MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

Processo nº	: 11543.004847/2001-31
Recurso nº	: 142793 – *EX OFFICIO*
Matéria	: IRPJ – EX.: 1996
Interessada	: COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO DE PROJETOS ESPECIAIS - CODESPE
Recorrente	: DRJ – BRASÍLIA/DF
Sessão de	: 15 DE JUNHO DE 2005
Acórdão nº	: 107-08.109

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – LUCRO INFLACIONÁRIO – Cabível a reconstituição do valor do lucro inflacionário se não foi realizada corretamente a compensação de prejuízos

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo DELEGADO DE JULGAMENTO DA RECEITA FEDERAL EM BRASÍLIA/DF.

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

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ (Suplente convocado) e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente o conselheiro NILTON PÊSS.

Processo nº : 11543.004847/2001-31
Acórdão nº : 107-08.109

Recurso nº : 142793
Recorrente : DRJ-BRASÍLIA/DF.

RELATÓRIO

Trata o presente de auto de infração em decorrência de revisão da declaração de rendimentos relativa ao ano-calendário de 1996, exercício 1997, na qual foram efetuados ajustes na base de cálculo do Imposto sobre a Renda em razão da não realização mínima do lucro inflacionário acumulado.

Inconformada com o lançamento a interessada apresentou tempestivamente impugnação (fls 21 a 63) e documentos às fls. 64 a 76, em que expõem as razões de sua defesa, na qual discorre sobre as seguintes alegações.

DOS FATOS

1.A Impugnante foi autuada por suposta infração aos Arts. 5°, caput e § 1°, e 7°, caput e § 1°, da Lei n° 9.065/95, e Arts. 195, 417,419 e 420 do RIR/94, pela realização de lucro inflacionário acumulado em valor inferior ao limite mínimo obrigatório.

2.Ainda que se pretenda acolher a tributação do Lucro inflacionário que, como restará demonstrado, não se coaduna com a hipótese de incidência do IRPJ, ainda assim não se pode admitir a pretensão da Autoridade Fiscal, uma vez que deixou de considerar os prejuízos fiscais da Impugnante.

3.De acordo com a legislação vigente antes da edição da Lei n° 8.981/95, qual seja, a Lei n° 8.541/92, os prejuízos fiscais apurados a partir de 1°/01/93 poderiam ser compensados com o lucro real apurado, em até quatro anos-calendários subseqüentes ao ano de apuração.

4.No entanto, com o advento da Medida Provisória n° 812/94, convertida na Lei n° 8.981/95 com as alterações da Lei n° 9.065/95, ficou limitado o direito dos contribuintes à compensação integral dos prejuízos fiscais, para efeito de determinar o lucro real e, conseqüentemente, para fins de apuração do IRPJ.

5.Há que se observar que, referida limitação é manifestamente inconstitucional, eis que fere frontalmente direitos constitucionalmente garantidos, os quais serão minuciosamente aduzidos a seguir.

6.De outra parte, cumpre ressaltar que na hipótese de se admitir a limitação de utilização dos prejuízos fiscais, com o que não pode concordar a Impugnante, ainda assim, essa limitação de 30% não é respeitada pela fiscalização, pois não considera a existência dos referidos prejuízos.

7.Por fim, como iremos demonstrar, ignorando-se as limitações impostas pela legislação, a desconsideração dos prejuízos fiscais no lançamento combatido, ou mesmo, o fato de tratar-se de exigência tributária fundada em norma flagrantemente contrária ao Sistema Constitucional Brasileiro, é inescondível o caráter público das atividades desenvolvidas pela Impugnante, não havendo como deixar de lhe ser reconhecida a chamada imunidade recíproca.

DO DIREITO

II.1 - DA IMUNIDADE

1.A Impugnante realiza, conforme devidamente disciplinado na sua lei de criação, atividade pública, sendo seu patrimônio composto em sua totalidade de bens públicos, gozando de imunidade objetiva e subjetiva na medida em que o artigo 150, VI da Carta de 88 veda à União, Estados (Distrito Federal) e Municípios exigirem impostos uns dos outros.

2.Consoante pode se observar dos balanços da Impugnante, a quase totalidade das receitas que adentram a seu caixa, resultam da atividade de arrecadação do pedágio.

