



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-7

Processo nº. : 11030.001324/00-06
Recurso nº. : 130.115
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.: 1997 a 1999
Recorrente : CONSTRUTORA VIERO LTDA.
Recorrida : DRJ em SANTA MARIA - RS
Sessão de : 06 de novembro de 2002
Acórdão nº. : 107-06.871

CUSTOS OPERACIONAIS - DOCUMENTAÇÃO FISCAL INIDÔNEA - Legítima a glosa de custos calcados em documentação fiscal de emissão de empresas sumuladas pelo fisco estadual como entidades emitentes de "notas frias", mormente quando ,no caso, sequer foram comprovados os pagamentos das "operações" de compra e o efetivo ingresso das mercadorias no estabelecimento do adquirente.

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - A dedutibilidade de dispêndios realizados a título de custos e despesas requer a prova, por meio de documentação hábil e idônea, das respectivas operações. Impõe-se também que sejam necessárias à atividade da empresa ou à respectiva fonte produtora.

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – LIMITES – LEI N° 8.981/95, ARTS. 42 E 58 - Para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, no exercício financeiro de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízos, como em razão da compensação da base de cálculo negativa da contribuição social.

MULTA QUALIFICADA - Correta a aplicação da multa de lançamento *ex officio* de 150%, prevista no artigo 728, inciso III, do RIR/80, pela utilização de documentos fiscais ideologicamente falsos na comprovação de custos.

LANÇAMENTO DECORRENTE

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente, quanto não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA VIERO LTDA.

Processo nº. : 11030.001324/00-06
Acórdão nº. : 107-06.871

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



JOSE CLEVIS ALVES
PRESIDENTE



NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES.

Processo nº. : 11030.001324/00-06
Acórdão nº. : 107-06.871

Recurso nº. : 130.115
Recorrente : CONSTRUTORA VIERO LTDA.

RELATÓRIO

CONSTRUTORA VIERO LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 725/778, do Acórdão nº 211, de 16/01/2002, proferido pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria – RS, fls. 660/716, que julgou parcialmente procedente os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de IRPJ, fls. 005 e Contribuição Social, fls. 009 e fls. 012.

Consta na Descrição dos Fatos que a exigência fiscal foi constituída em razão da utilização de notas fiscais inidôneas e pela falta de comprovação de custos.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 301/353, seguiu-se a decisão de primeira instância, assim ementada:

"IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do IRPJ poderá ser reduzido em, no máximo, 30% de seu valor.

GLOSA DE CUSTOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.

A utilização de notas fiscais inidôneas para escriturar custos, aliado ao fato da falta de comprovação das operações, bem como do seu pagamento, autoriza a glosa dos custos e a tributação dos valores correspondentes.

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade das despesas está condicionada à certeza quanto à sua realização, requerendo prova

documental hábil e idônea das respectivas operações e da sua necessidade às atividades da empresa.

MULTA QUALIFICADA. DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS.

A apropriação de custos, respaldada em documentos fiscais inidôneos e aliada a não comprovação da efetividade da operação, justifica a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

INCONSTITUCIONALIDADE.

As autoridades administrativas não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder Legislativo. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

CSLL

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

LANÇAMENTO DECORRENTE

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE*

Ciente da decisão de primeira instância em 28/02/02 (fls. 722), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 01/04/02 (fls. 725), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que o limite para a compensação de prejuízos fiscais determinado pelo art. 42 da Lei 8981/95, é constitucional, pois, além de retardar a recomposição patrimonial da empresa, tributa o não lucro;
- b) que, mesmo admitindo-se a possibilidade de compensar o prejuízo fiscal em somente 30% do lucro real, verificar-se-ia que, no caso, teria havido uma mera postergação no recolhimento do IRPJ e da CSLL;

- c) que, quanto à glosa por utilização de notas fiscais inidôneas, a situação irregular dos fornecedores perante a Receita Federal é de competência da própria fiscalização e nada tem a ver com a fiscalizada;
- d) que, ao proceder a glosa dos custos, o Fisco estaria penalizando a empresa compradora, por alegados problemas fiscais apresentados pela vendedora;
- e) que o fato de constar na nota fiscal de venda, um número equivocado de placa de veículo transportador e de a quitação da duplicata ser manual, não logra comprovar que a compra e venda não se realizou;
- f) que, pelo fato de as placas dos veículos transportadores alegadamente pertencerem a órgão público ou serem "não existentes" ou não "identificadas", tratam-se de equívocos ou falhas cujo esclarecimento deve ser buscado junto ao fornecedor;
- g) que o fato de cheques nominais a fornecedores terem sido creditados em conta corrente do sócio-gerente Lino Viero, ao invés de intuito de fraude, corresponderam a uma forma de efetuar o pagamento em moeda corrente ao fornecedor;
- h) que a circunstância de a cópia "slip" do cheque na contabilidade ser nominal ao fornecedor e a cópia microfilme do cheque ser ao portador e ter sido sacado pelo sócio-quotista Lino Viero, ao invés de instituto de fraude, corresponde a uma forma de efetuar o pagamento em moeda corrente ao fornecedor;
- i) que, para ter havido a fraude presumida, a fiscalização deveria ter comprovado a não-efetividade da aquisição das mercadorias e o decorrente proveito pessoas que o sócio-gerente teve dos recursos;
- j) que, como nada disso foi feito satisfatoriamente, fica evidenciada a inconsistência da fraude presumida, e do consequente agravamento da multa imposta pelos autuantes;
- k) que o fato de não haver comprovação específica da quitação de notas fiscais, não tem o condão de atestar a inocorrência das operações, e nem a falta do respectivo pagamento das mesmas, observado, ainda, que o recibo de reembolso dado pelo sócio Euclides Viero representa uma prática corriqueira, em que a pessoa responsável pelo gerenciamento de determinada obra paga materiais e serviços com recursos pessoais, sendo posteriormente resarcida;
- l) que a circunstância de a cópia "slip" do cheque nominal destinado ao reembolso de despesas ao sr. Euclides Viero estar calcado em notas fiscais alegadamente inidôneas, ao invés do intuito de fraude, dito procedimento corresponde a

uma mera apresentação das notas fiscais que lhe foram entregues pelo fornecedor;

- m) que as cópias dos cheques entregues à fiscalização tratam-se de documentos internos da empresa, cuja emissão é feita para o controle dos pagamentos, cuja entrega não é obrigatória à fiscalização;
- n) que o julgador de primeira instância atuou de forma superficial e tendenciosa, sem adentrar na particularidade de cada caso, afirmando repetitivamente que "cabia à autuada o ônus da prova";
- o) que, quanto à glosa de despesas financeiras, tais encargos correspondem aos juros suportados em consequência de empréstimos que tomou para dar continuidade às suas atividades, empréstimos que se viu obrigada a realizar em face dos constantes atrasos dos Poderes Públicos nos pagamentos de obras contratadas com os mesmos;
- p) que solicitou junto à AREOP – Associação Riograndense de Empreiteiros de Obras Públicas, e junto aos bancos que concederam empréstimos à mesma, o fornecimento de demonstrativos nos quais restasse comprovada a tomada de recursos da AREOP junto aos bancos, o repasse pela mesma de parte do dinheiro à recorrente, os encargos financeiros e os pagamentos dos empréstimos. Entretanto, dado o grande volume de operações a pesquisar, tais informações não lhe foram fornecidas até a presente data;

Conclui com o pedido de cancelamento integral da exigência fiscal.

Às fls. 784, o despacho da DRF em Passo Fundo - RS, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.



É o relatório.



V O T O

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O item da acusação fiscal encontra-se assim descrito na peça básica da autuação (fls. 06):

**"CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS –
COMPROVAÇÃO INIDÔNEA**

Valores apurados conforme glossa de custos efetuada nas contas: 6.8.9.05.004/Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica e conta 6.8.9.05.013/Materiais Dir. Aplicados, que foram comprovados: através de documentos (notas fiscais) inidôneos, pela não comprovação da efetividade dos pagamentos e pelo desvio de finalidade do documento (cheque) que seria destinado ao pagamento; evidenciando o intuito de fraude.

**CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS –
GLOSSA DE CUSTOS**

Valores apurados conforme glossa de custos efetuada nas contas: 6.8.9.05.001.004/Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica, conta 6.8.9.05.001.012/Materiais Dir. Aplicados e 6.8.9.05.001.016/Material Ind. Aplicado, em razão da comprovação com documentos (notas fiscais) inidôneos, pela não comprovação da efetividade dos pagamentos e pela inexistência de quitação regular dos comprovantes, com perfeita identificação dos beneficiários, tudo conforme relatado e demonstrado no 'Relatório de Auditoria Fiscal', em anexo."

