



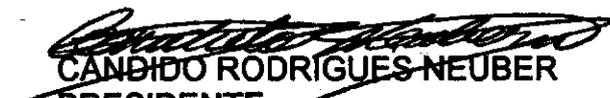
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.002852/99-29
Recurso nº : 128.819
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Ex(s): 1996
Recorrente : SPAN REEPRESENTAÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ
Sessão de : 21 de maio de 2002
Acórdão nº : 103-20.921

CSLL - COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - O lucro líquido ajustado, para efeito da determinação da base de cálculo da CSLL, poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em exercícios anteriores, até o limite de 30% (Leis nº 9881/95, art. 58 e nº 9065/95, arts. 12 e 16).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por SPAN REPRESENTAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Victor Luís de Salles Freire (Relator), Mary Elbe Gomes Queiróz e Júlio Cezar da Fonseca Furtado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paschoal Raucci.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


PASCHOAL RAUCCI
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 AGO 2002

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EUGÊNIO CELSO GONÇALVES (Suplente Convocado), MÁRCIO MACHADO CALDEIRA e ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.002852/99-29
Acórdão nº : 103-20.921

Recurso nº : 128.819
Recorrente : SPAN REPRESENTAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente de lançamento de ofício materializado pelo auto de infração de fls. o qual pretende cobrar do contribuinte SPAN REPRESENTAÇÕES LTDA., quantia apurada como devida a título da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSSL, diante de sua ação em desconformidade com o artigo 58 da Lei 8.981/95, bem como dos artigos 12 e 16 da Lei 9.065/95.

Inconformado, o contribuinte apresentou a sua pertinente impugnação, dando ensejo à manifestação da autoridade monocrática de julgamento, a qual se manifestou no seguinte sentido:

"BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS-BASE ANTERIORES - Improcede a redução da base de cálculo negativa declarada no ano-calendário de 1995, se a interessada logrou comprovar que nos controles da Secretaria da Receita Federal não haviam sido consideradas todas as bases de cálculo negativas de períodos-base anteriores.

CONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO - A autoridade administrativa não possui competência para apreciar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo do poder público, cabendo tal prerrogativa unicamente ao Poder Judiciário.

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. LIMITE DE 30% - Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa apurada em períodos-base anteriores, em, no máximo, trinta por cento.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.002852/99-29
Acórdão nº : 103-20.921

Irresignado com o teor da decisão supra, ora interpõe a este Primeiro Conselho de Contribuintes o Recurso Voluntário a que se refere o artigo 33 do Decreto 70.235/72, aduzindo, no mesmo, o seguintes pontos:

- Inconstitucionalidade da Lei 9.065/95;
- Violação dos princípios do Direito Adquirido, da Irretroatividade das leis;
- Desnaturação da base de cálculo da CSSL; e
- Se tratar a medida de empréstimo compulsório.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.002852/99-29
Acórdão nº : 103-20.921

VOTO VENCIDO

Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, Relator

O Recurso é tempestivo e veio instruído com decisão prova de arrolamento de bem, em atenção ao artigo 33 do Decreto 70.235/72, pelo que se faz necessário o seu conhecimento.

Ao prever a instituição, através do artigo 153, inciso II, da Constituição Federal, o Imposto Sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, o legislador o fez sem se preocupar em garantir aos termos ali usados, qualquer definição.

Incorporado pelo sistema constitucional promulgado em 1988, por ser perfeitamente absorvível e cabível aos mandamentos exarados no Título IV da Lei máxima, "Da Tributação e do Orçamento", coube ao Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66), conferir os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza a serem usados pela União Federal, no papel de sujeito ativo da relação obrigacional tributária, quando do exercício da cobrança do IRPJ e da CSSLL.

Ali verificamos, através da leitura do artigo 43, que as conceituações utilizadas não ferem o ordenamento constitucional. O que se pode concluir, e que aliás já restou pacificado não só pela melhor doutrina pátria, mas também pela jurisprudência dos tribunais superiores, é que o Direito brasileiro adotou, como critério de conceituação de renda, a teoria do acréscimo patrimonial.

