



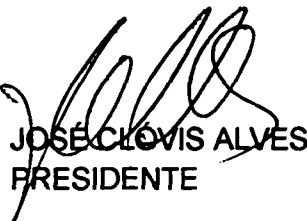
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-7
Processo nº : 10882.000028/00-41
Recurso nº : 124.382
Matéria : IRPJ – Ex.: 1996
Recorrente : RIGA-ORGANIZAÇÃO COMERCIAL DE RESTAURANTES
INDUSTRIAIS LTDA.
Recorrida : DRJ/CAMPINAS/SP.
Sessão de : 09 de julho de 2002
Acórdão nº : 107-06.699

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PREJUÍZO FISCAL NA DATA DE COMPETÊNCIA. COMPENSAÇÃO INTEGRAL SEM A LIMITAÇÃO DA "TRAVA". LUCRO EM EXERCÍCIO POSTERIOR. DÉBITO DECLARADO ANTES DO PROCEDIMENTO FISCAL. PROVISÃO NÃO-RECOLHIDA. DIFERIMENTO TRIBUTÁRIO. EXIGÊNCIA. O crédito declarado não-pago não está sujeito a lançamento fiscal posterior pelo mesmo valor, devendo ser inscrito em dívida ativa. A não ser pelo aspecto de liquidez, a constatação de prejuízo fiscal em período precedente - de competência - não desnatura a hipótese subjacente de diferimento tributário ocorrente com a ulterior constatação de tributo apurado e declarado, desde que materializados até o encerramento da ação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RIGA ORGANIZAÇÃO COMERCIAL DE RESTAURANTES INDUSTRIAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR 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: 23 AGO 2002

Processo n.º : 10882.000028/00-41
Acórdão n.º : 107-06.699

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

Processo n.º : 10882.000028/00-41
Acórdão n.º : 107-06.699

Recurso n.º : 124.382
Recorrente : RIGA ORGANIZAÇÃO COMERCIAL DE RESTAURANTES
INDUSTRIAIS LTDA.

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

RIGA ORGANIZAÇÃO COMERCIAL DE RESTAURANTES INDUSTRIAIS LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela Autoridade Monocrática da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP., que negou provimento às suas razões impugnativas.

II – ACUSAÇÃO.

a) Auto de Infração do Imposto Renda Pessoa Jurídica

01 – Através do Processo Administrativo Fiscal sob o n.º 10882.000028/00-41 a este anexado, e de acordo com as fls. 12 e seguintes, o crédito tributário lançado e exigível, em 14.01.2000, refere-se à compensação de prejuízo fiscal na apuração do lucro real superior a trinta por cento do lucro real do ano-calendário de 1995.

Enquadramento legal: arts. 42 e 12, respectivamente das Leis n.º 8.981/95 e 9.065/95.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 25.01.2000, apresentou a sua defesa em 24.02.2000 (constante do Processo Administrativo Fiscal sob o n.º 10882.000353/0-21, a este anexado), conforme fls. 19/35. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

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

Processo n.º : 10882.000028/00-41
Acórdão n.º : 107-06.699

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. A limitação imposta fere, quanto ao Imposto de Renda, a própria conceituação de seu fato gerador (lucro ou aquisição de disponibilidade econômica).

4. O princípio da capacidade contributiva, que se funda na possibilidade econômica de contribuir ou pagar tributos, impossibilita a tributação de riquezas inexistentes. A limitação à compensação desrespeita o princípio da capacidade contributiva, pois passa a impor a tributação sobre resultados dos contribuintes que nada acresceram ao seu patrimônio.

5. Mesmo que esta limitação seja meramente temporal, os valores dos prejuízos fiscais não utilizados integralmente implicam desembolso antecipado de imposto de renda indevido, que só posteriormente serão recuperados, assemelhando-se a verdadeiros empréstimos compulsórios instituídos sem que fossem observadas as condições constitucionalmente estabelecidas.

6. A limitação fere o direito adquirido protegido pela Constituição Federal.

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

IV - A DECISÃO DE 1.ª INSTÂNCIA

Às fls. 69/73, a decisão de Primeiro Grau exarou sentença, sob o n.º 1097, de 26 de abril de 2000, assim resumida em suas ementas:

*Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas – IRPJ
Exercício: 1996.*

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. A partir de 1.º 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, 30% (trinta por cento) do referido lucro ajustado.

INCONSTITUCIONALIDADE. O Controle de Constitucionalidade das leis é de competência exclusiva do Poder Judiciário, centrado em

Processo n.º : 10882.000028/00-41
Acórdão n.º : 107-06.699

última instância revisional no Supremo Tribunal Federal, sendo, assim, defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegada inconstitucionalidade da lei que fundamenta o lançamento. O julgamento administrativo é atividade que se limita a examinar a validade dos atos praticados pelos agentes do fisco.

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

Cientificada em 25.07.2000, conforme verso de fls. 73, apresentou o seu recurso voluntário em 23.08.2000, conforme descrito às fls. 74/80.

VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Reitera as suas irresignações vestibulares.

VII – O DEPÓSITO RECURSAL

Colige às fls. 99 e seguintes, decisão de pedido de liminar concedida pela e. 13.ª Vara da Justiça Federal de São Paulo/SP., exonerando a recorrente do depósito recursal.

VIII – RAZÕES RECURSAIS COMPLEMENTARES

Em 09.02.2001, portanto, após aproximadamente 140 (cento e quarenta dias) de sua peça recursal primitiva, às fls. 89/92 assinala, complementarmente, que a limitação imposta pela “ trava” de 30% (trinta por cento), configura a hipótese de postergação do pagamento de tributos, consoante os arts. 193 e 219 do RIR/94. Antes assevera que caberia à administração tributária, na prática de lançamento fiscal, a teor do art. 142 do CTN, demonstrar todos os elementos (aspectos) da obrigação tributária, em especial o cálculo do montante do tributo devido.

O Lalur, DIRPJ e DARFs., só agora acostados aos autos do processo, demonstram que a recorrente, em exercício posterior ao da compensação integral de prejuízos, apurou resultados positivos e poderia ter aproveitado, total ou parcialmente, a parcela do prejuízo fiscal excedente a 30% (trinta por cento). Colige ementas dessa Câmara nessa direção.



IX – A DECISÃO COLEGIADA

Processo n.º : 10882.000028/00-41
Acórdão n.º : 107-06.699

Esta Câmara, através da Resolução n.º 107-0.348, de 23.04.2001 (fls. 223/226), decidiu, por unanimidade, por recomendação da Relatora Dra. Maria Ilca Castro Lemos Diniz, converter o julgamento do recurso em diligência, *para que a autoridade administrativa se pronunciasse sobre a prova produzida, inclusive sobre a sua autenticidade.*

X – A CONCLUSÃO DA DILIGÊNCIA

Às fls. 310/314, conclui o Agente Fiscal diligenciador por negar o pleito à compensação em longo relatório, aduzindo que a empresa apenas alegou – de forma genérica - a postergação no pagamento do imposto, sem demonstrá-la. Que a opção do contribuinte em exercer ou não seu direito de compensar prejuízos no período de 1996 não pode ser confundida com inobservância do regime de competência quanto ao lucro que deveria ter sido reconhecido em 1995. A compensação, registra o fiscal diligenciador, é um direito do contribuinte, podendo este optar por exercê-la ou não. Descabe ao fisco exercitar, de ofício, de forma supletiva.

 É o Relatório. 

Processo n.º : 10882.000028/00-41
Acórdão n.º : 107-06.699

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço- o .

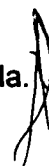
Tenho esposado com grande fidelidade que, se a matéria, no que se refere ao mérito, não for argüida tempestivamente, tal lacuna cede lugar à figura da preclusão. No caso presente, após 140 (cento e quarenta) dias do ingresso da peça recursal na ambiência dos autos, às fls. 89/92, apresenta a recorrente razões meritórias antes não-elencadas.

Não sem fundadas alegações o assinalado pelo eminente Agente Fiscal diligenciador quando, às fls. 310/314, concluiu - em longo relatório – que desde a inicial debateu-se a contribuinte pela compensação integral do prejuízo fiscal, ancorando-se, iterativamente, na inconstitucionalidade do fator limitativo a essa compensação definida pela Lei n.º 8.981/95. Manteve-se, dessarte, até a admissão da peça recursal, silente em relação à hipótese de ocorrência de postergação. Não há o que reparar na observação do ilustre agente à qual me alinho.

Entretanto esse Colegiado, através da Resolução n.º 107-0.348, de 23.04.2001 (fls. 223/226), decidiu, por unanimidade, por recomendação da Relatora Dra. Maria Ilca Castro Lemos Diniz, converter o julgamento do recurso em diligência, *para que a autoridade administrativa se pronunciasse sobre a prova produzida, inclusive sobre a sua autenticidade*. E, se o fez, porque entendeu essa Câmara que a hipótese trazida á baila pela litigante poderia reverberar crível e pertinente.



A ela me curvo, sem me descurar da ressalva antes pronunciada.



Processo n.º : 10882.000028/00-41
Acórdão n.º : 107-06.699

Equivoca-se, por outro lado, o fiscal diligenciador quando consigna que a recorrente não demonstrou a ocorrência da hipótese de postergação tributária. As declarações de rendimentos acostada e o Livro de Apuração do Lucro real (Lalur) demonstram a existência, até o derradeiro exercício em que se lavrou o auto (ano 2000), de lucro real. Importa sublinhar que bastaria apenas a evidência de resultado positivo num só exercício para que se materializasse a vertente tributária, não obstante só agora suscitada, reitera-se. Entendo, por outro lado, que não há necessidade de que tenha havido recolhimento de tributo após o ano-calendário de 1995, máxime porque o tributo cumpre, na espécie, o mesmo desígnio do declarado, não podendo, em decorrência, ser penalizado.

Isto posto, é manifestamente incontroversa que, no caso, ocorreu a figura da postergação tributária. Para melhor direcionar o meu voto, importa colacionar recente trabalho de minha autoria acerca do presente tema:

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 espantarem 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, carregam, 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.

Processo n.º : 10882.000028/00-41
Acórdão n.º : 107-06.699

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 património e não ao lucro.

IIII – 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: $235 UM - 15 UM = 220 UM$... 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 equivalem, 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": $0,3333333 + 0,6666666 = 1$.

Processo n.º : 10882.000028/00-41
 Acórdão n.º : 107-06.699

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

Sintetizando-se:



Campo de Variação	Periodicidade para Absorção de Prejuízos Fiscais
$0,30 X < Y \leq 0,50 X$	\Rightarrow 01 período + fração
$0,50 X < Y \leq 0,60 X$	\Rightarrow 02 períodos "cheios"

P

X

Processo n.º : 10882.000028/00-41
Acórdão n.º : 107-06.699

$0,60 X < Y \leq 0,70X$	\Rightarrow	02 períodos + fração
$0,70X < Y \leq 0,80X$	\Rightarrow	03 períodos + fração
$0,80X < Y \leq 0,90X$	\Rightarrow	03 períodos "cheios"
$0,90X < Y \leq 1 \cdot X$	\Rightarrow	03 períodos + fração
$1 \cdot X < Y \leq 1,50X$	\Rightarrow	03 períodos + fração
$1,50 X < Y \leq 2 X$	\Rightarrow	05 períodos "cheios"
$2 \cdot X < Y \leq 2,50 X$	\Rightarrow	06 períodos + fração
$2,50 X < Y \leq 3 X$	\Rightarrow	08 períodos + fração
$3 \cdot X < Y \leq 3,50 X$	\Rightarrow	10 períodos "cheios"
$3,50 X < Y \leq 4 X$	\Rightarrow	11 períodos + fração
$4 \cdot X < Y \leq 4,50 X$	\Rightarrow	13 períodos + fração
$4,50 X < Y \leq 5 X$	\Rightarrow	15 períodos "cheios"
$5 \cdot X < Y \leq 5,50 X$	\Rightarrow	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 exhibe;

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, minguidos 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.

IIV – 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 exhibirá 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" exhibe um modelo sem a "trava"; o Quadro "B", com o fator limitativo. Vejamos as repercussões:

Processo n.º : 10882.000028/00-41

Acórdão n.º : 107-06.699

QUADRO "A" – sem existência da "trava"

HISTÓRICO	PER.INICIA L "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.INICIA L "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 Exercício	50,00	42,50	42,50	42,50	177,50
QUADRO "B"					
Resultado do Exercício	44,75	44,75	44,75	43,25	177,50
DIFERENÇA ("A" - "B")	5,25	(2,25)	(2,25)	(0,75)	- 0 -

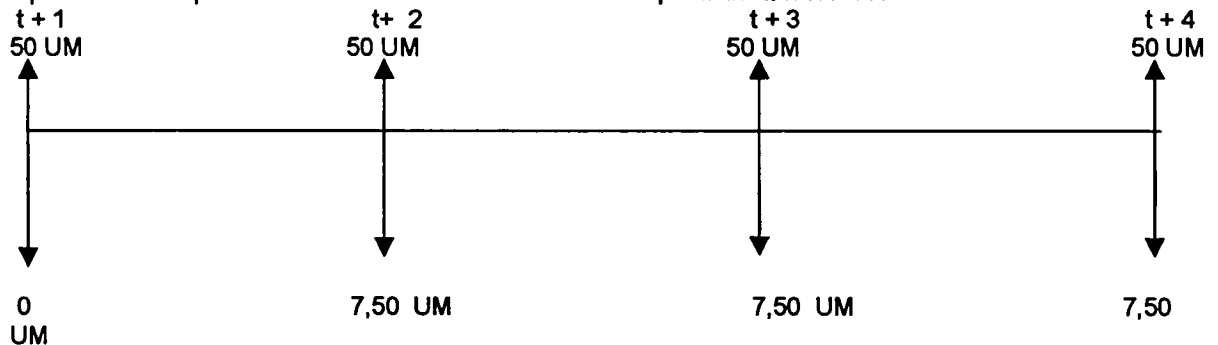
Por fim, na tabela que se segue, demonstrar-se-á o reflexo das variáveis no Resultado Acumulado dos períodos.

QUADRO "E"

HISTÓRICO	"t + 1"	"t + 2"	"t + 3"	"t + 4"
QUADRO "A"				
Resultado Acumulado	-	42,50	85,00	127,50
QUADRO "B"				
Resultado Acumulado	(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 -

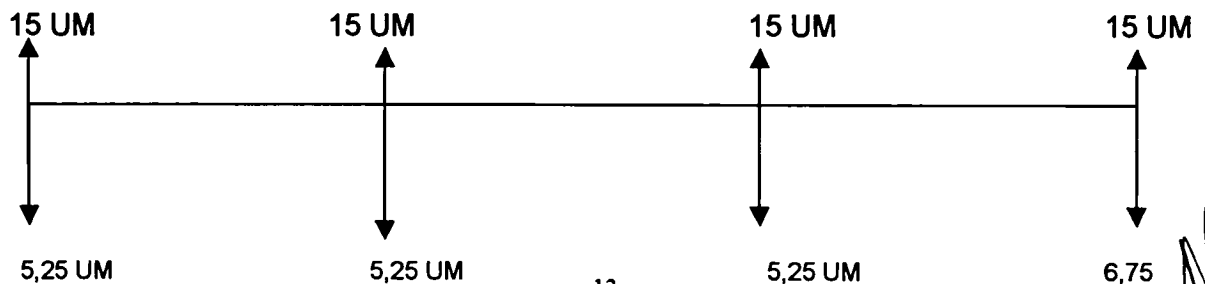
Podemos apresentar, para melhor facilitar a interpretação dos diversos quadros exibidos, um diagrama do tipo fluxo de caixa, onde, no ramo superior, encontram-se os valores referentes ao resultado do exercício (aumento patrimonial); no inferior, como um vazamento de recursos da empresa, a provisão do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



$$\therefore \Sigma (0 + 7,50 \text{ UM} + 7,50 \text{ UM} + 7,50 \text{ UM}) = 22,50 \text{ UM}$$

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".



Processo n.º : 10882.000028/00-41
Acórdão n.º : 107-06.699

$\therefore \Sigma (5,25 \text{ UM} + 5,25 \text{ UM} + 5,25 \text{ UM} + 6,75 \text{ UM}) = 22,50 \text{ UM}$

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", $(7,50 \text{ UM} - 5,25 \text{ UM})$. 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, $0,10 = 0,30 \times 3 = 0,90$. $\therefore 1 - 0,90 = 0,10$. (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. <u>Obs.:</u> 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	31.12.1997	Lei n.º 8.541/92, art. 12

Processo n.º : 10882.000028/00-41
Acórdão n.º : 107-06.699

	ao da apuração		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 Lein.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 (cinquenta 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:

Processo nº : 10882.000028/00-41
 Acórdão nº : 107-06.699

Ano-base ou Calendário Gerador do Estoque do Prejuízo Fiscal	Estoque do Prejuízo Fiscal em 31.12.1994	REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS DA COMPENSAÇÃO DOS P.J. 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 haverá 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 respectivamente imediatos ou não, obedecido o % de participação dos estoques de 1993 e 1994) e do regime de tributação adotado.	A compensação ficará limitada a 30% do resultado ajustado (lucro real) com diferimento, por prazo indeterminado, de todos os resíduos.

Processo nº : 10882.000028/00-41
Acórdão nº : 107-06.699

Como se demonstrou, não se pode dar à temática da "trava" um tratamento simplista como se 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, conduziram 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 subsequentes, 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 $0,30 (X) \geq Y$, 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 31.12.1994, 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 arguição 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, extinguiu 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 sociedade, 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,

Processo nº : 10882.000028/00-41
Acórdão nº : 107-06.699

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 consumir 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.

C O N C L U S Ã O

Oriento o meu voto no sentido de se conceder provimento ao rogo recursal.

 Sala das Sessões - DF, em 09 de julho de 2002.


NEICYR DE ALMEIDA