



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

Processo n.º : 10120.000847/00-09
Recurso n.º : 131.026
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – Ex(s): 1995 e 1996
Embargante : DRF – GOIÂNIA/GO
Embargada : TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : AGM - PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA.
Sessão de : 18 de fevereiro de 2004
Acórdão n.º : 103-21.513

NORMAS PROCESSUAIS – PRAZO RECURSAL – ERRO NA CONTAGEM – PRECLUSÃO NÃO CARACTERIZADA – EMBARGOS COM EFEITO MODIFICATIVO – Verificado erro na contagem do prazo recursal, e que assim o apelo é tempestivo, acolhem-se embargos formulados sob o efeito modificativo para declarar a nulidade do acórdão e assim se conhecer da inconformidade do sujeito passivo.

LANÇAMENTO – DECADÊNCIA – PRAZO DE PRECLUSÃO – A partir da vigência da Lei 8383/91, a regra para a contagem do quinquênio autorizativo da constituição do lançamento é a do art. 150, § 4º do CTN, salvo nas hipóteses de fraude, dolo ou simulação.

PREJUÍZOS FISCAIS - TRAVA – LEGITIMIDADE – Em face da orientação predominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais, dá-se por constitucional a chamada “trava de prejuízos fiscais”.

CSSL – BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS – Na vigência da Lei 8383/91 está o sujeito passivo autorizado a compensar as bases de cálculo negativas da CSSL acumuladas em período anterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AGM – PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos declaratórios interpostos pela repartição de origem para declarar a nulidade do Acórdão nº 103-21.264, de 11/06/2003, e, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos nos meses de dezembro de 1994 e janeiro de 1995, vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Cândido Rodrigues Neuber, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL para exonerar a exigência referente ao mês de fevereiro de

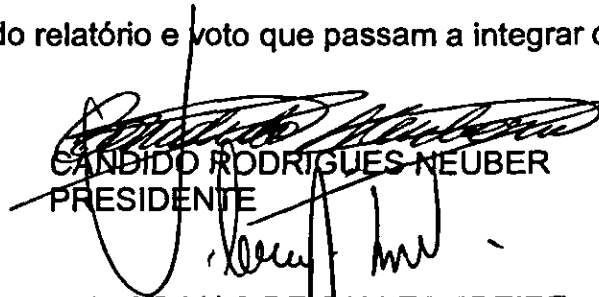


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10120.000847/00-09

Acórdão n.º : 103-21.513

1995, vencidos nesta parte ao Conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Nilton Pêss., nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE



VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE e PAULO JACINTO DO NASCIMENTO.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10120.000847/00-09

Acórdão n.º : 103-21.513

Recurso n.º : 131.026

Interessada : AGM - PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA.

RELATÓRIO COMPLEMENTAR

Retornam os autos a esta E. Câmara para atendimento ao r. despacho de fls. 277, tendo em vista embargos apresentados pela Delegacia da Receita Federal em Goiânia questionando o não conhecimento do apelo por suposta intempestividade.

É o relatório complementar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10120.000847/00-09

Acórdão n.º : 103-21.513

VOTO

Conselheiro VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, Relator;

Procedem os embargos ofertados e desde logo penitencio-me pelo equívoco em que incorri para votar pela intempestividade do recurso.

Preliminarmente torno assim sem efeito o Acórdão 103-21.264, prolatado em sessão de 11 de junho de 2003 para declarar tempestivo o recurso e, adimplido o arrolamento de bens, do mesmo conhecer.

A seguir, de início levanto prejudicial de decadência parcial do crédito tributário para os fatos geradores relacionados aos meses de dezembro/94 e janeiro/95, na medida em que, aplicada a regra do art. 150, § 4º do CTN a partir do advento da Lei 8383/91, não tendo ocorrido as hipóteses de fraude, dolo ou simulação, na data da ciência da autuação já havia transcorrido o quinquênio. Este é o entendimento, aliás, da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A seguir, no âmbito remanescente das matérias tributáveis, sou voto vencido nesta Câmara no que pertine à "trava dos prejuízos fiscais". Aliás, de certa feita já disse:

"Ao instituir, 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 nº 5.712/66), 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10120.000847/00-09

Acórdão n.º : 103-21.513

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 crédito 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.

