



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.001745/98-11
Recurso nº : 133.562
Matéria : IRPJ – Ex.: 1996
Recorrente : SELETO S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAFÉ
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 18 de junho de 2004
Acórdão : 101 – 94.619

IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS – EX. 1996

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – descabe em sede de instância administrativa a discussão acerca da constitucionalidade de leis, matéria sob a qual tem competência exclusiva o Poder Judiciário.

EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO DE PARTE DOS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECOLHIDOS – Os valores dos tributos e contribuições efetivamente recolhidos são dedutíveis na apuração do Lucro Real do período base em que foram pagos. O momento de utilização da dedução não é de livre escolha do contribuinte.

LIMITAÇÃO LEGAL DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – A compensação de prejuízos fiscais sujeita-se à trava de 30% do valor do lucro líquido ajustado. Aplica-se a trava mesmo em relação aos prejuízos apurados até 31/12/1994, posto que a lei alterou a apuração do Lucro Real dos períodos futuros e não a apuração do prejuízo fiscal pretérito.

MULTA DE OFÍCIO – Não se pode confundir a multa imposta por infração à legislação tributária e a multa moratória. A primeira é penalidade pecuniária prevista em lei em face de descumprimento das normas tributárias, a segunda é ressarcimento pela mora no recolhimento dos tributos.

JUROS DE MORA – Devem ser aplicados no lançamento tributário os valores de juros de mora previstos na legislação de regência.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – não configura denúncia espontânea a apresentação anterior de DCTF e de DIRPJ, com dados que encobrem as infrações fiscais detectadas em lançamento tributário posterior.

Recurso voluntário não provido.

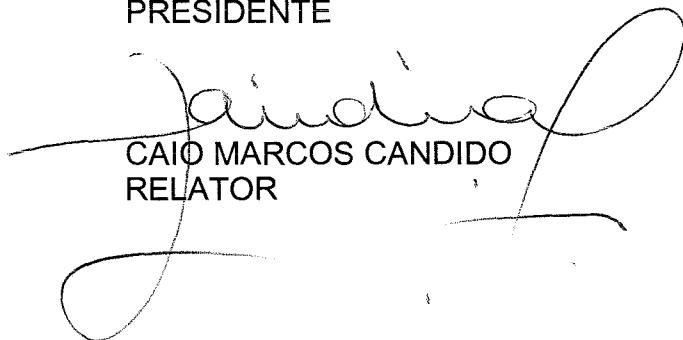
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por SELETO S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAFÉ.

Processo nº : 13807.001745/98-11
Acórdão n.º : 101-94.619

ACORDAM os Membros da Primeira 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 ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



CAIO MARCOS CANDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 JUL 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº : 13807.001745/98-11
Acórdão n.º : 101-94.619

Recurso nº : 133.562
Recorrente : SELETO S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAFÉ

RELATÓRIO

Seleto S. A. Indústria e Comércio de Café, pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho contra a Decisão nº 1782/2001 (fls. 154/161), de lavra do Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP que julgou procedente o lançamento constante do auto de Infração de IRPJ (fls. 92/103), com o objetivo de ter reformada a decisão da autoridade julgadora de primeira instância.

A pessoa jurídica referida foi autuada em consequência de ação fiscal encerrada em 27 de novembro de 1998, que a instou a recolher crédito tributário no montante de R\$752.324,91, referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, acrescido de multa de ofício e juros de mora, referente ao ano-calendário de 1995, em decorrência dos fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 92/95) dos autos, pelas infrações que aqui se relata de forma resumida:

1. EXCLUSÃO PARCIAL DE IMPOSTOS PAGOS EM 1993 E 1994 - foi excluído, indevidamente, do lucro líquido ajustado para apuração do lucro real, o montante de R\$1.028.519,72, referente a impostos, recolhidos nos anos-calendário de 1993 e 1994, e sua respectiva correção monetária. 
2. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS – o contribuinte utilizou-se de compensação de prejuízos fiscais em valor superior ao limite de 30% do lucro real do período, o que fere o disposto no artigo 42 da Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995.

Afirma o autuante no Termo de Verificação que compõe o Auto de Infração, às fls. 93, que:

“Como o valor do prejuízo a compensar não estava escriturado no LALUR de forma correta, esta fiscalização refez os cálculos com base nas declarações apresentadas pelo contribuinte, ajustando-se o saldo em

Processo nº : 13807.001745/98-11
Acórdão n.º : 101-94.619

31/12/94, conforme demonstrativo em anexo (fls. 89/90), que consolida os prejuízos fiscais a compensar em períodos futuros:

Total do Prejuízo Fiscal a Compensar R\$ (1.396.898,19)."

Ainda às fls. 93 continua o autuante:

"Diante do exposto, elaboramos o demonstrativo de fls. 91, onde comparamos os valores declarados pelo contribuinte com os apurados por esta fiscalização, e as quantias assinaladas como LUCRO REAL são aquelas que serão objeto da tributação."

Tempestivamente, a pessoa jurídica autuada insurgiu-se contra o feito apresentando contestação, protocolizada em 21 de dezembro de 1998 (fls.107 a 125), por meio de seu procurador (instrumento às fls.126) alegando, em síntese, o seguinte:

1. Quanto à exclusão parcial de impostos pagos nos anos-calendário de 1993 e 1994:
 - a. a Impugnante não pode concordar com a posição da Fiscalização ao glosar os tributos excluídos nos meses de Janeiro, Agosto, Outubro e Dezembro, todos no ano-calendário de 1995, sob o argumento de que a dedução SOMENTE deveria ser feita integralmente no mês de seu pagamento;
 - b. o dispositivo que rege a exclusão para a determinação da base de cálculo do imposto devido está preconizado no art. 196 do RIR/94, cujo caput diz respeito à FACULDADE que o contribuinte tem para excluir do lucro líquido do período base, determinados valores prescritos na legislação de regência;
 - c. a Impugnante excluiu por ocasião do pagamento apenas o valor principal sem a sua devida atualização monetária. Há que ser ressaltado que agindo desta forma, a Impugnante deixou de aproveitar de um direito cristalino, líquido e certo, para aproveitamento em períodos - base subseqüentes, não havendo prejuízo para o Erário Público;
 - d. equivocou-se a fiscalização ao glosar os valores excluídos a título de "Tributos e Contribuições", referente a 1995. Ademais, a Impugnante possui um crédito em 31.12.94 no valor de R\$2.302.067,25, valor esse suficiente para exclusão do lucro líquido do período - base na determinação do lucro real;

2. Quanto à compensação indevida de prejuízos:

- a. no tocante à limitação de que trata o art. 42 da Lei nº 8.981/95, em valor superior ao limite de 30% do lucro real do período, a Impugnante no dia 31/12/94, encerrou o ano fiscal, no qual apurou prejuízo fiscal, que somado aos prejuízos dos anos anteriores, atingia o montante de R\$1.484.872,14 e base de cálculo negativa de Contribuição Social incidente sobre o lucro no montante de R\$1.661.104,00, conforme se vê da Declaração de Rendimentos relativa ao exercício de 1995, ano base de 1994;
- b. segundo a legislação vigente em 31/12/94, consubstanciada no Decreto – Lei nº 1.598/77, artigo 6º, a Impugnante, na determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social incidente sobre o lucro, poderia excluir do lucro líquido, os prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores, limitado ao lucro real do período-base da compensação, observados os prazos previstos no regulamento;
- c. com o advento da MP nº 812 de 31/12/94, convertida na Lei nº 8.981/95 a compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da Contribuição Social passou a ser limitada a 30% (trinta por cento) do lucro líquido. Tal disposição está contida nos artigos 42 e 58 da referida Lei;
- d. de acordo com o pensamento da doutrina e da jurisprudência a MP nº 812 publicada em 31/12/94, um sábado, não poderia, jamais, abranger os prejuízos formados até essa data, pelo que, somente os apurados a partir de janeiro de 1995 é que, para fins de compensação, podem estar atingidos pela restrição (30% do lucro), isto porque, encerrado o ano-fiscal no dia 31/12/94, aperfeiçoada estava a hipótese de incidência do IR e CSLL, gerando para a Impugnante direito adquirido a ser tributada sobre a mesma e na forma da legislação vigente à época, sob pena de igual violação aos artigos 105 e 116 do Código Tributário Nacional;
- e. sendo assim, é inconstitucional a MP nº 812/84, prevalecendo, tão somente, as disposições de Lei nº 8.981/95, apenas para os prejuízos fiscais apurados a partir do exercício de 1995;

3. Quanto à exigência da multa de ofício e dos juros de mora:

- a. outrossim, é de se notar, que foram aplicadas multa e juros, que apesar de dizerem-se legalmente permitidos, representam verdadeiro confisco, além de ultrapassar a capacidade contributiva de Impugnante, constituí-se em autêntica violação ao inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal;
- b. o Ato Declaratório Normativo nº 01 de 07 de janeiro de 1997, que normatizou a aplicação no tempo das multas em decorrência da Lei nº 9.430/96, limitou-as em 20%, aplicando retroativamente aos pagamentos de débitos de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal efetuados a partir de 01/01/97, independentemente da data da ocorrência do fato gerador;
- c. que a Fiscalização não poderia aplicar multa de ofício vez que a denúncia espontânea fora feita pela própria Impugnante mediante apresentação da DCTF e na Declaração de Rendimentos. Dessa forma, vê-se, pelos fatos narrados, que o presente lançamento de débito não pode prosperar, eis que eivado de vícios em toda sua plenitude, pois não fosse a DCTF e a Declaração de Rendimentos entregue, quem sabe a Impugnante não sofreria a sanção imposta pela Fiscalização, nestes casos, quando muito, são aplicados os juros e as multas moratórias por atraso nos pagamentos. Isso significa que esses acréscimos legais são sempre dedutíveis por serem multas compensatórias, como bem esclareceu o PN nº 61/79;

Ao final conclui a impugnante pugnando pela improcedência da ação fiscal e pelo cancelamento do Auto de Infração em questão.

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente o lançamento (fls. 154/161) por meio da Decisão 1.782/2001, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: **ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE**

Processo nº : 13807.001745/98-11
Acórdão n.º : 101-94.619

A instância administrativa não tem competência para se manifestar sobre a constitucionalidade de leis.

EXCLUSÃO PARCIAL DE IMPOSTOS PAGOS

As obrigações referentes a tributos ou contribuições são dedutíveis na apuração do lucro real quando pagas, não sendo de livre escolha do contribuinte o momento de sua exclusão.

LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

A compensação de prejuízos fiscais é limitada a 30% do lucro líquido ajustado, mesmo que tais prejuízos tenham sido gerados anteriormente a 01/01/1995.

JUROS DE MORA.

São aplicáveis ao lançamento fiscal os juros de mora previstos em leis correlatas à matéria tributária.

MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício é devida no lançamento ex-officio, em face da infração às regras instituídas pelo Direito Tributário, não constituindo tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei; o percentual de multa aplicado deve estar de acordo com a legislação de regência, sendo incabível a alegação de inconstitucionalidade baseada na noção de confisco, por não se aplicar o disposto constitucional à espécie dos autos.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

A referida Decisão, em síntese, traz os seguintes argumentos e constatações:

1. Que a impugnação é tempestiva tomando dela conhecimento;
2. Quanto à arguição de inconstitucionalidade cumpre dizer que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se alega a colisão da legislação de regência e a Constituição Federal, atribuição reservada, no Direito Pátrio, ao Poder Judiciário (Constituição Federal, art. 102, I "a" e III "b").
3. No mérito, quanto à exclusão parcial dos impostos pagos em 1993 e 1994:
 - a. Conforme descrita pela Fiscalização, a autuação foi motivada pela Exclusão Parcial da apuração do Lucro Real, no ano-calendário de 1995, de Impostos Pagos em 1993 e 1994. Cita o art. 7º e seu parágrafo 1º, da Lei nº 8.541/92, reforçando o entendimento de as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração

- do lucro real, quando pagas e que os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o citado artigo, que tiverem sido registrados como despesas indedutíveis, deverão ser adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluídos no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga;
- b. Como se depreende do dispositivo em comento, o momento de exclusão das obrigações, do lucro real, referente a tributos ou contribuições é a data do efetivo pagamento. Em outras palavras, é o momento eleito pelo legislador, não podendo ser modificado ao arbítrio do sujeito passivo da obrigação;
 - c. As disposições contidas no artigo 196 do RIR/94, a que se refere a impugnante, devem ser interpretadas em conjunto com os dispositivos da Lei nº 8.541/92;
 - d. O documento de fls. 149 a 151, apresentado na fase impugnatória, é o mesmo já analisado e juntado pela Fiscalização, às fls.86 a 88, nada acrescentando em termos de subsídios à impugnação;

Conclui pela improcedência das alegações da impugnante, opinando pela manutenção integral da tributação analisada neste item.

4. Quanto ao limite na compensação dos prejuízos acumulados:

- a. Como se verifica, a impugnante não nega a prática do ato violador das normas que regem o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas apontado no auto de infração: compensação de prejuízos fiscais em valor superior ao limite de 30% do lucro líquido ajustado, no ano-calendário de 1995. Suas razões e argumentos centram-se em questões de direito, eis que estão situadas no campo da discussão acerca da constitucionalidade e legalidade dos dispositivos que restringem a compensação dos prejuízos fiscais acumulados pelas empresas.
- b. Tal restrição foi introduzida pelo art. 42 da MP nº 812/1994, convertida na Lei nº 8.981/1995, com aplicação a partir de 1º de janeiro de 1995. Cita o dispositivo legal em comento reafirmando a possibilidade, prevista em seu parágrafo único, de a parcela dos prejuízos fiscais não compensada

em função da trava percentual estabelecida poder ser compensada nos anos-calendário subseqüentes;

- c. Como se verifica, a partir de 01/01/1995, a compensação de prejuízos fiscais acumulados, inclusive os apurados até 31/12/1994, está limitada ao valor correspondente a 30% do lucro líquido ajustado, estando a presente exigência em perfeita harmonia com os preceitos legais que regem a matéria.
- d. Além do mais, a possibilidade anteriormente existente da compensação integral de prejuízos fiscais não configura direito adquirido das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, porquanto a Lei nº 8.981/1995, não alterou a forma de apuração dos prejuízos fiscais anteriores, que continuam sendo integralmente compensáveis em períodos futuros, mas apenas a forma de apuração do lucro real a partir do ano-calendário de 1995, estabelecendo um limite de 30% para a sua redução pela absorção de prejuízos fiscais. Não há, por conseguinte, ofensa alguma ao disposto nos artigos 43 e 44 do CTN e às normas constitucionais que disciplinam o Sistema Tributário Nacional, e o fato de não haver mais prazo à compensação pode, inclusive, ser mais favorável à contribuinte, uma vez que havia antes um limite temporal que também poderia acarretar a impossibilidade de aproveitamento do saldo existente;
- e. No que se refere às alegações de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade levantadas pela interessada, tem-se que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de possíveis inconstitucionalidades ou ilegalidades das normas vigentes, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do CTN.
- f. Da mesma forma, falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da constitucionalidade ou legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário.

5. Quanto aos juros de mora e à multa de ofício exigidos:

- a. Quanto à cobrança de juros de mora por percentual equivalente à taxa Selic, esclarece-se que os créditos discutidos têm como fundamentos legais o art. 13 da Lei n.º 9.065/1995 e o art. 61 da Lei n.º 9.430/1996, conforme descrito às fls. 100. O foco da contestação, na verdade, centra-se no entendimento da impugnante de se tratar de índice financeiro, e não tributário, vindo a incorrer em ilegalidade e por não haver liame com os juros de mora conceituados no Código Civil ou mesmo no Código Tributário Nacional. Não há procedência em tais alegações;
- b. Embasa sua assertiva no artigo 161, *caput* e parágrafo 1º do CTN, onde está a previsão legal da cobrança dos juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, bem como há a indicação do *quantum* a ser cobrado na ausência de disposição diversa da lei;
- c. Utilizando-se de tal norma permissiva, foram editadas as referidas leis estabelecendo, de modo diverso, que em relação aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, passavam a incidir juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. Desse modo, está caracterizada a legalidade na cobrança de tais juros de mora.
- d. Em relação à multa de ofício de 75%, esclarece-se que seu lançamento encontra fundamento legal no artigo 4º, I, da Lei n.º 8.218/1991 e no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996;
- e. É de se destacar que a multa de 75% decorre de infrações às regras instituídas pela legislação fiscal, enquanto a multa moratória a que se refere a impugnante está vinculada a procedimento espontâneo não podendo ser aplicada aos casos de procedimento de ofício, não havendo portanto, como acolher a pretensão de se aplicar a multa de 20% sobre a exigência contida no lançamento fiscal;
- f. A multa de ofício aplicada no lançamento de ofício tem objetivo punitivo. Seu percentual está de acordo com a legislação de regência, vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do

parágrafo único do art. 142 do CTN, tendo sido aplicada, apenas, sobre a insuficiência do imposto declarado;

- g. No que concerne à alegação de que a multa possui caráter confiscatório e que está a agredir a capacidade contributiva da autuada, está a impugnante a contrapor argumentos de inconstitucionalidade de norma tributária, argumento este já analisado nesta decisão;
- h. Quanto à alegação de que não poderia ter sido aplicada multa de ofício por se tratar de denúncia espontânea, por ter sido declarado em DCTF, cabe esclarecer que não foi aplicada multa de ofício sobre os valores declarados em DCTF, apenas foi aplicada a multa sobre os valores resultantes da autuação fiscal, os valores declarados na DCTF não foram base de cálculo da penalidade.

Portanto não procedem as alegações da impugnante em relação a este item, devendo ser mantida integralmente a exigência tributária.

Observe-se que a requerente ataca, igualmente, a limitação de compensação da base de cálculo da CSL (fls.120), mas não há tal exigência neste processo.

Ao final conclui a autoridade julgadora de primeira instância por tomar ciência da impugnação, por tempestiva, para no mérito, julgar procedente o lançamento tributário.

Em 19 de setembro de 2001, irressignado pela manutenção integral do lançamento na decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 165/189), que em suma relata:

1. No mérito, não pode concordar com a decisão monocrática, indicando a necessidade daquela ser reformada.
2. No tocante à exclusão dos tributos e contribuições, pagos em 1993 e 1994, da apuração do Lucro Real do ano-calendário de 1995:

- a. Que o julgador de primeira instância se equivoca quando afirma que o artigo 196 do RIR/94 deve ser interpretado em conjunto com os dispositivos da Lei 8.451/92;
 - b. Cita dispositivo que prevê a correção monetária dos valores registrados no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR;
 - c. A partir do contido no parágrafo 1º do artigo 7º da Lei 8.541/92, afirma a recorrente que “não há dúvida que os valores (das provisões constituídas com base nas obrigações tributárias e registradas como indedutíveis) são registrados no LALUR e a exclusão será feita em valores corrigidos monetariamente”;
 - d. Conclui afirmando que se a exclusão pode ser feita pelo valor corrigido, a atualização do LALUR será aplicada pelo período-base integral para compensar a diminuição do Patrimônio Líquido;
 - e. Segue afirmando que a exclusão prevista no art. 196 é uma faculdade que os contribuintes têm para excluir do lucro líquido do período-base, determinados valores prescritos pela legislação de regência;
 - f. Que excluiu por ocasião do pagamento dos tributos e contribuições apenas o valor do principal sem a devida correção monetária, que agindo dessa forma deixou de aproveitar de um direito cristalino, líquido e certo, para aproveitamento em períodos-base subseqüentes;
 - g. Envereda-se pela distinção entre as expressões “poder” e “dever”, concluindo ao final que a expressão “poder” indica uma faculdade e que, dessa forma, a autoridade fazendária não deveria ter glosado os valores excluídos a título de “tributos e contribuições”, referentes aos meses autuados. 
3. Afirma a recorrente que tem registrado em 31/12/1994 um “crédito” no valor de R\$ 2.302.067,25 (dois milhões, trezentos e dois mil, sessenta e sete reais e vinte e cinco centavos), valores estes suficientes par exclusão do lucro líquido do período base na determinação do lucro real, afirmando que a recorrente poderia absorver o valor glosado independentemente da trava de 30% imposta pelo artigo 42 da Lei nº 8.981/95.

4. Quanto à limitação da compensação de prejuízos fiscais a 30% do lucro líquido ajustado, recorrente se irresigna pela manutenção da exigência com a imposição da trava de 30% na decisão de primeira instância, inclusive para os prejuízos apurados até 31/12/1994, pelos seguintes argumentos:
- a. A limitação da compensação de prejuízos acumulados até 31/12/1994 em 30% do lucro real a partir de 01/01/95 fere o direito adquirido e o ato jurídico perfeito;
 - b. O fato gerador do prejuízo fiscal ocorre na data da apuração deste e não na data de sua compensação;
 - c. Cita situações em que os contribuintes assumem um compromisso na forma determinada em lei para pagar tributos ou gozar de benefícios. Cita alguns exemplos de direitos adquiridos por contribuinte que foram garantidos após a revogação da lei que os instituiu;
 - d. Afirma que a Receita Federal dá tratamento diferenciado ao prejuízo fiscal, ora aceitando-o como direito adquirido do contribuinte ora não. Sustenta sua afirmação com o tratamento dado pelo Parecer Normativo nº 41/78, quanto ao artigo 64 do Decreto-Lei nº 1.598/77, e o tratamento ora guerreado.
 - e. Apresenta jurisprudência administrativa deste Conselho de Contribuintes aceitando a tese por ela esposada e apresenta entre outros Acórdãos os de nº 101.92.411/98, 101.92.617/99, 103.20.534/01;
 - f. Apresenta jurisprudência acerca da matéria.
5. Argumenta a recorrente que a compensação de prejuízos fiscais será mera postergação no pagamento do imposto de renda, no caso de o contribuinte pagar imposto de renda nos anos seguintes, apresenta um exemplo hipotético, sem apresentar fatos de sua própria escrituração contábil para subsidiar a discussão proposta.
6. Questiona que a MP nº 812/94, que instituiu a trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais, teria sido "publicada" no Diário Oficial de Justiça (*sic*), que circulou em algumas bancas de jornal em Brasília, num Sábado à noite. Questiona a constitucionalidade da instituição do novo tratamento tributário por Medida Provisória em virtude de ausência de relevância e urgência. Conclui que

sendo inconstitucional a MP 812/94 prevalece tão somente a Lei 8.981/95, que valeria apenas para prejuízos fiscais apurados relativamente ao exercício de 1995.

7. Quanto à exigência de multa de ofício e aos juros de mora argumenta a recorrente:

- a. Que os valores de multa e juros aplicados representam verdadeiro confisco, além de ultrapassar a capacidade contributiva da recorrente;
- b. Que a multa em nosso direito possui caráter punitivo e não pode ser aplicada em percentuais tão elevados, especialmente porque o crédito tributário vem sendo corrigido monetariamente, pelo que, inobstante a mora do contribuinte, incorre prejuízo ao Erário Público;
- c. Que o Ato Declaratório Normativo nº 1/1997 normatizou a aplicação no tempo das multas em decorrência da Lei nº 9.430/96, limitando seu percentual em 20% e determinando sua aplicação retroativa, independentemente da data de ocorrência de seu fato gerador (da multa);
- d. Afirma que não poderia ter sido aplicada multa de ofício na autuação sob análise vez que houve denúncia espontânea por parte do contribuinte por ocasião da apresentação da DCTF e da DIR (*sic*);
- e. Que o lançamento efetuado está eivado de vício em toda sua plenitude por tratar-se de tributo já lançado por estarem declarados na DCTF e na Declaração de Rendimentos;
- f. Que a multa aplicada estaria limitada ao percentual de 20%, vez tratar-se de multa moratória e não de ofício;
- g. Ao final pugna pela improcedência "in totum" da multa aplicada ou, caso os julgadores não entendem assim, requer a aplicação benevolente da multa de 20%.

Requer, ao final, seja dado provimento ao recurso voluntário e que seja julgado improcedente o AIIM FM 000697, de 27/11/98 – Processo nº 13807.001745/98-11.

Às fls. 202/205 a recorrente apresenta decisão concessiva de liminar em Mandado de Segurança nº 98.0052237-9, em tramitação na Seção Judiciária da

Processo nº : 13807.001745/98-11
Acórdão n.º : 101-94.619

Justiça Federal do Estado de São Paulo, que tem por objeto a determinação de remessa e análise do Recurso Voluntário no processo administrativo fiscal independentemente de prévio depósito, desde que interposto no prazo legal.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido. Foi interposto com amparo em medida liminar em Mandado de Segurança (fls. 202/205) que determinava "o processamento do recurso da impetrante, referente ao Auto de Infração FM nº 00697/98, desde que interposto no prazo legal, independentemente de depósito". Passo a analisá-lo em seu mérito.

1. Quanto à arguição de inconstitucionalidade de dispositivos legais que foram supedâneos da exigência fiscal objeto deste processo é de se ratificar que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se alega a colisão da legislação de regência e a Constituição Federal, competência reservada com exclusividade ao Poder Judiciário pelo ordenamento jurídico pátrio (Constituição Federal, art. 102, I "a" e III "b").
2. Quanto à exclusão dos valores de tributos e contribuições pagas nos anos de 1993 e 1994 e excluídas na apuração do lucro líquido no ano-calendário de 1995:
 - a. Início afirmando não haver qualquer divergência de posição nestes autos quanto à possibilidade de se corrigir monetariamente os valores das provisões lançadas no LALUR. Quanto a este ponto há concordância. 
 - b. A discordância basilar deste ponto da autuação é saber se os valores pagos como tributos e contribuições teriam de ser deduzidos do lucro líquido na apuração do lucro real no período base da data do pagamento ou se poderiam ser deduzidos, a critério do contribuinte, em outra data;
 - c. Antes de se adentrar no mérito desta discussão, deve-se consignar que o procedimento adotado pela recorrente, ao postergar a dedução dos valores dos tributos recolhidos na apuração do lucro real de ano posterior àquele em que deveria tê-los excluído, impingiu perda à administração fazendária no sentido de que, mesmo sem sabê-lo, o contribuinte reduziu

indevidamente a base tributável do IRPJ, posto que, se tivesse excluído no ano-calendário em que deveria tê-lo efetuado, teria aumentado o valor de seu prejuízo fiscal acumulado, e quando procedeu a sua utilização (AC 1995) já estaria sujeito à trava de 30%, limite este existente apenas para a compensação de prejuízos acumulados e não para a utilização de exclusão dos valores dos tributos recolhidos, tais valores não se sujeitaram à trava de 30%, mesmo que a legislação de regência da época de sua utilização já previsse tal limite.

- d. Em princípio faz-se necessário demarcar a questão do “poder” e do “dever” trazida à análise pela recorrente. Claro nos parece que o artigo 196 do RIR/94 (parágrafo 3º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77) ao estabelecer “que na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do valor do lucro líquido do período base” está se contrapondo ao conteúdo do artigo 195 do mesmo regulamento (parágrafo 2º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77) “Na determinação do lucro real serão adicionados ao período base:”, indicando o primeiro a faculdade de o contribuinte excluir valores da base de cálculo do Imposto de Renda e o segunda a obrigatoriedade de inclusão de valores que deverão ser tributados na base de cálculo do IR. A faculdade aqui tratada diz respeito ao contribuinte poder se utilizar de uma redução de base de cálculo por meio da exclusão de parcelas que a legislação preconiza como dedutíveis e não sobre o momento de fazê-lo.
- e. O artigo 16 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que vigorou até 31/12/92 até ser revogado pelo inciso I do art. 57 da Lei nº 8.541/92, dispunha que os tributos e contribuições seriam dedutíveis como custo ou despesa operacional no período base de incidência em que ocorresse o fato gerador da obrigação tributária.
- f. Não encontro no artigo 6º do mesmo DL (art. 196 do RIR/94), ou em seus incisos, dispositivo que determine o momento para que seja realizada a exclusão daqueles valores do lucro líquido. A Lei nº 8.541/92 revogou o artigo que tratava do momento temporal exatamente para dar novo tratamento legal à matéria, e o fez pelo conteúdo do artigo 7º e seu parágrafo primeiro, que estatui, *in verbis*:

Processo nº : 13807.001745/98-11
Acórdão n.º : 101-94.619

Art. 7º. – As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

§ 1º - Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o *caput* deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluídos no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga. (grifei)

- g. Claro está que o legislador deixou ao contribuinte a faculdade de excluir ou não os valores dos tributos e contribuições pagas na apuração do lucro real, mas, caso o contribuinte optasse por proceder à exclusão, deveria fazê-lo no período base no qual foi efetivamente realizado o pagamento.

Em face do exposto entendo que, em relação aos valores dos tributos e contribuições pagos em 1993 e 1994 utilizados como exclusão na apuração do lucro real do ano-calendário de 1995, não prosperam as alegações apresentadas no recurso voluntário em análise devendo ser mantida a exigência fiscal.

3. Em face da alegação da recorrente acerca de que tem registrado em 31/12/1994 em sua contabilidade um "crédito" no valor de R\$ 2.302.067,25 (dois milhões, trezentos e dois mil, sessenta e sete reais e vinte e cinco centavos), valores estes suficientes para exclusão do lucro líquido do período base na determinação do lucro real, afirmando que a recorrente poderia absorver o valor glosado, independentemente da trava de 30% imposta pelo artigo 42 da Lei nº 8.981/95, pudemos verificar que:

- a. Na ação fiscal que deu início à presente lide os valores de prejuízos acumulados da recorrente, em 31/12/1994, foram alterados para R\$ 1.396.898,19 (um milhão, trezentos e noventa e seis mil, oitocentos e noventa e oito reais e dezenove centavos), conforme demonstrativo de fls. 89/90; e
- b. No cálculo dos valores do lucro real constante do Auto de Infração (fls. 91) foram compensados valores de prejuízos fiscais na forma prevista em lei.

Processo nº : 13807.001745/98-11
Acórdão n.º : 101-94.619

Pelo exposto, não há como aceitar essa alegação da recorrente, visto que voto por manter o primeiro item da autuação e, por consequência, considero correto o ajuste procedido no montante de prejuízos fiscais a compensar da recorrente. Outrossim, o AFRF autuante no momento da lavratura do Auto de Infração utilizou a parcela de prejuízo fiscal, no limite autorizado por lei, na apuração do lucro real.

4. Quanto à trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais na apuração do lucro real verificamos que não deve prevalecer o entendimento da recorrente pelos seguintes motivos:

- a. Quanto ao argumento de que a limitação fere o direito adquirido e o ato jurídico perfeito não podemos olvidar que não se trata do momento da apuração do prejuízo fiscal dos anos-calendário até 1994 e, sim, do fato gerador do imposto de renda do ano-calendário de 1995. A forma de apuração do montante daquele prejuízo acumulado não foi alterada, nem, por consequência seu valor. O que foi alterado pela MP 812/94, convertida na Lei nº 8.981/95, foi a forma de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda, para o ano-calendário de 1995 e não a forma de apuração ou o montante do estoque de prejuízos acumulados da recorrente. Caso a Lei nº 8.981/95 estivesse alterando o montante do prejuízo acumulado, por exemplo, determinando a aplicação de um fator de redução do estoque em 50%, seria claro que esta estaria infringindo direito adquirido do contribuinte, mas este não é o caso;
- b. Neste sentido me socorro do voto da Relatora MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ no Recurso 124.597:

"Esta Câmara tem entendido correta a aplicação do art. 42 da Lei 8981/95, pela Fiscalização, ao tributar o excesso da compensação de exercícios anteriores ao referido limite.

E esse entendimento está em conformidade com a jurisprudência do Egrégio Tribunal Superior de Justiça que já se manifestou, através de suas duas Turmas no sentido da constitucionalidade da mencionada lei que não teria ferido os princípios da anterioridade e dos direitos adquiridos.

Nos termos do voto proferido no Recurso Especial nº 188.855 – GO (98/0068783), o relator consignou ser verdadeiro que o art. 42 da Lei 8981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 impuseram restrições à proporção

Processo nº : 13807.001745/98-11
Acórdão n.º : 101-94.619

com que estes prejuízos podem ser apropriados a cada apuração do lucro real. Mas também é verdadeiro que este aspecto não está abrangido pelo direito adquirido. O fato gerador do imposto de renda 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 futuro segundo o art. 105 do CTN.

Afirma, ainda, que a jurisprudência tem se posicionado nesse sentido. O STF decidiu no R. E. nº 103.553 –PR, que a legislação aplicável é vigente na data de encerramento do exercício social da pessoa jurídica. Bem assim, a Súmula nº 584 do STF:

“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.

O lucro para efeitos tributários, o chamado lucro real, não se confunde com o lucro societário restando incabível a afirmação de alteração de conceitos de direito privado, pela norma tributária em questão.

Em sendo assim, a vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei 8981/95 não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro.

O lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação do prejuízo apurado em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento e a compensação da parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, excedente a 30% poderá ser efetuada, nos anos-calendário subsequentes (art. 42 e parágrafo único da Lei 8981/95).

Este, portanto, o entendimento expresso nos Acórdãos das Egrégias Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça (RESP 188.855-GO; RESP 90.234; RESP 90.249/MG; RESP 142.364/RS).

- c. Quanto aos Acórdãos deste Conselho juntados pela recorrente dando conta de decisões no sentido de ver aceita sua tese, este Colegiado curvou-se à jurisprudência atualmente pacífica, inclusive no Superior Tribunal de Justiça, de que o direito a compensação só surge quando apurado o lucro real nos exercícios subsequentes:

“PROCESSUAL 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 arts. 42 e 58, da Lei 8.981/95 impuseram restrição por via de percentual para a compensação de prejuízos fiscais, sem ofensa ao ordenamento jurídico tributário.

3. O art. 42, da Lei 8.981, de 1995, alterou, apenas, a redação do art. 6º, do DL nº 1.598/77 e, conseqüentemente 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, abrange período de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

5. Embargos acolhidos. Decisão mantida.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da **Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça**, por unanimidade, acolher os embargos, na conformidade do relatório, votos, notas taquigráficas e certidão de julgamento constantes dos autos, que passam a integrar o presente julgado."

"TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITAÇÃO DA LEI Nº 8.981/95. MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA.

1. A limitação ditada pela Lei nº 8.981/95, para o exercício de 1995, só seria aplicada plenamente ao final do exercício, quando da elaboração do balanço final da empresa.

2. Assim, os prejuízos ocorreram no curso do exercício, mas o encontro de contas, no qual contou-se com o limite da lei impugnada, somente ao final do exercício fez-se sentir. Afasta-se a decadência.

3. A legalidade da limitação imposta pela Lei nº 8.981/95 que não frustrou a dedução dos prejuízos, apenas estabeleceu escalonamento.

4. Política fiscal que, de acordo com a lei, pode promover adições, exclusões ou compensações quanto aos abatimentos, obedecendo os princípios da legalidade e da anterioridade.

5. Recurso especial não conhecido.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da **Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça**, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, não conhecer do recurso especial. Votaram com a Relatora os Ministros Paulo Gallotti, Franciulli Netto e Francisco Peçanha Martins."

- d. Afirma ainda a recorrente que no campo do direito tributário são muitos os exemplos de situações em que fica patente a figura do direito adquirido. Nos próprios exemplos citados pela recorrente vê-se que quando o caso é de direito adquirido a autoridade fiscal aplica a nova legislação garantindo o direito adquirido do contribuinte, mas esse não é o caso presente.
- e. Quanto à alegação de que a Secretaria da Receita Federal dá tratamento diferenciado ao prejuízo fiscal, ora aceitando-o como direito adquirido do contribuinte ora não, sustentada com base no tratamento estabelecido

pelo Parecer Normativo nº 41/78, quanto ao artigo 64 do Decreto-Lei nº 1.598/77, e o tratamento ora guerreado, também não deve prosperar, visto que, em ambos os casos, a SRF mantém o mesmo entendimento, qual seja que os prejuízos compensáveis são apurados segundo a legislação de regência vigente à época de sua ocorrência. A situação ora discutida, conforme já analisado, não trata de apuração de prejuízos fiscais e sim da apuração do lucro real de 1995.

Por conseguinte, não deve prosperar a insurgência do recorrente contra a limitação à compensação de prejuízos fiscais acumulados, mesmo os apurados até 31/12/1994, em 30% do valor do lucro líquido ajustado.

5. Quanto ao argumento apresentado pela recorrente de que a compensação de prejuízos fiscais será mera postergação no pagamento do imposto de renda, no caso de o contribuinte pagar imposto de renda nos anos seguintes, apresenta um exemplo hipotético, sem apresentar fatos de sua própria escrituração contábil para subsidiar a discussão proposta. A atuação da autoridade julgadora deve limitar-se a lide proposta nos autos e não a discussão de caso hipotético desconexo do conteúdo dos mesmos, porquanto, deixo de analisar o argumento apresentado.
6. Retorna a recorrente a discutir questão de inconstitucionalidade de norma jurídica, agora da MP nº 812/94, por ausência dos pressupostos de urgência e relevância em sua edição pelo Poder Executivo. Como visto no item 1 deste voto, este Conselho de Contribuintes não tem competência para pronunciar-se acerca da inconstitucionalidade de normas jurídicas, atribuição esta exclusiva do Poder Judiciário.
7. Quanto à discussão acerca da aplicação de multa de ofício e juros de mora, bem como da existência no caso sob análise de denúncia espontânea:
 - a. Que o recorrente retorna com a discussão acerca da constitucionalidade das normas jurídicas em sua argumentação dando conta de que valores de multa e juros aplicados apresentam natureza confiscatórios e que ultrapassam a capacidade contributiva da recorrente.

- b. O recorrente claramente confunde a multa de ofício ora exigida com multa de mora. Cabe procedermos aqui uma diferenciação: a primeira, com natureza punitiva, é aplicada pela fiscalização sempre que detecta que o contribuinte praticou uma infração à legislação tributária; a segunda, com natureza de recomposição patrimonial, é cobrada em função do atraso no recolhimento de tributos declarados;
- c. No caso em questão não há dúvida de que a multa de ofício foi aplicada em função da recorrente ter infringido a legislação tributária, quer utilizando-se de exclusões indevidas, quer utilizando-se de compensação de prejuízo acima do limite estabelecido pela legislação de regência da matéria;
- d. O Ato Declaratório Normativo nº 1/1997 tratou da aplicação no tempo de multas moratórias, em função da redução dos seus percentuais pela Lei nº 9.430/96, limitando seu percentual em 20% e determinando sua aplicação retroativa, independentemente da data de ocorrência de seu fato gerador, já que a Lei 8.981/95 tratava anteriormente da matéria e previa percentual máximo de 30%. Tal entendimento não se aplica ao presente caso, tendo em vista se tratar de aplicação de multa de ofício e não de mora;
- e. Tais conclusões nos levam a outro argumento da recorrente: a ocorrência de denúncia espontânea. Não há como ver aplicado o instituto da denúncia espontânea ao caso sob análise. O artigo 138 do CTN rege a matéria da denúncia espontânea, *in verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

- f. Claro está que a recorrente ao informar sua DCTF e sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica utilizou-se de dados existentes em sua contabilidade antes de sua modificação pela autuação fiscal, portanto, apresentando à SRF informações que escondiam infrações à legislação tributária. Não apresentou comprovante do recolhimento dos valores do imposto de renda devido, se tivesse adotado a correta

Processo nº : 13807.001745/98-11
Acórdão n.º : 101-94.619

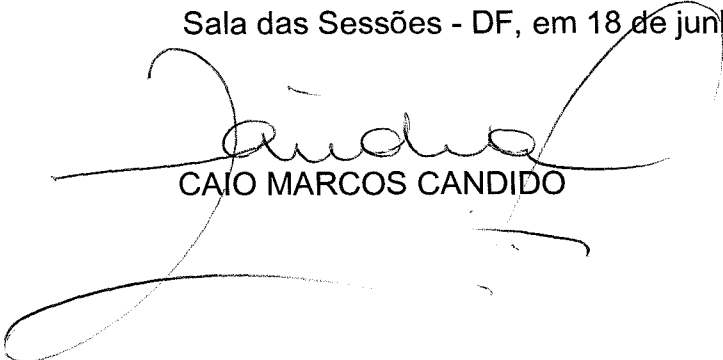
aplicação da legislação tributária. A denúncia espontânea pressupõe a aceitação da orientação do fisco na matéria e o recolhimento do tributo correspondente. Não é o que se dá no caso presente.

Também neste item é forçoso concluir pela improcedência do recurso voluntário.

Em vista do exposto NEGO provimento ao presente Recurso Voluntário para julgar procedente o lançamento tributário objeto destes autos.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 18 de junho de 2004



CAIO MARCOS CANDIDO

