MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Cleo4

Processo nº	:	10783.008286/97-71
Recurso nº	:	129.730
Matéria	:	CSSL – EX:1997
Recorrente	:	CONSTRUTORA RODOVIÁRIA UNIÃO LTDA.
Recorrida	:	DRJ NO RIO DE JANEIRO/RJ.
Sessão de	:	21 DE MAIO DE 2002
Acórdão nº	:	107-06.618

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO. FATOR LIMITATIVO. ARGÜIÇÃO GENERALIZADA E EXACERBADA. DEMONSTRAÇÃO COM DOCUMENTOS HÁBEIS. ÔNUS DA PESSOA JURÍDICA. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA.MERAS ALEGAÇÕES. IMPROCEDÊNCIA. A argüição de que a compensação do estoque da base negativa deve se submeter à legislação vigente à época de sua formação, pode impor aos seus defensores ônus extremamente perverso, mormente quando não mais houver possibilidades de se implementar o exercício da compensação - pelo decurso do lapso quadrienal - da cesta de bases negativas havida em 31.12.1994. Os inconvenientes da "trava " hão de ser demonstrados, à saciedade, com documentos hábeis e incontroversos, não supríveis por meras alegações, sob pena de se digladiar por algo sem objeto.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO.FATOR LIMITATIVO. PREVALÊNCIA DA LEGISLAÇÃO ANTERIOR. OFENSA AO DIREITO ADQUIRIDO.INOCORRÊNCIA. O fator limitativo à compensação de bases de cálculos negativas só se manifesta na hipótese de ocorrência de lucro líquido no exercício inferior a 30% do estoque de prejuízo fiscal. A compensação das bases de cálculo negativas com os lucros ulteriores deve ser entendida como um mero benefício fiscal, sob pena – contrário senso – de se ofender o princípio da independência dos exercícios e revogação não-autorizada da base anual determinada pela norma regente da compensação. A base de cálculo anual deve coincidir com o fato gerador do imposto sobre a renda similarmente fundado em ocorrência anual aplicável à espécie.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA RODOVIÁRIA UNIÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE

NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 JUN 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ (SUPLENTE CONVOCADO), EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT(SUPLENTE CONVOCADO) e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente justificadamente o conselheiro FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES.

Processo nº : 10783.008286/97-71
Acórdão nº : 107-06.618

Recurso nº : 129.730
Recorrente : CONSTRUTORA RODOVIÁRIA UNIÃO LTDA.

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

CONSTRUTORA RODOVIÁRIA UNIÃO LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro/RJ., (fls. 47/50), que negou provimento ao seu ato impugnativo.

II – ACUSAÇÃO.

a) Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro

De acordo com as fls. 30/34, o crédito tributário lançado e exigível decorre de compensação da base de cálculo negativa da CSSL de períodos-base anteriores acima do limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, contrariando, dessa forma, o art. 58 da Lei n.º 8.981/95.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 09.12.1997, apresentou a sua defesa em 08.01.1998, conforme fls. 37/46. Da peça decisória pode-se extrair a seguinte inconformação vestibular:

1. o conceito de renda e proventos de qualquer natureza é distinto do conceito do patrimônio, em nível constitucional.

2. a vedação da dedução de prejuízos implica distorção do conceito de renda e proventos de qualquer natureza, uma vez que essa tributação

passa a incidir sobre o patrimônio da empresa. A incidência do tributo só pode atingir os "frutos" e nunca a "árvore".

3. requer seja provida a impugnação para julgar insubsistente o lançamento.

IV – A DECISÃO DE 1.ª INSTÂNCIA

Às fls. 47/50, a decisão Colegiada de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 576, de 20.12.2001, assim sintetizada em sua ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Ano-Calendário: 1996

De acordo com a Lei n.º 8.981/95, art. 58, para efeito de determinação 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-base anteriores e, no máximo, trinta por cento. Lançamento Procedente.

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU VIA E.C.T.

Cientificada em 25 de janeiro de 2002, por via postal (AR de fls. 51), apresentou o seu recurso voluntário em 25 de fevereiro de 2002, conforme descrito às fls. 53/63.

VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Reproduz as mesmas razões já desfiadas em sua peça vestibular. Aduz, entretanto, o que se segue:

Assevera, preliminarmente, que a veneranda decisão de Primeiro Grau não analisou e decidiu todas as questões trazidas ao processo administrativo pela ora recorrente. Dessa forma é nulo o venerando Acórdão, em total afronta aos princípios do contraditório, do devido processo legal e da ampla defesa. Colaciona ementa de vários Acórdãos desse Conselho que agasalham a sua tese.

Registra que a base de cálculo da CSSL, de acordo com o art. 2.º da Lei n.º 8.034, de 12.04.1990, é o lucro contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda, com as adições e exclusões ali mencionadas. Portanto, constitucionalmente o fato gerador da CSSL, a exemplo do IRPJ, também deverá

ser um acréscimo patrimonial. Logo, vedar a compensação do prejuízo de forma integral apurado em período anterior, configura indiscutível lesão ao conceito hospedado na Carta Fundamental.

Consigna que a alegação da decisão recorrida para não enfrentar as questões de inconstitucionalidade argüidas encontra-se destituída de qualquer validade, visto que no processo administrativo deve prevalecer o princípio da verdade material. Colaciona, nessa direção, estudo realizado pelo eminente Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho.

Por fim requer, em preliminar, seja anulado o r.Acórdão recorrido, e, conseqüentemente, seja o processo remetido à 1.ª Instância para que outra decisão seja proferida, apreciando-se todas as questões deduzidas na impugnação. Em caso contrário, que seja provido o presente recurso.

VI – O DEPÓSITO RECURSAL

Colige, às fls. 64, DARF relativamente ao depósito recursal.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

I - PRELIMINAR DE NULIDADE

A Questão de Inconstitucionalidade da Norma Não-Apreciada

É consabido que o controle da constitucionalidade no nosso ordenamento jurídico é exclusivamente judicial e, em última instância, notadamente confinada na competência da colenda Corte Suprema, a quem cabe o controle cogente da constitucionalidade das leis em nosso ordenamento jurídico. Tal fato não escapou à acuidade do legislador pátrio ao assentar no CPC, art. 984, esta hipótese muito factível de ocorrência. *In verbis:*

> *Art. 984 - O juiz decidirá todas as questões de direito e também as questões de fato, quando este se achar provado por documento, só remetendo para os meios ordinários as que demandarem alta indagação ou dependerem de outras provas.*

Ora, se o próprio judiciário tem a faculdade de remeter às instâncias superiores as proposições de relevantes indagações jurídicas, não será a parte autora que retirará do julgador administrativo igual prerrogativa.

Sobre o não enfrentamento, ainda, das questões de inconstitucionalidade pela Autoridade Monocrática, vale citar, "data-venia", as contra - razões de recurso da Douta Procuradora da Fazenda Nacional (PSFN/Santo Angelo/RS), Janice Margarete Ruaro Radaelli, de fls. 949/950, da qual extraio o seguinte trecho:

> *Efetivamente, o bom direito não labora em favor da pretensão da recorrente, eis que descabe ao agente público perquirir sobre a*

motivação das políticas legislativas, vedando-se-lhe a interpretação de seus conteúdos ou a adequação destes aos parâmetros que entenda ajustados àqueles estabelecidos na norma de hierarquia superior. A questão da "justiça" ou da "injustiça" dos procedimentos adotados por determinação de lei ou da própria constitucionalidade da norma legal refoge à órbita da Administração, para se inserir na esfera da estrita competência do Poder judiciário. A "Vontade" do Administrador é a "Vontade" da lei. E se a sua ação – que há de decorrer sempre do império legal – no entendimento do cidadão/contribuinte, ferir-lhe direitos cabe a este submeter a sua inconformidade ao Judiciário.

As Autoridades Singulares, por determinação legal e regulamentar, hão de estar adstritas, com fidelidade, aos atos normativos emanados do órgão a que estão, funcionalmente, subordinadas, sob pena de desobediência funcional. Dessa forma estão obrigadas a aplicar atos legais ou normativos, mantendo eficazes as suas prescrições, de cujo cumprimento a SRF lhe imponha, a teor do art. 77 da Lei n.º 9.430/96, Portaria SRF n.º 3.608/94, em seu item IV, e da Portaria MF n.º 609/99.

II – MÉRITO

Para responder às indagações formuladas, colaciono estudo atual acerca do fator limitativo – a denominada "trava" - incidente sobre o lucro liquido ajustado. Em face de sua abrangência, não obstante o trabalho tenha sido desenvolvido objetivamente com o propósito de abordar o fator limitativo frente ao tributo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, entretanto à Contribuição Social sobre o Lucro se estende, em face de terem pressupostos e legislação mutuamente aplicáveis.

II - COMENTÁRIOS INICIAIS

Não obstante a Medida Provisória n.º 812, de 30 de dezembro de 1994 (D.O .U. de 31.12.1994), convertida na Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, já se encontrar distante de nós - desde a sua publicação - algo em torno de sete anos, ainda paira uma grande dose de dúvidas sobre a sua verdadeira repercussão na vida das empresas.

Constata-se, não raras vezes, que várias unidades se debatem por teses que, ao espancarem as normas dos arts. 42 e 58 da Lei n.º 8.981/95, com as alterações ampliadoras dos arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95 – dispositivos instituidores do fator limitativo à compensação de prejuízo fiscal na ótica do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) ou da base de cálculo negativa da Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL) na ordem de 30% (trinta por cento) do lucro líquido corrente

ajustado, carreiam, para si, exigências tributárias, no mais das vezes, ainda maiores; ou se digladiam, no afã de consagrarem a sua versão, por algo completamente inexistente – sem substância fática.

Tais fatos residem no primado de várias vertentes. Sem a pretensão de exauri-las, importa elencar, pelo menos, duas e um desdobramento dentre os mais presentes nas peças litigiosas em quaisquer instâncias de julgamento:

III – OS QUESTIONAMENTOS LITIGIOSOS MAIS PRESENTES

01 - Os opositores ao fator limitativo de que aqui se cuida asseguram que a lei reitora dos prejuízos fiscais ou da base de cálculo negativa é aquela vigente à época em que tais prejuízos ou bases negativas foram formados. Vale dizer: V.g., os prejuízos dos anos-calendários de 1990,1991,1993 e 1994 a serem compensados devem obedecer à periodicidade assentada na lei vigente à época de sua formação, em antinomia aos que advogam que a lei vigente é a da data em que se compensam as respectivas verbas.

01.1 – Como corolário, há – e não poucos - os que concordam com o fator limitativo apenas para os prejuízos ou bases de cálculos formados a partir do ano-calendário de 1995.

02 – Outra insurgência ocorre quando o Fisco impõe o fator limitativo, sem que os litigantes avaliem ou dêem conta dos montantes dos lucros, *vis-à-vis* os prejuízos ou bases de cálculos negativas ocorrentes nos períodos. Discutem algo inócuo – sem objeto - como se demonstrará.

03 – que a "trava" infunde tributação ao patrimônio e não ao lucro.

III – UM MODELO MATEMÁTICO

Objetivando responder às questões ou posicionamentos formulados, impõe-se tecer o seguinte modelo, sem antes, porém, explicitar a seguinte notação matemática visando a melhor compreensão do seu desenvolvimento:

Lucro líquido corrente ajustado permanente = X
Estoque dos Prejuízos Fiscais Operacionais = Y

Proposições:

1.ª. Se 0,30 X > Y ⇒ a compensação será integral e imediata
2.ª. Se 0,30 X = Y ⇒ a compensação será igualmente integral e instantânea
3.ª. Se 0,30 X < Y ⇒ a compensação obedecerá a várias possibilidades

Das três propostas elencadas e factíveis de ocorrência, apenas uma – a terceira - poderá encontrar abrigo, com acentuada reserva ou ressalva, nas indagações litigiosas. As demais (1.ª e 2.ª), inócuas, **sem objeto**, não obstante sempre merecerem iguais e incompreensíveis contestações das empresas.

Por questões didáticas, objetivando simplificar a análise, vamos atribuir para X o valor de 50 Unidades monetárias (UM) de forma permanente, ou seja, ao longo de todos os períodos-base ou anos-calendários aqui contemplados. Vale dizer: a empresa experimentará, constantemente, lucro líquido ajustado corrente igual a 50 UM.

Vamos admitir, por outro lado, que a absorção de Y dependerá do valor que se imputar a X em cada período-base, permanecendo o seu estoque, a partir daí, apenas ao sabor da

redução perpetrada pela existência constante de lucro. Iniciar-se-á com um multiplicador menor do que 1 (um), variando-se até se atingir o multiplicador 5 (cinco).

O objetivo desse modelo é verificar ou aferir qual a periodicidade temporal demandada - em face do fator limitativo de 30%,(trinta por cento) - para absorção integral do estoque de prejuízos fiscais pelo lucro líquido corrente ajustado em cada proposição alinhada.

Compreendendo a tabela:

A primeira parte – coluna dois - evidencia os valores alcançados por Y a partir dos efeitos de um multiplicador inicial menor do que 1 (um), por exemplo, 0,30, até atingir-se o multiplicador final equivalente a 5 (cinco). A segunda parte mostra, reiteradamente, o fator limitativo – a denominada "trava" – à compensação dos prejuízos fiscais operacionais, aqui grafada como sendo parte da equação, igual a 0,30 (50 UM) = 15 UM. O terço final apresenta o número de período necessário para que o lucro continuado de 50 UM possa absorver o estoque de prejuízos fiscais em cada hipótese alinhada. Exemplificando: se o estoque de prejuízo fiscal, em 31.12.1994, for igual a 250 UM; em sendo o lucro constante, de 50 UM, ter-se-á: 15 UM = 0,30 (50 UM) – fato que reduzirá o estoque do prejuízo para 235 UM no período inicial seguinte; ou seja: 250 UM – 15 UM; no segundo período (e não na segunda linha), mais 15 UM serão descontadas do saldo de estoque de prejuízo fiscal. Vale dizer: 235UM – 15UM = 220 UM...e assim por diante. O número de períodos - igual a 16,66 – também poderá instantaneamente ser obtido, dividindo-se 250 UM por 15 UM. 16,66 corresponderão a 16 períodos-base + fração de 0,66, os quais eqüivalem, para efeito de se absorver o estoque de prejuízos fiscais, a 17 (dezessete) períodos-base. Observe-se que a cada duas hipóteses ou momentos há a ocorrência de períodos "cheios ", sem fração. Este aspecto se deve ao fato de, a cada dois períodos-base o estoque e o fator limitativo em UM apresentarem um número divisível comum. Esse fato também pode ser explicado, aritmeticamente, pelo somatório das frações em forma de dízimas periódicas que antecedem o número "cheio": 0,3333333 + 0,6666666 = 1.

Importante frisar que a análise deverá ser feita para cada linha (proposição) até se exaurir o estoque de prejuízos fiscais formado, frise-se, em cada linha da tabela, considerando-se sempre um lucro igual de 50 UM.

Obs,: as linhas não se comunicam entre si, pois devem ser apreciadas ISOLADAMENTE.

Linha	Cálculo variável do Prejuízo Fiscal	"Trava" ou Fator Limitativo	Número de períodos-base para absorção dos prejuízos
01	0,30 X=Y ⇒ 0,30 (50 UM) = Y = 15UM	⇒ 0,30 (50 UM) = 15 UM	⇒ 01 período – base
02	0,40 X=Y ⇒ 0,40 (50 UM) = Y = 20UM	⇒ 0,30 (50 UM) = 15 UM	⇒ 01 período-base + fração de 0,33333...
03	0,50 X=Y ⇒ 0,50 (50 UM) = Y = 25UM	⇒ 0,30 (50 UM) = 15UM	⇒ 01 período-base + fração de 0,66666...
04	0,60 X=Y ⇒ 0,60 (50 UM) = Y = 30UM	⇒ 0,30 (50 UM) = 15UM	⇒ 02 períodos-base "cheios"
05	0,70 X=Y ⇒ 0,70 (50 UM) = Y = 35UM	⇒ 0,30 (50 UM) = 15UM	⇒ 02 períodos-base + fração de 0,3333...
06	**1 . X=Y ⇒ 1 . (50 UM) = Y = 50UM**	**⇒ 0,30 (50 UM) = 15UM**	**⇒ 03 períodos-base + fração de 0,3333...**
07	1,50 X=Y ⇒ 1,50 (50 UM) = Y = 75UM	⇒ 0,30 (50 UM) = 15UM	⇒ 05 períodos-base "cheios"
08	2 . X= Y ⇒ 2 . (50 UM) = Y = 100UM	⇒ 0,30 (50 UM) =15UM	⇒ 06 períodos-base + fração de 0,3333...
09	2,50 X=Y ⇒ 2,50 (50 UM) =Y =125UM	⇒ 0,30 (50 UM) = 15UM	⇒ 08 períodos-base + fração de 0,6666...
10	3 . X= Y ⇒ 3 . (50 UM) =Y =150UM	⇒ 0,30 (50 UM) = 15UM	⇒ 10 períodos-base "cheios"
11	3,50 X=Y ⇒ 1,50 (50 UM) =Y =175UM	⇒ 0,30 (50 UM) = 15UM	⇒ 11 períodos-base + fração de 0,3333...
12	4 . X=Y ⇒ 4 . (50 UM) =Y =200UM	⇒ 0,30 (50 UM) = 15UM	⇒ 13 períodos-base + fração de 0,6666...
13	4,50X=Y ⇒ 4,50 (50 UM) =Y = 225UM	⇒ 0,30 (50 UM) =15 UM	⇒ 15 períodos-base "cheios"
14	5 . X= Y ⇒ 5 . (50 UM) =Y = 250UM	⇒ 0,30 (50 UM) = 15UM	⇒ 16 períodos-base + fração de 0,3333...

Sintetizando-se:

Campo de Variação		Periodicidade para Absorção de Prejuízos Fiscais
0,30 X < Y ≤ 0,50 X	⇒	01 período + fração
0,50 X < Y ≤ 0,60 X	⇒	02 períodos "cheios"
0,60 X < Y ≤ 0,70X	⇒	02 períodos +fração
0,70X < Y ≤ 0,80X	⇒	03 períodos +fração
0,80X < Y ≤ 0,90X	⇒	03 períodos "cheios"
0,90X < Y ≤ 1 . X	⇒	03 períodos + fração
1 . X < Y ≤ 1,50X	⇒	03 períodos + fração
1,50 X < Y ≤ 2 X	⇒	05 períodos "cheios"
2 . X < Y ≤ 2,50 X	⇒	06 períodos +fração
2,50 X < Y ≤ 3 X	⇒	08 períodos +fração
3 . X < Y ≤ 3,50 X	⇒	10 períodos "cheios "
3,50 X < Y ≤ 4 X	⇒	11 períodos +fração
4 . X < Y ≤ 4,50 X	⇒	13 períodos +fração
4,50 X < Y ≤ 5 X	⇒	15 períodos "cheios"
5 . X < Y ≤ 5,50 X	⇒	16 períodos + fração

Como corolário poder-se-á inferir que:

a – se o lucro tributável variar para mais, ou seja, atingir algo acima de 50 UM, o número de períodos-base necessários para absorver a integralidade dos prejuízos sofrerá redução, permitindo-se atingir a sua total absorção em menor tempo do que o modelo exibe;

b - se, ao reverso, o lucro ou o resultado do exercício atingir patamares menores, nulo ou com novos prejuízos fiscais do que o proposto no atual modelo, o número de períodos-base requerido será irreversivelmente ampliado.

c – se a empresa possuir estoques formados em 1991, 1993 ou 1994, e a partir de 01.01.1995 experimentar, por um, três ou quatro períodos de doze meses, respectivamente, minguados lucros ou resultado nulo ou negativo, **haverá de perder**, no regime legal vigente à época da formação dos prejuízos, a chance de compensar a integralidade do estoque de prejuízos fiscais. Contrário senso, com a adoção do fator limitativo ("trava"), ficará assegurado, por tempo indeterminado (art. 42, parágrafo único da Lei n.º 8.981/95), a compensação desses mesmos prejuízos fiscais, independentemente da mudança de regime de tributação à época da compensação.

Nas hipóteses assinaladas no modelo antes descrito, ou com a ocorrência das possibilidades " a "e " b " , nenhuma circunstância prejudicial ao contribuinte se materializará a longo-prazo, tendo em vista que a sistemática adotada pela norma legal (Lei n.º 8.981/95) remeterá o modelo para a hipótese de postergação tributária, como se poderá evidenciar. Vale dizer: A "trava" procrastina a compensação sem impor renúncia.

IV – MODELO CONTÁBIL - HIPÓTESE DE DIFERIMENTO TRIBUTÁRIO

Construamos um modelo contábil conformado às demonstrações financeiras de uma empresa hipotética.

Assim como no modelo matemático, o contábil exibirá um estoque de prejuízo fiscal operacional no período "t "no montante de 50 UM, e lucros sucessivos de 50 UM a partir do período "t + 1 ". Objetivando simplificar a análise, importa assentar as seguintes premissas:

i - as vendas sempre serão à vista, no montante de 100 UM em todos os períodos, a débito da conta "caixa" e a crédito da conta "receita sobre vendas";

ii - as compras, no montante de 200 UM, sempre serão a prazo, debitando-se a conta "estoques" e creditando-se a conta "fornecedores". Não haverá pagamento aos credores.

iii – o custo das mercadorias levado a débito de resultado sempre será igual a 50 UM.

iiii – o resultado do exercício será igual ao lucro real (lucro líquido ajustado).

iiiii -nenhum outro tributo ou contribuição será devido, salvo o Imposto sobre a Renda/PJ., à alíquota de 0,15 (15%) em todos os períodos. Não haverá recolhimento IR.

