



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Rmf-8

Processo nº : 11030.00223/2001-25
Recurso nº : 136.939
Matéria : IRPJ – EX:1997
Recorrente : ALCIDES S.MILANI CONSTRUÇÕES LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de : 29 DE JANEIRO DE 2004
Acórdão nº : 107-07.512

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. FATOR LIMITATIVO. ARGÜIÇÃO GENERALIZADA E EXACERBADA. DEMONSTRAÇÃO COM DOCUMENTOS HÁBEIS. ÔNUS DA PESSOA JURÍDICA. INEXISTÊNCIA. MERAS ALEGAÇÕES. IMPROCEDÊNCIA. A argüição de que a compensação do estoque de prejuízo fiscal 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 prejuízos fiscais havida em 31.12.1994 e seguinte. 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.

A inexistência da "trava" implicaria:

- a) se o prejuízo advir do período-base de 1990, perda integral à compensação, no início do ano-calendário de 1995; para a CSLL, falta de previsão legal para o exercício da compensação;
- b) se o prejuízo originar-se no ano-base de 1991, perda integral à compensação, em 1995, na hipótese de resultado ajustado negativo no período ou alteração do regime de tributação; renúncia parcial, se o lucro real for inferior ao estoque de prejuízo fiscal no derradeiro período-base;
- c) se o prejuízo fiscal originar-se no ano-calendário de 1993 ou 1994, perda ou não, condicionada à ocorrência, respectivamente, nos três ou quatro primeiros períodos-base subseqüentes (1995 a 1997 e 1995 a 1998) de resultados positivos e superiores aos prejuízos fiscais acumulados, e desde que não haja influência motivada por qualquer alteração no regime de tributação adotado.

A existência da "trava" traz, como conseqüência:

- a) efeito neutro, por inocuidade, quando o estoque de prejuízos fiscais for igual ou menor do que 30% (trinta por cento) do resultado corrente ajustado (lucro real);
- b) restituição, ao contribuinte, da faculdade de compensar - por tempo indeterminado - o prejuízo fiscal havido no ano-base de 1990 e, por impeditivos vários, não-aproveitado no resultado de 31.12.1994;
- c) diferimento, por prazo indeterminado, do estoque de prejuízos fiscais, independentemente do regime de tributação a que estiver

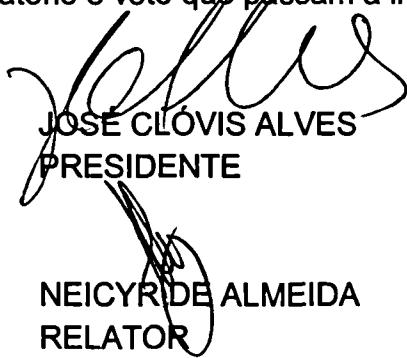
submetida a pessoa jurídica. Vale dizer: em qualquer hipótese haverá integral compensação, cuja celeridade estará submissa ao desempenho dos resultados positivos ajustados (lucro real). Quanto maiores os lucros, menores serão os períodos-base necessários para absorção integral dos prejuízos fiscais; e

d) perda da faculdade de a pessoa jurídica compensar, ao seu talante, o estoque de prejuízos fiscais havidos no ano-base de 1992, tendo em vista que, para esse período, a lei não estabeleceu limite temporal para o exercício da compensação.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO.FATOR LIMITATIVO. PREVALÊNCIA DA LEGISLAÇÃO ANTERIOR. OFENSA AO DIREITO ADQUIRIDO.INOCORRÊNCIA. O fator limitativo à compensação de prejuízos fiscais só se manifesta na hipótese de ocorrência de lucro líquido no exercício inferior a 30% do estoque de prejuízo fiscal. A compensação dos prejuízos fiscais 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 dos prejuízos fiscais. A base de cálculo anual deve coincidir com o fato gerador do imposto sobre a renda similarmente fundado em ocorrência anual para a espécie.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALCIDES S.MILANI CONSTRUÇÕES LTDA.

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



JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE



NEICYRDE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JOSÉ ANTONINO DE SOUZA (SUPLENTE CONVOCADO) e GUSTAVO CALDAS GUIMARÃES DE CAMPOS (PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL). Ausente, justificadamente, o Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO.

Processo nº : 11030.00223/2001-25
Acórdão nº : 107-07.512

Recurso nº : 136.939
Recorrente : ALCIDES S.MILANI CONSTRUÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

ALCIDES S.MILANI CONSTRUÇÕES LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela DRJ/SANTA MARIA/RS., que negara provimento às suas razões iniciais.

II – ACUSAÇÃO.

a) Imposto s/ a Renda das Pessoas Jurídicas

De acordo com as fls. 01 e seguintes, o crédito tributário – litigioso nessa esfera - lançado e exigível - decorre:

de compensação a maior de prejuízos fiscais havidos em períodos-base anteriores na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

Enquadramento legal: Lei n.º 8.981/95, art. 42, *caput*; e Lei n.º 9.065/95, arts. 12 e 15.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 01.03.2001 (AR de fls. 26), por via postal, apresentou a sua defesa em 26.03.2000, conforme fls. 27/51. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

Preliminarmente argüi a nulidade do lançamento por “ defeito formal na apuração do numerário, posto que o limite de 30% incide sobre a disponibilidade de um direito, e não sobre o direito mesmo, pois não faz senão restringir o fluxo normal do exercício deste, ao longo do tempo”; assevera que o limite à compensação, na forma prevista, fere o direito adquirido(por se tratarem de prejuízos consolidados antes da edição da lei limitadora), configura ofensa aos princípios constitucionais e a dispositivos do CTN, além de descharacterizar o

conceito de renda, valendo-se, ainda, da reprise da lei, vedada no sistema legal brasileiro. Ataca a questão como preliminar e como razão de mérito.

Acerca do princípio da capacidade contributiva, transcreve texto que delimita seu conceito, citando o § 1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988, e ressalta que o imposto de renda deve guardar consonância com o conceito de renda e proventos do art. 43 do CTN.

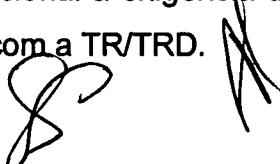
Quanto ao princípio da irretroatividade onerosa da lei, destaca os arts. 5º, XXXVI, e 150,III, "a", da Constituição Federal de 1988, faz remissão aos dispositivos legais que permitiam a compensação, afirma que o art. 15 da lei nº 9.065, de 1995, não os revogou, mas apenas os limitou, segundo a regra de vigência disposta em seu art. 18, concluindo que em 01.01.1995 estava sob a égide de legislação anterior que permitia a livre compensação, a qual a lei nº 8.981/95 pretendeu modificar.

Em relação aos princípios da legalidade e da publicidade tributárias, argüi que a lei relativa a determinado tributo não pode refugir da regra matriz de incidência constante da constituição ou de lei complementar, assinalando que, no caso do Imposto sobre a Renda, a compensação de prejuízos é inerente ao conceito de resultado tributável, pois do contrário estar-se-á tributando o patrimônio em vez de renda. Alega, também, que a atribuição de novos conceitos aos institutos de direito privado é defesa pelo art. 110 do CTN.

Aduz que, o limite de compensação de trinta por cento além de corresponder à criação de empréstimo compulsório, que só pode ocorrer por lei complementar, ofende ao princípio da garantia de propriedade, inserto no art. 5º, XXII e LIV, tendo em vista que onera o seu patrimônio e da anterioridade.

Sobre a SELIC, alega a sua ilegalidade, por ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da moralidade da administração pública e, ainda, por violar os arts. 161, § 1º, 144 e 203 do CTN.

Cita o art. 161 do CTN, não admitindo que a determinação de cobrança pela taxa SELIC, tenha cumprido a ressalva prevista para cobrança de percentual diverso ao limite de 1% ao mês, que, em consonância com o § 3º do art. 192 da CF/88, somente permitiria a exigência por percentuais a ele inferiores. Conclui ser inconstitucional a exigência de juros de mora com base na taxa SELIC, assim como ocorreu com a TR/TRD.



Acrescenta que a taxa SELIC tem natureza remuneratória, contrária à de natureza moratória e compensatória admitida pelo CTN; e que não há ilícito fiscal para imposição de multa.

IV – A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 224/231, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 383, de 7 de dezembro de 2001, assim sintetizada em suas ementas:

Assunto:Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 1996

NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO.

No ano-calendário de 1996, a compensação de prejuízos fiscais, inclusive os apurados até 31.12.1994, está limitada em 30% do lucro líquido ajustado.

