



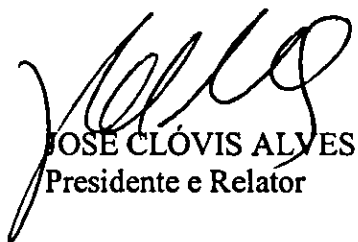
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA TURMA ESPECIAL**

Processo n° 10735.003045/2004-37
Recurso n° 162.074 Voluntário
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL Ex(s): 2000
Acórdão n° 195-0.0054
Sessão de 21 de outubro de 2008
Recorrente PORTOGALO TURISMO S/A
Recorrida 7ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

CSLL -COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS -LIMITAÇÃO de 30% - APLICAÇÃO DO DISPOSTO NAS LEIS Nº.s 8.981 e 9.065 de 1995. (SUMULA Nº 3 DO 1º CC). - A partir do ano calendário de 1995, o lucro líquido ajustado e a base de cálculo positiva da CSLL poderão ser reduzidos por compensação do prejuízo e base negativa, apurados em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, excedente a 30% poderá ser efetuada, nos anos-calendário subsequentes (arts. 42 e parágrafo único e 58, da Lei 8981/95, arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLÓVIS ALVES
Presidente e Relator

Formalizado em: 14 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WALTER ADOLFO MARESCH, LUCIANO INOCÊNCIO DOS SANTOS, BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR.

Relatório

PORTOGALO TURISMO S A, CNPJ Nº 29.289.071/0001-38, já qualificada nestes autos, recorreu a este Conselho contra a decisão proferida pela 7ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro RJ-I, contida no acórdão nº 12-14.053 de 04 de maio de 2.007, que julgou lançamento procedente.

Adoto o relatório da DRJ.

Trata o processo do auto de infração, com ciência em 06/12/2004, relativo ao ano-calendário 1999, através do qual é exigido da interessada a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$ 7.206,26 (fls. 44/49), acrescido da multa de 75% e encargos moratórios.

A exação de CSLL teve como motivo a constatação da inobservância do limite de compensação de 30% da base de cálculo positivo com a base de cálculo negativa dos períodos anteriores, conforme valores abaixo.

Período	Base de Cálculo Positiva R\$	Base de Cálculo Compensada R\$	Base Compensada acima do limite R\$
1999	128.683,29	128.683,29	90.078,31

Enquadramento legal: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; art. 58 da Lei nº 8.981/95, art. 16 da Lei nº 9.065/96, art. 19 da Lei nº 9.249/95; art. 6º da MP nº 1.858/99 e suas reedições.

Inconformada, a interessada ingressou com impugnação, em 04/01/2005, de fls. 55/58, com trazendo a seguinte defesa:

- interessada foi autuada em virtude de ter efetuado a compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30% previsto na legislação de regência.
 - A solução da presente demanda envolve, entre outros, análise de dois princípios jurídicos: o fato gerador do imposto de renda e a aplicação retroativa da Lei.
 - No regime anterior a Lei 8.981/95, os prejuízos apurados em um exercício eram integralmente compensados contra os resultados dos exercícios subseqüentes e, por conseguinte, se abatiam da base de cálculo do imposto de renda.
 - Tal regra era instituída tendo como fundamento, as disposições da legislação comercial à época consolidada no art. 189 da Lei 6404, que diz textualmente:



"Do resultado do exercício serão deduzidos antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto sobre a renda."

- Dir-se-á que esta regra é apenas de direito privado e, portanto, não se aplica para definir o fato gerador dos tributos federais e locais.

- Data vênua não é assim.
- De acordo com o art. 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 Constituição dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

- Por conseguinte, não existem duas definições de resultado: uma para direito privado e outra para fins tributários e os princípios da legislação comercial se utilizam como pré-condição para determinação do valor tributável.

- De acordo com as disposições do art. 195, inciso I da Constituição Federal, as contribuições sociais são calculadas em razão de três incidências específicas:

"... sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro".

- O tributo é especificamente calculado sobre o lucro e a sua definição está identificada quando o fato gerador do imposto de renda assim definido no art. 43 do CTN :

"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."

- Assim, para que o lucro seja tributado é necessário o implemento de duas condições.

- A primeira é a existência de um aumento patrimonial decorrente do trabalho, do capital, da combinação de ambos ou qualquer outro motivo que seja.

- A segunda é que este valor positivo apurado nas demonstrações financeiras seja disponível, i.é, possa ser livre mente alocado pelo sócio para distribuição, capitalização, constituição ou provisões.

- No caso em tela nada disso ocorre:



- Não existe um valor positivo, que possa ser livremente disponível jurídica ou economicamente: o resultado do exercício, por disposição expressa de lei se compensa com as perdas dos exercícios anteriores e só o saldo é que se torna disponível.