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.

E para que se chegue aos números correspondentes ao lucro real 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 n.º : 10120.000847/00-09

Acórdão n.º : 103-21.513

No caso, bem observado o demonstrativo em anexo ao lançamento, verifica-se que os prejuízos referenciados ocorreram dentro do próprio ano de 1995 e não, como em outros casos, dentro do chamado estoque de prejuízos ao final do ano de 1994. E aqui, portanto, não teria cabimento a discussão do chamado direito adquirido do contribuinte à fruição do prejuízos anteriores à introdução da chamada "trava fiscal", mas apenas o direito de afastar a limitação para, em última análise, não sofrer tributação irregular sobre seu patrimônio, com desvirtuamento do fato gerador.

O direito à compensação de prejuízos foi introduzido em nosso ordenamento jurídico no ano de 1947, através da Lei n.º 154, perdurando sem alterações significativas até o advento do indigitado diploma legal.

Isto porque, apesar de, em alguns momentos o legislador ter alterado o critério temporal para aproveitamento dos prejuízos acumulados em exercícios posteriores, nunca havia limitado o direito de maneira tão significativa como o fez através dos artigos 42 e 58 da Lei n.º 8.981/95. E mais, com a edição daquele diploma legal, pretendeu ainda fazê-lo aplicável no próprio exercício de 1995, no que diz respeito aos prejuízos gerados no ano-base de 1994, em clara afronta a vários princípios de nosso Estado Democrático de Direito, entre eles o da irretroatividade e o da anterioridade. Além disso, a medida ofende ainda o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, ambos consagrados pelo texto de nossa Carta Magna, senão vejamos.

Pelo comando do artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, "*As leis não podem retroagir, alcançando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*". Note que o texto é claro ao vedar atrocidades por parte do legislador infra-constitucional, no que se refere à edição de leis que prejudiquem, entre outros, os direitos adquiridos, definidos pelo artigo 6º, § 2º da "Lei de Introdução ao Código Civil" como "*...aqueles cujo começo do exercício tenha termo prefixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem..*" Com isso, o legislador quis dizer que as leis são produzidas para vigorarem no futuro, sob pena de desfazerem uma situação que se encontrava em pleno acordo com o sistema normativo até então vigente. Não se deve confundir a aquisição do direito com o seu exercício.

No que se refere ao ato jurídico perfeito, a mesma "Lei de Introdução ao Código Civil", ao conceituá-lo através do artigo 6º, § 1º, o reputa como o "*...já consumado segundo a lei vigente ao tempo que se efetuou.*" . Ou seja, trata o ato jurídico perfeito de um direito consumado e inatingível por qualquer lei nova.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10120.000847/00-09

Acórdão n.º : 103-21.513

Até a edição da Lei n.º 8.981/95, a matéria da compensação dos prejuízos fiscais vinha sendo tratada pela Lei n.º 8.541/92, a qual, apesar de ter fixado limite temporal no que se refere ao aproveitamento dos prejuízos, não impôs qualquer limite ao montante a ser compensado.

Como já vimos anteriormente, somente com o advento da Lei n.º 8.981/95, é que passou-se a limitar o montante dos prejuízos acumulados passível de dedução na base de cálculo do IRPJ.

Poderia então o Fisco aduzir que a regulamentação já estava em vigor, já que a Medida Provisória n.º 812, que possui força de lei, foi editada em 1994. Entretanto, editada em 1994, passaria a produzir efeitos tão só a partir de 1995. Daí se conclui que tal diapasão só é aplicável aos prejuízos produzidos a partir do ano de 1995. Quanto aos prejuízos de 1994, podem os mesmos, sem margem de dúvidas, ser totalmente aproveitados na declaração do exercício de 1995, ano-base de 1994, por configurarem um direito adquirido do contribuinte e, ao mesmo passo, um ato jurídico perfeito, já que a legislação vigente à época de sua gênese assim permitia. Lembremos que pelo princípio da anterioridade, a lei nova só produz efeitos, no âmbito do Direito Tributário, a partir do ano seguinte.

