e a jurisprudência acompanham o entendimento ora expressado:

*“Quebra-se, com isso, a unicidade do imposto sobre a renda, princípio de suma relevância para se apurar a pessoalidade e a **capacidade contributiva** do sujeito passivo, conforme impõe o art. 145, § 1º da Constituição. Ora, a renda tributável como lucro real corresponde ao aumento de patrimônio líquido gerado pela empresa no período. A mesma pessoa somente tem um patrimônio. O lucro acrescenta-lhe valor e o prejuízo reduz-lhe valor (não importa de onde advenham,*



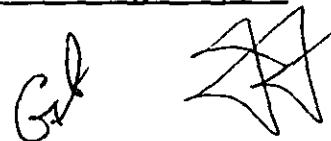
Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

de ganhos de capital, de atividades operacionais ou não-operacionais). Tributar "rendimento" de certa atividade em separado embora inexista lucro, embora inexista acréscimo patrimonial, é converter o imposto de renda em imposto sobre o patrimônio, sem edição de lei complementar, sem licença constitucional.

(...)

A Constituição brasileira consagra a unicidade do imposto de renda, pois estabelece que ele deve ser a um só tempo universal (art. 153, par. 2º, I) e pessoal (art. 145, § 1º). Rendimentos segregados, tributados em separado, quando a pessoa tem perda ou prejuízo, é tributação objetiva, que desconsidera a força econômica da pessoa, assim como a periodização de duração excessivamente curta" (Mizabel de Abreu Machado Derzi, in 'Grandes Questões Atuais do Direito Tributário' – Revista Dialética de Direito Tributário, 1997, p. 205 e 221).

"Cuida-se de agravo de instrumento contra decisão que, em sede de mandado de segurança, indeferiu liminar objetivando assegurar o procedimento de **compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa**, por ocasião da apuração do IRPJ e CSL, nos moldes previstos na **Lei nº 9.065/95**, sem as limitações previstas pelos seus arts. 15 e 16. (...) Reconhecida pela lei a possibilidade de compensar prejuízos acumulados, com os verificados a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 (Lei nº 8.981/95, arts. 42 e 58; Lei nº 9.065/95, arts. 15 e 16), mas postergado o seu integral aproveitamento com lucros dos exercícios subseqüentes, dá contornos de bom direito à alegação de que equivale, na prática, à instituição de **empréstimo compulsório**, à margem das limitações constitucionais do poder de tributar, eis que ausentes as condições previstas no art. 148 da Constituição. Ademais disso, tratando-se de hipótese assemelhada a da **Lei nº 8.200/91**, milita a favor da agravante os precedentes deste Tribunal (AI na REOMS nº 94.03.47561-7). (...) Por tais fundamentos, suspendo os efeitos da decisão agravada, que poderia causar danos à parte, até julgamento do recurso pela Turma, a fim de que a agravante possa exercitar o procedimento da compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, por



Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

ocasião da apuração mensal do IRPJ e CSL, nos moldes da Lei nº 9.065/95, sem as limitações previstas em seus arts. 15 e 16." (A.I. nº 42271 - SP - Reg. nº 96.03.055741-2 - TRF 3ª Região - Relatora Juíza Diva Prestes Marcondes Malerbi - doc. 6 - grifou-se)

"Tributário. Contribuição Social Sobre o Lucro. Base de Cálculo. Prejuízos Acumulados. Compensação. Parágrafo Único do Art. 44 da Lei nº 8.383/91.

Os prejuízos acumulados devem ser considerados na determinação da base de cálculo da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, sem o que estarão sendo violados o seu art. 2º, § 1º, alínea "c", c/c o art. 189 da Lei nº 6.404/76. Lucro, ou renda, segundo o CTN, é acréscimo patrimonial, e este não se verifica enquanto os prejuízos não são recuperados. O que se tem, até então, é recuperação e não acréscimo de patrimônio. E utilizar tributo sobre a renda, ou sobre o lucro, para atingir o patrimônio, é utilizar o tributo com efeito de confisco, contrariando o inciso IV, do art. 150 da Constituição Federal. (...)

Indiscutível o direito à compensação dos prejuízos acumulados em um determinado período com lucros relativos a período posterior(...). Apelação provida." (Apelação em Mand. Seg. 46.007- CE 94.05.33277-5 - Relator Juiz Hugo Machado Brito - DJU de 11.8.95, p. 50475 - grifou-se)

Base de cálculo

Antes da análise propriamente dita da correta base de cálculo, não é demais lembrar que, na definição de tributo constante no art. 3º do Código Tributário Nacional, consta expressamente que o instituto não tem caráter sancionatório. Portanto, a penalidade ao contribuinte deve corresponder apenas e tão somente às multas previstas na legislação. Desse modo, o IRPJ e também a CSL devem ser calculados levando em consideração as normas aplicáveis, ainda que algumas delas prevejam o abatimento de outros tributos também não pagos e objeto de lançamentos decorrentes.

Cal

Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

Aliás, esse é o raciocínio aplicado quando em uma fiscalização apura-se receita não tributada e o contribuinte possui prejuízo a compensar. Por que se reconhece a possibilidade da compensação ? Porque o AFTN deve reconstituir a parcela do lucro tributável que foi omitida, e aplicar a ela exatamente o complexo de normas jurídicas latentes no momento do fato gerador.

Assim, não vejo diferente a situação em que o agente autuante tenha verificado omissão de receita e faça lançamentos de IRPJ, CSL, COFINS e PIS; a penalidade está na multa de ofício e nos juros de mora, e não na apuração da base de cálculo do tributo, sem considerar exclusões ou abatimentos constantes em lei.

Não cabe ao agente da administração, nem ao julgador, estabelecer obrigação fiscal além do que está previsto na legislação. Ainda que se perceba a intenção de sonegar tributos, não se pode exigir do contribuinte prestação maior do que a lei estabelece. A sanção para a fraude, simulação, má-fé está na multa e, a partir de 1990, na tipificação de uma das hipóteses de crime fiscal; mas nunca no tributo em si.

O tributo nasce pelo acontecimento da hipótese legal no mundo fenomênico, e não pelo descumprimento de qualquer norma jurídica.

Porém, o art. 179 do RIR/94 prevê que a base de cálculo do IRPJ é o lucro real correspondente ao período-base de incidência. O lucro real é o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo RIR (art. 193). Por outro lado, a receita líquida – necessária para obtenção do lucro bruto, início da apuração do lucro líquido – corresponde à receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos incondicionais e dos impostos incidentes sobre as vendas (Decreto-lei 1.598/77, arts. 11 e 12; Lei 6.404/76, art. 187, II).

Dessa forma, deve ser atendido o disposto no art. 16 do Decreto-lei 1.598/77, que estabelece que os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa

Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

operacional, devendo ser excluídas da dedutibilidade as multas por infrações fiscais e a própria provisão para o IRPJ (art. 282, RIR/94).

Assim, entendo que a CSL deve ser considerada como despesa para apuração da base de cálculo do IRPJ (nos termos da IN 198/88, item 7), pois constatados conjuntamente, bem assim devem ser considerados na apuração do lucro líquido – nos cálculos do IRPJ e da CSL – os tributos incidentes sobre o faturamento.

O entendimento já está presente no repertório de jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - 1- Em se tratando de contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejudgado na decisão do processo relativo à contribuição.

2-Excluem-se do resultado do exercício, para determinação da base de cálculo da exigência, o valor da própria Contribuição Social, do PIS e do FINSOCIAL, lançados de ofício. (Acórdão nº : 107-04.305).

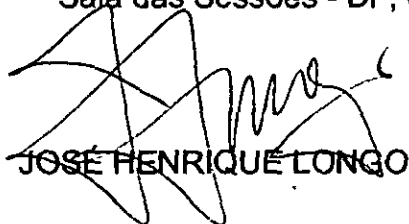
IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - DESPESAS/CUSTOS INEXISTENTES - Somente é dedutível a despesa que, além de atender os requisitos legais de dedutibilidade, tenha a sua existência devidamente comprovada através de documentos hábeis e idôneos.

Ajusta-se a base de cálculo do IRPJ pelo cômputo da contribuição social exigida na autuação decorrente. (Acórdão n.º: 103-18.010)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é o valor positivo do resultado do exercício, já computado o valor da contribuição devido. (Acórdão nº: 103-18.907)

Diante do exposto, afasto as preliminares arguidas e dou parcial provimento para cancelar a parte relativa à limitação da compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa e para determinar sejam recalculadas as bases de cálculo do IRPJ e da CSL, delas se abatendo o próprio valor da CSL.

Sala das Sessões - DF, em 12 de maio de 1999


JOSE HENRIQUE LONGO



Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

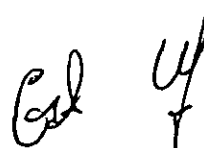
Peço vênia ao nobre Relator e aos que o acompanharam para divergir no tocante ao item da limitação à compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

Faço-o independentemente do brilhantismo do voto do ilustre Relator, pois defendo tese no sentido de que este Colegiado, órgão do Poder Executivo, não tem competência para negar vigência a lei constitucionalmente editada.

Extrai-se, com clareza meridiana, dos dispositivos aplicáveis à espécie, que o legislador pátrio quis impor a indigitada limitação, sem que até o presente momento qualquer pronunciamento relevante das Cortes Supremas tenham considerada inconstitucional tal norma.

Os artigos 15 e 16 da Lei 9065 estão assim redigidos:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto sobre a Renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.



Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no artigo 58 da Lei n. 8.981/95.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

Impossível permitir a compensação sem negar vigência ao texto da Lei.

Considerando ainda que estar em testilha com o Código Tributário Nacional, norma materialmente complementar à Carta Magna, é matéria de caráter constitucional, exsurge portanto impedimento claro a este Colegiado de declarar inconstitucionalidade de norma constitucionalmente editada, sancionada ainda pelo Chefe do Poder do qual pertencente.

Cabe ao Conselho de Contribuinte a interpretação das normas e sua aplicação ao fato concreto, não porém negar vigência à norma, sobre a qual não pairam dúvidas acerca de seu conteúdo objetivo.

Assim, considero que o controle de constitucionalidade das leis pertence ao Poder Judiciário, de forma difusa ou concentrada, e só a este Poder. Somente na hipótese de reiteradas decisões dos Tribunais superiores é que se poderia, haja vista a vantagem que a celeridade processual traria a ambas as partes,



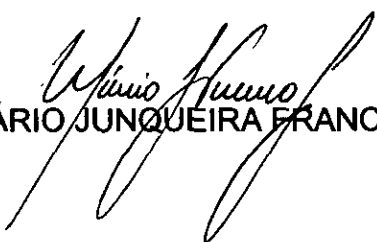
Processo nº : 10935.002724/97-24
Acórdão nº : 108-05.723

considerar hipótese na qual este Colegiado viesse a deixar de aplicar texto legal ainda não extirpado de nosso ordenamento pátrio pelo Senado Federal.

Como esta última não é a hipótese do autos, peço vênia ao ilustre Relator, e nego provimento neste item, acompanhando-o, entretanto, para permitir a dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ e da própria CSLL, por ser medida de melhor técnica tributária e condizente com o sistema de tributação inerente a ambos os tributos no ano-calendário em foco.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 12 de maio de 1999


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