O termo acréscimo patrimonial, se tomado por si só, seria alvo de dúvidas em potencial, já que quando falamos em acréscimo patrimonial, consideramos apenas sua acepção, o que nos faz incorrer na heresia de desconsiderarmos tudo aquilo que foi consumido no período.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.002852/99-29
Acórdão nº : 103-20.921

Melhor explicando, se considerássemos os resultados de uma empresa em determinado período, levando em conta apenas as entradas ocorridas, e, ao mesmo tempo, ignorássemos todo o custo de produção e o capital investido no processo de produção no mesmo período, obviamente nos depararíamos com um resultado positivo, raciocínio em acordo com a própria definição de resultado do exercício. Entretanto, nunca estaríamos diante de um resultado positivo, melhor dizendo, de um acréscimo patrimonial, se considerássemos aqueles fatores, e os mesmos fossem maiores do que as entradas ocorridas no período. Se assim fosse não haveria lucro.

Veja a este respeito os conceitos de lucro e resultado do exercício conferidos pelo legislador no âmbito da Lei 6.404/76, através do artigo 189 e seguintes:

- *"resultado do exercício é o lucro sem a dedução dos prejuízos acumulados e da provisão para o imposto de renda;*
- *lucro é o resultado do exercício com a dedução dos prejuízos acumulados e da provisão para o imposto de renda."*

Ou seja, quando tratamos da tributação sobre a renda, tratamos na verdade da tributação sobre a parcela correspondente ao acréscimo patrimonial, que é, de acordo com o próprio Regulamento do Imposto de Renda, o "lucro real", base de cálculo do imposto de renda, o mesmo se aplicando à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

E para que se chegue aos números correspondentes ao lucro real, ou lucro líquido auferido pela empresa, devem ser consideradas tanto as grandezas negativas quanto as grandezas positivas que o compõem. Devem ser levados em consideração os custos, as despesas operacionais e as provisões dedutíveis, em contra partida a receita líquida apurada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.002852/99-29
Acórdão nº : 103-20.921

Voltemos então ao conceito de renda. Não obstante se tratar de um conceito um tanto indefinido no contexto do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, a liberdade conferida ao legislador para atribuí-lo, não se confunde, todavia, com os critérios a serem seguidos pelo legislador no processo legislativo. Nem tampouco pode o legislador descaracterizar qualquer critério da regra-matriz da hipótese de incidência do IRPJ e da CSSLL.

Tomemos a seguinte situação a título de exemplo: certo contribuinte apresenta resultado negativo em determinado exercício. No exercício seguinte, auferir resultado positivo mas, em respeito à Lei n.º 8.981/95, compensa, para formação da base de cálculo do IRPJ e da CSSLL, apenas 30% dos prejuízos acumulados, apresentando ao final base de cálculo positiva, e, portanto, tributável. Vale dizer que se pudesse compensar os prejuízos integralmente, continuaria apresentando base de cálculo negativa, não tributável.

Através desse exemplo notamos que o paradoxo entre realidade dos fatos e a realidade pretendida pelo legislador é gritante. Isto porque, o contribuinte, antes possuidor do direito de compensação integral dos prejuízos acumulados, o que lhe garantia a possibilidade de composição patrimonial, agora se vê tomado por um futuro incerto, uma vez que o fisco passou a tributar-lhe, a título de renda, o que renda não é.

Na verdade, o fisco, através da aplicação da Lei n.º 8.981/95, passou a tributar uma ficção legal, passou a tributar o que não é lucro, recomposição patrimonial, lucros fictícios. Mesmo que disponha de certa margem de discricionariedade para definir o conceito de renda, não pode fazê-lo de maneira tão esdrúxula, desnaturando a própria base de cálculo do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, que, no Texto Maior e no Código Tributário Nacional giram em torno da teoria do acréscimo patrimonial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

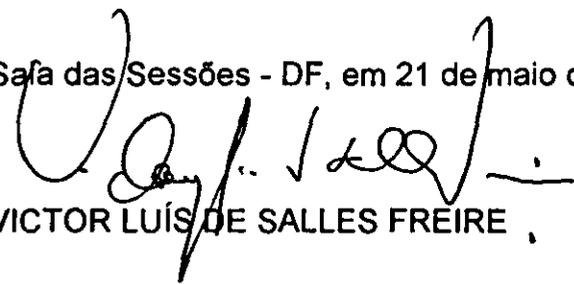
Processo nº : 15374.002852/99-29
Acórdão nº : 103-20.921

A medida desrespeita o próprio princípio da continuidade das empresas, pois impossibilita que recomponham os prejuízos acumulados em períodos anteriores em exercícios futuros, o que lhes garantiria saúde e competitividade, dentro dos ditames constitucionais da ordem econômica.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a fim de que sejam compensados os prejuízos acumulados pela empresa na formação da base de cálculo da contribuição.

Quanto ao tema dos juros e da multa da mora, fica o mesmo superado, na medida em que, não subsistindo o lançamento, deixam os mesmos de, via de consequência, subsistir.

Sala das Sessões - DF, em 21 de maio de 2002


VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° : 15374.002852/99-29
Acórdão n° : 103-20.921

VOTO VENCEDOR

Conselheiro PASCHOAL RAUCCI, Relator Designado

Designado para redigir o voto vencedor do presente Acórdão, inicialmente cumpre esclarecer que adoto o relatório do I. Conselheiro Relator, Dr. VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, sem qualquer ressalva.

O I. Conselheiro Relator acolheu os argumentos da defesa referentes à compensação integral dos prejuízos acumulados, ou seja, direito adquirido à época da edição da Lei n° 8981/95, e que a limitação a 30% acarretaria a tributação do capital.

Essa tese do direito adquirido, que tem merecido opiniões divergentes, suscitou diversos decisórios conflitantes, pois alguns acolhiam a tese de direito pré-existente à Lei n° 8981/95, enquanto outros entendiam que esse direito somente operaria à época da apuração do resultado em relação ao qual se cogitaria a compensação.

Assim, em conformidade com a primeira corrente, aplicar-se-ia a legislação vigente à época em que os prejuízos compensáveis fossem apurados, ao passo que a segunda vertente perfilha a tese de que aplicáveis são os preceitos legais em vigor no momento em que se efetiva a compensação.

Conseqüentemente, aos que acolhem o entendimento de que o direito à compensação integral surgiu à época da apuração dos prejuízos futuramente compensáveis, a Lei n° 8981/95 estaria ferindo direito líquido e certo, em flagrante violação aos princípios norteadores do ordenamento jurídico pátrio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.002852/99-29
Acórdão nº : 103-20.921

Em oposição, há os que compartilham a idéia de que o direito à compensação de prejuízos apurados em períodos anteriores somente se verifica quando forem identificados resultados positivos, só aí ensejando as compensações cabíveis, sendo aplicável, pois, a norma vigente no momento da compensação, sem qualquer ofensa a situações jurídicas anteriores.

De outra parte, cabe aduzir que a tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas incide sobre o resultado do exercício, somente sendo permitida a compensação de prejuízos com o resultado de exercícios futuros a partir da Lei nº 154/47, limitada temporalmente pelo prazo de três anos.

Posteriormente, com a edição do Decreto-Lei nº 1598/77, o prazo para compensação de prejuízos foi estendido para quatro anos.

Com o advento do Decreto-Lei nº 8383/91, os prejuízos passaram a ser compensáveis, a partir de 1992, por prazo indeterminado.

Como se vê, somente a partir de determinada data é que a compensação de prejuízos passou a ser admitida, e ainda assim com restrições, variáveis no curso do tempo, tanto no conceito como na sua essência.

Registre-se que, anteriormente, compensável era o **prejuízo contábil**, e após, o **prejuízo fiscal**, como regra com limitações temporais variáveis e, presentemente, por tempo indeterminado.

No que diz respeito à base de cálculo do IRPJ, note-se que tributável é o lucro real (lucro líquido ajustado por adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária) e compensável é o resultado negativo após os ajustes, isto é, o prejuízo fiscal e não o prejuízo contábil.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.002852/99-29
Acórdão nº : 103-20.921

Nessas condições, há empresas que, embora hajam apurado lucro, com base na escrituração comercial, poderão estar eximidas de recolher o imposto de renda, se os ajustes determinados pela legislação fiscal transformarem em negativo os resultados positivos acusados pela contabilidade.

Ao reverso, empresas há que, embora acusando resultado deficitário, este poderá se transformar em resultado positivo, para efeitos da cobrança de imposto de renda.

Deflui-se, diante do exposto, que a pessoa jurídica poderá auferir acréscimo patrimonial (aumento do patrimônio líquido), sem que se submeta ao pagamento de IRPJ, podendo haver situações inversas, pois o prejuízo contábil, após os ajustes determinados por lei, poderá implicar em apuração de lucro real, base de cálculo do imposto de renda.

O lucro líquido das empresas é apurado na conformidade da legislação comercial, com observância dos princípios e convenções contábeis geralmente aceitos, segundo o regime de competência. A determinação do lucro real, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ, faz-se a partir do lucro líquido, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação tributária, mediante escrituração do LALUR (Art. 208 do RIR/94, c/c art. 177, § 2º, da Lei nº 6404/76).

O renomado jurista José Luiz Bulhões Pedreira já advertia:

"Essa separação entre escrituração comercial e a fiscal tem conseqüências práticas importantes na interpretação e aplicação da legislação tributária".
(Imposto de Renda P. Jurídicas - Vol. I, pg. 274 - Justec Ed. Ltda).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.002852/99-29
Acórdão nº : 103-20.921

O respeitado Henry Tilbery também abordou a questão, "in verbis":

"Para fins de tributação pelo imposto de renda, o resultado do balanço comercial fica sujeito a vários ajustes. De acordo com a lei ordinária, determinados itens são adicionados ao lucro real, outros são excluídos, para assim chegar ao lucro tributável".

(Comentários ao Cód. Trib. Nacional - Ed. Saraiva, 1988, pg 300)

No mesmo sentido, preleciona o sempre festejado mestre ALIOMAR

BALEEIRO :

"É claro que as divergências dependem do grau relativo de discricionariedade de cada legislador, pois os resultados contábeis do lucro comercial não coincidem, necessariamente, com a renda tributável. Isso ocorre porque, no Brasil e nos demais países que seguem modelo similar, muitas vezes o legislador recusa a dedução de certos encargos e despesas: certas provisões, certas despesas "suntuárias e desnecessárias", etc. Acresce, ainda, que a lei fiscal não submete ao tributo certos ganhos que representam, indubitavelmente, lucro contábil da sociedade empresarial."

(Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - Ed. Forense, Nota de atualização elaborada por Misabel Abreu Machado Derzi - 11ª edição - pg 321).

Por todo o exposto, deixo de acolher os argumentos da defesa no que concerne às teses do direito adquirido e da tributação sobre capital, entendimento esse apoiado em diversos julgados administrativos e judiciais, a saber :

"LIMITAÇÃO A 30% DOS LUCROS (Ex.94/95) - Para determinação do lucro real, no exercício financeiro de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido a, no máximo, trinta por cento, em razão da compensação de prejuízos (Ac. 1º CC 101-92.732/99 - DO 20/09/99). No mesmo sentido, v. Ac. 1º CC 107-5.599/99 (DO 27/07/99) e 5.637/99 (DO 20/09/99) e Ac. 1º CC 108-5.400/98 (DO 22/01/99), 5.403/98 (DO 25/02/99) e 5.690/99 (DO 17/06/99)"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.002852/99-29
Acórdão nº : 103-20.921

resultado da conversão da Medida Provisória nº 812/95, que limitou a 30% a compensação de prejuízos fiscais para efeito de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica (Ac. un. da 3ª T. do TRF da 1ª R., em 19/11/96 - AMS 96.01.13612-6-MG-DJU 17/02/97, pág. 6628) .

LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO A 30% - CONSTITUCIONALIDADE (4ª R.) - Tributário. Imposto de Renda. Compensação de prejuízos - Não é inconstitucional a limitação imposta à compensação de prejuízos, prevista nos artigos 42 e 58 da Lei 8.981/95 (Dec. un. da 1ª T. do TRF da 4ª R., em 17/06/97 - AMS 97.04.15504-2/PR e AMS 97.04.09609-7/PR - DJU 23/07/97, pág. 56262/56263).

LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO A 30% - CONSTITUCIONALIDADE (4ª R.) - Lei 8.981/95, parágrafo único e "caput" do artigo 42 e art. 58. Restrição à percentagem do favor legal da compensação de prejuízos fiscais. - É legal a restrição imposta pelo parágrafo único do art. 42 (cálculo do lucro real) e pelo art. 58 (cálculo da contribuição social sobre o lucro) da Lei 8.981/95, determinando que a parcela a ser compensada relativa aos prejuízos fiscais do ano-base de 1994 e anteriores seja limitada em 30% porque não houve ferimento das regras constitucionais do direito adquirido, da irretroatividade e da anterioridade: não ocorreu a instituição nem o aumento do tributo, mas apenas a modificação de regras de arrecadação (Ac. un. da 1ª T. do TRF da 4ª R., em 22/04/97 - AMS 95.04.35640-0/RS e 96.04.33471-9/RS - DJU 21/05/97, pág. 36025, e DJU 28/05/97, pág. 38527) .

LIMITAÇÃO A 30% DOS LUCROS - (1) Para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, no exercício financeiro de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido a, no máximo, 30%, tanto em razão da compensação (aproveitamento) de prejuízos, como em razão da compensação da base de cálculo negativa da contribuição social (Lei 8.981, de 20/01/95 - arts. 42 e 58; e Lei 9.065, de 20/06/95 - art. 12). (2) Esse mecanismo não traduz ofensa aos conceitos de lucro e de renda, pois a lei não tornou defesa a dedução dos prejuízos, mas apenas traçou as suas regras. Não contém também ofensa ao princípio da anterioridade tributária, pois a MP nº 812, que se converteu na Lei nº 8.981/95, foi publicada no exercício anterior - 31/12/94. Por fim, não representa ofensa ao direito adquirido (ao aproveitamento dos prejuízos e da base de cálculo negativa sem limitação na redução do lucro líquido), pois a modificação da legislação pretérita, no curso do exercício anterior, impediu a sua constituição (aperfeiçoamento). Mandado de segurança denegado. (Ac. un. da 2ª Seção do TRF da 1ª R., em 09/04/96 - MS 95.01.36433-)/MG - DJU





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.002852/99-29
Acórdão nº : 103-20.921

24/06/96, pág. 43.209). No mesmo sentido, v. Ac. un. da 3ª T. do TRF da 1ª R., em 20/05/97 - REO 1997.01.00.007066-0-MG e AMS 1997.01.00.007287-9-MG (DJU 20/06/97, pág. 46262)".

Fonte: REG. IMP. RENDA 2001 - Vol. I - Ed. Resenha Ltda., págs. 1143 e 1144. A. TEBECHRANI e Outros.

Diante das razões fáticas e jurídicas supra e retro enunciadas, voto para **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 21 de maio de 2002.


PASCHOAL RAUCCI