- Não se trata de uma deliberação societária, mas sim de uma indisponibilidade decorrente da legislação vigente que impede qualquer deliberação sobre o resultado, que não seja a compensação dos lucros de um exercício, com os prejuízos de seus antecedentes.

- Como os prejuízos eram compensáveis contra os resultados, estabeleceu-se por outro lado, para o contribuinte um crédito potencial, mas cujo valor econômico é expressivo e incontestável, decorrente do direito de não pagar imposto sobre o resultado futuro, até o limite dos prejuízos existentes devidamente atualizados.

- Este direito se materializa ao término de cada exercício, e, por conseguinte, na medida em que uma lei posterior estaria limitando a utilização de um crédito que ao tempo do lançamento era livremente disponível.

- A matéria foi objeto já de análise pelo próprio E.Conselho de Contribuinte através de acórdão que se junta -em anexo, concluiu no sentido de que: (acórdão 103-20.539)

“CSLL – Compensação de Bases Negativas Apuradas em períodos anteriores – A compensação de resultados negativos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, contra a base de cálculo positiva apurada em meses posteriores, passou a ser permitida com a promulgação da Lei nº 8.383/91. A limitação à compensação de prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa impostas pelas Leis nº 8.981/95 e 9.065/95 caracterizam antecipação de tributo”.

A 7ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro RJ-I, analisou a autuação bem como a impugnação e manteve a exigência, sob os argumentos sintetizados na ementa do acórdão nº 12-14.053 de 04 de maio de 2.007, fl. 85 dos autos, *vebis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999

CSLL - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES. -A compensação de base de cálculo negativa deve se limitar ao valor equivalente a 30% do lucro líquido ajustado, conforme estabelecido pelo artigo 58 da Lei 8.981/1995.

Inconformada a empresa apresentou recurso voluntário de fls. 99/103, onde argumenta, em síntese o seguinte.



Que a Lei 9.065/95 vala a partir de 01.01.96 que para as bases negativas ocorridas nos anos anteriores continuam valendo as regras de compensação integral.

Diz que se a regra for aplicada estaria contrariando o conceito do fato gerador do IRPJ, regrado no artigo 43 do CTN, do conceito de lucro, significaria empréstimo compulsório, além de contrariar a regra da irretroatividade da lei.

Pede o provimento do recurso.

Assim se apresentam os autos para julgamento.

É o relatório.



Voto

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, a matéria posta em discussão na presente instância trata da compensação de bases negativas da CSLL, sem respeitar o limite de 30% estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 9.065/95.

Sobre o assunto, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em inúmeros julgados, vem decidindo que aquele diploma legal não fere os princípios constitucionais.

Assim, por exemplo, ao apreciar o Recurso Especial nº 188.855 – GO, entendeu aquela Corte ser aplicável a referida limitação na 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. - 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 subseqüente (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 subseqüentes. 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 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 ajustadas 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).

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 autorizado 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, 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 muita bem examinada e decidido 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.

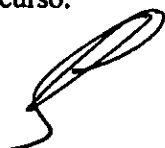
De outro lado, não existe direito adquirido à imutabilidade das normas que regem a tributação. Estas são imutáveis, como qualquer norma jurídica, desde que observados os princípios constitucionais que lhes são próprios. Na hipótese, não vislumbro as alegadas inconstitucionalidades. Logo, não tem o Impetrante 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 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."



A jurisprudência dominante deste Conselho caminha no sentido de que, uma vez decidida a matéria por Cortes Judiciárias Superiores (STJ ou STF) e conhecida a decisão por este Colegiado, seja esta adotada como razão de decidir, por respeito e obediência ao julgado do Poder Judiciário.

Por seu turno, o 1º CC já sumulou a matéria através da SÚMULA nº 3, no sentido de que a limitação de compensação de prejuízos e bases negativas deve ser aplicada a partir do ano de 1.995, nos termos das Leis 8.981 e 9.065 ambas de 1995.

Assim, tendo em vista as decisões emanadas do STJ e à orientação dominante neste Colegiado, reconhecendo que a compensação de prejuízos fiscais, a partir de 01/01/95, deve obedecer o limite de 30% do lucro real previsto no art. 42 da Lei nº 8.981/95, artigo 16 da Lei nº 9.065/95, bem como da compensação da base de cálculo negativa da contribuição social, estabelecida no art. 58 do mesmo diploma legal, deve ser mantida a presente exigência fiscal.

Assim conheço do recurso e no mérito voto nos sentido de NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões Brasília-DF, em 21 de Outubro de 2008.


JOSÉ CLÓVIS ALVES