Vamos tecer dois quadros contábeis: o Quadro "A " exibe um modelo sem a "trava"; o Quadro "B", com o fator limitativo. Vejamos as repercussões:

QUADRO "A" – sem existência da "trava"

HISTÓRICO	PER.INICIAL "t "	"t + 1"	"t + 2 "	" t + 3 "	"t + 4"
Ativo					
Caixa	100,00	200,00	300,00	400,00	500,00
Estoque	50,00	200,00	350,00	500,00	650,00
Passivo					
Fornecedores	200,00	400,00	600,00	800,00	1.000,00
Provisão IR. Acumulada	-	-	7,50	15,0	22,50
Resultado do Exercício Após Provisão IR.	(50,00)	50,00	42,50	42,50	42,50
Resultado Acumulado	(50,00)	nhill	42,50	85,00	127,50

QUADRO "B" – com adoção da "trava"

HISTÓRICO	PER.INICIAL "t"	"t + 1"	"t + 2"	"t + 3"	"t + 4"
Ativo					
Caixa	100,00	200,00	300,00	400,00	500,00
Estoque	50,00	200,00	350,00	500,00	650,00
Passivo					
Fornecedores	200,00	400,00	600,00	800,00	1.000,00
Provisão IR. Acumulada	-	5,25	10,50	15,75	22,50
Resultado do Exercício Após Provisão IR.	(50,00)	44,75	44,75	44,75	43,25
Resultado Acumulado	(50,00) (5,25)	39,50	84,25	127,50	
Utilização do Prej. Fiscal (Estoques)	-	50 – 15 = 35 UM	35 – 15 = 20 UM	20-15 = 5 UM	5 – 5 = 0

Reunindo os dois quadros, ter-se-á, a título de repercussão no item Provisão IRPJ:

QUADRO "C"

HISTÓRICO	"t + 1"	"t + 2"	"t + 3"	"t + 4"	TOTAL ACUMULADO
QUADRO "A"					
Provisão IR		7,50	7,50	7,50	22,50
QUADRO "B"					
Provisão "IR"	5,25	5,25	5,25	6,75	22,50
DIFERENÇA ("A" – "B")	(5,25)	2,25	2,25	0,75	- 0 -

A repercussão no resultado do exercício em função do desempenho das variáveis contábeis podem ser resumidas no seguinte quadro:

QUADRO "D"

HISTÓRICO	"t + 1"	"t + 2"	"t + 3"	"t + 4"	TOTAL ACUMULADO
QUADRO "A"					
Resultado do Ex	50,00	42,50	42,50	42,50	177,50
QUADRO "B"					
Resultado do Ex	44,75	44,75	44,75	43,25	177,50
DIFERENÇA ("A" – "B")	5,25	(2,25)	(2,25)	(0,75)	- 0 -

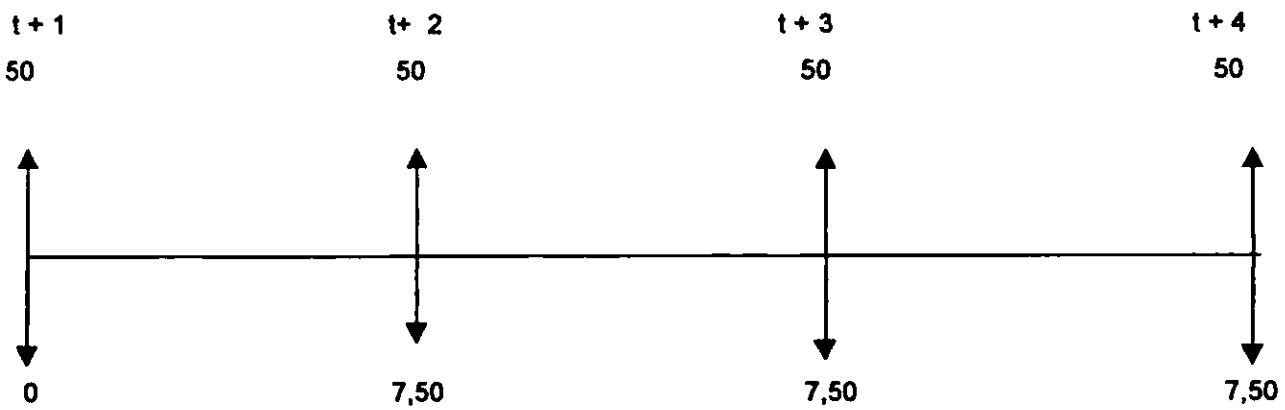
Por fim, na tabela que se segue, demonstrar-se-á o reflexo das variáveis no Resultado Acumulado dos períodos.

QUADRO "E "

HISTÓRICO	"t + 1"	"t + 2"	"t + 3"	"t + 4"
QUADRO "A"				
Resultado Acumulado	-	42,50	85,00	127,50
QUADRO "B"				
Resultado Acumulad	(5,25)	39,50	84,25	127,50
DIFERENÇA ("A" – "B")	(5,25) = (0 – 5,25)	3,00 = (10,50 – 7,50))	0,75 = (15,75 -15,00)	- 0 -

