



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001400/00-19  
Recurso nº : 131.948  
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Ex(s): 1996  
Recorrente : PEDRO STRESSER & FILHOS LTDA.  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR  
Sessão de : 13 de junho de 2003  
Acórdão nº : 103-21.295

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA ANTERIOR. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30% - Em cada mês a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado, não pode ser reduzido em mais de 30% do seu valor pela absorção de base de cálculo negativa anterior pendente de compensação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - Os julgadores administrativos não tem competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade de Lei legitimamente inserida no ordenamento jurídica nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PEDRO STRESSER & FILHOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Víctor Luís de Salles Freire (Relator) e Julio Cezar da Fonseca Furtado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Nadja Rodrigues Romero.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
NADJA RODRIGUES ROMERO  
RELATORA-DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 15 SET 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOÃO BELLINI JÚNIOR, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE e ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA.

131.948\*MSR\*22/08/03





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001400/00-19

Acórdão nº : 103-21.295

Recurso nº : 131.948

Recorrente : PEDRO STRESSER & FILHOS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata o vertente procedimento de auto de infração lavrado a partir de certas irregularidades apontadas em revisão de declaração de rendimentos relativa ao ano-calendário de 1995 e que acarretaram a exigência de CSLL.

Ao que se colhe da folha de continuação do Auto de Infração a infração decorre, ora de "compensação a maior do saldo de base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da contribuição social sobre o lucro líquido", ora de "compensação da base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da contribuição social sobre o lucro líquido superior a 30% do lucro líquido ajustado".

Devidamente cientificada do lançamento a parte recursante apresenta sua impugnação às fls. 56/57 onde requer o cancelamento do auto de infração haja vista, de um lado, que pertinentemente ao "mês de janeiro de 1994, não fora considerada, a BASE DE CÁLCULO NEGATIVA EXISTENTE EM 31 DE JANEIRO DE 1994... que somada ao prejuízo do próprio mês, totalizada (sic) uma Base de Cálculo Negativa nesta data" e, de outro lado, que no ano base de 1995 somente utilizaram a "compensação integral da Base de Cálculo Negativa da CSLL originada nos anos base 1992; 1993 e 1994, sendo que com relação a Base de Cálculo Negativa originada no próprio ano base" foram respeitados "os limites de compensação de 30%".

Ademais, argumenta sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade da lei 8.981/95 por supostamente ferir os princípios da anterioridade e publicidade.

Finalmente, aduz que deveria gozar dos mesmos benefícios trazidos pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, que, através de seu art. 5º, § 6º, inciso I e IV, não limitou a 30% a compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001400/00-19

Acórdão nº : 103-21.295

A r. decisão pluricrática de fls. 64/69 emanada da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba entendeu de manter integralmente o lançamento”

No particular o veredicto assim se ementou:

“BASE DE CÁLCULO NEGATIVA ANTERIOR. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30% - O lucro líquido ajustado não pode ser reduzido em mais de 30% do seu valor pela absorção de base de cálculo negativa anterior pendente de compensação..

INCONSTITUCIONALIDADE - Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias, tarefa privativa do Poder Judiciário.”

Inconformado formula o sujeito passivo seu apelo a esta instância recursal onde, retomando seus argumentos defensórios, repete que a Lei 8.981/95 fere os princípios da anterioridade, do direito adquirido e da irretroatividade da lei tributária, além de agredir o “conceito de renda e de lucro”.

Foram arrolados bens

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001400/00-19  
Acórdão nº : 103-21.295

VOTO VENCIDO

Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, Relator

O recurso foi oferecido no trintídio e, ademais, providenciou o sujeito passivo ao arrolamento de bens do seu ativo. Portanto presentes os pressupostos processuais dele tomo o devido conhecimento.

No âmbito da matéria tributável versando a chamada “trava” tenho ficado vencido nesta Câmara e também na Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Todavia insisto no meu posicionamento e me reporto ao entendimento abaixo já reproduzido em outra oportunidade:

“Ao instituir, através do artigo 153, inciso II, da Constituição Federal, o Imposto Sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, o legislador o fez sem se preocupar em garantir aos termos ali usados, qualquer definição.

Incorporado pelo sistema constitucional promulgado em 1988, por ser perfeitamente absorvível e cabível aos mandamentos exarados no Título IV da Lei máxima, “Da Tributação e do Orçamento”, coube ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.712/66), conferir os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza a serem usados pela União Federal, no papel de sujeito ativo da relação obrigacional tributária, quando do exercício da cobrança do IRPJ.

Ali verificamos, através da leitura do artigo 43, que as conceituações utilizadas não ferem o ordenamento constitucional. O que se pode concluir, e que aliás já restou pacificado não só pela melhor doutrina pátria, mas também pela jurisprudência dos tribunais superiores, é que o Direito brasileiro adotou, como crédito de conceituação de renda, a teoria do acréscimo patrimonial.

