



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

Processo nº : 13851.000255/2004-35
Recurso nº : 145.735
Matéria : IRPJ – Exs: 2003 e 2004
Recorrente : BALDAN IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS S.A
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 25 DE JANEIRO DE 2006
Acórdão nº : 107-08.410

LUCRO PRESUMIDO – Comprovado nos autos que a receita do contribuinte não era de natureza industrial, mas decorrente de aluguel de bens e de cessão de direitos, enquadrando-se no art. 519, III, “c”, do RIR/99, mantém-se o auto de infração que calculou o lucro presumido com o coeficiente de 32% e não de 8% adotado pelo sujeito passivo.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITES – LEI Nº 8.981/95, ARTS. 42 e 58 - Para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, a partir do 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.

CONFISCO – A limitação à compensação de prejuízos e de bases de cálculo negativas anteriores, de que tratam os arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95, não configura confisco ou incidência sobre o patrimônio, mas, apenas, aumento de tributação. A Suprema Corte, nos RE 256.273-4-MG, e RE 232.084-SP, já decidiu que essas leis não violam o princípio da anterioridade, ressalvada quanto a este, a aplicação da MP nº 812/94, no ano de 1994, e tampouco da irretroatividade e dos direitos adquiridos.

CONFISCO – A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, previsto no art. 150, inciso IV, da Carta Magna, não alcança as penalidades, por definição legal (CTN., art. 3º).

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Havendo falta ou insuficiência no recolhimento do tributo, impõe-se a aplicação da multa de lançamento de ofício sobre o valor do imposto ou contribuição devido, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA - Descabe a sua aplicação após encerrado o ano-calendário, com prejuízos fiscais.

JUROS DE MORA - SELIC - Os juros de mora são devidos por força de lei, mesmo durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial (Decreto-lei nº 1.736/79, art. 5º; RI/94, art. 988, § 2º e RIR/99, art. 953, § 3º). E, a partir



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

vido suspensão por decisão administrativa ou judicial (Decreto-lei nº 1.736/79, art. 5º; RI/94, art. 988, § 2º e RIR/99, art. 953, § 3º). E, a partir

de 1º/04/95, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, por força do disposto nos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, c/c art. 161 do CTN.

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BALDAN IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS S.A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a multa isolada no ano-calendário de 2003, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Luiz Martins Valero e Albertina Silva Santos de Lima.

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, HUGO CORREIA SOTERO e NILTON PÊSS. Ausente, justificadamente o Conselheiro OCTAVIO CAMPOS FISCHER.



Processo nº : 13851.000255/2004-35
Acórdão nº : 107-08.410

Recurso nº : 145735
Recorrente : BALDAN IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS S.A.

RELATÓRIO

BALDAN IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS S.A., qualificada nos autos recorre a este Colegiado (fls. 1034/1095 --Vol V), contra o Ac. DRJ/POR Nº 6.520, de 15/11/2004, da 3ª Turma, daquela Delegacia (fls. 1010/1027), que manteve na íntegra o auto de infração contra ela lavrado (fls. 8/22-Vol. I), indeferindo a sua impugnação ao lançamento (fls. 910/963), tanto na preliminar de nulidade, como no mérito da causa.

A empresa foi autuada, no ano-calendário de 2002, segundo a descrição dos fatos, por utilizar indevidamente, no período de 07/2002 a 12/2002, o percentual de 8%, para a apuração do lucro presumido, quando o correto seria 32%. Além disso, o contribuinte deixou de somar à base de cálculo as outras receitas auferidas, conforme determina a Lei nº 9.430/96, art. 25. No ano-calendário de 2003, a empresa, já sob tributação pelo lucro real, deixou de recolher as estimativas referentes aos períodos de março, abril e maio de 2003, posto que compensara prejuízos de períodos anteriores, integralmente, quando, segundo o art. 510 do RIR/99 e no art. 27 da IN SRF nº 51/95, a compensação somente é de até 30% do lucro líquido ((Lei nº 9.065, de 1995, art. 15). Nos demais períodos, os balancetes de suspensão apresentaram prejuízos, e a base de cálculo anual também se apresentou negativa, razão pela qual, diz o lançador, lançou então a multa isolada sobre os valores apurados, nos referidos meses.

Diz o autuante que os percentuais de receita bruta para cálculo do lucro presumido estão elencados no art. 519 do RIR/99, Decreto nº 3000/99, que tem como matriz legal o art. 15 da Lei nº 9.249/95. O percentual de 8%, segundo o RIR/99, é destinado para quem tem atividade de fabricação de produtos, revenda de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35

Acórdão nº : 107-08.410

mercadorias, industrialização por encomenda, transporte de cargas, serviços hospitalares e atividade rural.

O negócio do contribuinte não se encaixa em nenhuma dessas atividades. Em verdade, a atividade do contribuinte se encaixa na CESSÃO DE BENS, IMÓVEIS, MÓVEIS E DIREITOS DE QUALQUER NATUREZA, pois o mesmo CEDEU os direito de uso de suas marcas e patentes, seu parque industrial e sua mão de obra especializada, conforme se verifica pelos documentos apresentados (contratos firmados entre Agri-Tillaje e a contribuinte).

Assim, o percentual devido seria de 32%, conforme artigo 519, III, "c" do RIR/99.

Impugnação às fls. 910/963 que, em resumida síntese, após referir-se à matéria fáctica, argúi a nulidade do auto de infração dada a necessidade de encerramento do mandado de procedimento fiscal para constituição de créditos tributários. No mérito, apresenta os seguintes argumentos de fato e de direito:

- 1- Da impossibilidade de se cobrar tributos sem a subsunção de eventos individuais às normas tributárias gerais e abstratas- Necessidade da Veneração aos princípios da tipicidade fechada e da estrita legalidade;
- 2- Do ônus da prova quanto às supostas exclusões indevidas de valores, quanto à composição da base de cálculo do IRPJ;
- 3- Do direito da impugnante submeter-se ao previsto no caput do art. 15 da Lei nº 9.249/95 e no art. 518 do RIR/99;
- 4- Da impossibilidade da tomada de certos elementos positivos para formação da receita bruta sobre a qual foi aplicado o percentual de 32% para formação da base de cálculo do IRPJ; Plena possibilidade de adoção do regime de Caixa pela impugnante, para apuração do lucro presumido. Do contrato de Cessão de Créditos Prêmio de IPI, pela impugnante e da inexistência de receita, para a composição da base de cálculo do IRPJ.;
- 5- Compensação integral dos prejuízos fiscais, a título de IRPJ, nos exercícios anteriores ao advento da Lei nº 9.065/95;
- 6- Do efeito confiscatório da multa imposta;
- 7- Da impossibilidade de aplicar a Taxa SELIC como juros de mora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35

Acórdão nº : 107-08.410

A 3ª Turma da DRJ/POR julgou o feito pelo Ac. DRJ/POR Nº 6.520, de 15/11/2004 (fls. 1010/1027), sob os seguintes argumentos de fato e de direito, sintetizados na ementa de fls. 1010/1011:

“Ementa: NULIDADE.

São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002, 2003

Ementa: CONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis, atribuição reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la nos moldes da legislação que a instituiu.

CONCEITO DE RENDA.DIREITO ADQUIRIDO.

A compensação de prejuízos fiscais é elemento exterior à definição legal de renda e o direito adquirido somente existe após a ocorrência do fato gerador do imposto.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

Ementa: COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO. LIMITE DE 30%.

Os prejuízos referentes a exercícios anteriores somente podem ser compensados até o limite de trinta por cento do lucro líquido ajustado.

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO

As receitas relativas ao crédito prêmio de IPI inserem-se na base decálculo do Imposto de Renda.

Lançamento Procedente”

A Turma não acolheu a alegação de nulidade por não se enquadrar nas hipóteses prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não sendo o caso de se aplicar o art. 60, do mesmo mandamento legal, por não haver prejuízo para a parte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35
Acórdão nº : 107-08.410

No mérito, sustenta que o fisco não extrapolou o conteúdo expressa da lei tributária, aplicando-se corretamente os arts. 518, 519 e 521 do RIR/99. A receita da empresa não resultou de atividade industrial, mas de aluguel e outras receitas. A autuada não podia utilizar o regime de caixa, por não emitir sequer notas fiscais. O ressarcimento do IPI é forma de recuperação de custos e, portanto, tributável. A limitação de 30% do lucro líquido para efeito de compensação de prejuízos resulta da lei, cuja legitimidade o STJ já proclamou. Confirmou a aplicação da multa de lançamento de ofício e os juros de mora com base na SELIC.

A empresa foi intimada da decisão de primeira instância em 29/01/2005 (fls. 1033) e apresentou o seu recurso em 18/02/2005 (fls. 1034/1095), instruído com arrolamento de bens (fls. 1096/1278), logrando seguimento do apelo ao Conselho de Contribuintes (fls. 1279).

Em seu recurso, a sucumbente, preliminarmente, sustenta a nulidade do auto de infração e imposição de multa por inobservância aos artigos 26 e 44 da Lei nº 9.784/99, posto que, embora, no presente caso tenha sido devidamente instaurado o Mandado de Procedimento Fiscal, a empresa não foi intimada para se manifestar após ultimadas as diligências realizadas no intuito de investigar a sua atividade, resultando, desde logo, na lavratura do auto de infração, citando doutrina e jurisprudência.

No mérito, persevera nos argumentos já apresentados em primeira instância, enriquecendo-os com outros pronunciamentos da doutrina e da jurisprudência que entende favorecer a sua posição.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35
Acórdão nº : 107-08.410

VOTO

Conselheiro - CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - Relator.

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Não acolho a preliminar de nulidade apresentada pela recorrente, por ofensa aos arts.26, 28 e 44 da Lei nº 9.784/99, a seguir transcritos:

“Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.”

”Art. 28. Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse.”

“Art. 44 “Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo se outro prazo for legalmente fixado”.

Os mencionados dispositivos não têm aplicação ao caso. O art. 26 porque se refere a diligências realizadas sem o conhecimento do contribuinte e não aquelas realizadas junto ao próprio contribuinte como ocorreu na espécie cujos documentos foram colhidos perante o próprio contribuinte; melhor dizendo, intimado, forneceu-os ao auditor fiscal.

Igualmente, não tem aplicação o disposto nos arts 28 e 44 porque terminado trabalho fiscal é lavrado termo de conclusão com ciência da parte e do auto de infração, com prazo, não de dez dias, mas de trinta para a empresa desenvolver o seu direito de defesa, tudo consoante legislação específica (Decreto 70.235/72, art. 15).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35

Acórdão nº : 107-08.410

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.”

E da decisão de primeira instância também lhe é concedido igual prazo para opor-se aos fundamentos e conclusões do julgado (Decreto citado, art. 33).

“Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.”

E a própria Lei 9.784/99 ressalva, em seu art. 69, que os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

A rigor, a sucumbente limita-se a repetir perante o Conselho os mesmíssimos argumentos apresentados em primeira instância.

A empresa, em 20 de setembro de 1999, celebrou vários contratos com a Agri-Tillage do Brasil Ltda: 1) De locação de serviços de mão de obra (fls. 76/79); 2) De Cessão de Direito de Uso e Exploração de Marcas, Patentes, e Processos Industriais por Tempo Certo e Determinado (fls. 80/82); 3) De Arrendamento de Bens Móveis e Móveis e Utensílios (fls.85/86); 4) De Arrendamento de Máquinas, Equipamentos e Ferramentas Industriais (fls. 87/88); 5) De Arrendamento de Equipamentos de informática (fls. 89/90), todos por instrumento particular, com firma reconhecida dos representantes das partes nas seguintes datas 1) em 17/03/2000 (fls. 79); 2) em 17/03/2000, (fls.82); 3) em 05/11/99 (fls. 86; 4) em 05/11/99 (fls. 88); e 5) em 05/11/99 (fls. 90).

Em todos esses contratos pactuou-se o pagamento pela Agri-Tillage do Brasil Ltda à autuada de um aluguel, preço de cessão ou renda que, segundo a descrição dos fatos (fls. 13), no período de 7/2002 a 9/2003, eram



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35

Acórdão nº : 107-08.410

contabilizados na conta "310104-Parceria Industrial, ou valores recebidos relativos à cessão de direitos à mencionada Agri-Tillage, coincidindo os valores com os balancetes mensais e lançamentos do Diário.

Justificou a natureza da receita contabilizada como aluguéis como de parceria industrial com base no Instrumento Particular de Aditamento a Contrato de Arrendamento de Imóveis e Instalações para Fins Industriais e a Outros Contratos dele Decorrentes (fls. 69/75). Este contrato, com data de 30/09/99, ao contrário dos anteriores, não tem a firma dos pactuantes reconhecida, o que permitiria confirmar a época de sua efetiva realização.

Diante desses fatos, concluiu acertadamente o autuante que a receita da empresa não era resultante de atividade industrial.

Realmente, se o contrato fosse de parceria o seu ganho seria participação no resultado e não o pagamento de valores arbitrados previamente e pela forma constante da cláusula do mencionado contrato de aditamento de fls.72, forma mais compatível com a de aluguel ou renda pelo uso de bens de terceiro. A variação dos valores é exatamente em função da forma de se calcular o aluguel.

No que se refere ao regime de apuração de receitas e despesas, tem-se que a legislação comercial e fiscal aplicável adota o regime econômico ou de competência, de sorte que outra forma de determinação de resultados requer expressa previsão legal. No caso concreto, para que a empresa pudesse adotar o regime de Caixa seria necessário que, ao menos, emitisse notas fiscais referentes às suas receitas, o que não ocorreu. A decisão de primeira instância, como o autuante já o fizera, demonstra que a recorrente não atendia as condições necessárias para tanto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35

Acórdão nº : 107-08.410

Não procede, tampouco, a resistência oposta por ela contra a inclusão como outras receitas do valor do crédito do IPI que, posteriormente, transferiu para outra empresa, mediante deságio.

A recorrente, tanto em sua impugnação, como em seu recurso considera aquele crédito como recuperação de custo, intributável, a seu ver. A recuperação de custos representa uma majoração de lucro, na soma algébrica entre receitas, despesas, custos e encargos, e , quando ocorrida, é tributável.

O autuante e o julgador de primeira instância não agiram com base em presunção, mas diante de fatos concretos devidamente comprovados nos autos e em face da legislação civil e processual aplicáveis à espécie.

O julgador de primeira instância não acolheu a prova de parceria industrial referente ao contrato de aditamento (fls. 69/75). Aqui tem lugar a aplicação da legislação civil, já que o Código Civil/1916, art. 135, estabelece que o efeito de instrumento particular somente alcança terceiros após transcrito no Registro Público. O Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73, arts. 368, 369 e 370), por seu turno, estabelece normas assecuratórias da existência dos contratos e a partir de quando surtem efeitos. E, na Lei nº 6.015/73 e nos arts. 165 e no art. 174 do RIR/80.

E exatamente pela repetição pura e simples de sua impugnação , sem infirmar os fundamentos da decisão recorrida, se pode apenas ratificar o que foi dito pelo julgador “a quo”. Tanto na desconsideração do Erário Municipal de Matão, pelas razões então expostas, como em relação às demais receitas.

MULTA DE OFÍCIO

47



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35

Acórdão nº : 107-08.410

Aqui não se trata de imposto declarado e não pago de que trata o art. 47 da Lei nº 9.430/96, mas de diferenças levantadas em procedimento de ofício.

A multa de lançamento de ofício é prevista e quantificada expressamente em lei, descabendo à autoridade administrativa deixar de aplicá-la quando ocorrida a infração nela tipificada ou atenuar-lhe os efeitos, sem expressa autorização legal nesse sentido. E isso porque a atividade administrativa é plenamente vinculada, consoante dispõe o Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único do art. 142: "A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

O artigo 44, da Lei nº 9.430/96, prescreve, "in verbis:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"

O texto é claro ao estabelecer que sempre que houver lançamento "ex officio" proveniente da falta ou insuficiência do recolhimento do tributo deverá ser aplicada a multa ali prevista.

Como no caso concreto foi apurada insuficiência no pagamento da contribuição caracterizada está a infração, e, sobre o valor do imposto ainda devido, é cabível a multa prevista no art. 44, I, da Lei 9430/96.

A multa de lançamento de ofício não tem a natureza de confisco, sendo tão-somente uma sanção por ato ilícito, ou seja, por descumprimento da lei fiscal.



Processo nº : 13851.000255/2004-35
Acórdão nº : 107-08.410

O confisco, como limitação ao poder de tributar do legislador ordinário, estabelecido na Constituição Federal, art. 150, IV, refere-se a tributo e não às penalidades por infrações que são distintos entre si, por definição legal.

Confirmam-se os textos citados:

Art. 3º do CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (grifei).

Constituição Federal - Seção II - das limitações do poder de tributar

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (grifei)

MULTA ISOLADA E A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS:

A denominada trava na compensação de prejuízos, após um período de indecisão dos tribunais e da instância administrativa, é hoje reconhecida plenamente pela maioria das Câmaras deste Conselho e as divergências então existentes já foi pacificada pela Primeira Turma de Recursos Fiscais, em diversas oportunidades.

No julgamento do Recurso 108-131.122, como relator, tive oportunidade de pronunciar-me sobre a matéria, nos seguintes excertos do voto condutor:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35

Acórdão nº : 107-08.410

A matéria não é nova, já tendo sido objeto de diversos acórdãos desta Turma, Inicialmente, com dissidências sobre os temas tratados nestes autos. No entanto, diante de inúmeros pronunciamentos do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, e, posteriormente do Supremo Tribunal Federal, dentre eles alguns citados nas contra-razões da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, o Colegiado firmou entendimento contrário às pretensões do sujeito passivo.

Assim, curvando-me ao entendimento majoritário, reporto-me, como razão de decidir o voto do Conselheiro Paulo Roberto Cortez, proferido ao ensejo do julgamento do Recurso nº 123.699, condutor do Ac. 107-06.161, cujos fundamentos se aplicam tanto ao imposto de renda como à Contribuição Social.

“O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, a matéria posta em discussão na presente instância trata da compensação de prejuízos fiscais sem respeitar o limite de 30% do lucro real estabelecido pelo artigo 42 da Lei nº 8.981/95.

Sobre o assunto, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça decidiu que aquele diploma legal não fere os princípios constitucionais.

Ao apreciar o Recurso Especial nº 188.855 – GO, entendeu aquela Corte, ser aplicável a limitação da 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35
Acórdão nº : 107-08.410

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 subsequente (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 subsequentes. 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35

Acórdão nº : 107-08.410

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35
Acórdão nº : 107-08.410

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 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35

Acórdão nº : 107-08.410

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 argüir 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35

Acórdão nº : 107-08.410

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."

Assim, tendo em vista as citadas decisões proferidas pelas Cortes Superiores (STJ e STF), entendo que, tanto a compensação de prejuízos no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas), como na compensação de bases negativas da CSLL, deve obedecer o limite de 30% do lucro real ou da CSLL, previsto nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95".

O Ministro Ilmar Galvão, no voto condutor do RE-256.273-4-MG, concluiu que a trava dos 30% gera o efeito de aumento de tributos, o que afasta, de pronto a alegação de incidência do Imposto de Renda ou Contribuição Social sobre o patrimônio, ou de que tenha a conotação de confisco ou empréstimo compulsório.

Tem razão a Procuradoria da Fazenda Nacional quando assevera que tanto o Supremo Tribunal Federal como o Superior Tribunal de Justiça, nos arestos por ela citados, já consagraram o entendimento de que a MP nº 812/94 e as Leis nº 8.981/95 e 9.065/95 não ofenderam os princípios constitucionais e legais da anterioridade, irretroatividade e dos direitos adquiridos, salvo em relação ao princípio da anterioridade no ano de 1994; daí em diante não mais.

Também é certo que a Lei nº 6.404/76, em seu artigo 177, § 2º, deixa claro haver distinção entre lucros para efeito societário e lucro para fins fiscais, estabelecendo procedimentos para demonstrar esses resultados. O Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77, em seus artigos 1º e 6º e seus §§ confirmam a distinção quando estabelece para efeito de tributação o lucro real que é obtido, através de adições e exclusões estabelecidas pela lei fiscal, a partir do lucro líquido o qual deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial. Isto é, o lucro contábil. Daí, a lição de Aliomar Baleeiro, "in" Direito Tributário Brasileiro", Forense, 1995, pp. 183/184, sobre a diferença existente entre lucro para efeito societário e lucro para efeito tributário, e o Resp nº 188.855-GO, no mesmo sentido.

Por derradeiro, cumpre consignar, como se verifica às fls. 91, que, no ano calendário de 1996, a empresa compensou prejuízos acima da trava dos 30%. E em nenhum momento ela afirmou ter tido base de cálculo positiva capaz de compensar os saldos negativos nos períodos posteriores ao examinado e anteriores ao auto de infração."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13851.000255/2004-35

Acórdão nº : 107-08.410

Na revisão da compensação de prejuízos nos meses de março, abril e maio de 2003, verificou-se que a empresa havia compensado prejuízos a maior, e que, nos meses seguintes e no balanço final do exercício experimentara prejuízos. Diz o autuante que, em razão disso, não cobrou diferença de tributo, mas aplicou a multa isolada.

No período, a empresa já era tributada com base no lucro real. O autuante diz que, nos demais períodos mensais levantados a base de cálculo foi negativa, e a base de cálculo anual, também, apresentou-se negativa, razão pela qual cobrou para o ano calendário de 2003 apenas a multa isolada pelo não recolhimento.

A jurisprudência desta Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido de que, encerrado o período base e obtendo a empresa resultado negativo no balanço do exercício, a multa isolada não tem lugar, como ocorreu no caso concreto em que o lançamento se fez em 12/03/2004, após o encerramento do balanço com prejuízos.

No mais, a decisão de primeira instância deve ser mantida em seus próprios fundamentos.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade argüida, e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada, no ano-calendário de 2003.

Sala das Sessões, 25 de janeiro de 2006.

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES