MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 11516.000388/2001-44
Recurso nº. : 127.260
Matéria: : CSL – Ano: 1996
Recorrente : BALNEÁRIO CONVENTOS S/A.
Recorrida : DRJ - FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 08 de novembro de 2001
Acórdão nº. : 108-06.763

PAF - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS – A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria , do ponto de vista constitucional.

PAF - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS – Incabível a discussão de que a norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, por força de exigência tributária, as quais deverão ser observadas pelo legislador no momento da criação da lei. Portanto não cogitam esses princípios de proibição aos atos de ofício praticado pela autoridade administrativa em cumprimento às determinações legais inseridas no ordenamento jurídico, mesmo porque a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - IMPOSSIBILIDADE - A previsão legal para compensação de base de cálculo negativa da contribuição Social sobre o Lucro só é possível para fatos geradores a partir de janeiro de 1992 (artigo 44, parágrafo único da Lei 8383/1991), pois a lei não retroage para atingir situações anteriores.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – A partir de abril de 1995, exercício de 1996, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, poderá reduzido em no máximo trinta por cento (30%) pela compensação da base de cálculo negativa de períodos anteriores.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por BALNEÁRIO CONVENTOS S/A.

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

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
RELATORA

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Recurso nº. : 127.260
Recorrente : BALNEÁRIO CONVENTOS S/A.

RELATÓRIO

BALNEÁRIO CONVENTOS S/A, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos, recorre voluntariamente a este Colegiado, contra decisão da autoridade singular, que julgou procedente o crédito tributário constituído através do lançamento de fls. 01/ 05 para a Contribuição Social Sobre o Lucro, formalizado em R$ 74.491,48 , por diferenças verificadas na apuração do resultado do ano calendário de 1995, conforme demonstrativo de fls.03.

Decorre o lançamento de revisão sumária da declaração do imposto de renda pessoa jurídica no exercício de 1996, onde foi detectada:

a) *compensação a maior do saldo de base de cálculo negativa* de períodos-base anteriores na apuração da CSLL sobre o lucro líquido;
b) compensação de base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da Contribuição Social Sobre o lucro líquido em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado.

Fundamento legal : artigos 2° da Lei 7689/88; parágrafo único do art.44 da Lei 8383; art. 57 caput e parágrafos 2°,3° e 4° , artigo 58 da Lei 8981/95; 16 da Lei 9065/95.

Impugnação é apresentada às fls. 17/50 onde alega, resumidamente, falta de base legal para o lançamento, por entender que o artigo 58 da Lei 8981/1995 fora revogado pelo artigo 12 da Lei9065/1995. Vencido este óbice, a limitação também violaria os termos do artigo 43 do CTN e o comando do artigo 6° e parágrafo 1° do Decreto-lei 1.598/1977, além dos artigos 189 e 191 da lei 6404/1976.

A autuação se baseou em prejuízos dos anos de 1989 a 1991, com restrições decorrentes das instruções normativas 198/1988 e 90/1992. A Lei 7689/1988 não restringiu a compensação de bases negativas havidas antes de 1992. Utilizando-se da analogia diz ser possível a compensação integral desses valores. Permitir a limitação da compensação das bases de cálculo negativas, dirvirtua o conceito de lucro e o comando do artigo 110 do CTN. Pela hierarquia das leis, uma lei ordinária não poderia alterar o Código Tributário Nacional. Permanecer nessa linha violaria princípios constitucionais consagrados: legalidade, capacidade contributiva, irretroatividade da lei e do direito adquirido.

Propugna pelo cancelamento do auto de infração.

A decisão monocrática às fls. 64/75 julga procedente o lançamento. Informa que o lançamento além de ajustar o limite de 30% para compensação da base de cálculo negativa, também apurou compensação a maior de períodos anteriores.

Quanto à ausência de dispositivo legal conforme reclama a impugnante, informa que, embora não mais vigisse o artigo 58 da Lei 8981/1995, o artigo 16, conjugado com o artigo 18 da Lei 9065/1995 suportavam o lançamento. Transcreve-os. Faleceria de razão, o argumento da Lei 7689/1988 admitir a compensação de bases de cálculo negativas anteriores. Isto só veio acontecer com o parágrafo único do artigo 44 da Lei 8383/1991.

Opõe às arguições de ilegalidade e inconstitucionalidade, a atividade vinculada de aplicador e julgador tributário, segundo artigo 142 do CTN. A nova Lei não atacara o conceito de lucro e os princípios constitucionais vigentes. Transcreve o Voto do RE nº 188.855Go - Min. Garcia Vieira Relator; Embargos de Declaração do RE 198.403, de 08/05/99 do Min. José Delgado, que explicou sua rendição, com ressalvas à posição da 1ª e 2ª turmas.

RE nº 257.639/SC de 18/09/2000:"*Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Compensação de Prejuízos Fiscais - Lei 8981/1995 . Na fixação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser deduzido por*

compensação da base de cálculo negativa , apurada em períodos-base anteriores, em no máximo, 30% ".

Ciência da decisão em 06 de junho de 2001, recurso interposto em 05 de julho seguinte (fls.82/117). Reclama preliminarmente da falta de dispositivo legal para o lançamento. O artigo 16 da lei 9065/1995, faz referência ao artigo 58 da Lei 8981/1995, revogado pelo artigo 12 da Lei 9065/1995.

Quanto ao direito, reclama da inobservância do conceito de renda e lucro no direito privado. O parágrafo 1° do artigo 6° do Decreto-lei 1598/77conceituou lucro líquido. A Lei 6404/76 em seu artigo 189 e 191 definiram o que seria lucro societário. As leis 8981 e 9065/1995 alterara esta conceituação, em frontal desrespeito ao conceito de renda do artigo 43 do CTN.

A compensação das bases de cálculo negativas, seria possível, a partir da própria Lei 7689/1988. Sua proibição, calcada em instruções normativas, não subsistiria. O seu direito à compensação se embasaria no princípio constitucional do direito adquirido e na capacidade contributiva.

Os princípios da continuidade da empresa e da solidariedade dos exercícios, capacidade contributiva, da legalidade, da irretroatividade e do direito adquirido foram mutilados. Também esquecida a vedação constitucional da utilização do tributo como confisco. O fato gerador do imposto sobre a renda, não mais se reportara ao inciso III do artigo 153 da CF e artigo 43 do CTN, tendo feições de empréstimo compulsório.

A natureza jurídica da base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro igual a prejuízos acumulados,demandaria seu expurgo nos resultados positivos, sob pena de tributação do patrimônio.

A alteração havida com lei ordinária, ferira a hierarquia das leis, só sendo admitida, mediante lei complementar, à luz do inciso III da Carta Magna.

Nesta linha, cita doutrina e juristas. Transcreve o Acórdãos 201-73.097 de 14/09/1999, para justificar a possibilidade de análise em tribunal administrativo, sobre constitucionalidade de lei.

Pede o cancelamento do auto de infração, resumindo que não fora observado:

a) só a lei complementar poderia criar a trava;
b) a base de cálculo da contribuição é o lucro;
c) não permitir a compensação de períodos anteriores, significa tributar patrimônio;
d) medida provisória não pode alterar tributo.

Às fls. 81 consta depósito recursal.

É o Relatório.

V O T O

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Não prospera o argumento de que há ausência de suporte legal para o lançamento, pela revogação do artigo 58 da lei 8981/95, através do artigo 12 da lei 9065/95. Contudo, a partir de 01/01/1996, revogado o artigo 58, passou a vigir o disposto no artigo 16 da Lei 9065/95. A vigência desta lei no tempo, é firmada nas disposições do seu artigo 18.

A recorrente aborda matérias que dizem respeito a legalidade e constitucionalidade de lei. A inconformação decorre de objeto de reserva legal. O poder judiciário já vem admitindo a trava na compensação dos prejuízos e por conseqüência da base de cálculo negativa da Contribuição Social. Decisões de Tribunais Regionais que apoiavam a tese da recorrente, foram revistas pelo STJ (com abordagem sobre a constitucionalidade dos dispositivos atacados). Este fato fez com que, a Primeira Câmara, retificasse decisão anteriormente prolatada. O Voto exarado no Acórdão 101-92.732 de 13/07/1999 do Eminente Conselheiro Edison Pereira Rodrigues, baseou-se em julgado do STJ no Recurso Especial no. 188.855 – GO (98/0068783-1) e faz referência expressa ao equívoco anteriormente incorrido, retificando o entendimento daquele Colegiado.

Decisões judiciais bem esclarecem o litígio. Peço vênia para as reproduções seguintes:

'LIMITAÇÃO A 30% DOS LUCROS – (1) 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 a, no máximo, 30%, tanto em razão da compensação (aproveitamento) de prejuízos, como em razão da compensação de base de cálculo negativa da contribuição social (Lei 8981 de 20/01/95 – art. 42 e 58 da lei 9065 de 20/06/1995 – art.12) (2)Esse mecanismo não traduz ofensa aos conceitos de lucro e de renda, pois a lei não tornou defesa a dedução do prejuízo mas apenas traçou as suas regras, Não contém também ofensa ao princípio da anterioridade tributária, pois a MP 812, que se converteu na Lei 8981/95, foi publicada no exercício anterior – 31/12/94. Por fim, não representa ofensa a direito adquirido (ao aproveitamento dos prejuízos e da base de cálculo negativa sem limitação na redução do lucro líquido), pois a modificação da legislação pretérita, no curso do exercício anterior, impediu a sua constituição (aperfeiçoamento). Mandado de segurança denegado(Ac. un. da 2ª Seção do TRF da 1ªR, em 09/04/96 – MS 95.01.36433-0 MG-DJU de 24/06/96, pag. 43.209)

No mesmo sentido , Acórdão do STJ :

IMPOSTO DE RENDA – COMPENSAÇÀO DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÀO – AUSENCIA DE OFENSA
Embargos de Declaração no Recurso
Especial no.198403/PR (9810092011-0)
Relator : Ministro José Delgado
Ementa:
Processo Civil . Tributário . Embargos de Declaração . Imposto de Renda. Prejuízo . Compensação.

1. *Embargos colhidos para, em atendimento ao pleito da Embargante, suprir as omissões apontadas.*
2. *Os artigos 42 e 58 da Lei 8981/95 impuseram restrição por via de percentual para a compensação de prejuízos fiscais , sem ofensa ao ordenamento jurídico tributário.*
3. *O artigo 42 da Lei 8981, de 1995, alterou, apenas, a redação do artigo 6º do DL 1598/77 e, consequentemente modificou o limite do prejuízo fiscal compensável de 100% para 30% do lucro real , apurado em cada período-base.*
4. *Inexistência de modificação pelo referido dispositivo no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda, haja vista que tal , no seu aspecto temporal , abrande período de 1º de Janeiro a 31 de Dezembro.*
5. *Embargos acolhidos. Decisão mantida.(DJU 1 de 06/09/99, p. 54).*

À afirmação do dever à observância dos conceitos inerentes ao direito comercial frente à legislação tributária e a insurreição contra a possibilidade de absorver todo prejuízo fiscal incorrido, entendendo estar o procedimento ferindo princípios constitucionais da tributação, sobrepõe-se o fato de ter a edição da Lei 9881/1995, limitado expressamente a compensação dos prejuízos acumulados tanto para o imposto de renda, quanto para a contribuição social sobre o lucro. Aliomar Baleeiro, no Livro Direito Tributário Brasileiro, trata especificamente dos Limites do predomínio do Direito Privado (Pg. 687):

> *Combinado com o artigo 109, o artigo 110 faz prevalecer o império do Direito Privado-Civil ou Comercial – quanto às definições , conteúdo e ao alcance dos institutos , conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais" (Destaca-se)*

É apenas sobre esses efeitos que a lei incide. O que trouxe de inovação a "trava" para compensação de prejuízo ao limite de 30% do lucro apurado, substituiu o limite temporal (4 anos) da lei anterior. Havia um limite temporal que foi substituído por um limite percentual. Em nenhum dos casos há proibição da compensação, somente formas diferentes de execução.

O Princípio da Legalidade é cogente portanto defeso ao administrador interferir na segurança jurídica, na certeza e na confiança que norteiam a interpretação como pretendeu a recorrente. Volto ao Mestre Aliomar Baleeiro (pg.685):

> *"A interpretação deve atribuir a qualquer instituto, conceito, princípio ou forma de direito privado os efeitos que lhe são inerentes, ressalvada a alteração oposta pelo legislador tributário"(Destaca-se).*

Quanto ao invocado direito adquirido à compensação dos prejuízos anteriormente incorridos, cabe destaque a lição da Prof. Maria Helena Diniz:

> *"O direito adquirido é aquele cujo exercício está inteiramente ligado ao arbítrio de seu titular ou de alguém que o represente, efetivado sob a égide da lei vigente no local e ao tempo do ato idôneo a produzi-lo, sendo uma conseqüência , ainda que pendente, daquele ato, tendo utilidade concreta ao seu titular, uma vez que se verificaram os requisitos legais para sua configuração*
> *(...)*
> *A expectativa de direito é mera possibilidade ou esperança de adquirir um direito . Esclarece Pontes de Miranda que a expectativa de direito alude 'a posição de alguém em que se perfizeram elementos de suporte fático, de que sairá fato jurídico, produtor de direitos e outros efeitos, porém ainda não todos os elementos do suporte fático: a norma jurídica, a cuja incidência corresponderia o fato jurídico, ainda não incidiu, porque suporte fático ainda não há' ".(Lei de Introdução ao Código Civil Interpretada, 3ª edição. Saraiva, S.P, 1997 P.186)*

Pretende a requerente proceder a compensação dos prejuízos (base de cálculo negativa da contribuição da CSSL apurados nos anos de 1990 e 1991, corrigidos monetariamente, para determinação da base de cálculo da mesma contribuição em períodos subsequentes.

À possibilidade de compensação das bases de cálculo negativa acumuladas de período-base anterior a 1992, não encontra amparo na legislação. Sequer a legislação comercial a privilegiava. O artigo 189 da Lei 6404/1976, autorizava a compensação dos prejuízos. Mas não se referia a base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro. Como se trata de dedução de base de cálculo para apuração de tributo, qualquer dedução/compensação, para ser admitida, deve estar expressa em lei, conforme determina o Código Tributário Nacional (art.110). Do texto do artigo 2º, parágrafos e alíneas, da Lei nº 7689/1988, não se pode extrair esta conclusão.

A lei não fez qualquer menção à possibilidade de compensação da discutida base negativa. Se não o fez, a conclusão imediata, é da impossibilidade desta compensação. Decisões Judiciais também apontam nesta direção. Transcrevo a decisão dos Tribunais Regionais Federais:

> "Tributário e Processo Civil. Preliminar. Medida Cautelar. Artigo 800, parágrafo único, do CPC. Rejeição. Prejuízos fiscais. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. Compensação . Lei 8383/1991. Agravo prejudicado. Improvimento. (MC n.º 03075061)"
> TRF 300040438 - Decisão 12.04.1997 - "Tributário e Processo Civil. Preliminar. Medida Cautelar. Artigo 800, parágrafo único, do CPC. Rejeição. Prejuízos fiscais. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. Compensação . Lei 8383/1991. Agravo prejudicado. Improvimento. (..)
> 4 - Pretende a requerente proceder a compensação dos prejuízos (base de cálculo negativa da contribuição Social Sobre o Lucro) apurados nos anos de 1990 e 1991, corrigidos monetariamente, para determinação da base de cálculo da mesma contribuição em períodos subsequentes.
> 5 - Apresenta-se a pretensão sem amparo legal, pois somente foi autorizada a compensação de tributos a partir da edição da Lei 8383/1991(artigo 44, parágrafo único), não podendo a lei retroagir para atingir situações anteriores.
> 6 - Ademais, não há amparo legal para a abrangência pretendida pela impetrante, pois o que previu o parágrafo único do artigo 44 da Lei 8383/1991, foi a dedução da base de cálculo da exação em referência quando resultasse negativa em certo mês, da base de cálculo do mês subsequente.
> 7 - Medida Cautelar improcedente e Agravo Regimental Prejudicado.

Neste Colegiado, decisão anterior está assim ementada:

> *CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - IMPOSSIBILIDADE - Não há previsão legal para compensação de base de cálculo negativa da contribuição Social sobre o Lucro no ano calendário de 1990.Apresenta-se a pretensão sem amparo legal , pois somente houve lei concessiva, em 1991, para fatos geradores a partir de janeiro de 1992 (artigo 44 , parágrafo único da Lei 8383/1991). Não pode a lei retroagir para atingir situações anteriores.(Ac.108-06.099 10/05/2000)*

À insurreição contra as instruções normativas, IN SRF 198/1988 e 90/1992, argumentando que teriam ido além da lei que normatizavam, não prospera. Somente após a edição da lei 8382/1991, a compensação foi possível, conclusão da partir da leitura dos artigos:

> Art. 44 - Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro(Lei 7689, de 1988) e ao imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido(Lei 7713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.
> Parágrafo único - Tratando-se de base de cálculo da contribuição social (Lei 7689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo do mês subsequente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real.
> (...)
> Artigo 97 - Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação e produzirá efeitos a partir de 1º de Janeiro de 1992.

Decisões do STJ como bem dito pela autoridade singular, conhecendo os Processo 178054 (publicado em 14/12/1998) e 154.174 (06/08/1998), assim os ementaram:

> "Contribuição Social Sobre o Lucro - Compensação - Base Negativa de Cálculo .
> A Lei 7689/88 não admite compensação de prejuízos e não colide com as instruções normativas 198/88 e 90/92."

Pelo exposto, meu Voto é no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro 2001

Ivete Malaquias Pessoa Monteiro