3.Mais do que isso, e desde a concessão, toda sua receita está comprometida, seja com empresas privadas que procedem a manutenção da ponte, seja mesmo com a amortização de dívidas assumidas, única e exclusivamente para a construção de bem público.

4.O Texto Constitucional de 1988, em seu 150 inciso V, recepciona e autoriza a cobrança do pedágio, por utilização efetiva da via pública.

5.É Sacha Calmon Navarro Coelho, quem afirma:

"Modernamente o pedágio tanto pode ser preço como taxa, dependendo do regime jurídico que venha a ser adotado para instituí-lo e cobrá-lo. Uma coisa, porém, é certa, não se cobra pedágio, seja taxa, seja preço, pela mera disponibilidade das vias trafegáveis. O que autoriza a cobrança do pedágio,melhor seria chamá-lo de rodágio, como diz Baleeiro - é o uso da via, e os serviços prestados. Do contrário, a União, os Estados e os Municípios, poderiam cobrar "taxas " (tipo pedágio ou rodágio) pela mesma disponibilidade das estradas e ruas e construíram, à alegação de que "estão à disposição dos cidadãos, pedestres, ou motorizados ". Aliás, o pedágio, quando tributária a sua natureza

jurídica, é um desses institutos que suam história. Assim como as custas, está encharcado de tradição. Historicamente, é taxa pelo uso de estradas públicas. Sempre foi assim. Entretanto, outros gravames pelo uso foram repelidos no passado. O Célebre caso do imperador romano que impôs taxa pelo uso das cloacas públicas ao argumento de que tributo "non olet" (não cheirava) não foi bem recebido. "

6.Por outra via, temos para nós que o caráter tributário do pedágio decorre do próprio Texto Constitucional. Contrário senso, de que outra maneira se poderia entender a exceção constante do dispositivo constitucional.

7.Melhor esclarecendo, se é regra expressa constitucional a vedação à limitação do tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos, a ressalva à cobrança de pedágio só se faria necessária na medida em que este estivesse submetido a regra, tratando-se, portanto de tributo. Vale destacar, que a ressalva acima apontada não compunha o Texto Constitucional anterior.

8.Ademais, não se pode deixar de concluir por interpretação sistemática constitucional em harmonia com as regras e princípios contidos no artigo 173, que por ser empresa pública que realiza serviços públicos essencialmente, não estaria a receber Preço, enquanto contrapartida de uma prestação contratual, mas taxa na exata delimitação contida no artigo 145 parágrafo segundo da CF/88.

9.Nesse sentido, precisas as palavras de Geraldo Ataliba:

"As utilidades produzidas em regime de serviço público --por definição, à vista da utilidade pública em que sua produção se traduz --- não podem ser objeto de preço. O Estado ou sua criatura (ex. empresa estatal) não as produz em troca de remuneração; não age porque se as remunera. Não opera para ter contrapartida. O Estado deve produzi-las porque a lei o determina. A contrapartida (taxa) é mera condição legal de acesso individual aos serviços ou utilidades."

10.Conclui em seguida o Autor:

"Todas estas considerações conduzem inexoravelmente a reconhecer que os serviços públicos somente podem ser remunerados por taxa. Admitir sua remunerabilidade por preço implicaria supor que são utilidades (materiais ou imateriais) disponíveis , rês in comércio, produzidos por livre vontade do órgão ou entidade que os 'vende', em regime de mercado, em concorrência, atual ou virtual, com particulares. "

11.Claramente a atividade realizada pela Impugnante tratase de atividade pública, e, mais do que isso, em sua origem, a receita que

ingressa em seu caixa é receita pública, reconhecida como tal pela própria Constituição.

12.MISABEL DERZI é categórica quando afirma:

" O critério de interpretação aqui defendido reduz a extrema simplicidade a disputa em torno do regime fiscal das autarquias e sociedades de economia mista. Não há que distinguir entre a autarquia e o Governo, que a institua, mas, precipuamente se o fato gerador do imposto provêm dos serviços públicos e das atividades da competência governamental, ou se apenas operação de negócio de todo compatível com a empresa privada.

Tomemos o exemplo corriqueiro de Institutos e Cooperativas semi-oficiais, que, como particulares, constroem casas para alugar ou vender. Nada existe de governamental ou de serviço público nesse negócio, que é tradicionalmente privado. Se a autarquia aluga ou promete a venda concedendo desde logo a posse ao futuro comprador, Não há porque beneficiar a este com imunidade que a Constituição instituiu no interesse de resguardar a aparelhagem dos serviços públicos. "

13.Às páginas 169, continua:

"Outro elemento a investigar-se, em favor da existência da imunidade, fora dos casos de atividade governamental, é o interesse social ou econômico nacional , de que trata o artigo 19 parágrafo segundo da Constituição Federal de 1969. Pode a empresa, ou atividade, ser de caráter comercial, mas de interesse social ou econômico da União, que a instituiu ou explora, e do poder competente para tributar.

O dispositivo concebido para as isenções ilumina também a imunidade. A Constituição completa-se com a própria Constituição. O interesse econômico, do artigo 19 parágrafo há de ser nacional, isto é, ao mesmo tempo da União e dos Estados, e não apenas dela ou federal. "Nacional", nesse dispositivo, é o interesse comum (à União e aos Estados) do artigo 31, parágrafo único da Constituição Federal de 1946. "

14.E, finalmente, na página 270, arremata:

"E é perfeitamente compreensível que a empresa privada não poderá sobreviver sujeita à competição de empresas públicas isentas ou imunes. Daí a regra do artigo 170 parágrafo terceiro, da Emenda No. 1, de 1969, § 1 - A empresa pública que explorar atividade não monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas. "

15.Esclareça-se o óbvio quanto ao referido pedágio não ser arrecadado diretamente pelo Estado, mas através de empresa sua, CODESPE, ex-Ceterpo, cujo capital é totalmente do Estado, que arrecada em seu nome, por conta própria e sob sua fiscalização.

16.Vale ainda ressaltar, que a Impugnante não se encaixa no conceito contido no § 1° do art. 173 da Constituição Federal. Exemplo desta sujeição, seria a da empresa de ônibus, que presta típico serviço público, mas, no entanto, o fruto de sua arrecadação não é tributário, porque está no mercado realizando atividade econômica. Deve por isso todos os impostos que incidirem sobre a atividade econômica por ela realizada.

17.Portanto, não submetida ao conceito do § 1° do art. 173 da CF, e tendo sua receita constituída toda pela arrecadação do pedágio, não pode a Impugnante ser posicionada no pólo passivo de relação obrigacional de caráter tributário, como pretende a Autuação ora impugnada.

18.Em nada altera essa situação, o fato de cuidar a exigência combatida de lançamento concernente a tributação de Lucro Inflacionário. Nesse sentido, muito embora cuidando dos casos de isenção, e não de imunidade, como no presente caso, já decidiu o Tribunal Federal de Recursos:

"Tributário. Imposto de Renda. Atividades isentas. Benefícios fiscais. DL 765/6, art.23. Parecer Normativo 29180 - 0 lucro inflacionário relativo a atividades isentas de imposto de renda também é isento do mesmo, porque não há de tributar o que resulta de não tributável. II. Sentença confirmada. "(Ac. Un. Da 5' T. do TFR, Ac. 138.714-PA, Rel. Min. Pedro Acioli, DIU 127.02.89, p.2.115.)

II.2. - DA INCIDÊNCIA DO IRPJ SOBRE LUCRO INFLACIONÁRIO

1.Não obstante todos os demais argumentos sobre os quais nos detivemos e iremos nos deter, cumpre agora observar a própria pretensão específica do ato administrativo combatido.

2.Consoante se observa do lançamento de ofício, pretende a fiscalização a incidência do IRPJ sobre ajuste contábil efetuado para fins da correção monetária das demonstrações financeiras da empresa.

3.Em termos técnico-contábeis, pretende-se tributar como acréscimo patrimonial o resultado positivo entre a correção monetária das contas do ativo e a correção monetária do patrimônio líquido da empresa, ou na conceituação que fazem Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel "... o saldo credor da conta de correção monetária, ajustado

pela diminuição das variações monetárias e das receitas e despesas financeiras computadas no lucro líquido do período base."5

4.Evidente que referido ajuste não se coaduna com a conceituação de renda de nossa melhor doutrina e jurisprudência6, ou seja, não há como vislumbrar, na diferença acima apontada, qualquer aumento real de patrimônio ou riqueza nova que se subsuma a hipótese de incidência do IRPJ.

5.A evidência, este resultado contábil não disponibiliza qualquer numerário aos caixas da empresa. Em outro falar, é inescondível que a ausência das características acima implicará na exigência de imposto, ao arrepio do próprio princípio constitucional da capacidade contributiva.

6.É de solar clareza a impossibilidade de se pretender tributar ausência de disponibilidade econômica. Nesse sentido, de não se consubstanciar o chamado lucro inflacionário em acréscimo patrimonial, atente-se para os esclarecimentos de Luiz Bago Casassola, A. Lopes de Sá e Roberto Maurício Lattelier Carrasco, conforme citados em trabalho elaborado por Aroldo Gomes de Mattos[7]:

"O lucro inflacionário não implica em acréscimo patrimonial da substância nem aumento de função dos bens nem denota prosperidade, nem da autora e nem de qualquer empresa."

" Patrimônio significa para a empresa, o conjunto dos seus bens. Tanto que da diferença entre o ativo (bens e direitos) e o exigível (dívidas e obrigações) resulta o patrimônio líquido. A correção Monetária não provoca o aumento dos bens da empresa. apenas e tão somente corrige o seu valor, não gerando qualquer nova riqueza."

7.Também Aroldo Gomes de Mattos é incisivo em sua "Radiografia do 'Lucro Inflacionário"':

"A interpretação de uma norma jurídica depende, muitas vezes da correta avaliação dos fatos por ela captado. O impropriamente chamado "lucro inflacionário" é um caso típico. Uma vez desvendada a sua verdadeira gênese e a sua falta de conteúdo econômico e financeiro, estarão o intérprete e o aplicador da lei aptos a aprender o seu significado, e afirmar com pleno conhecimento de causa se ele se constitui ou não em hipótese de incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

8.Conclui o autor:

"Nessas condições, inexistindo 'ganho efetivo', não sendo a correção monetária 'acréscimo', nem 'produto de uma atividade ou trabalho'..." segue-se que o lucro inflacionário não se constitui em fato gerador do imposto de renda. "

9.Ainda no sentido acima temos o posicionamento do Tribunal Federal da 2a Região:

EMENTA

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - CORREÇÃO MONETÁRIA - EFEITOS DO DL 2341187, ART. 1 ° E ART. 347 DO RIR.- JURISPRUDÊNCIA REINANTE É NO SENTIDO DE QUE 0 SALDO CREDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA SURGIDO APÓS A CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRACOES FINANCEIRAS (ART. 1 DO DECRETO-LEI NR. 2341/87 E ART. 347 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA) NÃO CONFIGURA AQUISIÇÃO DE RENDA OU DE DISPONIBILIDADE, NÃO PODENDO CONSTITUIR FATO GERADOR O U HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. - ASSIM, DEVE-SE DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA ATACADA EM FACE DO ART. 153, III DA CF DEVENDO-SE RETORNAR AO REGIME ANTERIOR (ART. 361 DO RIR) EM QUE 0 VALOR INFLACIONÁRIO NÃO ERA TRIBUTADO POR CONSTITUIR MERA ATUALIZAÇÃO DO VALOR HISTÓRICO. - NÃO FAZ SENTIDO CORRIGIR UM DINHEIRO QUE NÃO CONSTA MAIS DO PATRIMONIO LÍQUIDO E QUE JÁ FOI TRIBUTADO COM 0 IR NA FONTE QUANDO DA DISTRIBUIÇÃO EFETUADA AOS SÓCIOS OU ACIONISTAS.

NÃO CABE FALAR, DESTARTE, EM REALIZAÇÃO FICTA DO LUCRO INFLACIONÁRIO. - APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL ÀS QUAIS SE NEGA PROVIMENTO, EM DECISÃO UNÂNIME. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA N° 90.0210337-9 Relator: JUIZ CELSO PASSOS 03. TURMA Julgamento: 01/12/93, D1 de 29/03/94

II.3. - DA DESVIRTUAÇÃO DO CONCEITO DE RENDA E DE LUCRO

1.Como visto, pretender tributar como renda aquilo que não se coaduna com o conceito, implica em ilegalidade do ato administrativo de lançamento.

2.O artigo 43 do CTN assim definiu o que vem a ser renda:

"Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de 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. "

3.Em outras palavras, tanto a legislação complementar quanto a doutrina, indicam, com absoluta segurança, que renda é o acréscimo, o ganho, o aumento, jamais se confundindo com o patrimônio.

4.Nos termos da legislação complementar, o fato gerador do imposto de renda deixa de ser a aquisição de qualquer espécie de renda. Este somente poderá ser a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de provento que constitua acréscimo patrimonial (cf. RE 117.887-6-SP - Rel. Min. Carlos Velloso).

5.A lei ordinária, portanto, quer a disciplinadora, quer a instituidora do Imposto de Renda, não pode se afastar do conceito de renda como acréscimo patrimonial.

6.E acréscimo patrimonial, entenda-se como sendo a aferição de um ganho durante um lapso determinado de tempo, ou seja, é a mutação patrimonial resultante da comparação do patrimônio num determinado momento com a comparação desse mesmo patrimônio num momento anterior, donde resulta que, em havendo uma diferença positiva, significará um fato sujeito à tributação pelo imposto de renda.

7.E resultado positivo nada mais é do que o lucro auferido pela pessoa jurídica ao término do exercício (31.12), lucro esse que, após os ajustes determinados pela legislação tributária, levará à dimensão do lucro real, o qual representará a base de cálculo do Imposto de Renda.

8.Antônio Roberto Sampaio Dória, em trabalho publicado na RDT 53 sobre A Incidência da Contribuição Social e Compensação de Prejuízos Acumulados, *nos dá o autêntico conceito de lucro:*

"Em sua acepção corrente, registram os léxicos o que vem a ser lucro. Na etimologia latina, lucrum equivale a ganho Dicionário Latino-Português, Saraiva, verti. lucrum).

O clássico Cândido de Figueiredo entende lucro como sinônimo de ganho líquido (Novo Dicionário da Língua Portuguesa, 3a ed., Lisboa, verti. "lucro").

...

Lucro, na terminologia jurídica brasileira, é o ganho das pessoas jurídicas, em contraste a rendimentos, termo reservado para os ganhos das pessoas físicas.

...

Ora, o que vem a se renda?

Segundo abalizada lição de Rubens Gomes de Souza, o conceito de renda "está baseado na distinção entre renda e patrimônio. Patrimônio (ou capital) é o montante de riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo... só é renda o acréscimo de patrimônio que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o patrimônio que o produziu: **do contrário a renda se confundiria** com o capital "(Compêndio, pp 197 e 198, ou em artigo na RDA 12/32).

(grifos no original)

9.Finalmente, conclui no sentido de que não é possível a determinação do lucro sem a compensação dos prejuízos anteriores, "in verbis":

"...

IV - A inadmissibilidade de compensar prejuízos anteriores para determinar o lucro

8. Dessa conceituação doutrinária, legal e jurisprudencial, segue-se que a renda das empresas é seu lucro, valor positivo, diminuído porém de prejuízos anteriores que devem ser dele abatidos, para que possa determinar o acréscimo real obtido. Sem tal compensação estaria a sociedade reduzindo seu patrimônio, valendo repetir Comes de Souza: Só é renda o acréscimo de patrimônio que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o patrimônio que o produziu; do contrário a renda se confundiria com o capital.

..."

(g.n.)

10.Mizabel Abreu Machado Derzi, sobre o assunto, assevera que:

"... renda é produto, fluxo ou acréscimo patrimonial, inconfundível com o patrimônio de onde promana, assim entendido o capital, o trabalho ou a sua combinação.

Lucro somente haverá se houver acréscimo de valor real ao patrimônio líquido de pessoa, vale dizer, acréscimo ao resíduo do ativo (direitos-bens), após dedução do passivo (obrigaçõesdébitos). Assim, tanto o aumento como a redução do lado passivo, afetam substancialmente e lucro ou o prejuízo. A comparação entre os patrimônios líquidos da pessoa jurídica no início e no fim do período, à moda alemã, é importante para se saber se houve lucro, como renda tributável.

...

A União, como vimos, só tem competência para tributar o lucro. "

(grifos do original)

10.Conclui-se, portanto, que lucro é o resultado do período ***diminuído dos prejuízos anteriores,*** *a possibilitar, assim, a determinação do acréscimo real do patrimônio, nos termos do art. 189, da Lei nº 6.404/76 (Leis das S/A),* verbis:

"Art. 189 - Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto sobre a renda. Parágrafo único - O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem. "

(g.n.)

11.Claro está, pois, que lucro é o resultado do exercício menos os prejuízos acumulados, e este conceito que está definido pelo Direito Privado e adotado pela Constituição Federal, não pode, em hipótese alguma, ser alterado pela legislação tributária, sob pena de infringência ao artigo 110 do CTN.

12.Comentando o artigo 110, do CTN, Aliomar Baleeiro assim esclareceu:

"A lei complementar supre a Constituição, mas não a substitui. Se esta instituiu um tributo, elegendo para fato gerador dele um contrato, ato ou negócio jurídico, o legislador não pode restringir, por via complementar, o campo de alcance de tal ato ou negócio, nem dilatá-lo a outras situações. A menção constitucional fixa rígidos limites. Atos de transmissão de propriedade de imóvel, p. ex., são os de direito privado. Todos eles. Nenhum outro senão eles ... Não será lícito, p. ex., o Estado ... definir como imóvel uma coisa móvel ..."

13.A alteração dos conceitos e o cerceamento ao exercício do direito vem sendo reconhecido, conforme bem ressalvado pelo Desembargador Federal do TRF da 3a Região, Andrade Martins:

"Ora, é evidente que a estrutura do direito é preservada mas que, por outro lado, num momento seguinte, o seu exercício restou controlado por normatividade de inspiração não tributária, uma vez que se tem em presença, escancaradamente, norma de finalidade financeira stricto sensu.

Neste ponto, é de se rememorar a jurisprudência firmada no TRF da 3' Região, com o julgamento da argüição de inconstitucionalidade em relação ao art. 3°, inc. I, da Lei 8.200/91 (Art REO MS n° 150.656, Reg. N° 94.03.047561-7; Ver. TRF-3a R, vol. 24, pp 196 e segs.)

É incabível no nosso sistema jurídico a possibilidade de que a disponibilidade de um crédito contra o fisco, reconhecido como tal pela lei tributária, venha a ser neutralizada pelo legislador sem fundamento racional albergado no direito tributário, mas com base apenas no desiderato de ordem prática e financeira de garantir produtividade à imposição de tributos.

Não existe na Constituição qualquer autorização para que se crie uma tal figura protelatória de compensações. Por sua vez, também o Código Tributário Nacional é silente a respeito de qualquer espécie possível e imaginável de "moratória em benefício do sujeito ativo".

14.Nesse diapasão, os dispositivos que pretendam limitar a compensação dos prejuízos fiscais acabam por ferir, igualmente, o conceito constitucional de renda e de lucro, na medida em que, instituindo essa limitação, possibilitam a incidência do Imposto de Renda sobre algo que não é Renda. Assim dispõe o art. 42 da Lei n° 8.981/95:

"Art. 42 - A partir de 1 ° 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 neste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes. "

15. *E, posteriormente, o artigo 15 da Lei n° 9.065/95:*

"Art. 15 - D prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado."

16.Ocorre que o artigo 153, III, da Magna Carta, define a base de cálculo do Imposto de Renda, o qual não pode ser desvirtuado pela legislação ordinária, sob pena de, conforme já frisado, fazer incidir sobre algo que não é renda.

17.De tudo quanto já exposto, pode-se concluir que, caso não seja julgado improcedente o Auto de Infração, estar-se-á tributando, na realidade, o patrimônio ou o capital da empresa, e não o lucro, tal como previsto na legislação.

18.Por outro lado, o ato administrativo ora revisto pretende tributar fonte diversa daquela prevista constitucionalmente, alterando ofato gerador delimitado pela Magna Carta, impedindo claramente a compensação dos prejuízos fiscais ressalte-se, em qualquer percentual.

19.O conceito de lucro, conforme fartamente demonstrado, é pacífico na doutrina e na jurisprudência como sendo, sinteticamente, o resultado apurado no período social após a compensação dos prejuízos acumulados.

20.Logo, considerando que no Texto Constitucional estão previstos "renda" e "lucro", como sendo o critério material da hipótese de incidência do imposto de renda e da contribuição social, não poderia a Lei nº 9.065/95 vedar a sua correta apuração, limitando a dedução dos prejuízos/ bases negativas.