Consta do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 257/280), que a glossa dos custos foi motivada pelos seguintes aspectos: a) os documentos apresentados para comprovar as operações foram considerados inidôneos; b) teria havido falta de comprovação da efetividade dos pagamentos; c) teria havido falta da perfeita identificação da quitação regular das compras; d) em alguns casos, os cheques emitidos foram desviados e depositados em conta corrente de sócios da

fiscalizada; e) as empresas consideradas emitentes das notas fiscais encontravam-se em situação irregular.

Como visto acima, a irregularidade fiscal refere-se a autuação pela apropriação como custo, de importâncias correspondentes a notas fiscais inidôneas, de emissão atribuída a empresas inexistentes.

A contribuinte não logrou demonstrar, em momento algum, a efetividade de tais custos e a real existência das empresas emitentes das notas fiscais correspondentes.

Através de diligências realizadas pela fiscalização, ficou comprovado que as empresas ditas como emitentes das notas fiscais, não se encontravam à época da emissão das notas, em funcionamento normal, por motivo de não existirem de fato.

Cabe destacar o belo trabalho realizado pelos Auditores-Fiscais que, conforme comprovam os documentos anexados aos autos, efetuaram exaustivas diligências nos endereços dos supostos fornecedores de matérias-primas, os quais não operavam nos endereços constantes nas notas fiscais. Também foram realizadas inúmeras buscas e pesquisas junto a escritórios de contabilidade, sócios de empresas, Secretaria da Fazenda, etc., no sentido de verificar com exatidão os procedimentos adotados pela contribuinte.

Além disso, conseguiu a fiscalização comprovar que muitos cheques escriturados como sendo destinados ao pagamento a fornecedores, na verdade foram depositados em conta corrente dos sócios da fiscalizada.

Intimada a comprovar a efetiva entrada das mercadorias, sua utilização no processo produtivo e a exibir conhecimentos de transporte rodoviário das mercadorias constantes nas notas fiscais, bem como os seus respectivos pagamentos, a interessada simplesmente desviou-se da obrigação que lhe cabia, tentando descharacterizar os levantamentos efetuados pela fiscalização. Na

verdade, a cada prova material trazida pela fiscalização, a recorrente limitou-se a tergiversar para, através de evasivas, tentar eximir-se da sua responsabilidade.

A produção da prova, no caso em questão, é de competência exclusiva da recorrente, uma vez que é a própria que está a alegar a ocorrência de determinados fatos (registro de despesas/custos), com um objeto definido (dedução da base de cálculo do imposto de renda).

Indubitavelmente, a ação da recorrente teve o propósito deliberado de modificar característica essencial do fato gerador do imposto, pela alteração do valor da matéria tributável, tendo como resultado a redução do montante deste, materializando-se a hipótese configurada na acusação fiscal.

É que a simples apresentação de notas fiscais que evidenciam os vícios apontados evidentemente não é suficiente para se contrapor às provas juntadas pela fiscalização.

Com efeito, se as empresas ditas como fornecedoras inexistem, é óbvio que todas as operações a elas atribuídas são irreais, incluindo-se nesse rol os fornecimentos de mercadorias que a autuada apropriou como custo, mormente quando provado que parte dos cheques que se destinariam aos supostos pagamentos foram depositados em conta dos sócios da recorrente. Daí impor-se a sua glosa, pois, segundo a legislação de regência, somente podem ser computados como custos ou despesas operacionais os dispêndios reais devidamente comprovados.

Alias, sobre o assunto este Conselho tem se manifestado pelas suas Câmaras, no sentido de que não basta uma despesa estar contratada e até o pagamento estar revestido de formalidades externas características para que ela seja dedutível. É preciso estar comprovada a efetiva prestação dos serviços a que se referem os documentos formais. nesse sentido é exemplo o Acórdão nº 103-05.385, que aprovou o voto do Conselheiro-relator Dr. URGEL PEREIRA LOPES, cuja ementa reza:

"IRPJ - DESPESAS INCOMPROVADAS - Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido."

Nesse mesmo sentido é o Acórdão nº 103-04.036, também da Egrégia Terceira Câmara deste Conselho:

"NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - Não servem para respaldar a escrituração notas fiscais emitidas por pessoa jurídica que teve sua inscrição estadual cancelada, por irregularidades cometidas. Os valores correspondentes a tais documentos devem ser tributados, por onerarem ilegalmente os custos, mormente se nem se conseguiu comprovar que as mercadorias existiam ou haviam ingressado no estabelecimento da recorrente."

A Egrégia Quinta Câmara, da mesma forma, também se pronunciou no Acórdão nº 105-2.666, em cuja ementa se lê:

"CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS - Documentação comprobatória - Não servem para respaldar a escrituração, documentos emitidos por pessoa jurídica que teve sua inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes suspensa em data anterior à indicada como dos serviços prestados e não foi localizada no endereço informado nas notas fiscais emitidas."

Dessa forma, tendo restado comprovado que os documentos apresentados pela recorrente para comprovar a efetividade das despesas contabilizadas são inidôneos, e, portanto, o lançamento realizado, assim como a multa exasperada, devem ser mantidos.

GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS

“CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS
Glosa de despesa financeira/juros passivos, por falta de comprovação do desembolso do dispêndio.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

Glosa de despesa operacional, serviços de terceiros e despesas diretas, relativamente às contribuições pagas à Associação Gaúcha de Empresas de Obras de Saneamento (AGEOS) e à Associação Riograndense de Obras Públicas (AREOP); Associações de Classe, pagamentos por mera liberalidade, não necessários à atividade da fiscalizada.”

Com relação às despesas financeiras, cujo fundamento da glosa foi a falta de comprovação do desembolso, por ocasião da intimação para apresentação dos documentos, a contribuinte informou que “são juros suportados pelas operações financeiras dos créditos a receber dos órgãos públicos”. Apresentou os documentos de fls. 117/120, os quais referem-se a autorizações de pagamento por parte da Secretaria dos Transportes do RS, para a fiscalizada, de serviços contratados.

Apesar de a recorrente insistir que tais encargos correspondem aos juros suportados em consequência de empréstimos que teria tomado para dar continuidade às suas atividades, em nenhum momento comprovou a sua efetividade, tampouco dos juros pagos.

O mesmo acontece em relação aos pagamentos contabilizados para a Associação Gaúcha de Empresas de Obras de Saneamento – AGEOS e para a Associação Riograndense de Empreiteiros de Obras Públicas – AREOP, tendo a recorrente informado que solicitou junto as mesmas, e também junto aos bancos que concederam empréstimos (cujo numerário foi repassado em parte para a fiscalizada),

o fornecimento de demonstrativos nos quais restasse comprovada a tomada de recursos da AREOP junto aos bancos, o repasse pela mesma de parte do dinheiro à recorrente, os encargos financeiros e os pagamentos dos empréstimos.

Porém, tais operações não foram devidamente comprovadas, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO – INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%

Sobre o assunto, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em inúmeros julgados, vem decidindo que aquele diploma legal não fere os princípios constitucionais a que a recorrente se socorre.

Assim, por exemplo, ao apreciar o Recurso Especial nº 188.855 – GO, entendeu aquela Corte ser aplicável a referida limitação na compensação de prejuízos, conforme verifica-se da decisão abaixo transcrita:

"Recurso Especial nº 188.855 – GO (98/0068783-1)

EMENTA

Tributário – Compensação – Prejuízos Fiscais – Possibilidade. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.94 não compensados, poderá ser utilizada nos anos subseqüentes. Com isso, a compensação passa a ser integral.
Recurso improvido.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Garcia Vieira: Saga S/A Goiás Automóveis, interpõe Recurso Especial (fls. 168/177), aduzindo tratar-se de mandado de segurança impetrado com o intuito de afastar a limitação imposta à compensação de prejuízos, prevista nas Leis 8.981/95 e 9.065/95, relativamente ao Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro.

Pretende a compensação, na íntegra, do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, apurados até 31.12.94 e exercícios posteriores, com os resultados positivos dos exercícios subseqüentes.

Aponta violação aos artigos 43 e 110 do CTN e divergência pretoriana.

VOTO

O Sr. Ministro Garcia Vieira (Relator): Sr. Presidente: Aponta a recorrente, como violados, os artigos 43 e 10 do CTN, versando sobre questões devidamente prequestionadas e demonstrou a divergência.

Conheço do recurso pelas letras "a" e "c".

Insurge-se a recorrente contra o disposto nos artigos 42, 57 e 58 da Lei nº 8.981/95 e arts. 42 e 52 da Lei 9.065/95. Depreende-se destes dispositivos que, a partir de 1º de janeiro de 1995, na determinação do lucro real, o lucro líquido poderia ser reduzido em no máximo trinta por cento (artigo 42), podendo os prejuízos fiscais apurados até 31.12.94, não compensados em razão do disposto no caput deste artigo serem utilizados nos anos-calendário subseqüente (parágrafo único do artigo 42). Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689/88) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 812 (artigo 57). Na fixação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Como se vê, referidos dispositivos legais limitaram a redução em, no máximo, trinta por cento, mas a parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.94, não compensados, poderá ser utilizada nos anos subseqüentes. Com isso, a compensação passa a ser integral. Esclarecem as informações de fls. 65/72 que:

"Outro argumento improcedente é quanto à ofensa a direito adquirido. A legislação anterior garantia o direito à compensação dos prejuízos fiscais. Os dispositivos atacados não alteram este direito. Continua a impetrante podendo compensar ditos prejuízos integralmente.

É certo que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 impuseram restrições à proporção com que estes prejuízos podem ser apropriados a cada apuração do lucro real. Mas é certo, que também que este aspecto não está abrangido pelo direito adquirido invocado pela impetrante.

Segundo a legislação do imposto de renda, o fato gerador deste tributo é do tipo conhecido como complexivo, ou seja, ele apenas se perfaz após o

transcurso de determinado período de apuração. A lei que haja sido publicada antes deste momento está apta a alcançar o fato gerador ainda pendente e obviamente o futuro. A tal respeito prediz o art. 105 do CTN:

'Art. 105 – A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.'

A jurisprudência tem se posicionado nesse sentido. Por exemplo, o STF decidiu no R. Ex. nº 103.553-PR, relatado pelo Min. Octávio Gallotti, que a legislação aplicável é vigente na data de encerramento do exercício social da pessoa jurídica. Nesse mesmo sentido, por fim, a Súmula nº 584 do Excelso Pretório:

'Ao imposto calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.'

Assim, não se pode falar em direito adquirido porque não se caracterizou o fato gerador. Por outro lado, não se confunde o lucro real e o lucro societário. O primeiro é o lucro líquido do preço de base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 6º). Esclarecem as informações (fls. 69/71) que:

'Quanto à alegação concernente aos arts. 43 e 110 do CTN, a questão fundamental, que se impõe, é quanto à obrigatoriedade do conceito tributário de renda (lucro) adequar-se àquele elaborado sob as perspectivas econômicas ou societárias. A nosso ver, tal não ocorre. A Lei 6.404/76 (Lei das S/A) claramente procedeu a um corte entre a norma tributária e a societária. Colocou-as em compartimentos estanques. Tal se depreende do conteúdo do § 2º, do art. 177:

'Art. 177 – (...)

*...
§ 2º - 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 pronuncia, citando Rubens Gomes de Souza:

'Como pondera Rubens Gomes de Souza, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da Economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador'. (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1995, pp. 183/184).

Desta forma, o lucro para efeitos tributários, o chamado lucro real, não se confunde com o lucro societário, restando incabível a afirmação de ofensa ao art. 110 do CTN, de alteração de institutos e conceitos do direito privado, pela norma tributária ora atacada. O lucro real vem definido na legislação do imposto de renda, de forma clara, nos arts. 193 e 196 do RIR/94, 'in verbis':

*'Art. 193 – Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º).
(...)*

§ 2º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período-base em apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período-base competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, corrigidos monetariamente (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 4º).

*Art. 196 – Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, § 3º):
(...)*

III – o prejuízo fiscal apurado em períodos-base anteriores, limitado ao lucro real do período da compensação, observados os prazos previstos neste Regulamento (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º).'

Faz-se mister destacar que a correção monetária das demonstrações financeiras foi revogada, com efeitos a partir de 1º.1.96 (arts. 4º e 35 da Lei 9.249/95). Ressalte-se, ainda, quanto aos valores que devam ser

8

computados na determinação do lucro real, o que consta de normas supervenientes ao RIR/94.

Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer 'crédito' contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má autuação da empresa em anos anteriores'."

Conclui-se não ter havido vulneração ao artigo 43 do CTN ou alteração da base de cálculo, por lei ordinária.
A questão foi muito bem examinada e decidida pelo venerando acórdão recorrido (fls. 136/137) e, de seu voto condutor, destaco o seguinte trecho:

'A primeira inconstitucionalidade alegada é a impossibilidade de ser a matéria disciplinada por medida provisória, dado princípio da reserva legal em tributação. Embora a disciplina da compensação seja hoje estritamente legal, eis que não mais sobrevivem os dispositivos da MP 812/95, entendo que a medida provisória constitui instrumento legislativo idôneo para dispor sobre tributação, pois não vislumbro na Constituição a limitação apontada pela Impetrante.'