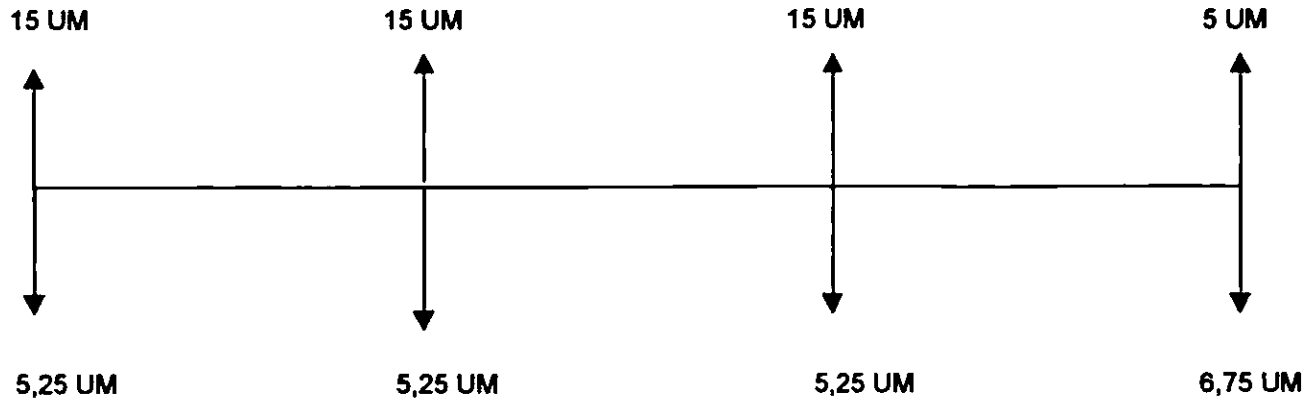
Podemos apresentar, para melhor facilitar a interpretação dos diversos quadros exibidos, um diagrama do tipo fluxo de caixa, onde, no ramo superior, encontram-se os valores referentes ao resultado do exercício (aumento patrimonial); no inferior, como um vazamento de recursos da empresa, a provisão do IRPJ.

Fluxo "A " – Desempenho do Resultado do Exercício e da Provisão do IRPJ, na hipótese de não-prevalência da "trava". Fluxo construído a partir do Quadro "A".



∴Σ (0 + 7,50 UM + 7,50 UM + 7,50 UM) = 22,50 UM

Fluxo "B " – Desempenho do Resultado do Exercício e da Provisão do IRPJ, na hipótese de não-prevalência da "trava". Fluxo construído a partir do Quadro "B " .



∴Σ (5,25 UM + 5,25 UM + 5,25 UM + 6,75 UM) = 22,50 UM

Observe-se que o instituto da postergação tributária (melhor seria a cognominação do instituto do diferimento tributário, tendo em vista que o prejuízo fiscal tem a função meramente compensatória do lucro ajustado) fica mais clarificado – visível - através dos fluxos. O somatório da Provisão do IRPJ, em ambos os fluxos atingem a verba de 22,50 UM, revelando plena e iniludível equivalência, no tempo, dos montantes tributáveis.

Atente-se para o fato de o valor provisionado no período "t + 1" - na hipótese retratada pelo fluxo "B " – acusar a verba de 5,25 UM contra nenhuma provisão do fluxo "A ". A diferença de 2,25 UM entre ambos os fluxos a partir do período "t + 1", (7,50 UM – 5,25 UM). 2 períodos é igual a 4,50 UM; este valor, somado a 0,75 UM = 5,25 UM. Vale dizer: o valor provisionado no período "t+1" de 5,25 UM em confronto com provisão nula na hipótese alçada pelo fluxo "A "(sem "trava") fora recuperado, integralmente, mormente porque a empresa, sem submissão da "trava", passou a provisionar, a partir do período "t+1", 7,50 UM, enquanto a submetida à "trava" passou a provisionar menos 2,25 UM do que aquela, ou seja, 5,25 UM.

Obs.: *o valor de 0,75 UM é defluente do resultado de 0,10 . 7,50 UM. 0,10 representa o resíduo, ou seja, 0,10 = 0,30 x 3 = 0,90.:1 – 0,90 = 0,10. (0,10 também pode ser conferido pela fração exibida no modelo matemático pela linha 06 em negrito).*

Dessa forma resta manifesta a hipótese de diferimento tributário, indicando que, com o advento do fator limitativo à compensação de prejuízos fiscais, apenas ficaram procrastinados os efeitos da compensação pela existência da " trava " – **não mais do que isso!!!**

V – RESPONDENDO ÀS QUESTÕES DO TÍTULO "II":

Inicialmente indispensável mapear, desde o ano-base de 1990, a evolução legislativa que norteia o regime de compensação dos prejuízos fiscais operacionais, onde se demonstra que os contribuintes - até os dias de hoje - conviveram com diferentes regras acerca da compensação de prejuízos fiscais:

ANO-BASE OU ANO-CALENDÁRIO	COMPENSAÇÃO - PRAZO TOTAL -	COMPENSAÇÃO - PRAZO FINAL -	REMISSÃO LEGAL
Até 1991	4 anos subseqüentes ao da apuração	31.12.1995.....	Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 64. Art. 382 do RIR/80 e 503 do RIR/94. Obs.: no que se refere à CSSL, somente após a Lei 8.383/91, art.44, par.único, é que houve autorização legal para o exercício da compensação.
1992	Indeterminado	Sem prazo	Lei n.º 8.383/91, art. 38,§ 7.º art. 504 RIR/94
1993	4 anos subseqüentes ao da apuração	31.12.1997	Lei n.º 8.541/92, art. 12 art. 505 RIR/94
1994	4 anos subseqüentes ao da apuração	31.12.1998	Lei n.º 8.541/92, art. 12 art. 505 RIR/94
A partir de 1995	Sem prazo	Indeterminado	Lei n.º 8.981/95, arts. 42 e 58 e Lei n.º 9.065/95, arts. 15 e 16

Montado esse cenário legislativo prévio, importa responder aos questionamentos elencados sob os itens "01", "01.1" e "02" antes formulados:

01 –o estoque dos prejuízos em 31.12.1994 e gerados no ano-calendário de 1993, com fundamento no art. 12 da Lei n.º 8.541/92, só poderia ser compensado, vencedora a tese dos opositores ao fator limitativo de 30%, até o ano-calendário de 1997, desde que não houvesse interrupção pelo regime de tributação (lucro real). Nos modelos matemático e contábil apresentados, se o lucro líquido ajustado ***acumulado*** *ficasse aquém - de 1995 ao ano-calendário de 1997 - do estoque de prejuízos fiscais observados em 31.12.1994, haveria uma perda efetiva, para a empresa, equivalente ao diferencial não-aproveitado de prejuízo fiscal.*

"In extremis", porém perfeitamente possível, imaginemos que essa mesma empresa apurasse resultados líquidos ajustados nulo ou negativos (prejuízo fiscal) nos anos-base de 1995 a 1997. Nesse caso a perda dos prejuízos seria plena. Seja, por exemplo, uma empresa com um estoque de prejuízo fiscal, em 31.12.1994 e gerado em 1993, na ordem de R$ 50.000.000,00 (cinqüenta milhões de reais). Presentes os pressupostos de nulidade de lucro ou até mesmo de prejuízos nos anos-calendários subseqüentes, experimentaria a empresa uma espetacular renúncia legal. Eis, ao meu juízo, a verdadeira e iniludível tributação sobre o patrimônio.

Até mesmo na hipótese de lucros decrescentes, minguados, ainda assim haveria uma perda significativa na hipótese de adoção dos critérios anteriores à instituição da "trava".

Esse mesmo raciocínio poderá ser exercitado no caso de os prejuízos fiscais operacionais ocorrerem no ano-calendário de 1994, ou em ambos. Apenas ter-se-ão alongados para o ano-calendário seguinte os efeitos desastrosos de uma má performance dos resultados da empresa sob debate.

No modelo matemático em destaque (I), a partir da linha "11" (onze) em diante, a empresa haveria de renunciar, de forma crescente, parcela significativa dos prejuízos acumulados e em estoque no dia 31.12.1994.

Respostas a esses questionamentos poderão ser melhor visualizadas pela síntese formulada na Tabela a seguir:

Ano-base ou Calendário Gerador do Estoque do Prejuízo Fiscal	Estoque do Prejuízo Fiscal em 31.12.1994	REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS DA COMPENSAÇÃO DOS PJ. FISCAIS A PARTIR DE 1995	
		No Império da Legislação Vigente até 31.12.1994	A partir da Lei n.º 8.981 de 1995
1990	Se compuser o Estoque do Prejuízo Fiscal	Haverá caducidade do direito à compensação.	A "trava" ressuscita o direito à compensação no extremo momento de caducidade. Não havia previsão legal para se compensar a base negativa da CSSL.
1991	Se for igual ou menor do que 0,30 do resultado (lucro) corrente ajustado.	A compensação será plena e imediata se a ocorrência se manifestar no primeiro período-base ou ano-calendário seguinte (1995) e desde que a empresa permaneça no lucro real. Caso contrário haverão perdas, até mesmo integrais, pelo transcurso do quadriênio.	A compensação será plena e imediata em qualquer período-base ou ano-calendário que puder ser implementada pela existência de resultados positivos (lucro real). Em hipótese alguma haverá perda. **A " trava" não terá efeitos.**
	Se for superior a 0,30 do resultado (lucro) corrente ajustado	A perda ou não dependerá do montante do resultado ajustado, da data de sua ocorrência (se no primeiro ano-base ou calendário imediato ou não) e do regime de tributação adotado.	A compensação ficará limitada a 30% do resultado ajustado (lucro real) com diferimento do prejuízo fiscal por prazo indeterminado de todos os resíduos.
1992	Se for igual ou menor do que 0,30 do resultado (lucro) corrente ajustado	Não haverá qualquer tipo de perda, pois não há limite temporal para se exercitar a compensação.	. A compensação será plena e imediata em qualquer período-base ou ano-calendário que puder ser implementada pela existência de resultados positivos (lucro real). **A " trava" não terá efeitos.**
	Se for superior a 0,30 do resultado (lucro) corrente ajustado.	Não haverá qualquer tipo de perda, pois não há limite temporal para se exercitar a compensação.	A compensação ficará limitada a 30% do resultado ajustado (lucro real) com diferimento do prejuízo fiscal por prazo indeterminado de todos os resíduos.
1993 e 1994	Se for igual ou menor do que 0,30 do resultado (lucro) corrente ajustado	Não haverá perda se a compensação ocorrer, respectivamente, nos três ou quatro primeiros anos-base ou calendários imediatos, consoante a participação percentual do estoque dos prejuízos de 1993 e 1994, e desde que não haja alteração do regime de tributação real para qualquer outro.	A compensação será plena e imediata em qualquer período - base ou ano-calendário que puder ser implementada pela existência de resultados positivos (lucro real). Em hipótese alguma haverá perda. **A " trava" não terá efeitos.**
	Se for superior a 0,30 do resultado (lucro) corrente ajustado	A perda ou não dependerá do montante do resultado ajustado e da data de sua ocorrência (se nos três ou quatro períodos-base ou anos- calendários respectiva - mente imediatos ou não, obedecido o % de participação dos estoques de 1993 e 1994) e do regime de tributa - tação adotado.	A compensação ficará limitada a 30% do resultado ajustado (lucro real) com diferimento, por prazo indeterminado, de todos os resíduos.

Como se demonstrou, não se pode dar à temática da "trava" um tratamento simplista como soe pretender as inúmeras defesas perpetradas no âmbito desse Colegiado, às quais, no mais das vezes, olvidam as diversas possibilidades – favoráveis, contrárias e neutras - que enfeixam o instituto da compensação. Não raras vezes percebe-se que os questionamentos, se aceitos, conduziriam o Fisco a tributar, fortemente, as empresas, notadamente quando se constatar que decaíra o direito de essas unidades compensarem o estoque de prejuízos fiscais, em face da legislação anterior vigente à época da formação do respectivo prejuízo e limitativa a quatro períodos-base ou anos-calendário subseqüentes, mas que, não obstante, tenazmente defendem. Por vezes discute-se algo sem objeto, máxime quando o estoque de prejuízos fiscais, no primeiro momento, é igual ou aquém da parcela do lucro líquido ajustado *versus* o fator limitativo de 30% (trinta por cento).

Poder-se-ia, a título de ilustração, tecer a seguinte sumarização a respeito dos questionamentos desprovidos de quaisquer análises prévias – por parte de seu artífice - do que ocorre, efetivamente, na vida da empresa, *vis-à-vis* a Lei n.º 8.981/95:

Como já se acentuou, frise-se, dentre as três possibilidades possíveis de ocorrência, apenas uma – com assinaladas ressalvas – poderia carrear para a empresa algum benefício, quando confrontada a sistemática atual com os anteriores critérios regentes da compensação de Prejuízos Fiscais. A empresa, em resumo, ao se digladiar em oposição à "trava", não deve clamar por benefícios sem atentar para a análise dos seguintes aspectos, a exemplo de:

a) quando 0,30 (X) ≥ Y, eis que a "trava" se mostrará inócua – sem qualquer relevância para o debate;

b) quando a empresa tiver lucro líquido ajustado (lucro real) - a partir de 01.01.1995 - capaz de absorver o estoque de prejuízo fiscal detectado em 31.2.1994, antes de o direito à compensação determinado pela legislação de regência anterior se extinguir pelo decurso do prazo de 4 (quatro) anos;

c) quando não houver mudança de regime de tributação no último ano-calendário a que tiver direito à compensação determinado pela lei reitora anterior a 01.01.1995;

d) que a "trava" independe do regime de tributação a que estiver submetida a empresa no derradeiro quadriênio à compensação do prejuízo fiscal;

e) que não caberá até mesmo argüição de ter havido tributação sobre o patrimônio, na hipótese de resultado contábil e prejuízo fiscal inferior a trinta por cento daquele; e

f) quando no estoque de prejuízo fiscal consolidado, em 31.12.1994, houver remanescente resultado negativo advindo do ano-base de 1990, a objeção à "trava" implicará renúncia - no ano-calendário de 1995 – a qualquer direito à compensação. A Lei n.º 8.981/95, ao instituir a "trava", contrário senso, passou a garantir, por tempo indeterminado a compensação que, em 31.12.1994, extinguira o lapso quadrienal.

g) O modelo contábil já descrito demonstrou que o tributado fora o lucro líquido ajustado de 50UM e não o prejuízo fiscal. O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas ao consagrar o princípio da independência dos exercícios – fato que empresta aos períodos-base uma indiscutível autonomia, deu ao instituto da compensação dos prejuízos fiscais o caráter de benefício, como bem pontuou o eminente e saudoso Conselheiro Dr. Edson Vianna de Brito," in" Imposto de Renda – Lei 8.981 de 20 de janeiro de 1995, Editora Frase, São Paulo – 1995.

h) Como as leis anteriores a 31.12.1994 sempre elegeram o lapso de doze meses para a concreção do instituto da compensação de prejuízos fiscais, para tanto, ainda que se possa admitir a compensação por períodos menores, o fato gerador aplicável à espécie ocorrerá sempre ao cabo do último mês do respectivo ano – fato que afasta qualquer violação ao direito adquirido.

Dessa forma, se desejam reiterar e insistir nas sustentações contrárias aos artigos aplicáveis à espécie prescritos pelas Leis n.º 8.981/95 e 9.065/95, devem, entretanto, esses opositores, revelarem à saciedade, expressamente, sem se descurarem do necessário apoio no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e na escrituração contábil, as épocas da geração dos prejuízos fiscais, individualizadamente, bem como os seus correlacionados montantes corrigidos até 31.12.1994. Não basta meras alegações, reitera-se. É necessário demonstrar que a existência do fator limitativo impôs à empresa ônus indevido, quantificando-o. De outra forma não há como sequer apreciar a pertinência da tese esposada, máxime aquelas que atribuem à "trava" tributação do patrimônio e ofensa ao direito adquirido (sabendo-se que a sustentação sistemática e "às cegas" desse direito poderá carrear perdas irrepreensíveis e exacerbadas para o seu autor, conforme já se demonstrou ao longo do trabalho, frise-se, mormente em face da perda temporal à compensação dos prejuízos fiscais, ou até mesmo a sua completa inexistência ao reverso do defendido pela parte).

Do exposto, infere-se que o novo ordenamento jurídico, como qualquer outro, impõe aos seus destinatários ônus e benesses. No caso da "trava" mais benignidade do que malefício se comparada com as normas que, até então, estabeleciam o prazo fatal de quatro anos para se consumar a compensação dos prejuízos fiscais a par de somente conferir o benefício às empresas que se mantivessem no lucro real. A "trava", sublinhe-se, somente em alguns casos procrastina a compensação – pela ótica do diferimento – mas garante, por tempo indeterminado e sob qualquer regime de tributação, a pretendida compensação.

É como decido.

C O N C L U S Ã O .

Oriento o meu voto no sentido de se rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões – DF., em 21 de maio de 2002.

NEICYR DE ALMEIDA