



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 11060.002619/2001-50
Recurso n.º : 138.190
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1997
Recorrente : RENOCAR EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de : 17 de março de 2005
Acórdão n.º : 103-21.900

PREJUÍZOS FISCAIS – TRAVA – LIMITAÇÃO AO PERCENTUAL DE 30% - A Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou o princípio de que a trava de prejuízos é procedente e não ofende aos conceitos de lucro e renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por RENOCAR EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA.,

ACORDAM os membros da Terceira Câmara 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.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 MAR 2005

Participaram ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e FLAVIO FRANCO CORRÊA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 11060.002619/2001-50

Acórdão n.º : 103-21.900

Recurso n.º : 138.190

Recorrente : RENOCAR EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente procedimento de auto de infração de IRPJ, referentemente ao exercício de 1997, lavrado em decorrência de procedimento de revisão da declaração de rendimentos do sujeito passivo que acabou por detectar suposta compensação de prejuízo fiscal na apuração do lucro real superior a 30% do lucro real antes das compensações.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresenta sua impugnação de fls. 13/31.

A r. decisão monocrática de fls. 41/48, emanada da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria entendeu de julgar o lançamento procedente.

No particular, o veredicto assim se ementou:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 1996

Ementa: ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE

A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade de dispositivos legais, prerrogativa essa reservada ao Poder Judiciário.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

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 IRPJ poderá ser reduzido por compensação de prejuízos fiscais em, no máximo, 30% (trinta por cento) de seu valor.

Lançamento procedente."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 11060.002619/2001-50

Acórdão n.º : 103-21.900

Inconformado, interpõe o sujeito passivo, tempestivamente, o seu apelo de fls. 53/66 onde, repisando os seus argumentos defensórios inaugurais, propugna pelo cancelamento do auto de infração, insistindo em que não poderia a autoridade lançadora invocar o art. 835 do Regulamento de Imposto de Renda, cuja vigência ocorreu a partir de sua publicação em 1999, para aplicá-lo aos fatos ocorridos no ano de 1996, exercício de 1997, por manifesta "ofensa aos princípios constitucionais e legais da anterioridade e da legalidade."

Foram arrolados bens.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 11060.002619/2001-50

Acórdão n.º : 103-21.900

VOTO

Conselheiro VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, Relator

O recurso foi oferecido no trintídio e foram arrolados bens.

A questão versada nos autos é sobejamente conhecida e diz respeito à chamada "trava dos prejuízos fiscais". E sobre o aspecto o meu entendimento era o seguinte no âmbito desta Câmara:

"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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 11060.002619/2001-50
Acórdão n.º : 103-21.900

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 aplicável no próprio exercício de 1995, no que diz respeito aos prejuízos gerados no ano-base de 1994, em clara afronta a vários



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 11060.002619/2001-50
Acórdão n.º : 103-21.900

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 : 11060.002619/2001-50

Acórdão n.º : 103-21.900

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 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 : 11060.002619/2001-50
Acórdão n.º : 103-21.900

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.

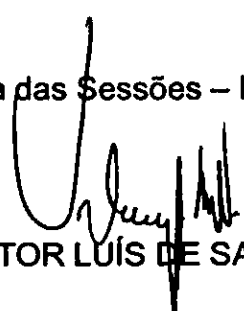
Recurso conhecido e provido, em parte."

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 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)."

Em face do entendimento majoritário da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, dando pela validade da trava e dos diplomas legais que a instituíram, através o qual limitou-se a fruição dos prejuízos fiscais ao limite de 30% (trinta por cento), curvei-me a tal orientação e assim, alterando aquele entendimento, nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 17 de março de 2005


VICTOR LUÍS DE SALLÈS FREIRE