O termo acréscimo patrimonial, se tomado por si só, seria alvo de dúvidas em potencial, já que quando falamos em acréscimo patrimonial, consideramos apenas sua acepção, o que nos faz incorrer na heresia de desconsiderarmos tudo aquilo que foi consumido no período.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001400/00-19  
Acórdão nº : 103-21.295

Melhor explicando, se considerássemos os resultados de uma empresa em determinado período, levando em conta apenas as entradas ocorridas, e, ao mesmo tempo, ignorássemos todo o custo de produção e o capital investido no processo de produção no mesmo período, obviamente nos depararíamos com um resultado positivo, raciocínio em acordo com a própria definição de resultado do exercício. Entretanto, nunca estaríamos diante de um resultado positivo, melhor dizendo, de um acréscimo patrimonial, se considerássemos aqueles fatores, e os mesmos fossem maiores do que as entradas ocorridas no período. Se assim fosse não haveria lucro.

Veja a este respeito os conceitos de lucro e resultado do exercício conferidos pelo legislador no âmbito da Lei 6.404/76, através do artigo 189 e seguintes:

"resultado do exercício é o lucro sem a dedução dos prejuízos acumulados e da provisão para o imposto de renda;  
lucro é o resultado do exercício com a dedução dos prejuízos acumulados e da provisão para o imposto de renda."

Ou seja, quando tratamos da tributação sobre a renda, tratamos na verdade da tributação sobre a parcela correspondente ao acréscimo patrimonial, que é, de acordo com o próprio Regulamento do Imposto de Renda, o "lucro real", base de cálculo do imposto de renda.

E para que se chegue aos números correspondentes ao lucro real auferido pela empresa, devem ser consideradas tanto as grandezas negativas quanto as grandezas positivas que o compõem. Devem ser levados em consideração os custos, as despesas operacionais e as provisões dedutíveis, em contra partida a receita líquida apurada.

No caso, bem observado o demonstrativo em anexo ao lançamento, verifica-se que os prejuízos referenciados ocorreram dentro do próprio ano de 1995 e não, como em outros casos, dentro do chamado estoque de prejuízos ao final do ano de 1994. E aqui, portanto, não teria cabimento a discussão do chamado direito adquirido do contribuinte à fruição do prejuízos anteriores à introdução da chamada "trava fiscal", mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001400/00-19  
Acórdão nº : 103-21.295

apenas o direito de afastar a limitação para, em última análise, não sofrer tributação irregular sobre seu patrimônio, com desvirtuamento do fato gerador.

O direito à compensação de prejuízos foi introduzido em nosso ordenamento jurídico no ano de 1947, através da Lei n.º 154, perdurando sem alterações significativas até o advento do indigitado diploma legal.

Isto porque, apesar de, em alguns momentos o legislador ter alterado o critério temporal para aproveitamento dos prejuízos acumulados em exercícios posteriores, nunca havia limitado o direito de maneira tão significativa como o fez através dos artigos 42 e 58 da Lei n.º 8.981/95. E mais, com a edição daquele diploma legal, pretendeu ainda fazê-lo aplicável no próprio exercício de 1995, no que diz respeito aos prejuízos gerados no ano-base de 1994, em clara afronta a vários princípios de nosso Estado Democrático de Direito, entre eles o da irretroatividade e o da anterioridade. Além disso, a medida ofende ainda o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, ambos consagrados pelo texto de nossa Carta Magna, senão vejamos.

Pelo comando do artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, *"As leis não podem retroagir, alcançando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada"*. Note que o texto é claro ao vedar atrocidades por parte do legislador infra-constitucional, no que se refere à edição de leis que prejudiquem, entre outros, os direitos adquiridos, definidos pelo artigo 6º, § 2º da "Lei de Introdução ao Código Civil" como *"...aqueles cujo começo do exercício tenha termo prefixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.."* Com isso, o legislador quis dizer que as leis são produzidas para vigorarem no futuro, sob pena de desfazerem uma situação que se encontrava em pleno acordo com o sistema normativo até então vigente. Não se deve confundir a aquisição do direito com o seu exercício.

No que se refere ao ato jurídico perfeito, a mesma "Lei de Introdução ao Código Civil", ao conceituá-lo através do artigo 6º, § 1º, o reputa como o *"...já consumado segundo a lei vigente ao tempo que se efetuou."* Ou seja, trata o ato jurídico perfeito de um direito consumado e inatingível por qualquer lei nova.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10980.001400/00-19  
Acórdão n.º : 103-21.295

Até a edição da Lei n.º 8.981/95, a matéria da compensação dos prejuízos fiscais vinha sendo tratada pela Lei n.º 8.541/92, a qual, apesar de ter fixado limite temporal no que se refere ao aproveitamento dos prejuízos, não impôs qualquer limite ao montante a ser compensado.

Como já vimos anteriormente, somente com o advento da Lei n.º 8.981/95, é que passou-se a limitar o montante dos prejuízos acumulados passível de dedução na base de cálculo do IRPJ.

Poderia então o Fisco aduzir que a regulamentação já estava em vigor, já que a Medida Provisória n.º 812, que possui força de lei, foi editada em 1994. Entretanto, editada em 1994, passaria a produzir efeitos tão só a partir de 1995. Daí se conclui que tal diapasão só é aplicável aos prejuízos produzidos a partir do ano de 1995. Quanto aos prejuízos de 1994, podem os mesmos, sem margem de dúvidas, ser totalmente aproveitados na declaração do exercício de 1995, ano-base de 1994, por configurarem um direito adquirido do contribuinte e, ao mesmo passo, um ato jurídico perfeito, já que a legislação vigente à época de sua gênese assim permitia. Lembremos que pelo princípio da anterioridade, a lei nova só produz efeitos, no âmbito do Direito Tributário, a partir do ano seguinte.

Voltemos então ao conceito de renda, muito necessário para o desate desta causa. Não obstante se tratar de um conceito um tanto indefinido no contexto do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, a liberdade conferida ao legislador para atribuí-lo, não se confunde, todavia, com os critérios a serem seguidos pelo legislador no processo legislativo. Nem tampouco pode o legislador descaracterizar qualquer critério da regra-matriz da hipótese de incidência do IRPJ.

E isto é relevante de ser mencionado, uma vez que, o legislador, ao editar a Lei n.º 8.981/95, por uma lado pretendeu fazê-la aplicável ao próprio exercício de 1995, ano-base de 1994, em total dissonância com os princípios mencionados, e por



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001400/00-19  
Acórdão nº : 103-21.295

outro lado, passou a tributar fato imponible completamente diverso daquele previsto na Lei Máxima e no Código Tributário Nacional como passível de incidência do IRPJ.

Tomemos a seguinte situação a título de exemplo: certo contribuinte apresenta resultado negativo em determinado exercício. No exercício seguinte, auferiu resultado positivo mas, em respeito à Lei n.º 8.981/95, compensa, para formação da base de cálculo do IRPJ, apenas 30% dos prejuízos acumulados, apresentando ao final base de cálculo positiva, e, portanto, tributável. Vale dizer que se pudesse compensar os prejuízos integralmente, continuaria apresentando base de cálculo negativa, não tributável.

Através desse exemplo notamos que o paradoxo entre realidade dos fatos e a realidade pretendida pelo legislador é gritante. Isto porque, o contribuinte, antes possuidor do direito de compensação integral dos prejuízos acumulados, o que lhe garantia a possibilidade de composição patrimonial, agora se vê tomado por um futuro incerto, uma vez que o fisco passou a tributar-lhe, a título de renda, o que renda não é.

Na verdade, o fisco, através da aplicação da Lei n.º 8.981/95, passou a tributar uma ficção legal, passou a tributar o que não é lucro, recomposição patrimonial, lucros fictícios. Mesmo que disponha de certa margem de discricionariedade para definir o conceito de renda, não pode fazê-lo de maneira tão esdrúxula, desnaturando a própria base de cálculo do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, que, no Texto Maior e no Código Tributário Nacional giram em torno da teoria do acréscimo patrimonial.

A medida desrespeita o próprio princípio da continuidade das empresas, pois impossibilita que recomponham os prejuízos acumulados em períodos anteriores em exercícios futuros, o que lhes garantiria saúde e competitividade, dentro dos ditames constitucionais da ordem econômica.

Esta questão já foi por diversas vezes objeto de manifestação por parte desta e de outras Câmaras, no mesmo sentido, como verifica-se no Acórdão proferido no 131.948\*MSR\*22/08/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001400/00-19

Acórdão nº : 103-21.295

recurso n.º 117.702, em que atuou como relator o Ilmo. Sr. Dr. Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, de seguinte ementa:

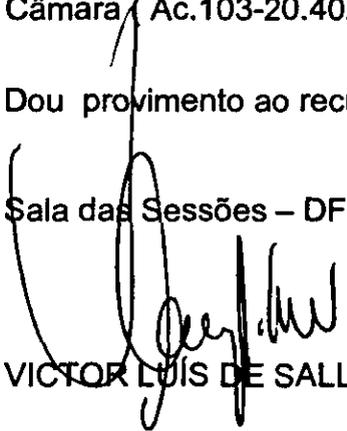
*"IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITAÇÃO. RETROATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DO DIREITO ADQUIRIDO. O limite imposto pela Lei n.º 8.981, de 1995, diploma resultante da conversão, em Lei, da Medida Provisória n.º 812, de 1994, tem aplicação aos prejuízos apurados a partir do ano-calendário de 1995, não alcançando os prejuízos verificados até 31 de dezembro de 1994, sob pena de ofensa ao princípio constitucional que resguarda o direito adquirido.*