LUCRO INFLACIONÁRIO

Por expressa determinação legal, deve ser adicionado, na apuração do lucro real, o valor correspondente a, no mínimo, 10% do lucro inflacionário acumulado.

MULTA DE OFÍCIO

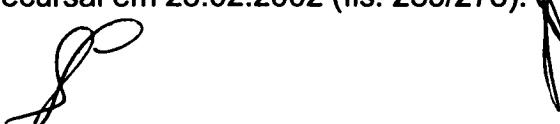
Na constituição do crédito tributário pela autoridade fiscal, em face de infração à legislação tributária, é correta a aplicação da multa de lançamento de ofício.

JUROS DE MORA.TAXA SELIC.

Incidem juros de mora com base na taxa SELIC, em relação aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional.

VI – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada, em 29.01.2002, por via postal (AR de fls. 234), apresentou o seu feito recursal em 28.02.2002 (fls. 235/278).



VII – AS RAZÕES RECURSAIS

Preliminarmente, ancorada no princípio do direito adquirido, alega que a autoridade julgadora olvidou esse primado.

No mérito, constata-se outra ilegalidade na aplicação da penalidade no montante de 50% e 75%, tendo em vista que a atual legislação que rege a matéria de acréscimos moratórios, qual seja a Lei n.º 9.430/96, em seu art. 61, estabelece o percentual máximo da multa a ser aplicado. Transcreve o referido artigo.

A lei menos gravosa deve atingir o lançamento efetuado em momento anterior a sua edição, até porque o art. 5.º, inciso XL, da CF/88, dispõe que “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu.”

A ilegalidade reside, portanto, no fato de que a Recorrida, em total afronta ao art. 144 do CTN, que entre nós tem força de lei complementar, deixou de aplicar penalidade menos severa (ou seja de 20%) 01.09.1995 a 30.09.1995, 01.12.1995 a 31.12.1995 por ocasião do julgamento do presente processo.

No mais, ainda que sob outras vestes verbais, reproduz, essencialmente, embora com maiores desdobramentos, o que já fora atacado em sua peça vestibular.

Por fim, que se julgue improcedente a exigência.

VIII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 279 promove o arrolamento de bens devidamente acolhido pela autoridade da Delegacia da Receita Federal conforme assentado às fls. 291.

É O RELATÓRIO.



VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o.

1. FATOR LIMITATIVO À COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO

Nesse foro debate-se a autuada pela inobservância do limite de 30% na compensação dos prejuízos fiscais nos três primeiros trimestres do ano-calendário de 1997, e no primeiro trimestre de 1998. Assinala que a limitação imposta ofende o princípio da capacidade contributiva e os princípios da legalidade e da tipologia tributárias.

Para responder às questões formuladas, colaciono, a seguir, trabalho da minha lavra, e que tem conduzido os meus votos nessa ambiência:

O FATOR LIMITATIVO À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS OPERACIONAIS EXTENSIVO À BASE DE CÁLCULO NEGATIVA VERSUS A SISTEMÁTICA VIGENTE ATÉ 31.12.1994.

I - COMENTÁRIOS INICIAIS

Não obstante a Medida Provisória nº 812, de 30 de dezembro de 1994 (D.O.U. de 31.12.1994), convertida na Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, já se encontrar distante de nós - desde a sua publicação - algo em torno de oito 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 nº 8.981/95, com as alterações ampliadoras dos arts. 15 e 16 da Lei nº 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:

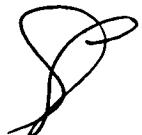
II – OS QUESTIONAMENTOS LITIGIOSOS MAIS PRESENTES

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 (exceto para a Contribuição Social sobre o Lucro –CSSL, em face de falta de previsão legal à compensação),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 $0,30 X > Y \Rightarrow$ a compensação será integral e imediata
- 2.^a. Se $0,30 X = Y \Rightarrow$ a compensação será igualmente integral e instantânea
- 3.^a. Se $0,30 X < Y \Rightarrow$ 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 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”: $0,3333333 + 0,6666666 = 1$.

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	$0,30 X=Y \Rightarrow 0,30 (50 UM) = Y = 15UM \Rightarrow 0,30 (50 UM) = 15 UM \Rightarrow 01$ período - base		
02	$0,40 X=Y \Rightarrow 0,40 (50 UM) = Y = 20UM \Rightarrow 0,30 (50 UM) = 15 UM \Rightarrow 01$ período-base + fração de 0,3333...		
03	$0,50 X=Y \Rightarrow 0,50 (50 UM) = Y = 25UM \Rightarrow 0,30 (50 UM) = 15UM \Rightarrow 01$ período-base + fração de 0,66666...		
04	$0,60 X=Y \Rightarrow 0,60 (50 UM) = Y = 30UM \Rightarrow 0,30 (50 UM) = 15UM \Rightarrow 02$ períodos-base "cheios"		
05	$0,70 X=Y \Rightarrow 0,70 (50 UM) = Y = 35UM \Rightarrow 0,30 (50 UM) = 15UM \Rightarrow 02$ períodos-base + fração de 0,3333...		
06	$1 . X=Y \Rightarrow 1 . (50 UM) = Y = 50UM \Rightarrow 0,30 (50 UM) = 15UM \Rightarrow 03$ períodos-base + fração de 0,3333...		
07	$1,50 X=Y \Rightarrow 1,50 (50 UM) = Y = 75UM \Rightarrow 0,30 (50 UM) = 15UM \Rightarrow 05$ períodos-base "cheios"		
08	$2 . X=Y \Rightarrow 2 . (50 UM) = Y = 100UM \Rightarrow 0,30 (50 UM) = 15UM \Rightarrow 06$ períodos-base + fração de 0,3333...		
09	$2,50 X=Y \Rightarrow 2,50 (50 UM) = Y = 125UM \Rightarrow 0,30 (50 UM) = 15UM \Rightarrow 08$ períodos-base + fração de 0,6666...		
10	$3 . X=Y \Rightarrow 3 . (50 UM) = Y = 150UM \Rightarrow 0,30 (50 UM) = 15UM \Rightarrow 10$ períodos-base "cheios"		
11	$3,50 X=Y \Rightarrow 3,50 (50 UM) = Y = 175UM \Rightarrow 0,30 (50 UM) = 15UM \Rightarrow 11$ períodos-base + fração de 0,3333...		
12	$4 . X=Y \Rightarrow 4 . (50 UM) = Y = 200UM \Rightarrow 0,30 (50 UM) = 15UM \Rightarrow 13$ períodos-base + fração de 0,6666...		
13	$4,50 X=Y \Rightarrow 4,50 (50 UM) = Y = 225UM \Rightarrow 0,30 (50 UM) = 15 UM \Rightarrow 15$ períodos-base "cheios"		
14	$5 . X=Y \Rightarrow 5 . (50 UM) = Y = 250UM \Rightarrow 0,30 (50 UM) = 15UM \Rightarrow 16$ 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"
$0,60 X < Y \leq 0,70 X$	$\Rightarrow 02$ períodos + fração
$0,70 X < Y \leq 0,80 X$	$\Rightarrow 03$ períodos + fração
$0,80 X < Y \leq 0,90 X$	$\Rightarrow 03$ períodos "cheios"
$0,90 X < Y \leq 1 . X$	$\Rightarrow 03$ períodos + fração
$1 . X < Y \leq 1,50 X$	$\Rightarrow 03$ períodos + fração
$1,50 X < Y \leq 2 X$	$\Rightarrow 05$ períodos "cheios"
$2 X < Y \leq 2,50 X$	$\Rightarrow 06$ períodos + fração
$2,50 X < Y \leq 3 X$	$\Rightarrow 08$ períodos + fração
$3 X < Y \leq 3,50 X$	$\Rightarrow 10$ períodos "cheios"
$3,50 X < Y \leq 4 X$	$\Rightarrow 11$ períodos + fração
$4 X < Y \leq 4,50 X$	$\Rightarrow 13$ períodos + fração
$4,50 X < Y \leq 5 X$	$\Rightarrow 15$ períodos "cheios"
$5 X < Y \leq 5,50 X$	$\Rightarrow 16$ 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 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.
- iv - o resultado do exercício será igual ao lucro real (lucro líquido ajustado).
- v -nem um outro tributo ou contribuição será devido, salvo o Imposto sobre a Renda/P.J., 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 "

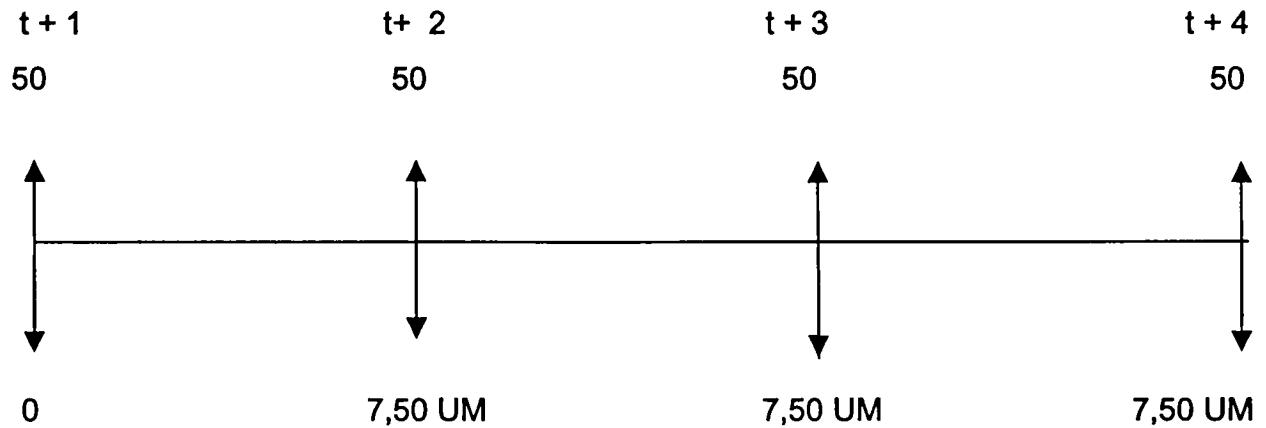
HISTÓRICO	"t + 1 "	"t + 2 "	"t + 3 "	"t + 4 "	
QUADRO "A"					
Resultado Acumulado	-	42,50	85,00	127,50	
QUADRO "B"					
Resultado Acumulado	(5,25)	39,50	84,25	127,50	
DIFERENÇA ("A" - "B")	(5,25) = (0 - 5,25)	3,00 = (10,50 - 7,50)	0,75 = (15,75 - 15,00)	- 0 -	

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.

~~XX~~

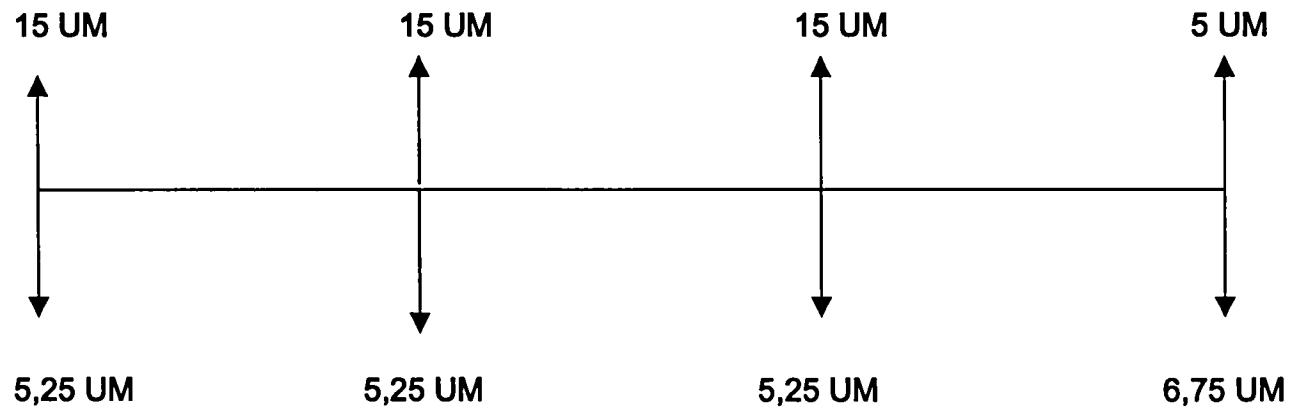


Fluxo "A " – Desempenho do Resultado do Exercício e da Provisão do IRPJ, na hipótese de não-prevalência da "trava". Fluxo construído a partir do Quadro "A"



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

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 ".



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

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 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, $0,10 = 0,30 \times 3 = 0,90 : 1 - 0,90 = 0,10$. (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. Não havia, até a edição da Lei 8.383/91, art.44, par. único, previsão legal para o exercício da compensação da base de cálculo negativa da CSSL.
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 art. 40, § 2.º do Decreto 332/91 (Diferença IPC/BTNF)
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:

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'S. P.', is positioned above a small, faint, handwritten number '11'.

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 compensação de 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 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.

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 nº 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 inócuia – 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 à 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;
- 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, ofensa ao direito adquirido e aos princípios da capacidade contributiva, da legalidade e da tipologia (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.

Eis uma reflexão diária, na minha ótica, que se impõe aos estudiosos do assunto e aos que pretendem se opor à legislação atual.

Item que se nega provimento.

2. Lucro Inflacionário Acumulado Realizado a Menor

Argumenta no sentido de que o lucro inflacionário é uma ficção que extrapola os limites de incidência do fato gerador do imposto sobre a renda, previsto no art. 43, caput, do CTN e, em consequência, a exigência de imposto sobre o valor do lucro inflacionário realizado gera cobrança ilegal de tributo.

Assevera que a exigência de imposto sobre a renda calculado sobre o lucro inflacionário está em dissonância, não só com o disposto no art. 43 do CTN, como, ainda, com os arts. 153, inciso II e 195, inciso I, da CF/88, além de violar os princípios da capacidade contributiva, da igualdade na tributação e, finalmente, o da não imposição de tributos com efeito de confisco, conclui.

Inicialmente estou convencido que a recorrente labora em equívoco de lógica contábil-fiscal.

O reconhecimento de uma parcela do lucro inflacionário acumulado se materializa de forma extracontábil. Vale dizer: através de adição ao lucro líquido do exercício.

Contrariamente ao que alega a insurgente, essa exigência decorre do princípio de que a neutralidade inflacionária deve permear as demonstrações financeiras, máxime os resultados tributáveis dos exercícios.

Ora, o lucro inflacionário diferível (a realização ou é pelo mínimo ou consoante o valor efetivo em razão das baixas do ativo) nada mais é do que a porção da correção monetária credora – de forma prevalecente - constante do resultado do mesmo exercício onde é gerado o respectivo lucro inflacionário. Ao invés de se tributar esse percentual, plenamente, no exercício corrente, a legislação permitiu o seu diferimento de forma ilimitada até 1964. Enquanto isso, o resultado contábil – ente do patrimônio líquido -, prenhe das correspondentes correções credoras promovia, na outra mão, despesa de correção monetária integral dedutível para efeitos do Imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro.

Ademais, note-se, que a mesma correção monetária que se deságua no lucro inflacionário também permite a correção dos custos de depreciação, e minimiza, em termos reais, um presumível lucro não operacional pela via da depreciação acumulada do bem.

Portanto, a exclusão da correção monetária credora ou a sua não tributação, além de comprometer todas as demonstrações financeiras, ressuscitando o repudiado nominalismo monetário, implicaria, também, maior tributação pela redução dos efeitos da correção monetária devedora sobre um patrimônio líquido menor.

3. Da Taxa de Juros SELIC

Sobre a limitação dos juros de mora a 12% ao ano por força da Lei n.º 8.383/91 e artigo 192 da Constituição Federal de 1988, merecem reparos as arguições da recorrente:

O Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, reportando-se à data da ocorrência do fato gerador, conforme dispõe o seu artigo 142. Já o parágrafo 1º do artigo 161 estabelece que os juros serão calculados à taxa de 1%, se outra não for fixada em lei. A Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia para Títulos Federais – SELIC - (art. 13 da Lei n.º 9.065/95), é uma taxa de juros fixada por lei e com vigência a partir de abril de 1995 (art. 18 da Lei n.º 9.065/95); por conseguinte, não há qualquer lesão ao artigo 192, § 3º da Constituição Federal, pois, este dispositivo, além de não ser auto aplicável, refere-se, tão-somente, aos empréstimos concedidos por instituições financeiras aos seus clientes.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção, firmou o entendimento de que é pacífico de que a taxa SELI incide, por exemplo, na repetição de indébito. No REsp 332612, de 19.11.2001, relator o Eminentíssimo Ministro Garcia Vieira, colaciona-se de sua notável ementa, versando sobre a cumulatividade da taxa SELIC com outros índices, o seguinte trecho:

Na repetição de indébito, este Superior Tribunal de Justiça decidiu, em reiterados precedentes, que, a partir de janeiro de 1.992, os créditos tributários devem ser reajustados pela UFIR, que será aplicada até 31/12/95, quando então é substituída pela SELIC, sendo, portanto, indevida a adoção do IGP-M nos meses de julho e agosto de 1.994.

Estabelece o parágrafo 4º do artigo 3º da Lei nº 9.250/95 que a restituição do indébito será acrescida de juros equivalentes à taxa SELIC, calculados a partir de 1º de janeiro de 1.996 até o mês anterior ao da restituição.

A taxa SELIC reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário e se compõe em taxa de juros reais e taxa de inflação no período considerado e não pode ser aplicada, cumulativamente, com outros índices de reajustamento.

Declina, por outro lado, de qualquer apreciação do caráter constitucional dessa taxa, tendo em vista que tal competência acha-se confinada nas ilustres hostes do eminentíssimo Supremo Tribunal Federal. E esse Egrégio sodalício ainda não se manifestou acerca do assunto.

Concluindo, infere-se que, em matéria tributária, a exigência dos juros de mora com base em taxas flutuantes de mercado, além de não encontrar qualquer óbice de natureza constitucional, atua, por outro lado, como fator dissuasório da inadimplência fiscal ao impedir que o particular, utilizando-se do expediente de atrasar o adimplemento de suas obrigações tributárias, refugie-se no mercado especulativo financeiro, locupletando-se à custa de outros seguimentos sociais vulneráveis e do erário público. Estou convencido, pois, não ser, ao reverso, a melhor interpretação do dispositivo constitucional o aqui colacionado pela recorrente.

4. Da Multa de Ofício

Novamente labora em equívoco a insurgente ao invocar o art. 61 da Lei n.º 9.430/96.. A multa de ofício perpetrada, conforme consta de fls. 138/143 foi da

ordem de 75% (setenta e cinco por cento), com amparo no art. 44, § 3º da Lei nº 9.430/96. A invocação do art. 61 da mesma lei, conforme se retira de suas prescrições, contempla tão-somente a cominação de penalidade para os casos de inadimplência em relação aos tributos declarados e impagos.

Sobre a argüição da recorrente de tratar-se a tributação infilgência confiscatória, creio, igualmente, incorrer aquela em equívoco interpretativo da Norma Constitucional.

O artigo 150, IV, da Carta Magna proíbe a existência de tributos com caráter confiscatório, não atingindo este comando legal as *penalidades*. Estas têm aplicação excepcional, no caso de infrações à legislação tributária e não são encargos perenes para ter o condão de inviabilizar ou comprometer as existências econômica e financeira da empresa; aqueles, infere-se, juridicamente inconfundíveis com penalidade, como se retira do artigo 3º do CTN – nuclear e fundante do conceito de tributo.

A multa, contrariamente ao entendimento da contribuinte, tem o caráter penitencial e decorre de lei.

O princípio constitucional da imposição penal, cujo caráter é agressivo, tem o condão de compelir a contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade.

5. Das Ofensas aos demais Princípios Constitucionais

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. *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.

A súmula 473 do egrégio STF colacionada às fls. 71 pela defendant, não tem como destinatária a Autoridade Julgadora, mas aqueles que norteiam os desígnios do ente tributante, a quem cabe anular os seus próprios atos. Sobre o não enfrentamento das questões de constitucionalidade, pela autoridade monocrática, vale citar, “data-vênia”, as contrarrazões 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 eficaz 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.

Ademais, o tributo subsumido que está ao princípio da legalidade, curva-se, num Estado Democrático de Direito, à lei editada pelo poder legislativo (artigo 48, inciso I da CF/88), consentida pela maioria de seus mandatários (artigo 1º, § único da CF/88). Existente, cumpre, por outro lado, à administração tributária exercitá-la – irrestritamente, conforme os seus postulados.

Processo nº : 11030.000223/2001-25
Acórdão nº : 107-07.512

C O N C L U S Ã O

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

Sala das Sessões - DF, em 29 de janeiro de 2004.

NEICYR DE ALMEIDA

