



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000318/00-56
Recurso nº. : 126.353
Matéria : CSL – ANO CALENDÁRIO - Ex(s): 1995
Recorrente : BEBIDAS ZARLING LTDA.
Recorrida : DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 22 de agosto de 2001
Acórdão nº. : 103-20.701 **RP1303.0.293**

CSL – COMPENSAÇÃO DA BASE NEGATIVA – LIMITAÇÃO – BASES DE CÁLCULO NEGATIVA APURADAS ANTERIORMENTE A 1995 – IMPOSSIBILIDADE – As bases de cálculo negativas da CSL não podem sofrer a limitação de 30% previsto nos artigos 58 da Lei nº 8.981/95 e 16 da Lei nº 9.065/95, uma vez que ferem as disposições do artigos 43 do CTN e o conjunto de normas que regem o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, apresentado pela Lei Comercial e encampado pelas Leis Fiscais. A compensação das bases negativas apurados anteriormente a 1995, devem observar a legislação vigente à época de sua formação.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BEBIDAS ZARLING 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


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: **14 NOV 2001**

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

Jms – 1810/01





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000318/00-56
Acórdão nº. : 103-20.701

Recurso nº. : 126.353
Recorrente : BEBIDAS ZARLING LTDA.

RELATÓRIO

BEBIDAS ZARLING LTDA., recorre a este colegiado da decisão da autoridade de primeiro grau que indeferiu sua impugnação a exigência formalizada no auto de infração que lhe exige diferença de Contribuição Social sobre o Lucro, correspondente ao ano calendário de 1995.

Trata-se de compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro, de períodos-base anteriores, superior ao limite de 30%, como definido na Leis nº 7.689/88, 8.981/95 e 9.065/95, cujos dispositivos ensejaram o enquadramento legal da infração.

As razões de impugnação apresentadas pelo sujeito passivo, em sua petição de fls. 17/57, foram assim sintetizadas pela autoridade monocrática:

*Na impugnação (fls. 17 a 57), a atuada argumenta longamente no sentido de que para que haja renda é necessário que haja aumento patrimonial, que só pode ser assim entendido procedendo-se a compensação integral das bases de cálculo negativas da CSLL, senão ocorreria a tributação do capital e não da renda. Para embasar sua tese interpreta artigos do Decreto-lei nº 2.627/42 (Lei das sociedades por ações antecedente a Lei da S/A), da Lei das S/A (Lei nº 6.404/76), do antigo Decreto-lei nº 5.844/43, do RIR/80, do Decreto nº 1.598/1977 e os arts. 43 e 110 do CTN.

Alega que a limitação (30%) da compensação de prejuízo fiscal e bases negativas de CSLL, por meio dos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, violou o direito adquirido (transcreve trecho do art. 196 do RIR/94 e do art. 64 do Decreto-lei nº 1.598/77, às fls. 39/40 e menciona a Lei nº 8.541/92, às fls. 40, além do art. 5º, XXXVI da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000318/00-56
Acórdão nº. : 103-20.701

Constituição Federal de 1988 e Parecer Normativo CST nº 41/78, às fls. 42/43), o princípio da irretroatividade (transcreve o art. 150, III da CF, às fls. 44, os arts. 105, 106 e 144 do CTN, às fls. 44/45 e opiniões de Pontes de Miranda e Paulo de Barros Carvalho, às fls. 47/48), além de caracterizar empréstimo compulsório, haja vista a retenção de recursos da contribuinte, violando o art. 148 da Constituição Federal vigente e também o princípio da capacidade contributiva (apresenta trecho da fundamentação sobre Decisão no mandado de Segurança nº 95.2980-4 exarada pelo juiz federal da 12ª Vara de Minas Gerais, às fls. 51, de decisões do TRF da 3ª Região, às fls. 51 a 54, Acórdão da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda às fls. 54/55 e trecho do Acórdão exarado pelo TRF da 5ª Região às fls. 55/56)."

A decisão monocrática manteve a exigência fiscal, considerando procedente o lançamento, tendo em vista que a partir do ano-calendário de 1995, a redução da base de cálculo negativa de períodos-base anteriores está limitada a 30%, indicando, ainda, que não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade/constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do poder judiciário.

Irresignada com a decisão assim proferida, ingressou o sujeito passivo com o recurso de fls. 69/106, encaminhado após o arrolamento de bens, conforme informa o expediente de fls. 107.

Em suas razões apresentadas nesta instância recursal, inicialmente o sujeito passivo contesta a decisão no que pertine a análise e reconhecimento da inconstitucionalidade na esfera administrativa, citando ensinamentos de Francisco Campos, no sentido de que uma lei inconstitucional "nem sequer é uma lei e não pode ser aplicada a casos concretos".

Cita, também, parecer do Consultor Geral da República, no sentido de que "cabe ao poder executivo o direito de não executar lei que julgar inconstitucional" e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000318/00-56
Acórdão nº. : 103-20.701

que os pareceres da Consultoria Geral da República devem ser cumpridos pelos órgãos da Administração Federal Direta e Indireta, por força do art. 21, § 2º do Decreto nº 92.889/86.

Com estes argumentos requer sejam apreciadas suas razões de mérito, cuja fundamentação se espelha na peça impugnatória.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13971.000318/00-56
Acórdão nº. : 103-20.701

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e encaminhado após o arrolamento de bens, feito sob os auspícios da IN 26/2001 (fls. 107), 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 positiva 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. : 13971.000318/00-56
Acórdão nº. : 103-20.701

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. : 13971.000318/00-56
Acórdão nº. : 103-20.701

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. : 13971.000318/00-56
Acórdão nº. : 103-20.701

"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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000318/00-56
Acórdão nº. : 103-20.701

Visto que é no Direito Comercial a fonte dos elementos essenciais ao conceito de acréscimo patrimonial, a legislação fiscal trouxe especialmente da Lei nº 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. : 13971.000318/00-56
Acórdão nº. : 103-20.701

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 HOVER 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. : 13971.000318/00-56
Acórdão nº. : 103-20.701

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000318/00-56
Acórdão nº. : 103-20.701

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

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.



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

Processo nº. : 13971.000318/00-56
Acórdão nº. : 103-20.701

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, 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.

Assim, mesmo admitindo-se a limitação da compensação de prejuízos fiscais, tal limitação não poderá prevalecer sem o devido ajuste nos períodos subsequentes.

No caso, a recorrente apresentou prejuízos fiscais anteriores a 1995, prejuízo no mês de outubro de 1995 e lucro real com compensação de prejuízos inferior ao limite de 30%, nos meses de agosto e dezembro e lucro real integralmente tributado em setembro. Entretanto, a despeito das glosas efetuadas, qualquer ajuste foi concluído, no sentido de ajustar o lucro real dos meses onde caberia a compensação, mesmo até o limite de 30%, aproveitando-se o estoque de prejuízos existente e, portanto, compensando-se o imposto pago a maior naqueles períodos.

Desta forma, sendo incabível a limitação da compensação dos prejuízos fiscais em 30% e, especialmente quando existem prejuízos formados anteriormente a 1995, que devem ser regidos pela legislação da época de sua apuração, deve ser reformada a decisão singular, para cancelar o lançamento.

Acrescente-se mais, que como visto prefacialmente, a empresa apresentou prejuízo fiscal no ano calendário de 1995 e, em respeito ao princípio da equivalência na tributação, não poderia ter os prejuízos glosados, quando dispunha de prejuízos formados dentro do próprio ano-calendário, que não podem ser objeto de limitação, mesmo admitindo-se a validade das disposições da Leis nº 8.981/95 e 9.065/95.



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


Processo nº. : 13971.000318/00-56
Acórdão nº. : 103-20.701

Isto porque, a forma de apuração do imposto, seja anual, seja mensal não podem trazer resultados diferentes na compensação de prejuízos, considerando que na apuração anual, os prejuízos formados dentro do ano estão contemplados no resultado final. Limitando-se tal compensação na apuração mensal, teremos resultados distintos, com majoração de tributos na apuração mensal, emergindo uma afronta ao princípio da equivalência na tributação.

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.

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

Sala das Sessões - DF, em 22 de agosto de 2001


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA 