



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Recurso nº : 129.853
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1997
Recorrente : BRADESCO PREVIDÊNCIA E SEGUROS S.A.
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP
Sessão de : 04 de dezembro de 2002
Acórdão nº : 103-21.104

IRPJ. PREJUÍZO FISCAL. INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% PARA A COMPENSAÇÃO. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. Constatada a ocorrência de postergação de recolhimento de tributos para períodos seguintes deve a fiscalização adotar os procedimentos previstos no Parecer Normativo COSIT Nº 02/96. No caso concreto, configurou-se a postergação de recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica que se está a exigir, hipótese tratada no art. 219 do RIR/94, então vigente.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por BRADESCO PREVIDÊNCIA E SEGUROS S. A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

EZIO GIOBATTI BERNARDINIS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 JAN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, PASCHOAL RAUCCI, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

Recurso nº : 129.853
Recorrente : BRADESCO PREVIDÊNCIA E SEGUROS S.A.

RELATÓRIO

DA AUTUAÇÃO

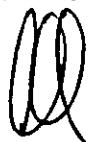
Em decorrência de procedimento consueto de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, referente ao ano-calendário de 1996, foi lavrado, em 05/04/2001, contra o contribuinte BRADESCO PRIVIDÊNCIA E SEGUROS S/A., inscrito no CNPJ do MF sob o nº 51.990.695/0001-37, o Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (fls.04), para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado no valor total de R\$ 36.211.336,66 (trinta e seis milhões, duzentos e onze mil, trezentos e trinta e seis reais e sessenta e seis centavos), incluindo os juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%, concernente ao fato gerador ocorrido em 31/12/1996.

Segundo o constante do Termo de Verificação (fls. 10 a 15), na descrição dos fatos e no enquadramento legal (fls. 05), o crédito tributário adveio da GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE - INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% (INFRAÇÃO NÃO SUJEITA À REDUÇÃO POR PREJUÍZO).

Os fiscais autuantes, ao descrever os fatos no referido Termo de Verificação Fiscal de fls. 10 a 15, lavraram o seguinte:

No mês de dezembro de 1996, o contribuinte apresentou lucro líquido ajustado de R\$ 118.898.909,85 e compensou R\$ 91.240.494,62, excedendo em R\$ 55.570.821,67 o limite para compensação estabelecido no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20/06/1995, cujo percentual é de 30% do próprio líquido ajustado, *in casu*: R\$ 35.0669.672,95.

O contribuinte é parte no Mandado de Segurança nº 97.0011645-0, ainda em trâmite, e na Medida Cautelar n. 1999.03.00.050500-0 junto ao Tribunal.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

Regional Federal da 3ª Região, tendo transcrita parte das correspondentes Certidões de Objeto e Pé (fls.53 e 54), exaradas em outubro de 2000, cabendo, aqui, outrossim, esclarecer o estádio das ações judiciais até a data das citadas certidões:

"Mandado de Segurança nº 97.0011645-0: Certidão de Objeto e Pé, datada de 06 de outubro de 2000, expedida pela 6ª Vara Cível de Justiça Federal de São Paulo.

Objeto: a impetração objetiva autorização judicial para deduzir plenamente prejuízos fiscais constatados, sem com isso sofrer autuações do FISCO pelos tributos não pagos, sob alegação de constitucionalidade na aplicação das restrições impostas pela Lei nº 8981/95, artigos 42 e 58 e a Lei nº 9.065/95, artigos 12, 15 e 16. Regularmente processado, com liminar concedida em parte, foi o feito sentenciado em 17 de agosto de 1999, tendo sido julgado improcedente o pedido formulado, denegada ordem pleiteada, ficando cassada a liminar anteriormente deferida. Fls. 424/425; decisão datada de 14 de outubro, recebendo a apelação no seu efeito devolutivo somente (...).

Medida Cautelar n. 1999.03.00.050500-0: Certidão de Objeto e Pé, datada de 04 de outubro de 2000, expedida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Objeto da ação: a concessão da medida liminar, para manterem afastada a ameaça de lavratura de auto de infração por estarem exercendo seu direito de excluir, sem a limitação de 30% do lucro líquido ajustado na forma imposta pelos arts. 42 da Lei 8981/95 e 15 da Lei 9065/95, os prejuízos fiscais, acumulados até 31/12/95, por ocasião da apuração mensal do imposto de Renda, salvaguardando o objeto do Mandado de Segurança proposto junto à 6ª Vara Justiça Federal da Seção Judiciária de São Paulo, sob o nº 97.0011645-0, que concedeu a medida liminar pleiteada. CERTIFICA, constar às fls 215/216, decisão da lavra do Eminente desembargador federal NERY JÚNIOR, concedendo a liminar condicionada sua eficácia ao depósito das quantias extrapoladoras da limitação imposta na lei."

O contribuinte, então, efetuou depósito judicial de R\$ 3.014.316,42, composto pelo valor principal de R\$ 1.817.495,58 e juros de mora de R\$ 1.196.820,84, enquanto que, segundo os cálculos efetuados pela fiscalização, só o valor do principal monta em R\$ 13.892.705,42.

Segundo a Fiscalização, como os valores depositados não correspondem ao imposto de renda devido, em decorrência do excesso de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

compensação de prejuízos fiscais, fato que condiciona a eficácia da liminar concedida nos autos da Medida Liminar procedeu-se ao lançamento do IRPJ com a imposição de multa de ofício.

Os Auditores-Fiscais autuantes prosseguiram indicando e transcrevendo os dispositivos legais que fundamentam a autuação (art. 142 da Lei n. 5.172, de 25/10/1966; art. 42 da Lei n. 8.981, de 20/01/1995; arts. 12 e 15 da Lei n. 9.065, de 20/06/95 e art.196 do RIR/94, aprovado pelo Decreto n. 1.041, de 11/01/1994), bem como demonstrando o valor tributável apurado, conforme quadro de fls. 14.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a Impugnante, apresentou, tempestivamente, em 11/05/2001, a impugnação constante de fls. 86 a 107, acompanhada dos documentos de fls. 108 a 270, requerendo que o auto de infração fosse julgado insubstancial.

A Impugnante, após descrição dos fatos, argüiu em sua defesa, em síntese, o seguinte:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, pois entende que os fiscais autuantes deixaram de considerar que a não-observância da limitação à compensação dos prejuízos fiscais acumulados não acarretou falta de pagamento, mas tão-somente postergação do pagamento do imposto devido, tendo em vista que o valor dos prejuízos fiscais, cuja compensação foi glosada no ano de 1996 poderia, então, ser utilizado nos anos subsequentes, o que deveria ter sido considerado quando do lançamento como determina o Parecer Normativo n. 2/96, que regulamenta o artigo 6º da Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977 (docs. fls. 203 a 222).

Não poderiam os Fiscais ter simplesmente ignorado os reflexos deste procedimento nos anos subsequentes, sob pena de impor à Impugnante o pagamento de tributo em duplicidade?



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA
Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

O valor não pago no ano de 1996, em razão da compensação integral de prejuízos já foi integralmente pago, em 1997 e 1998, apresentando documentos de fls. 109 a 201 (Declarações de Rendimentos - DIRPJ - referentes aos anos-calendário de 1997 e 1998 e Declaração da "Pricewaterhouse Coopers - Auditores Independentes" sobre Planilha comparativa da base de cálculo do Imposto de Renda apurada em 1997 e 1998 com os prejuízos fiscais que poderiam ter sido utilizados naqueles anos se observado o limite de 30%).

Desse modo, por ter havido apenas postergação de pagamento de tributo neste caso concreto, e ainda que não houvesse a impugnante efetuado o depósito judicial do valor controvérsio, a consequência somente poderia ser a do § 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, reconhecido pelo Parecer Normativo da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação nº 2, de 28/08/1996, que versa sobre a exigência de correção monetária e juros, cuja transcrição acha-se em fls. 94/95. A fim de dar guarida à sua tese, a Impugnante, ora Recorrente, reproduziu partes de ementas de julgados do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes e trecho do voto do relator proferido no acórdão nº 107-05.988 pertinentes à aplicação do referido Parecer Normativo CST nº 02/96, fls. 95/96.

A Impugnante acrescentou, ainda, à guisa de fundamentação, ser descabido o lançamento da multa e juros de mora em razão do depósito efetuado, defendendo que (sic) *ainda que nulo não fosse o auto de infração lavrado, o que se admite para argumentar, quando muito poderia ter sido efetuado o lançamento daquilo que seria devido se observada a postergação, sendo que tal valor corresponde precisamente ao que foi depositado judicialmente, não havendo que se falar, portanto, em lançamento de multa de ofício e juros de mora além daqueles já depositados,* reportando-se aos documentos de fls. 253 a 267 (Declaração dos Auditores Independentes; planilhas demonstrativas do depósito efetuado; cópias relativas às ações judiciais e cópia da guia comprobatória do depósito efetuado) e a ementa de julgados do Conselho de Contribuintes sobre a cobrança de multa de ofício e de juros de mora sobre créditos com exigibilidade suspensa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00

Acórdão nº : 103-21.104

O contribuinte testilhou que o direito à compensação integral dos prejuízos fiscais acumulados até 31/12/1995, sem a observância daquele limite (de 30% para efeito de redução do lucro líquido ajustado), encontra suporte nos artigos 5º, 148 e 153, III, da CF-88; 43 44 e 110 do CTN, 189 e 191 da Lei nº 6.404/76 e 6º, § 2º, §2º da LICC, como já, inclusive, reconhecida pela jurisprudência do E. Conselho de Contribuintes.

Isto posto, asseverou que a exigência de Imposto de Renda decorrente da tentativa de impedir a dedução integral dos prejuízos fiscais acumulados, como pretendeu a presente autuação fiscal, não pode prevalecer, pois faz com que este imposto incida não sobre sua base de cálculo constitucionalmente prevista, que corresponde a um acréscimo patrimonial efetivo, nos termos acima expostos, mas sobre o capital ou patrimônio da ora autora da impugnação, em axiomática violação aos artigos 153,III, da CF-88, 43,44e 100 do CTN, 189 e 191 da Lei nº 6.404/76, citando lições de Alberto Xavier e Afrânio Roberto Sampaio Dória.

Prosseguindo em sua contradita, a impugnante aduziu que mesmo que se pretendesse justificar a restrição à compensação integral de prejuízos, sob a alegação de que ela seria contrabalançada com a possibilidade de exclusão destes prejuízos em períodos posteriores, por tempo indefinido, ainda assim a exigência não teria base constitucional, pois consubstanciaria autêntico empréstimo compulsório, só podendo ser instituído sob a égide do art 148 da CF, o que não se aplica à espécie examinada.

O direito à exclusão integral dos prejuízos fiscais, apurados até a data de 31/12/1994, já se incorporou ao patrimônio da impugnante consoante ditames da legislação vigente naquele período, violando o princípio que protege o direito adquirido segundo os arts. 5º, XXXVI, da CF e 6º parágrafo 2º, da LICC.

Por fim, afiançou que a taxa SELIC não se presta para efeitos de cálculo dos juros de mora, à medida que, além de ser figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes à remuneração de serviços das instituições financeiras, é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo e, ainda,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

extrapola assaz o percentual de 1% previsto no art. 161, estresindo ementa do STJ que aborda o tema arguição de constitucionalidade.

DA DECISÃO COLEGIADA

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo-SP julgou procedente o lançamento do IRPJ da Impugnante em decisão de fls. 273 a 289, conforme ementa infratrasladada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Data do fato gerador: 31/12/1996

Ementa: LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. O julgador administrativo carece de competência para apreciar questões suscitadas quanto à constitucionalidade e ilegalidade da legislação tributária.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. POSTERGAÇÃO. O tratamento de postergação, previsto na legislação tributária, a aplica-se a casos em que o regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas deixou de ser observado, não se aplicando àqueles em que se afigura o regime de compensação de prejuízos fiscais.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. Efetuada a cobrança de multa de ofício e juros de mora em perfeita consonância com a legislação de regência; não há base para retificar ou elidir os acréscimos legais lançados.

Lançamento Procedente."

O decisório Colegiado conheceu da impugnação do contribuinte por quanto tempestiva, de acordo com o comando do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972.

Preambularmente, a r. decisão a quo analisou a arguição de constitucionalidade por parte da Recorrente, no que diz respeito a dispositivos pertinentes ao limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00

Acórdão nº : 103-21.104

fiscais de anos anteriores e à cobrança de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC (Leis ns. 9.065/1995, art. 13, e 9.430/1996, art. 61, § 3º , item V da impugnação), esclarecendo que a alegação de constitucionalidade, quanto à aplicação de legislação tributária, não pode ser oponível no âmbito administrativo, por ultrapassar os limites da sua competência legal, consoante orientação ínsculpida no Parecer Normativo CST nº 329/1970, cuja ementa se pode vislumbrar em fls. 278.

Desse modo, não compete à autoridade administrativa apreciar argüição e declarar ou reconhecer a constitucionalidade ou ilegalidade de atos legais, posto que tal competência foi atribuída, privativamente, ao Poder Judiciário pela Magna Carta, em seu art. 102.

A decisão *a quo* registrou, em seu arrazoado, que o Administrador Público é um executor de leis, não lhe competindo, todavia, questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal. A análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário, tanto é assim que é pródigo o repositório jurisprudencial dos colegiados administrativos, reproduzidos em fls. 278 e 279.

Assim, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e, consequentemente, ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade bem como sobre outros aspectos de sua validade.

Há de se observar, também, o que estabelece o parágrafo único do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, cujo teor se reporta à competência dos órgãos singulares e coletivos da Administração Fazendária, conforme se depreende do traslado às fls. 279.

Segundo Juízo da Turma Julgadora *a quo* o Pretório Excelso não se manifestou no sentido de considerar ilegal ou constitucional qualquer dispositivo balizador da autuação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

Ainda em sede de preliminar, o *Decisum* de primeira instância apreciou a alegação de nulidade do Auto de Infração (fls. 276), avocando o artigo 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, cujo regramento acha-se transscrito em fls. 279. Com efeito, a fim de aclarar os fatos, mencionou lições de Luiz Henrique Barros de Almeida (*in Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 06/03/72 - MANUAL, 2ª edição, Editora Resenha Tributária, São Paulo - abril/1994, p. 77*), que empresta subsídios legal à matéria, versando sobre **nulidade e cerceamento de defesa**, texto às fls. 280. Ressaltando-se, assim, que *in casu*, não estão presentes nenhuns dos pressupostos elencados nos dispositivos retromencionados.

Por conseguinte, a autoridade julgadora colegiada, antes de adentrar na matéria relativa à postergação do pagamento do imposto, observa que, na data do lançamento em apreço, ou seja, 11/04/2001, a Impugnante, ora Recorrente, não se encontrava arrimada por qualquer medida judicial, haja vista que em relação ao Mandado de Segurança nº 97 0011645-0, em 17/08/1999, o pedido foi julgado improcedente, denegada a ordem pleiteada, cassada a liminar antes deferida e, também, em 14/10/1999, foi recebida a apelação em seu efeito devolutivo tão-somente (doc.fls.53). No tocante à Medida Cautelar nº 199.03.00.050500-0, a liminar havia sido concedida com eficácia condicionada ao depósito das quantias extrapoladoras da limitação imposta pela lei (doc. fls. 54).

Como é consabido, a quantia extrapoladora da limitação imposta pela lei corresponde a R\$ 13.892.705,42, consoante demonstrado pelos fiscais, (fls.14).

Dessarte, a Recorrente procedeu ao depósito no valor de R\$ 3.014.316,42, de forma exígua, não atendendo, desse modo, à condição estipulada pelo Juiz Federal de primeira instância, o que significa dizer que a liminar, então concedida, não produziu efeito, uma vez que não obteve eficácia.

Tem-se, pois, que os documentos relativos às ações judiciais que foram acostados aos autos, não fazem menção nem tampouco autorizam o procedimento adotado pela Recorrente no sentido de considerar que, realmente, houve postergação para os anos-calendário subsequentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00

Acórdão nº : 103-21.104

Logo, não prospera a alegação da Impugnante, ora Recorrente, quanto ao descabimento da multa e dos juros de mora lançados em razão do depósito efetuado, (fls.98 a 101), posto que o depósito efetuado não atende aos termos da decisão judicial (fls. 54), nem ao disposto no art.151, II, do Código Tributário Nacional (o depósito de seu montante integral).

Contra o argumento de que a inobservância da limitação à compensação dos prejuízos fiscais acumulados não acarretou falta de pagamento, mas tão-somente postergação do pagamento do imposto devido, há de se evidenciar que o entendimento da Administração Tributária sobre o conceito de postergação contido no Decreto-lei n. 1598, de 1997, art.6º, foi consolidado por meio de vários atos normativos que trataram da matéria (Parecer Normativo CST-PN/CST nº 57, de 1979 - DOU de 18/10/1979, PN CST nº 26, de 09/12/1982 e PN/COSIT nº 2, de 28/08/1996.

Contradicando os argumentos da Recorrente, o decisório colegiado aduz que, diversamente do que esta propõe, tais atos normativos expressam o entendimento da Administração Tributária, devendo o julgador administrativo observar suas conclusões, em face das considerações retroquejadas.

Há de se ressaltar, ainda, que o Parecer Normativo CST (PN/CST) nº 57, de 1979 (DOU de 18/10/1979), tratou, expressamente, do assunto *postergação*, considerando, pois, como tal, o procedimento contábil na apuração do lucro líquido que violente as disposições sobre o regime de competência na apuração do resultado contido na lei comercial, Lei nº 6.404, de 15/12/1976. À guisa de esclarecimentos transcreveu-se o posicionamento expresso no PN/CST nº 57/1979, (fls. 281 e 282) e do PN/CST nº 26/1982, parcialmente, o qual adota o entendimento do PN/CST nº 57/1979, (fls. 282 a 283).

Ao final, a autoridade julgadora a quo esclareceu que a adoção da taxa de referência SELIC, como medida de percentual de juros de mora sobre tributos não pagos nos prazos legais, se fez via lei ordinária, conforme faculta o § 1º do art. 161 da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

Lei n. 5.172/1966. E, por tudo o quanto fora exposto, concluiu pela procedência do lançamento impugnado.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

BRADESCO PREVIDÊNCIA E SEGUROS S/A., já devidamente qualificada nos autos, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, prolatada pela Turma Julgadora Delegacia da Receita Federal de Julgamentos em São Paulo-SP, que apreciando sua impugnação, tempestivamente apresentada, manteve integralmente a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração (fls. 04 e 05), recorreu a este E. Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora colegiada.

Em sede de Recurso Voluntário (fls. 295 usque 327), a Recorrente esclarece que procedeu ao depósito do valor correspondente a 30% (trinta por cento) do suposto débito definido na decisão singular, nos termos do diploma legal supradito, conforme comprovante anexo (doc.01).

Reexpendeu as alegações de mérito da impugnação, enfatizando que a causa do Auto de Infração foi à inobservância, pela Recorrente, do limite de 30% para efeitos de redução do lucro líquido ajustado por força da compensação de prejuízos fiscais acumulados.

Empós minudenciar os diversos julgados iterados de múltiplos tribunais, inclusive os do E. Primeiro Conselho de Contribuintes, sobre a espécie, a Recorrente requereu fosse dado provimento ao Recurso a fim de que fosse julgado insubsistente o auto de infração lavrado, face à sua flagrante nulidade, como reiteradamente reconhecido pelo E. Primeiro Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA
Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

V O T O

Conselheiro EZIO GIOBATTA BERNARDINIS, Relator

O recurso é tempestivo e está acompanhado do depósito prévio de 30% (trinta por cento), portanto, dele tomo conhecimento.

Rejeito, preliminarmente, as nulidades suscitadas pela Recorrente, pois não vislumbro nenhum dos pressupostos do art. 59, inciso I e II, do Decreto nº 70.235/72.

A presente lide versa sobre auto de infração de IRPJ, ano-calendário de 1996, em decorrência da compensação de prejuízo fiscal apurado em períodos-base anteriores, sem a observância do limite de redução do lucro líquido ajustado de 30%, conforme estabelecido no art. 42 da Lei nº 8.981, de 1995.

LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL EM 30%

A limitação da compensação de prejuízos fiscais encontra-se definida no art. 42 da Lei nº 8.981/95, *verbis*:

Art. 42 - A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no "caput" deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes."

Como visto supra, ao constatar a compensação de prejuízos fiscais em percentual superior a 30% do lucro líquido ajustado, a autoridade fiscal deverá proceder ao lançamento de ofício, tendo em vista a falta de atendimento ao pressuposto legal retromencionado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

Efetivamente tal sucedimento ocorreu. A descrição dos fatos e enquadramento legal não deixa margem a dúvidas quando descreve (fls. 05): “*GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE. INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% (...) VALORES CALCULADOS ATRAVÉS DA PLANILHA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS (...), CONFORME TERMO DE VERIFICAÇÃO (fls. 18).* Com efeito, em dezembro de 1996, a Recorrente apresentou lucro líquido ajustado de R\$ 118.898.909,85, e compensou R\$ 91.240.494,62, excedendo em R\$ 55.570.821,67 o limite em lei estabelecido.

Não obstante a norma legal descrita e ainda levando-se em conta que o aplicador da lei deve sempre buscar a justificação fiscal, por pertinente, cabe destacar parte do brilhante voto prolatado no Recurso nº 127.747 (itens 49 a 82), pelo I. Conselheiro PASCHOAL RAUCCI, que peço a devida permissão para transcrever, *in verbis*:

“49. A questão da limitação da compensação de prejuízos fiscais, apurados em períodos-base anteriores, com os lucros líquidos de períodos subsequentes, não é nova no âmbito da legislação fiscal brasileira, tendo sofrido freqüentes alterações, no decorrer dos anos.

50. Houve época em que os prejuízos fiscais de um ano poderiam ser compensados dentro de três ou mais anos, com os lucros apurados nos períodos-base posteriores à ocorrência do resultado negativo.

51. Note-se que tais prazos eram de natureza decadencial. Findo o termo legal para a compensação do prejuízo, este ficava completamente obstado de qualquer compensação, ficando totalmente excluída a hipótese de compensação futura.

52. De se ressaltar que para os anos-calendário 1996 e 1997 vigorava o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1041, de 11/01/1994, que vigorou até a edição do novo RIR, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26/03/99, republicado em 17/06/99.

53. O RIR/94 compreendia cinco Livros, subdivididos em Títulos, Subtítulos, Capítulos, Seções e Subseções; no caso destes autos, fixar-nos-emos no LIVRO II - TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS, Título IV - DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, Subtítulo II - LUCRO REAL, cabendo dedicar maior atenção ao Capítulo XVI - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

54. O regime de compensação de prejuízos fiscais está disciplinado no art. 502 e seguintes do RIR/94, figurando no Regulamento textos grafados em negrito, encimando os respectivos dispositivos regulamentares, que para melhor ilustração e acompanhamento das idéias do relator, seguem adiante transcritos:

'DISPOSIÇÕES GERAIS'

Art. 502 - O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no Livro de Apuração do Lucro Real, corrigido monetariamente, até o período-base em que ocorrer a compensação."

§ 1º - Dentro do prazo previsto neste Capítulo a compensação poderá ser parcial ou total, em um ou mais períodos-base, à opção do contribuinte."

§ 2º - A absorção, mediante débito à conta lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo.'

55. Prosseguindo nas suas disposições normativas, o RIR/94 trata, separadamente dos prejuízos fiscais apurados: a) até 31/12/91; b) no ano-calendário 1992; c) a partir de 1º/01/93, a saber:

'PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 1991.'

Art. 503 - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base encerrado até 31 de dezembro de 1991, com o lucro real determinado nos quatro anos-calendário subsequentes.

'PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1992.'

'Art. 504 - O prejuízo fiscal apurado em um mês do ano de 1992 poderá ser compensado com o lucro real de períodos subsequentes.'

'PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 1993.'

Art. 505 - Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados em até quatro anos-calendário subsequentes.'

56. O mesmo RIR/94 ainda trata da compensação de prejuízos nos arts. 506 a 512, mas que se referem a situações especiais, tais como:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

sociedades civis de profissões regulamentadas, atividade rural, etc., que não dizem respeito ao tema em foco no presente recurso.

57. O propósito da transcrição dos arts. 502 a 505 do RIR/94 é demonstrar que foram respeitadas as normas vigentes à época da apuração dos prejuízos ("tempus regit actum"), ficando evidenciada a não aplicabilidade da lei nova às situações regidas por leis anteriores, cujas diretrizes permaneciam íntegras.

58. Em outras palavras: o RIR/94 consagrou a coexistência de normas diferenciadas, estabelecidas por cada um dos diplomas legais editados em momentos diferentes.

59. Vale dizer que cada ato legal produziu efeitos "ex-nunc", isto é, foram respeitados os direitos fixados pelas leis anteriores, que estabeleciais diferentes prazos para as compensações de prejuízo.

60. Por oportuno, cabe aduzir que o estabelecimento de prazos legais à compensação de prejuízos, não é olvidado pela Administração Empresarial na condução dos seus negócios, pois interferem diretamente em seus fluxos financeiros, alternativas de investimentos, etc., no pressuposto da segurança jurídica dos direitos que lhe são conferidos por lei.

61. RENÉ IZOLDI AVILA, "in Imposto de Renda pessoa Jurídica - D.L. 1598, Comentado e Aplicado, Editora Síntese Ltda., 2ª Edição, a fls. 313/319, transcreve e comenta o art. 64 e seus §§ do DL 1598/77, que trata da compensação de prejuízos.

62. Lembra o autor citado que a compensação de prejuízos até o ano-base 1975 era regulada pelo art. 275 do RIR/75. A partir do ano-base de 1976 entrou em vigor o DL nº 1493/76, cujas principais inovações foram:

- a) desapareceu a condição de que não existissem lucros suspensos ou reservas;
- b) a compensação passou a ser feita com lucros contábeis;
- c) a compensação passou a poder ser feita nos 4 (quatro) exercícios seguintes, e não mais em apenas três, e
- d) foi definido o prejuízo, para efeito de compensação.
(Op. Cit., fls. 314, "in fine" e fls. 315, "in limine")

63. Com a redação do art. 64 do DL 1598/77, o prazo para compensação continuou em quatro períodos-base subsequentes, mas o prejuízo compensável não mais é o "contábil" e sim o "prejuízo fiscal", diz René I. Ávila, acrescentando que a matéria foi adequadamente esclarecida pelo Parecer Normativo nº 41/78 (Op. Cit., fls. 315, itens 133 a 138).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

64. Do Parecer Normativo CST nº 41, de 25/04/78, que trata da compensação de prejuízos, destacamos os seguintes tópicos:

'Trata-se de esclarecer qual o tratamento fiscal a ser dispensado nos prejuízos a compensar, tendo em vista a alteração da legislação relativa à matéria, especialmente a introduzida pelo Decreto-Lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977. As principais dúvidas levantadas relacionam-se com a determinação do prejuízo compensável, quando ocorrido em período-base anterior ao relativo ao exercício financeiro de 1978, e com a correção monetária desses mesmos prejuízos.

2. A compensação de prejuízos foi permitida pela Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, segundo a qual o prejuízo verificado num exercício pode ser deduzido, para compensação total ou parcial, no caso de inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensivos, dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subsequentes.

3. Posteriormente o Decreto-Lei nº 1493, de 7 de dezembro de 1976, estabeleceu que o prejuízo verificado num exercício, a partir do período-base relativo ao exercício de 1977, poderia ser compensado, total ou parcialmente, com os lucros contábeis apurados dentro dos quatro exercícios subsequentes. O prejuízo, para fins de imposto de renda, foi definido como o verificado na apuração contábil da pessoa jurídica no período-base, diminuído dos custos, despesas operacionais e encargos não dedutíveis.'

65. Após tecer várias considerações sobre o art. 64 e seus §§, o PNCST nº 41/78, no seu item 6 assevera:

'6. Os prejuízos apurados anteriormente ao período-base relativo ao exercício financeiro de 1978, porém, permanecem submetidos à legislação vigente à época de sua apuração. (grifamos)

66. A Lei nº 8.383, de 30/12/91, alterou a sistemática da tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas, introduzindo o sistema denominado bases correntes, conforme se depreende do art. 38 e seu § 1º, do diploma legal citado, "in verbis":

'Art. 38 - A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem sendo auferidos.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido'

67. A questão da compensação dos prejuízos, na nova sistemática, foi normatizada pelo § 7º do art. 38 da mesma Lei nº 8383/91, "verbis":



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

'§ 7º - O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subsequentes'.

68. Tendo em vista as profundas alterações introduzidas na sistemática de apuração e pagamento do imposto de renda das pessoas jurídicas, a Coordenação do Sistema de Tributação houve por bem baixar esclarecimentos sobre a aplicação da Lei nº 8383/91, mediante expedição do BOLETIM CENTRAL EXTRAORDINÁRIO CST nº 039, de 14 de abril de 1992, publicado na Coletânea de Legislação/92 – Imposto de Renda, Edição do M. Fazenda, Secretaria da Receita Federal, fls. 267/280.

69. A matéria está distribuída por XVIII Títulos, sendo destinado aos PREJUÍZOS FISCAIS o nº XV (pág. 276), de onde reproduzimos os quesitos 001 e 002 e respectivas respostas:

Questão: "001 - Considerando o novo regime de apuração mensal do imposto, a compensação fiscal de prejuízos fiscais deverá observar o prazo máximo de 4 anos? Ou o prejuízo fiscal poderá ser compensado em qualquer época?"

Resposta: "O artigo 38, ao implantar o sistema de bases correntes para as pessoas jurídicas, alterou todas as normas então vigentes para apuração do imposto. Assim o prazo de 4 anos para compensação total ou parcial dos prejuízos fiscais aplica-se, tão-somente, aos valores apurados até 31.12.91 (1).

A partir de 01/01/92, à luz do §. 7º do art. 38, o prejuízo fiscal não tem mais prazo para compensação.(2)

(1) cf. RIR/94, art. 503, transrito no item 55 deste.

(2) cf. RIR/94, arts. 504 e 505, transcritos no item 55 deste.

Questão: "002 - O parágrafo 7º do art. 38 da Lei nº 8383/91 revogou o art. 382 do RIR/80 (prazo de compensação em quatro períodos-base seguintes)? Qual a sua vigência?"

Resposta: "O art. 382 do RIR/80, cuja matriz legal é o Decreto-lei nº 1598/77, não mais vigora após a edição da Lei nº 8383/91. O prazo e as normas de compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31/12/91, seguem as regras anteriores." (Seguem exemplos com datas)

70. A exaustiva trilha seguida para identificar o tratamento dado aos prejuízos compensáveis, com a superveniente de novas legislações, alterando os critérios e prazos para compensação dos resultados negativos anteriores, permitiu verificar que o posicionamento da Administração Tributária Federal tem sido coerente, consistente e constante fixando o critério jurídico de que os prejuízos compensáveis apurados anteriormente à lei nova, permanecem submetidos às disposições da legislação vigente à época da sua apuração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

71. No caso dos presentes autos, o contribuinte requer seja-lhe reconhecido o direito à compensação dos prejuízos acumulados até 31/12/94, com os resultados dos anos-base 1996 e 1997 (a questão referente ao ano-calendário 1995 está "sub-judice"), seguindo as regras vigentes à época da apuração dos citados prejuízos.

72. Noutros termos, afigura-se-me que o recorrente alvitra seja-lhe aplicado o critério jurídico de longa data perfilhado pela Administração Tributária, consubstanciado em Regulamentos e Atos Normativos anteriores, como demonstrado.

73. Sobre o tema, é pertinente reproduzir os preceitos do art. 100 e seus incisos I e III, do CTN:

Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II - omissis

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas."

74. O dispositivo legal, objeto dos autos, dispõe:

'Art. 42 - A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.'

Parágrafo único - A parcela dos prejuízos finais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto neste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário seguintes.
(Grifos acrescentados)

75. O termo inicial para validade das regras contidas no art. 42 e seu parágrafo único da Lei nº 8981/95, está expresso, de forma imperativa, logo no início do comando legal, isto é, "a partir de 1º de janeiro de 1995.

76. Significa isso que os novos fatos, ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, estarão sob o comando da norma legal citada, na sua integralidade.

77. Em outras palavras, os lucros líquidos ajustados a partir de 1º de janeiro de 1995, ajustados pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, não poderão ser reduzidos em mais de trinta por cento, com os prejuízos apurados também a partir dessa data.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

78. Se assim não for, estará sendo aplicado o velho brocado jurídico denominado "Lei do funil: largo para mim, estreito para ti", pondo por terra as prerrogativas dos contribuintes, relativamente ao tema compensação de prejuízo, consagrada pela reiterada e uniforme orientação fixada pela Administração Tributária, ao longo das últimas décadas, como já largamente discorrido.

79. Além do mais, outras razões de natureza jurídica invocadas pelo recorrente, tais como:

- a) efeito retroativo, prejudicando direito adquirido;
- b) tributação sobre o patrimônio, pois o auferimento de lucro após prejuízos anteriores representa mera recuperação de capital;
- c) que a restrição à compensação do prejuízo faz incidir o imposto de renda sobre o lucro inexistente, ou ainda sobre valor maior que o verdadeiro lucro real, caracterizando modalidade de empréstimo compulsório, sem amparo legal etc.

80. Essas postulações já foram admitidas pela Primeira Câmara deste Conselho, por votação unânime, no Acórdão nº 101.92411, em sessão de 12/11/98 e formalizada em 16/12/98, cabendo a relatoria ao I. Conselheiro Dr. Francisco de Assis Miranda.

81. Em seu extenso e bem fundamentado voto, o preclaro Conselheiro-Relator menciona precedente consubstanciado no Acórdão nº 101-75566/84, publicado no DOU de 02/10/86, no qual foi reconhecido o seguinte:

'LEGISLAÇÃO APLICÁVEL - Os pressupostos do direito de compensar prejuízos se regem pela lei vigente à época de sua constituição. Preenchidas as condições da Lei, adquire-se este direito, que não poderá ser violado por lei nova, por força do disposto no art. 153, parágrafo 1º, da CF/88, preceito repetido no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro.'

82. Vale lembrar, consoante já enfatizado no item 73 deste que:

- a) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.
- b) as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.,
são considerados normas complementares de leis, nos termos do art. 100 do CTN, conforme mencionado no item 73 deste.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000812/2001-00
Acórdão nº : 103-21.104

Por outro lado, cabe observar *ad argumentandum tantum*, que a inobservância da limitação dos prejuízos fiscais de que trata a Lei nº 8.981, de 1995, caracteriza hipótese de postergação, pois representou modalidade de antecipação do lucro real, trazendo como consequência o deferimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica exigido, cujo lançamento deveria observar as disposições do art. 219, incisos I e II, e seus §§ 1º e 2º do RIR/94, então vigente, bem como os atos normativos baixados pela COSIT, especialmente o PN nº 02/96.

Constato, assim, que o procedimento adotado pelo contribuinte, ora Recorrente, na compensação de prejuízos fiscais (com amparo judicial à época), sem a limitação legal dos 30%, o imposto pago a menor relativamente ao ano-calendário de 1996, **foi declarado e pago nos anos seguintes**, conforme prova documental trazida aos autos, com certificação, inclusive, de empresa de auditoria independente (fls. 200).

C O N C L U S Ã O

Pelas razões fáticas e jurídicas supramencionadas, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para admitir a compensação dos prejuízos fiscais em 31 de dezembro de 1995, sem a limitação dos trinta por cento preceituado pela Lei nº 8.981, de 1995, e por reconhecer ter havido, *in casu*, evidente hipótese de postergação de Imposto de Renda Pessoa Jurídica a que alude o art. 219 do RIR/94, normatizado pelo Parecer COSIT nº 02/96, ficando prejudicadas as demais questões sobre o descabimento da multa e dos juros de mora lançados com base na taxa SELIC.

Sala das Sessões - DF, em 04 de dezembro de 2002.

EZIO GIOBATTA BERNARDINIS