O mesmo se diga em relação à pretensa retroatividade da lei e sua não publicação no exercício de 1995. Como dito, a disciplina da matéria está hoje na Lei 9.065/95, e não mais na MP nº 812/94, não cabendo qualquer discussão sobre o Imposto de Renda de 1995, visto que o mandado de segurança foi impetrado em 1996. Publicado o novo diploma legal em junho de 1995, não se pode validamente 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 imutáveis,

como qualquer norma jurídica, desde que observados os princípios constitucionais que lhes são próprios. Na hipótese, não vislumbro as alegadas inconstitucionalidades. Logo, não tem a Impetrante direito adquirido ao cálculo do Imposto de Renda segundo a sistemática revogada, ou seja, compensando os prejuízos integralmente, sem a limitação de 30% do lucro líquido. Por último, não me convence o argumento de que a limitação configuraria empréstimo compulsório em relação ao prejuízo não compensado imediatamente.

Para sustentar sua tese, a impetrante afirma que o lucro conceituado no art. 189 da Lei 6.404/76 prevê a compensação dos prejuízos para sua apuração. Contudo, o conceito estabelecido na Lei das Sociedades por Ações reporta-se exclusivamente à questão da distribuição do lucro, que não poderá ser efetuada antes de compensados os prejuízos anteriores, mas não obriga o Estado a somente tributar quando houver lucro distribuído, até porque os acionistas poderão optar pela sua não distribuição, hipótese em que, pelo raciocínio da Impetrante, não haveria tributação.

Não nega a Impetrante a ocorrência de lucro, devido, pois, o Imposto de Renda. Se a lei permitia, anteriormente, que dele fossem deduzidos, de uma só vez, os prejuízos anteriores, hoje não mais o faz, admitindo que a base de cálculo do IR seja deduzida. Pelo mecanismo da compensação, em no máximo 30%. Evidente que tal limitação traduz aumento de imposto, mas aumentar imposto não é, em si, inconstitucional, desde que observados os princípios estabelecidos na Constituição.

*Na espécie, não participo da tese da Impetrante, cuja alegação de inconstitucionalidade não acolho.
Nego provimento ao recurso."*

A jurisprudência dominante neste Conselho caminha no sentido de que, uma vez decidida a matéria por Cortes Judiciárias Superiores (STJ ou STF) e conhecida a decisão por este Colegiado, seja esta adotada como razão de decidir, por respeito e obediência ao julgado do Poder Judiciário.

Assim, com ressalva do meu ponto de vista pessoal sobre a matéria, curvo-me às decisões emanadas do STJ e à orientação dominante neste Colegiado, reconhecendo que a compensação de prejuízos fiscais, a partir de

Processo nº. : 11030.001324/00-06
Acórdão nº. : 107-06.871

01/01/95, deve obedecer o limite de 30% do lucro real previsto no art. 42 da Lei nº 8.981/95.

Por outro lado, apesar de a recorrente alegar que a glosa dos prejuízos fiscais se trataria, na verdade, de simples postergação no recolhimento do imposto, os fiscais autuantes elaboraram o Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais de fls. 289/293, onde apresentam, de forma detalhada, a recomposição dos lucros tributáveis apurados em razão dos ajustes procedidos, bem como a nova compensação dos prejuízos fiscais, com observação da trava de 30%.

Os exercícios financeiros fiscalizados foram de 1997 a 1999, e os resultados se encontram devidamente ajustados conforme se constata nos demonstrativos citados, sem certo que não há nos autos do processo nenhum elemento que permita considerar qual teria sido o comportamento dos resultados da autuada após os referidos anos calendários, pelo que o lançamento, nesse particular, também deve ser mantido.

LANÇAMENTO DECORRENTE – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

A exigência relativa a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, também deve ser mantida, pois o lançamento para sua cobrança baseia-se nos mesmos fatos apurados no lançamento referente ao Imposto de Renda, e, assim, a decisão de mérito prolatada naquele feito constitui prejulgado na decisão da exigência chamada decorrente.

Pelo exposto, voto no sentido de negar ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 06 de novembro de 2002.


NATANAEL MARTINS