



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001401/00-81
Recurso nº : 131.939
Matéria : IRPJ — Ex(s): 1996
Recorrente : PEDRO STRESSER & FILHOS LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 15 de maio de 2003
Acórdão nº : 103-21.254

IRPJ - COMPENSAÇÃO - PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITE - 30% - A compensação de prejuízos fiscais está limitada a 30%, pois as leis 8.981/95 e 9.065/95 determinam esse percentual e, conseqüentemente, o momento dessa compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela PEDRO STRESSER & FILHOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Victor Luís de Salles Freire (Relator) e Julio Cezar da Fonseca Furtado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: **24 JUN 2003**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes conselheiros: JOÃO BELLINI JÚNIOR, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO e ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10980.001401/00-81

Acórdão n.º : 103-21.254

Recurso n.º : 131.939

Recorrente : PEDRO STRESSER & FILHOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata o vertente procedimento de auto de infração lavrado a partir de certas irregularidades apontadas em revisão de declaração de rendimentos relativa ao ano-calendário de 1996 e que acarretaram a exigência de IRPJ, em razão de argüida "compensação de prejuízo fiscal na apuração do lucro real superior a 30% do lucro real antes das compensações".

Devidamente cientificada do lançamento a parte recursante apresenta sua impugnação às fls. 99/100 onde argüi em sua defesa que, "com exceção do valor tributável relativo a novembro/1995" onde observou "o limite de 30% do lucro", "não utilizou prejuízos fiscais do próprio ano-calendário para reduzir a base de cálculo do IRPJ, mas tão-somente valores compensáveis apurados até 31/12/1994".

Ademais, argumenta sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade da lei 8.981/95 por supostamente ferir os princípios da anterioridade e publicidade e discute que da base de cálculo do IRPJ exigido pela fiscalização não foi deduzida "a provisão para a CSLL, nos meses de abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro" de 1995.

Finalmente aduz que deveria gozar dos mesmos benefícios trazidos pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, que, através de seu art. 5º, § 6º, inciso I e IV, não limitou a 30% a compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL.

A r. decisão pluricrática de fls. 103/108 emanada da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba entendeu de manter integralmente o lançamento"

No particular o veredicto assim se ementou:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10980.001401/00-81
Acórdão n.º : 103-21.254

“PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%

O lucro líquido ajustado não pode ser reduzido em mais de 30% do seu valor pela absorção de saldo de prejuízos fiscais pendentes de compensação.

INCONSTITUCIONALIDADE

Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias, tarefa privativa do Poder Judiciário.

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. DEDUÇÃO DA CSLL

Os valores correspondentes à CSLL apurada em procedimento de ofício são indedutíveis na apuração da base tributável do IRPJ, porquanto deixaram de ser regularmente contabilizados e declarados à época devida, segundo o regime de competência, na apuração normal do resultado.”

Inconformado formula o sujeito passivo seu apelo a esta instância recursal onde, retomando seus argumentos defensórios, repete que a Lei 8.981/95 fere os princípios da anterioridade, do direito adquirido e da irretroatividade da lei tributária, além de agredir o “conceito de renda e de lucro”.

Foram arrolados bens

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10980.001401/00-81

Acórdão n.º : 103-21.254

VOTO VENCIDO

Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, Relator

O recurso foi oferecido no trintídio e ademais foram arrolados bens.

A respeito do tema, e mais precisamente no que diz respeito à chamada "trava", já firmei entendimento no sentido de reputa-la inconstitucional por ofensa ao chamado direito adquirido.

Reproduzo em abaixo o entendimento que de certa feita espousei e que ora reafirmo:

"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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10980.001401/00-81
Acórdão n.º : 103-21.254

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10980.001401/00-81
Acórdão n.º : 103-21.254

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10980.001401/00-81
Acórdão n.º : 103-21.254

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 um 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 impositivo 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, auferir 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10980.001401/00-81
Acórdão n.º : 103-21.254

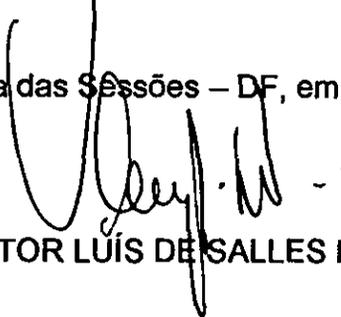
Esta questão já foi por diversas vezes objeto de manifestação por parte desta e de outras Câmaras, no mesmo sentido, como verifica-se no Acórdão proferido no recurso n.º 117.702, em que atuou como relator o Ilmo. Sr. Dr. Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, de seguinte ementa:

IRPJ - 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."

Dou provimento integral ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em, 15 de maio de 2003


VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10980.001401/00-81
Acórdão n.º : 103-21.254

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, Relator-Designado

Tendo sido designado para redigir o voto vencedor, adoto, integralmente, o relatório elaborado pelo Conselheiro Victor Luis de Salles Freire.

Trata-se da compensação, acima do limite de 30%, de prejuízos fiscais.

Embora, pessoalmente, não concorde com a posição encampada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, curvo-me à sua orientação majoritária¹, a qual, reiteradamente, tem reconhecido a legitimidade da denominada trava, fulcrada no princípio jurídico denominado "*tempus regit actum*", segundo o qual a compensação será sempre efetuada pela legislação aplicável à época em que o contribuinte optar por sua realização, da mesma forma que os prejuízos fiscais regem-se pela legislação vigente no ano-calendário em que foram gerados.

Destarte, como, no caso vertente, há, tão-somente, descumprimento de legislação específica relativa à redução do lucro real, justifica-se a manutenção do lançamento.

CONCLUSÃO

Diante dos fatos acima expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala de Sessões - DF, em 15 de maio de 2003

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE

¹ Acórdão CSRF/01-02.997
131.939*MSR*11/06/03