*Recurso conhecido e provido, em parte."*

No caso em tela os prejuízos dos quais utilizou-se o contribuinte na formação da base de cálculo do IRPJ foram gerados no curso do ano base e assim inconstitucional se me afigura a exigência em tela. Acresce notar, ainda, que o legislador estabeleceu uma odiosa discriminação entre contribuintes com comportamento diversificado no curso do período base, permitindo para os sujeitos meramente à antecipação a fruição dos prejuízos no ano base, enquanto que para os sujeitos ao pagamento mensal a fixação da "trava". É pois mais um motivo para afastar-se o lançamento, até em respeito à manifestação anterior desta Câmara (Ac.103-20.402)."

Dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 13 de junho de 2003

  
VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE 



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001400/00-19  
Acórdão nº : 103-21.295

VOTO VENCEDOR

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO - Relatora-Designada

Trata-se de recurso interposto contra a exigência fiscal decorrente da compensação a maior do saldo da base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no ano-calendário de 1995 e de compensação da base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL superior a 30% do Lucro Líquido Ajustado.

Os argumentos de defesa da recorrente estão centrados no ferimento, pelas Leis nºs 8.981 e 9.065, ambas de 1995, a seu ver, nos princípios constitucionais da anterioridade, do direito adquirido e da irretroatividade da lei tributária, além de agredir o "conceito de renda e de lucro"..

Fico nesse aspecto com a sábia recomendação do Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho - Procurador da Fazenda Nacional - em artigo de sua lavra, publicado no Repertório IOB de Jurisprudência de maio/2000 sob o título: O Exame da Constitucionalidade no Processo Administrativo Fiscal:

*Em relação aos órgãos julgadores administrativos (..) estou que, embora a legislação infraconstitucional acerca do processo administrativo fiscal e da competência dos órgãos administrativos decisores não tenha deixado essa matéria explicitada, como o Estatuto Político de 1988 assegurou aos litigantes e aos acusados em geral, também no processo administrativo o contraditório e a ampla defesa, só posso entender que ao administrado foi garantido o direito de argüir a inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo que serviu de supedâneo do lançamento ou da autuação, tendo sido dada, conseqüentemente aos órgãos julgadores administrativos a competência para aplicar a Lei constitucional e deixar de aplicar o diploma legal, no caso concreto, por considerá-lo inconstitucional.*

(...)

*Contudo, ainda na esfera federal, penso que esses órgãos julgadores devem observar a máxima ponderação em suas decisões, evitando*

*nada*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001400/00-19

Acórdão nº : 103-21.295

*considerar inconstitucional norma ainda não examinada pelo Supremo Tribunal Federal, devendo adotar os precedentes de nossa Corte Constitucional, e, quando existente, as interpretações jurídicas da Advocacia Geral da União, devidamente aprovadas pelo Presidente da República.*

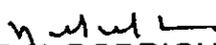
A normas que regem essa matéria estão legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional. A apreciação dos argumentos da recorrente acha-se reservada ao Poder Judiciário. Os mecanismos de controle da constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, essa prerrogativa.

Aliás o Superior Tribunal de Justiça, ainda que não detenha a palavra final sobre o tema, tem sinalizado em favor do fisco como se vê em recente decisão no REsp 154.175-CE, Relatado pela Ministra Eliana Calmon, julgado em 25/4/2000:

*IMPOSTO DE RENDA - DEDUÇÃO DO PREJUÍZO - A Lei nº 8.981/95 (MP nº 812/94) não violou os arts.43 e 110 do CTN ao limitar em 30%, a partir de janeiro de 1995, a dedução no Imposto de Renda do prejuízo das empresas - prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas apuradas e registradas no LALUR. A dedução continua integral porque nada impediria que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, conforme o art. 52 da citada lei. O diferimento da dedução, assim como as adições, exclusões ou compensações prescritas e autorizadas pela legislação tributária, é concedido ao sabor da política fiscal para cada ano. Inexiste direito adquirido à dedução de uma só vez. Precedentes citados: REsp 181.146-PR, DJ 23/11/1998, e REsp 168.379-PR, DJ 10/8/1998.*

Assim, oriento meu voto no sentido de se negar provimento ao recurso interposto pela interessada.

Sala das Sessões - DF, em 13 de junho de 2003

  
NADJA RODRIGUES ROMERO