Voltemos então ao conceito de renda, muito necessário para o desate desta causa. Não obstante se tratar de um conceito um tanto indefinido no contexto do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, 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 isto é relevante de ser mencionado, uma vez que, o legislador, ao editar a Lei n.º 8.981/95, por uma lado pretendeu fazê-la aplicável ao próprio exercício de 1995, ano-base de 1994, em total dissonância com os princípios mencionados, e por outro lado, passou a tributar fato imponible completamente diverso daquele previsto na Lei Máxima e no Código Tributário Nacional como passível de incidência do IRPJ.

Tomemos a seguinte situação a título de exemplo: certo contribuinte apresenta resultado negativo em determinado exercício. No exercício seguinte, aufere resultado positivo mas, em respeito à Lei n.º 8.981/95, compensa, para formação da base de cálculo do IRPJ, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10120.000847/00-09

Acórdão n.º : 103-21.513

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, que, no Texto Maior e no Código Tributário Nacional giram em torno da teoria do acréscimo patrimonial.

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.

Esta questão já foi por diversas vezes objeto de manifestação por parte desta e de outras Câmaras, no mesmo sentido, como verifica-se no Acórdão proferido no recurso n.º 117.702, em que atuou como relator o Ilmo. Sr. Dr. Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, de seguinte ementa:

"I.R.P.J. - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITAÇÃO. RETROATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DO DIREITO ADQUIRIDO. O limite imposto pela Lei n.º 8.981, de 1995, diploma resultante da conversão, em Lei, da Medida Provisória n.º 812, de 1994, tem aplicação aos prejuízos apurados a partir do ano-calendário de 1995, não alcançando os prejuízos verificados até 31 de dezembro de 1994, sob pena de ofensa ao princípio constitucional que resguarda o direito adquirido.

Recurso conhecido e provido, em parte."

No caso em tela os prejuízos dos quais utilizou-se o contribuinte na formação da base de cálculo do IRPJ foram gerados no curso do ano base e assim inconstitucional se me afigura a exigência em tela. Acresce notar, ainda, que o legislador estabeleceu uma odiosa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10120.000847/00-09

Acórdão n.º : 103-21.513

discriminação entre contribuintes com comportamento diversificado no curso do período base, permitindo para os sujeitos meramente à antecipação a fruição dos prejuízos no ano base, enquanto que para os sujeitos ao pagamento mensal a fixação da "trava". É pois mais um motivo para afastar-se o lançamento, até em respeito à manifestação anterior desta Câmara (Ac.103-20.402)."

Todavia, como o entendimento maior da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais tem sido no sentido de convalidar a "trava", curvo-me a aquele posicionamento e assim, neste aspecto, nego provimento ao recurso.

No âmbito da matéria remanescente, que se restringe apenas ao fato gerador fevereiro de 1995, haja vista que os fatos geradores dezembro/94 e janeiro/95 foram excluídos da tributação por preclusão do direito ao lançamento, entendo assistir razão ao sujeito passivo. Em verdade, a Lei 8383/91 autorizou a compensação das bases de cálculo negativas da Contribuição Social a partir de janeiro/92 e ali não se vedou, a partir desta data, a fruição de bases negativas anteriores. Logo, tendo em vista que a fruição se deu após janeiro/92, ou mais precisamente, fevereiro/95, entendo improceder a acusação e assim acolho o apelo.

Em suma, após declarar a nulidade do acórdão 103-21.264, prolatado em sessão de 11 de junho de 2003, voto por prover parcialmente o recurso para afastar a matéria tributável pertinente ao fato gerador fevereiro/95.

É como voto.

Brasília-DF, em 18 de fevereiro de 2004

VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE