



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 10680.016134/2001-83  
**Recurso nº** 146.837 Voluntário  
**Matéria** IRPJ -Ano-calendário de 1996  
**Acórdão nº** 101-96.785  
**Sessão de** 25 de junho de 2008  
**Recorrente** Banco Mercantil do Brasil S/A  
**Recorrida** 3ª Turma da DRJ em Belo Horizonte - MG.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -  
IRPJ**

Ano-calendário: 1996

Ementa: CSLL DEDUZIDA A MAIOR NA APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO E NÃO ADICIONADA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. Comprovado, mediante diligência fiscal, que a repercussão tributária foi neutralizada por ajuste na declaração, não subsiste a exigência.

JUROS PAGOS OU CREDITADOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO- No ano calendário de 1996, a dedutibilidade, como despesa financeira, do valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, a título de remuneração do capital próprio, estava limitada a cinquenta por cento do lucro líquido correspondente ao período-base do seu pagamento ou crédito, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que fosse maior.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA..- Constatado que o contribuinte compensou, a título de imposto recolhido com base na receita bruta e acréscimos, valor superior ao efetivamente pago, correto o auto de infração que reduz a compensação e, conseqüentemente, o saldo negativo do imposto apurado.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para cancelar a matéria tributável correspondente ao item 1 do auto de infração, no valor de R\$ 8.934.505,69, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTÔNIO PRAGA  
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR, CAIO MARCOS CÂNDIDO, JOSÉ RICARDO DA SILVA, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, VALMIR SANDRI e ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA.



## Relatório

Cuida-se de recurso interposto por Banco Mercantil do Brasil S/A., em face da decisão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte, que julgou procedente o auto de infração lavrado para exigir Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) relativo ao ano-calendário de 1996.

A fiscalização acusa o contribuinte de ter cometido as seguintes irregularidades:

1- Excesso de dedução de despesa referente a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), uma vez que na Ficha 11 da DIRPJ/97, apurou valor devido de CSLL de R\$ 2.110.002,26, (ficha 11 – linha 22), mas deduziu, como despesa de CSLL, (ficha 6 linha 2), o valor de R\$ 11.044.507,95..

| Fato Gerador | Valor Tributável ou Imposto |
|--------------|-----------------------------|
| 31/12/1996   | 8.934.505,69                |

2- Dedução de despesa de juros sobre o capital próprio em valor superior ao permitido pela legislação, uma vez que na ficha 6– linha 12 da DIRPJ/97 foi lançada, como despesa de juros sobre o capital próprio, a quantia de R\$ 31.625.000,00, montante que engloba o imposto de renda retido na fonte (IRRF) no valor de R\$ 4.125.000,00, assumido pelo contribuinte, nos termos do art. 29 da IN/SRF nº 11/96. Assim, o valor dos juros sobre o capital próprio creditado foi de R\$ 27.500.000,00.

| Fato Gerador | Valor Tributável ou Imposto |
|--------------|-----------------------------|
| 31/12/1996   | 4.777.303,52                |

3. Compensação a maior de imposto recolhido com base na receita bruta e acréscimos, uma vez que foi deduzida a quantia de R\$ 7.293.538,18 (ficha 8 – linha 11), superior ao valor correto a ser deduzido, conforme planilha.

| Fato Gerador | Valor Tributável ou Imposto |
|--------------|-----------------------------|
| 31/12/1996   | 99.969,28                   |

## IMPUGNAÇÃO

Em impugnação tempestiva o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:

### 1. Quanto à CSLL deduzida a maior do lucro líquido:

Do valor autuado de R\$ 8.934.505,69, uma parcela refere-se aos ajustes efetuados na base de cálculo da CSLL quando do preenchimento da declaração de rendimentos, no valor de R\$ 3.329.345,18, e o restante de R\$ 5.605.160,51, refere-se à realização de crédito tributário de imposto de renda sobre adições temporárias, valor esse que já havia sido tributado quando da constituição do referido crédito tributário, como explica:

Postula que, caso não acolhida a anulação total do lançamento, em relação ao valor de R\$ 3.329.345,18 somente podem ser exigidos encargos moratórios pela postergação do imposto de renda de 31/12/1996 para 31/03/1997.

## **2. Quanto aos Juros sobre o Capital Próprio:**

Afirmou não ter desrespeitado o limite de dedutibilidade, manifestando entendimento de que, embora a base de cálculo dos juros seja o valor das contas do patrimônio líquido, a dedutibilidade no IRPJ está limitada a 50% do valor do lucro líquido contábil do próprio período-base, antes da despesa com os juros, ou 50% dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros, o que fosse maior

Argumentou que a expressão “lucros acumulados”, prevista expressamente, deve ser entendida como todo e qualquer resultado positivo de anos anteriores computados em conta de patrimônio líquido. Defendeu a tese de identidade da natureza e origem das reservas de lucros com os lucros acumulados.

Invocou o inc. III, do art. 150, da Constituição Federal de 1988, para concluir que seria descabida a alegação de que a Lei nº 9.430, de 1996, não poderia alcançar os fatos geradores praticados em 1996.

Alegou que a eficácia dilatada (*vacatio legis*) serve para proteger o contribuinte e não deve prejudicá-lo, ainda mais em se tratando de dispositivo meramente interpretativo, e que a eventual consideração de sua retroatividade também está protegida pelo art. 106 do CTN.

## **DECISÃO**

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção da exigência tributária, conforme acórdão cuja ementa tem a seguinte redação:

*Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1996*

**ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.**

**CSLL DEDUZIDA A MAIOR NA APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO E NÃO ADICIONADA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.**

*Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período-base somente os valores cuja dedução seja expressamente autorizada pelo Regulamento do Imposto de Renda e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período-base; bem como os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Regulamento do imposto de renda, não sejam computados no lucro real.*

**JUROS PAGOS OU CREDITADOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO (A PARTIR DE 1996).**

*No ano calendário de 1996, o limite, para fins de dedutibilidade, como despesa financeira, do valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, a título de remuneração do capital próprio, foi de*

*15*

*cinquenta por cento do lucro líquido correspondente ao período-base do seu pagamento ou crédito, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que fosse maior.*

**COMPENSAÇÃO INDEVIDA.**

**COMPENSAÇÃO A MAIOR DE IMPOSTO RECOLHIDO COM BASE NA RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS.**

*Constatado que o contribuinte efetuou compensação a maior do imposto recolhido com base na receita bruta e acréscimos, afigura-se cabível o lançamento de ofício.*

*Lançamento Procedente*

**RECURSO**

Ciente da decisão de primeiro grau em 25/05/2005 (fls. 199) e com ela não se conformando, o contribuinte ingressou com recurso voluntário em 24/06/2005, alegando, em síntese, o seguinte:

**1 – Compensação a maior de imposto recolhido com base na receita bruta e acréscimos**

Que informou na ficha 08 – linha 11 da declaração o valor de R\$ 7.293.538,18 e não o valor pago durante o período, no total de R\$ 7.193.568,90. Conforme pode ser verificado na linha 14 da mesma ficha, foi apurado saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 4.757.885,18, mas o valor correto do saldo negativo que deveria ter sido apurado na declaração é de R\$ 4.657.916,53. Os controles da compensação do referido saldo negativo (Anexo I) demonstram que houve erro no preenchimento da declaração de rendimentos, pois o valor do crédito utilizado foi exatamente o saldo que deveria ser apurado na declaração de R\$ 4.657.916,53. As compensações do referido saldo negativo também podem ser comprovadas através das DCTFs apresentadas nos períodos seguintes;

Que houve apenas mero erro de preenchimento, pois o valor utilizado para compensar os débitos apurados nos períodos subsequentes foi deduzido da diferença informada a maior na linha 11 da ficha 08.

**2 – CSLL deduzida a maior do lucro líquido**

Que o valor da despesa de CSLL lançada na ficha 06, linha 28 da declaração e deduzida no lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ foi de R\$ 11.044.507,95, mas o valor da contribuição apurada na linha 22 da ficha 11 foi de R\$ 2.110.002,26. Portanto, a fiscalização presumiu a dedução indevida de R\$ 8.934.505,69;

Que o valor autuado de R\$ 8.934.505,69, compreende ajustes no valor de R\$ 3.329.345,18, efetuados na base de cálculo da CSLL quando do preenchimento da declaração de rendimentos, e o restante de R\$ 5.605.160,51 refere-se a adições temporárias. A respeito dessas parcelas, esclarece:

*VF*

Quanto ao ajuste de R\$ 3.329.345,18

Que apurou a CSLL no ano-base de 1996 no valor de R\$ 5.439.347,44 e registrou o valor da provisão a débito de despesa. Ao preencher a declaração de rendimentos ano-base 1996, verificou que foram efetuadas adições e exclusões indevidas ou a maior na apuração da CSLL. Depois de efetuados os ajustes necessários à base de cálculo, a CSLL apurada montou em R\$ 2.110.002,26. Em decorrência desses ajustes o cálculo inicial da CSLL apontava valor apurado a maior no montante de R\$ 3.329.345,18, que foi objeto de ajustes no próprio formulário da DIPJ;

Que, para fins contábeis, não foi possível efetuar a reversão da provisão para CSLL no resultado do próprio período de 1996, pois no momento em que se verificou a necessidade de efetuar os referidos ajustes já havia encerrado o prazo para fechamento do balanço patrimonial de 31.12.1996. Dessa forma, procedeu a reversão contábil da provisão no resultado do exercício de 31.03.1997, conforme determinação do BACEN. Não obstante o lançamento contábil da reversão da provisão ter ocorrido somente no exercício seguinte, efetuou a tributação dos referidos ajustes no próprio ano-base de 1996, além de considerar a reversão como receita tributável no ano-base de 1997;

Que, conforme se verifica através do razão da conta do ativo correspondente ao crédito tributário e à sua contrapartida na conta de despesa de CSLL (Anexo III), o valor do crédito tributário da CSLL que deveria ser excluído do lucro real do ano-base de 1996 era de R\$ 28.428.609,61. No entanto, o LALUR (Anexo II) demonstra que foi excluído o valor de R\$ 25.099.264,43, líquido dos ajustes da despesa de CSLL revertida no exercício seguinte ( $28.428.609,61 - 3.329.345,18 = 25.099.264,43$ ). De fato, a parcela da despesa de CSLL de R\$ 3.329.345,18 foi lançada na ficha 06, linha 28 da declaração e deduzida do lucro líquido do período, todavia, foi oferecida à tributação do IRPJ através da exclusão a menor do crédito tributário, ou seja, pelo seu valor líquido. Portanto, pode-se verificar que, na realidade, o que ocorreu foi a tributação em duplicidade nos períodos de 1996 e de 1997;

Realização do crédito tributário de CSLL sobre adições temporárias no valor de R\$ 5.605.160,51

Que nos anos-calendário de 1995 e 1996, reconheceu contabilmente crédito tributário de CSLL sobre provisões indedutíveis que serão objeto de exclusão futura quando de sua reversão (adições temporárias). Portanto, foi constituído um ativo diferido lançado em conta de receita no resultado, representando o direito que irá se realizar em exercícios seguintes, na medida em que ocorrer a reversão contábil das provisões tributadas em períodos anteriores;

Que constituiu crédito tributário no período-base de 1995 e registrou em conta de receita o valor de R\$ 11.429.229,03. Em 1996, o referido crédito tributário foi baixado contabilmente contra despesa e foi constituído um novo saldo no valor de R\$ 28.428.609,61, ocorrendo um efeito (acréscimo) líquido no ano de R\$ 16.999.380,58. Nesse período foi registrada despesa de CSLL no valor de R\$ 5.439.347,44 (R\$ 2.110.002,26 de provisão efetiva de CSLL + R\$ 3.329.345,18, de provisão contabilizada indevidamente em 1996 e ajustada na DIPJ);

Que o critério adotado pelo recorrente para registrar o crédito tributário é o de realizar o crédito constituído no período anterior, constituir novo crédito do período atual,

equalizando as contas de resultado (despesa de CSLL e/ou receita de reversão de provisão – vide Anexo III, quadro movimentação das contas de resultado). No exercício de 1996, encontra-se registrado na conta de “Receita de Reversão de Provisão” o valor de R\$ 22.604.541,09 (DIPJ – ficha 06-10) e na conta “Despesa de Provisão para CSLL” o valor de R\$ 11.044.507,95 (DIPJ ficha 06-28), apurando-se o efeito líquido no resultado do período de R\$ 11.560.033,14;

Que, ao apurar o lucro real do ano-calendário de 1996, adicionou no cálculo do IRPJ a realização do crédito tributário constituído em 1995 no valor de R\$ 11.429.229,03, lançado na conta de despesa de CSLL, conforme LALUR e razão em anexo. O valor do crédito tributário do primeiro semestre de 1996 de R\$ 22.604.541,09, foi computado como receita tributável do período, conforme linha 10 da Ficha 06 da DIPJ e do Razão anexo. O novo saldo do crédito tributário constituído em 31.12.96, foi excluído do lucro real, conforme LALUR. Portanto, o valor de R\$ 5.605.160,51 ( $11.429.229,03 + 22.604.541,09 - 28.428.609,61$ ), registrado na conta de despesa de CSLL e informado na linha 28, Ficha 06, com computado no lucro real do período. Note-se que o valor da diferença apontada pelo fisco no montante de R\$ 8.934.505,69 foi totalmente computado na determinação da base de cálculo do IRPJ no ano-calendário de 1996;

Que, portanto, é completamente descabida a cobrança do crédito tributário aqui discutido, pois não houve dedução indevida na apuração do IRPJ no período-base de 1996. A diferença entre a despesa da CSLL contabilizada e a CSLL apurada na declaração de rendimentos foi computada no lucro real para anular o efeito da despesa registrada a maior, conforme se comprova através dos documentos. Na eventualidade de restar alguma dúvida, devem os presentes autos ser baixados em diligência, de forma a sanar eventuais dúvidas ainda existentes.

### **3- Do limite de dedutibilidade dos Juros sobre Capital Próprio**

Que considerou o valor das reserva de lucros de períodos anteriores para fins de apuração do limite de dedutibilidade dos JCP a ser distribuído. No entanto, o fisco entendeu que no período-base de 1996, não havia permissão para a imputação das reservas de lucros no cálculo do limite de dedutibilidade dos citados juros;

Que a norma legal permitia ao recorrente deduzir, no máximo, a despesa financeira com juros sobre o capital próprio que fosse inferior a 50% do lucro líquido do período, antes da provisão para IRPJ e da própria despesa ou inferior a 50% do saldo de lucros acumulados, somados à reserva de lucros de períodos anteriores;

Que somente com a edição da IN SRF 093/97, foi explicitado o entendimento da SRF quanto à existência de limites máximos ou mínimos entre as condutas alternativas, tendo sido eleito o critério de alternativas mínimas para o limite de dedutibilidade, o que equivale a alternativas máximas para o efeito de dedução;

Que não há dúvidas de que a redação anterior à citada IN não continha, expressamente, a expressão “reserva de lucros” como integrante da base de cálculo do limite de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio. Entretanto, também não há dúvidas de que o auto de infração capitulou como norma infringida o art. 9º, § 1º, com a redação do art. 77 da Lei 9430/96. Também não restam dúvidas de que a expressão “lucros acumulados” deve ser entendida como todo e qualquer resultado positivo de anos anteriores computados em conta de

patrimônio líquido destinada a preservar os direitos dos sócios e acionistas à percepção de remuneração sobre o capital, seja através de dividendos, seja através de juros sobre o capital próprio;

Que a origem das reservas de lucros tem a mesma identidade da natureza com os lucros acumulados. Depreende-se do próprio § 1º do art. 9º, da Lei 9249/95, que a limitação imposta à dedutibilidade dos juros tem o sentido de incentivar a remuneração do PL somente quando a empresa apresente a situação de lucro;

Que a própria Lei 9.249/95, em sua redação original, já incluía as reservas de lucros como integrante da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio em função da identidade da natureza jurídica e econômica com os lucros acumulados. Caso afastada tal interpretação, frise-se, admitida até mesmo pela exposição de motivos da Lei 9430/96, é cediço que a lei nova alcança os fatos geradores pendentes, como é o caso da formação definitiva do lucro real somente em 31.12.96.

Submetido a julgamento em sessão de 27 de julho de 2006, por proposta do Relator, Conselheiro Paulo Roberto Cortez, pela Resolução nº 101-02.558, a Câmara determinou diligência a fim de que a fiscalização tomasse as seguintes providências:

*intime a recorrente para que esta comprove, à vista de seus registros contábeis e fiscais, a legitimidade dos valores por ela alegados, bem como nos documentos anexados aos autos;*

*verifique se os procedimentos adotados pela contribuinte, de fato, não resultaram qualquer das irregularidades fiscais apontadas nos itens 01 e 03 do auto de infração;*

*que a autoridade diligenciante manifeste-se sobre o resultado da diligência a respeito dos valores em questão por meio de relatório circunstanciado e que dê ciência ao contribuinte, para que este, também querendo, se manifeste.*

#### **Relatório de Diligência:**

Retornam os autos com o Relatório de Diligência de fls. 382/383, que, em síntese, conclui:

- Em relação ao item 2 do auto de infração (falta de adição : juros sobre o capital próprio):

Trata-se de matéria de direito, a ser decidida pelos julgadores;

- Em relação ao item 3 do auto de infração (compensação indevida de imposto recolhido com base na receita bruta):

Como o próprio contribuinte reconhece, houve equívoco na indicação do IRPJ recolhido com base na receita bruta, sendo inquestionável a diferença de R\$ 99.969,28 no valor que potencialmente poderia ser utilizado para futuras compensações e/ou restituição. Se após a entrega da DIRPJ o contribuinte reconheceu a existência do equívoco, deveria ter promovido a retificação espontânea da declaração e ajustado contabilmente o valor passível de restituição. Considerando que a DIRPJ de 1997 tinha natureza declaratória dos tributos IRPJ e CSLL, e

que o contribuinte declarou um valor passível de ser restituído a maior do que a que efetivamente tinha direito, não restou alternativa à autoridade tributária senão a de promover o lançamento, para preservar o direito da Fazenda Nacional. Ademais, se as outras infrações prevalecerem, o valor a ser restituído ao contribuinte será ainda menor que aquele por ele aproveitado.

- Em relação ao item 1 (CSLL deduzida a maior na apuração do lucro líquido)

Quanto à parcela de R\$ 3.329.345,18, não é possível falar em postergação de imposto de 1996 para 1997, porque neste ano o contribuinte apurou prejuízo.

Quanto à parcela de R\$ 5.605.160,51, o contribuinte efetuou reversões e constituições de créditos tributários relativos a adições temporárias nos anos de 1995, 1996 e 1997, conforme alegado. Se o Conselho entender que o contribuinte poderia efetuar adições e exclusões sobre os créditos tributários, contrariando a legislação vigente à época, efetuou ele exclusão a menor que o permitido na apuração da base de cálculo da CSLL. Contudo, nos lançamentos efetuados, utilizados para comprovar que havia efetuado exclusão menor que a permitida, não há qualquer indicativo de que estava efetuando essa exclusão a menor em decorrência de ajustes que estava efetuando na contabilidade, visto que a mera coincidência de valores não é suficiente para comprovar o fato.

#### **Manifestação sobre a diligência**

- Infração 1 (CSLL deduzida a maior na apuração do lucro líquido)

Quanto à parcela de R\$ 3.329.345,18, a fiscalização limitou-se a verificar os efeitos da despesa da CSLL no ano-base de 1997. Se a reversão de CSLL contabilizada em 1997 reduziu o prejuízo fiscal desse período, os efeitos da postergação se verificarão quando a compensação desse prejuízo for realizada.

Quanto à parcela de R\$ 5.605.160,51, a recorrente se sujeita às normas contábeis do BACEN, e as contabilizações realizadas foram auditadas por auditores independentes e disponibilizadas ao Banco Central, sem que houvesse qualquer manifestação contrária.

Foi comprovado pela própria fiscalização que os valores lançados a resultados correspondem ao efeito líquido das movimentações do crédito tributário de CSL realizadas pela Recorrente.

A simples afirmação da fiscalização de que os valores contabilizados como crédito tributário de CSLL coincidem com aqueles oferecidos à tributação já é suficiente para comprovar o alegado pelo contribuinte.

Infração 2 (falta de adição : juros sobre o capital próprio):

Por ser matéria exclusivamente de direito, não cabe manifestação.

Infração 3 do auto de infração (compensação indevida de imposto recolhido com base na receita bruta):

Y=

A diligência não focalizou a questão fulcral, pois não se prestou a confirmar a não utilização da diferença do crédito de IRPJ apontado para compensações futuras.

É o relatório.



## Voto

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora.

Inicialmente, anoto que o auto de infração foi lavrado para redução do saldo negativo de imposto de renda do ano-calendário de 1996, não tendo havido exigência de imposto e, logicamente, imposição de multa.

A fiscalização glosou duas despesas que entendeu indevidamente deduzidas, bem como parte da compensação do imposto recolhido com base na receita bruta, no que superou o efetivamente pago.

As despesas glosadas referem-se a encargos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (valor levado a resultado do exercício superior ao encargo apurado e indicado na declaração), e a juros sobre o capital próprio (valor que excedeu o limite permitido para dedução).

Dois fatos apontados pela fiscalização são incontroversos, a saber: (i) que a despesa de contribuição social deduzida na apuração do lucro líquido do ano-calendário de 1996 superou em R\$ 3.329.345,18 o encargo apurado; (ii) que a compensação do imposto recolhido com base na receita superou em R\$ 99.969,28 o valor efetivamente pago. Quanto a esses, a interessada contesta apenas os aspectos referentes à sua repercussão tributária.

O restante da matéria tributável apontada no auto de infração compõe-se de duas parcelas de despesas glosadas, uma delas (R\$ 5.605.160,51) complemento da primeira infração e a outra (R\$4.777.303,52) referente a despesas de juros sobre o capital próprio.

No que se refere à dedução das despesas de juros sobre o capital próprio, a controvérsia se estabeleceu quanto ao limite para sua dedução. Entende a recorrente que a expressão "lucros acumulados", prevista na lei, deve ser entendida como todo e qualquer resultado positivo de anos anteriores computados em conta de patrimônio líquido, tendo em vista a identidade da natureza e origem das reservas de lucros com os lucros acumulados.

Os fatos ocorreram na vigência do § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 em sua redação original, que não previa as reservas de lucros no parâmetro para apuração do limite.

Numa primeira ocasião em que votei sobre a matéria, em recurso que não foi de minha relatoria, entendi significativo o argumento de que os conceitos de "*lucros acumulados*" e "*reservas de lucros*", embora distintos na classificação contábil, possuem a mesma essência e finalidade, e votei no sentido da tese agora defendida pela Recorrente.

Todavia, em oportunidades posteriores em que apreciei a matéria, revi meu posicionamento, por concluir que a modificação trazida pelo art. 78 da Lei 9.430/96 ao §1º do



art. 9º da Lei 9.249 alterou o parâmetro para a apuração do limite de JCP, nele incluindo as contas de reservas de lucros.

Em termos de cláusula de vigência, o art. 87 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu que a Lei entraria em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1997. Sendo assim, não há como aplicá-la a fatos ocorridos antes dessa data.

Não há como visualizar natureza interpretativa no art. 78 da Lei 9.430/96, pois não se limitou, o dispositivo, a esclarecer dispositivo anterior. Trata-se de norma posterior que alterou a redação do texto anterior, inovando-o, e trazendo como consequência uma alteração significativa na sistemática de dedutibilidade das despesas e custos incorridos.

Assim, quanto a esse item, nego provimento ao recurso.

Para a parcela de R\$ 5.605.160,51 das despesas de CSLL glosadas, restou comprovada a alegação do contribuinte, de que correspondem a valores adicionados temporariamente, por representarem provisões indedutíveis, e excluídos quando da sua reversão. Assim, quanto a essa parcela, a manutenção da exigência implicaria duplo oferecimento à tributação.

Passo a analisar os efeitos tributários dos fatos incontroversos.

Sobre a parcela R\$ 3.329.345,18, correspondente a despesa de CSLL a maior que o encargo apurado, que a Recorrente teria revertido no ano-calendário de 1997, impactando o resultado desse período, asseverou Recorrente ter procedido, contabilmente, de acordo com as normas do Banco Central, e que o ajuste na declaração neutralizou o efeito no IRPJ de 1996, tendo sido tributado no próprio ano-base de 1996.

Quanto à alegação de ter observado as normas do Banco Central, cabem duas observações.

A primeira é que, na realidade, o procedimento contábil da Recorrente não encontra respaldo nem nas normas do BACEN, que apenas o admitem quando o excesso se enquadre como diferença originada de *"fato subsequente"* ou de *"pequeno erro de estimativa"*. No caso, como bem assentou a decisão recorrida, a diferença não se originou de fato subsequente, nem pode ser considerado *pequeno erro de estimativa*, pois o ajuste corresponde a 61% da provisão constituída.

O segundo é que, ainda que o procedimento contábil estivesse de acordo com as normas do BACEN, para fins de apuração de imposto elas não se sobrepõem às normas tributárias.

Porém, importa analisar os efeitos tributários trazidos pelo procedimento adotado pela empresa.

Na diligência realizada, atestou o auditor diligenciante que o contribuinte efetuou reversões e constituições de créditos tributários relativos a adições temporárias nos anos de 1995, 1996 e 1997, como por ele alegado. Essas adições e reversões, confirmadas pela diligência, estão demonstradas nos documentos que instruíram o recurso (Anexo III, Razão Contábil, fl.239 a 263). De acordo com esses documentos, o valor do crédito tributário da CSL



que o contribuinte deveria ter excluído na apuração do lucro real era de R\$ 28.428.609,61 (fl. 249 e 260).

No entanto, no LALUR (Anexo II, fl.227) o contribuinte excluiu, como crédito tributário da CSLL, o valor de R\$ 25.099.264,43. A diferença (R\$3.329.345,18) corresponde exatamente ao valor da despesa de CSLL deduzida a maior na apuração do lucro líquido.

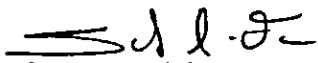
Assim, em que pese ter contabilizado a maior a despesa de CSLL, reduzindo indevidamente o lucro líquido, o efeito tributário, para fins de imposto de renda, foi neutralizado pela dedução do mesmo valor na exclusão relativa ao crédito da CSLL.

Finalmente, quanto à compensação do imposto recolhido com base na receita em valor superior ao efetivamente pago, pondera a Recorrente que a questão fulcral seria confirmar a não utilização da diferença do crédito de IRPJ apontado para compensações futuras.

Sem razão a Recorrente. Não se pode olvidar que o presente auto de infração culminou em redução do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1996. É incontroverso que esse saldo ficou reduzido indevidamente em R\$ 99.969,28, em decorrência da infração apontada. Incensurável o auto de infração que reduz o saldo negativo a compensar. A questão da utilização em compensações futuras deverá ser analisada se e quando as compensações ocorrerem.

Pelas razões expostas, dou provimento parcial ao recurso para cancelar a matéria tributável correspondente ao item 1 do auto de infração, no valor de R\$ 8.934.505,69.

Sala das Sessões, DF, em 25 de junho de 2008

  
SANDRA MARIA FARONI