21.Atente-se, por derradeiro, que mesmo aceitando a referida limitação constante da legislação acima tratada à utilização dos prejuízos fiscais, o que se admite para fins meramente argumentativos, o Auto de Infração em tela simplesmente desconsidera a existência de quaisquer prejuízos fiscais acumulados.

II.4. DA CONFIGURAÇÃO DE AUTÊNTICO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

1.A limitação, prevista na legislação referida, também configura autêntico empréstimo compulsório, em relação aos 70% dos lucros de 1995 e exercícios subseqüentes que, de acordo com as alterações legais, não podem ser objeto de compensação imediata e integral com as perdas anteriores.

2.Ora, a instituição de empréstimo compulsório está condicionada aos requisitos estabelecidos no art. 148 da Magna Carta.

3.De forma bastante clara a respeito do assunto, assim exemplificou João Dácio Rolim em trabalho intitulado A Compensação de Prejuízos Fiscais perante a Lei nº 8.981/95:

"Com relação ao estoque de prejuízos acumulados até 31.12.94, o parágrafo único do art. 42 da Lei nº 8.981/95, trocou uma restrição que já era questionada por inconstitucional (limitação de 4 anos) por outra também igualmente violadora da concepção de renda como acréscimo patrimonial (permissão de deduzir os prejuízos até o montante de 30% do lucro líquido ajustado). Embora não haja neste caso qualquer limitação . temporal, a restrição é questionada por se travestir numa espécie de empréstimo compulsório, uma vez que numa situação global de prejuízo a empresa terá que pagar IR antecipadamente, recuperando-o somente na medida em que conseguir compensar integral e paulatinamente o prejuízo a cada período-base à razão de 30% do lucro apurado. Assim, com um prejuízo de 1 milhão em 94 e lucro de 500 mil em 95, somente será compensável a parcela de 150 mil em 95, ficando o restante 850 mil para compensação futura. O imposto que não seria pago sobre a diferença entre 500 e 150, caso fosse integralmente compensado o prejuízo acumulado, somente não será pago em exercícios futuros com obtenção de novos lucros, a caracterizar a recomposição patrimonial em doses paulatinas e a satisfazer os interesses arrecadatórios do erário no sentido de antecipar imposto, que não é devido pela situação patrimonial de prejuízo."

(Repertório IOB de jurisprudência nº 7/95, pág. 129)

4.Cumpre ressaltar que o E. TRF - 1ª Região, ao se pronunciar sobre o escalonamento previsto no artigo 3º, I, da Lei nº 8.200/91, que também configura disfarçado empréstimo compulsório, assim decidiu:

"CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - PAGAMENTO A MAIOR - INCONSTITUCIONALIDADE

1. ...

2. A devolução da diferença verificada no ano de 1990, entre a variação do IPC e a variação do BTN Fiscal, primeiramente em quatro parcelas, e depois em seis, a partir de 1993 (Lei nº 8.200/91, artigo 3º, I), **configura típico empréstimo compulsório, que só pode ser instituído mediante lei complementar e para fins determinados (Constituição Federal, art. 148)."**

(AMS nº 94.01.21413-1/DF,DJU, Seção 11, 17/10/94, pág. 58.781, Rel. Juiz Tourinho Neto)

(g.n.)

II.5. DA INCIDÊNCIA DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

1.Merece destaque, ainda, o fato de que as Leis nº 8.981/95 e 9.065/95 contêm outras inconstitucionalidades, na medida em que fazendo a exação ora em apreço incidir sobre algo que renda não representa, fere

o princípio insculpido na Magna Carta no art. 150, qual seja, a vedação do confisco:

2.A doutrina esclarece o conceito de confisco da seguinte forma:

a)"A propriedade tornou-se, portanto, o anteparo constitucional entre o domínio privado e o público. Neste ponto reside a essência da proteção constitucional: é impedir que o Estado, por medida genérica ou abstrata, evite a apropriação particular dos bens econômicos ou, já tendo esta ocorrido, venha a sacrificá-la mediante o processo de confisco."

(Celso Bastos in "Comentários à Constituição do Brasil", Saraiva, 1989, v.2, pág. 119).

b)"...Desta forma, por confisco deve-se entender toda a violação ao direito de propriedade dos bens materiais e imateriais, retirado do indivíduo sem justa e prévia indenização, não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar. "

(Ives Gandra Martins, in *"Comentários à Constituição do Brasil", Saraiva, 1990, v.6; Tomo I, pág. 164).*

3.É evidente que quando um tributo incide sobre base de cálculo inconstitucional, alcançando indevidamente o patrimônio do contribuinte ao invés do lucro (porque este não existe), sua exigência não pode prosperar.

4.Portanto, a vedação da compensação dos prejuízos fiscais (IRPJ), com os lucros integrais, nos termos da legislação ora atacada, tem efeito confiscatório, vez que, ao invés de ser tributado o lucro, está sendo tributado o patrimônio /capital do contribuinte, ou seja, confiscando parte de seus bens, de seu patrimônio.

II.6 - DA INCONSTITUCIONAL APLICAÇÃO DA SELIC

NOS CÁLCULOS DOS JUROS MORATÓRIOS

1.De outro lado, impende assinalar que os critérios aplicados pelo Fisco na elaboração dos cálculos para apuração do total devido não se apresentam corretos, desrespeitando direitos do contribuinte.

2.Ora, ainda que, por absurdo, venha a se ente

Às fls 79, a DRJ Brasília decide, na parte que interessa a esse recurso de ofício, que o lançamento é parcialmente improcedente em razão de a compensação de prejuízos ter ficado abaixo do montante de trinta por cento e o sujeito passivo tinha

montante suficiente de prejuízos para promover a compensação até o referido limite. Demonstra os cálculos da seguinte forma:

	ATIVIDADE EM GERAL -	ATIVIDADE RURAL
01.LUCRO LIQ.P.-BASE ANTES IR	1.777.581,36	0,00
	ADICOES	
03.DESP.OP.-SOMA PARC.NAO DED	5.757,18	0,00
09.LUCRO INFLAC. REALIZADO	8.039.945,87 F	0,00
14.SOMA DAS ADICOES	8.045.703,05 F	0,00
	EXCLUSOES	
21.(-)SLDO.DEV.DIF.C.MON.COM.	419.931,00	0,00
26.SOMA DAS EXCLUSOES	419.931,00	0,00
27.LUC.REAL ANT.COMP.PREJUIZO	9.403.353,41 F	0,00
	COMPENSACAO PREJ.FISCAIS PB	
28.(-)ATIVIDADE EM GERAL	0,00	0,00
29.(-)ATIVIDADE RURAL	0,00	0,00
30.LUC.REAL AP.C.PREJ.PROP.PB	9.403.353,41 F	0,00
	COMPENSACAO PREJ.FISC.PB ANT.	
31.(-)ATIV. GERAL-PB.91 A 96	2.821.006,02	0,00
32.(-)ATIV.RUR.PB.1986 A 1990	0,00	0,00
33.(-)ATIV.RUR.PB.1991 A 1996	0,00	0,00
34.(-)IND.TIT.PRG.EXP.BEF.03.	0,00	0,00
35.(-)CISAO PARC.A.C. DE 1996	0,00	0,00
36.LUCRO REAL	6.582.347,38 F	0,00
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL		
01.A ALIQUOTA DE 15%		987.352,10
02.A ALIQUOTA DE 6%		0,00
03.ADICIONAL		634.234,73

Em face do montante exonerado, foi interposto recurso de ofício ao Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972.

É o relatório.

Processo nº : 11543.004847/2001-31
Acórdão nº : 107-08.109

VOTO

Conselheiro - MARCOS VINICIUS NEDER, Relator

Do relatado, verifica-se que a empresa foi autuada por não ter realizado a importância que deveria ter sido realizada de lucro inflacionário naquele período.

A Delegacia de Julgamento exonerou parte do crédito tributário lançado por verificar que não foi realizada a compensação de prejuízo até o limite admitido na legislação. Nesse sentido, verifico que a autoridade julgadora de primeira instância bem aplicou a legislação tributária e não a reparo a fazer aos cálculos trazidos na decisão recorrida. De fato, a compensação de prejuízos realizada pelo autuante ficou abaixo do montante de trinta por cento e o sujeito passivo tinha montante suficiente de prejuízos para promover a compensação até o referido limite.

Assim, voto em negar provimento ao recurso

Sala das Sessões - DF, em 15 de junho de 2005.

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA