



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11924.000641/00-79
Recurso nº : 124.766
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Ex(s): 1996
Recorrente : SOEL-PROJETOS E CONSULTORIA LTDA.
Recorrida : DRJ-FORTALEZA/CE
Sessão de : 23 de março de 2001
Acórdão nº : 103-20.550 E RP/nº 103-0.268

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO - COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - LIMITAÇÃO - As bases de cálculo negativas geradas dentro do próprio ano-calendário podem ser compensadas com o lucro líquido (ajustado) apurado dentro do mesmo ano, independentemente do limite de 30% previsto nos artigos 58 da Lei nº 8.981/95 e 12 e 16 da Lei nº 9.065/95.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOEL-PROJETOS E CONSULTORIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Neicyr de Almeida e Cândido Rodrigues Neuber que negaram provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MARCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 AGO 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARY ELBE GOMES QUEIROZ, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11924.000641/00-79
Acórdão nº : 103-20.550

Recurso nº : 124.766
Recorrente : SOEL- PROJETOS E CONSULTORIA LTDA.

RELATÓRIO

SOEL-PROJETOS E CONSULTORIA LTDA. recorre a este colegiado da decisão da autoridade de primeiro grau que indeferiu sua impugnação à exigência formalizada no autos de infração que lhe exige Contribuição Social sobre o Lucro, correspondente ao ano calendário de 1995.

A irregularidade imputada pela fiscalização, conforme descrito às fls. 02 e anexos de fls. 03/10 dos autos, refere-se a compensação indevida da base de cálculo negativa da Contribuição Social, nos meses de maio e outubro de 1995, pela inobservância do limite de 30% do lucro líquido ajustado. A infração foi capitulada no art. 2º da Lei. 7.689/88, art. 58 da Lei nº 8.981/95 e arts. 12 e 16 da Lei nº 9.065/95.

Em tempestiva impugnação, de fls. 35/39, o sujeito passivo alega que o lançamento afronta os princípios constitucionais da anterioridade e irretroatividade das leis, ofensa ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito.

A autoridade julgadora de primeiro grau, em decisão de fls. 54/59, após rejeitar a arguição de inconstitucionalidade dos atos que limitaram a compensação questionada, manteve integralmente a exigência, sustentando que esta limitação tem previsão legal e deve ser obedecida a partir de abril do ano calendário de 1995.

Mediante o depósito recursal de 30% das quantias exigidas (fls.73), o sujeito passivo teve encaminhado o recurso de fls. 66/71, onde reafirma seus pontos iniciais de discordância.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 11924.000641/00-79
Acórdão nº : 103-20.550

V O T O

Conselheiro **MÁRCIO MACHADO CALDEIRA**, Relator

O recurso é tempestivo e, considerando o depósito recursal de 30%, dele tomo conhecimento.

Conforme consignado em relatório, trata-se de examinar a limitação da compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social, no ano calendário de 1995, em empresa tributada com base em lucro real mensal.

Pela verificação da imputação fiscal e da inclusa declaração de rendimentos, verifica-se que as glosas atingiram os meses de maio e outubro de 1995, visto que nos demais meses a autuada apresentou bases negativas desta contribuição e, o mês de março deste ano, cuja base de cálculo foi positiva, não foi atingida pelas disposições do art. 58 Lei nº 8.981/95 (MP 812/94) e Lei nº 9.065/95, em virtude do prazo nonagesinal para vigência destes atos legais.

Observe-se, ainda que, apurando seus resultados mensalmente, a base de cálculo negativa de períodos anteriores foram suficientes para compensar a base de cálculo negativa de março de 1995, não atingida pela limitação, as demais bases de cálculo negativa superaram as positivas deste mesmo ano calendário.

Neste contexto é que deve ser analisada a limitação da compensação das bases de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro.

Assim, a análise da questão não se restringe somente à limitação da compensação de uma forma geral, mas também e especialmente, desta limitação em



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 11924.000641/00-79
Acórdão nº : 103-20.550

relação bases negativas da Contribuição Social geradas dentro do próprio ano calendário, com lucro líquido do mesmo ano.

Já manifestei-me sobre a impossibilidade da limitação de 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativa da Contribuição Social por afronta ao art. 43 do CTN e das demais normas que compõem o ordenamento jurídico relativamente à apuração de lucro, seja pela lei comercial, seja pela lei fiscal.

Nesta terceira Câmara meu posicionamento é vencido pela maioria de seus membros, que se posicionam pela limitação desta compensação, uma vez que havendo previsão legal, os prejuízos e as bases de cálculo negativas da CSL são compensados de conformidade com a legislação vigente na época da compensação e não de acordo com a legislação do momento em que foram gerados.

Mas, no presente caso, a impossibilidade de limitar a compensação de bases de cálculo negativas geradas dentro de um ano calendário, com lucros líquidos deste mesmo ano, além da afronta ao artigo 43 do CTN, contrapõe-se com o princípio constitucional da isonomia e da equivalência na tributação.

A prevalecerem os artigos considerados como infringidos, estar-se-ia tributando o patrimônio e não o lucro, ou seja, transformando a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em Contribuição Social sobre o Patrimônio.

No sentido de que a apuração da Contribuição Social sobre o Lucro segue as mesmas normas da apuração do Imposto de Renda, uma vez que partem do lucro líquido, evidentemente com os diferentes ajustes previstos na legislação de cada um dos tributos, os motivos explanados para o IRPJ serão aqui delineados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11924.000641/00-79
Acórdão nº : 103-20.550

Assim, seguindo o descrito para o Imposto de Renda, iniciaremos pelo conceito de renda, que é constitucional, como já ensinava o saudoso tributarista Geraldo Ataliba, não podendo o legislador ordinário alterá-lo, mesmo restringindo-o ou aumentando-o. A lei ordinária somente pode explicitá-lo, em especial quando encontramos no Código Tributário Nacional os elementos estruturais do fato gerador do Imposto de Renda e a definição legal de renda e de proventos de qualquer natureza, com sua base de cálculo (art. 43 e 44).

É importante a leitura destes artigos que trazem a seguinte redação:

"Art. 43. O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. A base de cálculo do imposto de renda é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis."

Pela simples interpretação destes dispositivos legais, fundamentais para a tributação da renda em nosso sistema jurídico, conclui-se que a limitação de 30% na compensação dos prejuízos fiscais implica na tributação do capital, na medida em que o fato gerador do imposto é a renda (da contribuição social o lucro) e não o patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária.

Nilton Latorraca, em seu livro "Imposto de renda – Aspecto Material da Hipótese de Incidência" (Atlas - 14ª Ed.), explicita às fls. 103 o que vem a ser acréscimo patrimonial na pessoa jurídica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11924.000641/00-79
Acórdão nº : 103-20.550

"No que concerne à pessoa jurídica, foi na demonstração do patrimônio líquido e na análise de suas mutações que a norma situou o conceito jurídico de renda e proventos.

O patrimônio das pessoas jurídicas está em constante mutação. Essa mutação, porém, só é medida quando se encerra o balanço patrimonial, o que, **do na lei comercial, deve ser feito pelo menos no encerramento exercício social.** (grifo nosso)

O acréscimo patrimonial da pessoa jurídica deve ter origem em uma das seguintes fontes:

- . aumento de capital;
- . aumento nas reservas de capital;
- . aumento nas reservas de lucros; ou
- . lucro do exercício.

A expressão *proventos de qualquer natureza* tem um alcance tão amplo que abarca em seu conceito todas as espécies de acréscimo patrimonial, incluindo as não compreendidas na definição de renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos).

Como já referimos antes, o suporte fático do acréscimo patrimonial, incluindo as espécies compreendidas ou não no conceito de renda, entrará no mundo jurídico revestido das características e circunstâncias que lhe conferir a regra jurídica tributária.

No que concerne a pessoas jurídicas, é no patrimônio líquido, demonstrado consoante preceitos da lei comercial, e na análise de suas mutações, que devemos buscar o conceito jurídico de acréscimo patrimonial. É pois, o Direito Comercial a fonte da qual extrair-se-ão os elementos essenciais ao conceito de acréscimo patrimonial tributável, como, aliás, expressamente reconhece a própria legislação tributária (cf. art. 220 do RIR/94)"

Na seqüência deste texto, Latorraca explicita os acréscimos patrimoniais tributáveis, como também as exclusões, estas identificadas no artigo 390 do RIR/94.

Visto que é no Direito Comercial a fonte dos elementos essenciais ao conceito de acréscimo patrimonial, a legislação fiscal trouxe especialmente da Lei nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11924.000641/00-79
Acórdão nº : 103-20.550

6.404/76 estes conceitos, reconhecidos expressamente no artigo 220 do RIR/94, que porta o seguinte texto:

"Art. 220. Ao fim de cada período-base de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450/85, art. 18).

§ 1º O lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 67, XI, e Lei nº 7.450/85, art. 18)."

E, não poderia ser de outra forma porquanto, segundo o artigo 110 do CTN, *"a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias"*.

Neste contexto, ressalte-se que o acréscimo patrimonial tributável, atendidos os institutos da lei comercial, especialmente o artigo 189 da Lei nº 6.404/76, será o resultado do exercício deduzido dos prejuízos acumulados.

Este artigo 189, inserido no Capítulo XVI (Lucros, Reservas e Dividendos), Seção I (Dedução de Prejuízos e Imposto de Renda) porta a seguinte redação:

"Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto sobre a renda."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 11924.000641/00-79
Acórdão nº : 103-20.550

Assim, ao se limitar a compensação dos prejuízos, estaremos alterando o conceito e a definição de acréscimo patrimonial apresentado pela legislação comercial, uma vez que estaremos tributando parte do patrimônio.

Nas palavras do professor Hugo de Brito Machado, expressas em "Tributação do lucro e compensação de prejuízos" (Imposto de Renda: questões atuais e emergentes, Dialética, SP, 1995, pág. 56, org. Valdir de Oliveira Rocha), a questão da restauração do patrimônio reduzido por prejuízos anteriores e o acréscimo patrimonial, teve o seguinte posicionamento:

"A obtenção de resultado positivo, em determinado período, se há prejuízo acumulado, não configura acréscimo, até o valor daquele prejuízo, mas pura e simples recomposição do patrimônio. Assim, vedar a compensação de prejuízo anterior na determinação da base de cálculo do imposto de renda é tributar o que não é acréscimo, mas recuperação do patrimônio.

A não incidência do imposto de renda sobre a restauração do patrimônio já está, consagrada pela jurisprudência, inclusive na Corte Maior. Como registra, com inteira razão Dácio Rolim, quando o Supremo Tribunal Federal rejeita o imposto sobre a indenização decorrente de desapropriação, está consagrando o conceito de renda como acréscimo patrimonial, e a conseqüente invalidade da exigência do imposto de renda sobre a recuperação do patrimônio.

O resultado positivo apurado em um período deve ser utilizado, em primeiro lugar, para recomposição do patrimônio E SE HOUVER SALDO, AÍ SIM ESTARÁ CONFIGURADO O ACRÉSCIMO PATRIMONIAL TRIBUTÁVEL COMO LUCRO OU RENDA."

No mesmo sentido ensina a Professora Mizabel Derzi às fls. 111/114, da obra acima citada:

"A Constituição brasileira é mais minuciosa e rica das Cartas Constitucionais, em matéria financeira e tributária. (...)"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11924.000641/00-79
Acórdão nº : 103-20.550

Ao limitarem a compensação dos prejuízos acumulados, as instruções normativas da Receita Federal e a Lei nº 8.981/95 contrariam o conceito de *lucro*, tal como se encontra disciplinado no Direito Privado, ofenderam as regras de competência tributária, editadas pela Constituição, e instituíram tributo novo (empréstimo compulsório), incidente sobre *prejuízo ou perda de patrimônio ou capital* - exatamente a noção oposta à de lucro – sem o cumprimento dos requisitos constitucionais, sem edição de lei complementar.”

Destarte, resta claro o direito à compensação integral dos prejuízos fiscais ocorridos, sem a limitação de 30% em cada período, sob pena de se estar tributando parcela do patrimônio.

Sob outro aspecto, também não pode prevalecer as disposições questionadas das Leis nº 8.981/95 (art. 42) e 9.065/95 (art. 12).

Estes artigos são inaplicáveis porquanto incompatíveis e ofendem os artigos 43 e 44 do CTN, além de todo o ordenamento jurídico das leis e normas relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Isto porque as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas dentro de um determinado ordenamento jurídico e, é dentro deste ordenamento que as normas devem ser interpretadas.

Assim, estes dispositivos devem ser interpretados dentro do contexto de toda a legislação que rege direta e indiretamente a exigência do imposto de renda e não isoladamente, para se concluir pela utilização de todo o prejuízo acumulado e não apenas da parcela de 30% do lucro real.

Neste sentido, deve-se analisar, além da Constituição Federal, o CTN e as demais leis e outras normas que regem o imposto de renda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11924.000641/00-79
Acórdão nº : 103-20.550

Em face das normas da Lei nº 6.404/76, o legislador ordinário pode instituir regras sobre a disponibilidade e sua aquisição econômica ou jurídica, na medida em que elas não modifiquem as regras desta lei das sociedades anônimas (aplicáveis a todas as sociedades tributadas com base no lucro real), tendo em vista o artigo 110 do CTN, como também de seu artigo 109.

Verificou-se evidente, que a exigência preconizada pelos artigos em exame confronta-se com o artigo 43 do CTN e, como consequência, é uma norma incompatível com esta lei complementar.

Nestas considerações, deparamo-nos com os casos de antinomias jurídicas, onde encontramos duas normas incompatíveis, uma que estabelece como fato gerador do imposto a disponibilidade econômica ou jurídica de um acréscimo patrimonial e outra que altera este conceito de acréscimo patrimonial.

Para solucionar as antinomias temos os critérios cronológico, hierárquico e da especialidade, aceitos em nosso direito pátrio.

Relativamente à incompatibilidade como o CTN, aplica-se o critério hierárquico, também denominado de *lex superior*, pelo qual entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior - *lex superior derogat inferiori*.

Assim, prevalece o artigo 43 do CTN e inaplicáveis os artigos 42 da Lei nº 8.981/95 e 15 da Lei nº 9.065/95.

Analisada, também, a incompatibilidade destes artigos com a Lei nº 6.404/76, temos a solução no próprio CTN, nos artigos 109 e 110, os quais, em resumo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 11924.000641/00-79
Acórdão nº : 103-20.550

determinam que a lei tributária não pode alterar os conceitos do direito privado e, portanto, insubsistentes os dispositivos que alteram o conceito de acréscimo patrimonial.

Por conclusão, diante do que foi exposto, as restrições de compensação de prejuízos ofendem diretamente o artigo 43 do CTN, posto que sua aplicação resulta numa base de cálculo maior do que o acréscimo patrimonial havido no período.

Mas, mesmo que se pudesse admitir a limitação prevista na lei, no presente caso, há a limitação dos prejuízos gerados dentro do próprio ano calendário, emergindo outro erro fundamental na interpretação dos dispositivos invocados.

A interpretação do fisco, admitida pelo julgador monocrático, de que deve haver a limitação dentro do próprio ano-calendário, porquanto a lei não especifica o período e, a declaração foi apresentada com base no lucro real mensal, nada mais é que uma ampliação do campo de incidência, ultrapassando o balizamento feito pelo artigo 43 do CTN, tributando, por vias oblíquas, prejuízos gerados durante o ano-calendário, majorando, artificialmente a base de cálculo do imposto de renda.

Não se discute se o sujeito passivo optou pela tributação com base no lucro real mensal e não anual, para majorar sua base de cálculo. Este argumento confronta-se com o princípio constitucional da equivalência na tributação (CF, art. 150, inc.II).

Situações conflitantes apareceriam confrontando-se resultados de duas empresas com prejuízos no final do exercício. Uma optante pelo pagamento por estimativa e apuração do lucro real anual e outra optante pelo pagamento com base no lucro real mensal. A primeira levanta um balanço de suspensão, suspende seus pagamentos por estimativa e ao final do ano-calendário apresenta sua declaração com



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 11924.000641/00-79
Acórdão nº : 103-20.550

base no lucro real anual e, portanto, com direito a restituição ou compensação dos valores pagos.

A segunda, sem permissão de deduzir os prejuízos gerados no ano, terá ao final do ano-calendário imposto pago, sem direito a compensação ou restituição, mesmo apresentando o resultado anual com prejuízo.

Adotando-se formas diferentes na apuração mensal do imposto, teremos empresas com os mesmos resultados (prejuízos) e uma com direito a restituição ou compensação e outra com imposto pago em definitivo e com direito a compensação futura de prejuízos.

Tal fato, com a interpretação da limitação da compensação dos prejuízos ou das bases de cálculo negativas, dentro do próprio ano calendário, tem nesta restrição uma afronta ao princípio constitucional da equivalência na tributação, uma vez permitida a dedução de prejuízos ou das bases de cálculo negativa da CSL a umas empresas (lucro real anual) e a outras não (lucro real mensal), somente em função da forma de apuração do lucro real.

— Assim, mesmo admitindo-se a limitação da compensação das bases de cálculo negativa da Contribuição Social, tal limitação não poderá prevalecer dentro do ano calendário.

No caso, a recorrente apresentou lucro líquido negativo no ano calendário de 1995 e dela faz-se exigência de recolhimento da Contribuição Social somente pela forma de apuração de seus resultados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11924.000641/00-79
Acórdão nº : 103-20.550

Ressalte-se, como visto anteriormente, que a efetiva apuração dos resultados das pessoas jurídicas, na forma da lei comercial, encampada pela lei fiscal, é anual. A lei fiscal veio dispor de diversas formas de pagamento do imposto, para o devido ajuste anual, a despeito da definitividade da apuração do lucro real mensal. Mas, tal opção não pode ser capaz e suficiente para majorar tributos.

Assim, dentro do princípio da equivalência da tributação não há como se restringir a compensação das bases negativas da CSL dentro do próprio ano-calendário.

Observo, ainda, que o lançamento, formalizado em 1999 e reportando-se a fatos geradores ocorridos em 1995, deveria ter na auditoria fiscal uma menção às bases de cálculo dos períodos posteriores, uma vez que, obtendo lucro líquido positivo, ou base de cálculo positiva da CSL em períodos posteriores, o lançamento deveria contemplar a hipótese de ajuste nos pagamentos posteriores, suficientes para efetuar a compensação pelo pagamento feito a maior em períodos posteriores, fato que afastaria a multa de ofício.

Isto se assemelharia aos casos de compensação a maior de prejuízos fiscais, quando apurada irregularidades em períodos onde apurou prejuízos, estes tornam-se indevidamente compensados nos períodos subsequentes. Ou se assemelham a postergação no pagamento de tributos, gerando efeitos semelhantes.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 23 de março de 2001


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

