



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10882.000978/2001-36  
Recurso nº. : 132.060  
Matéria : IRPJ – ano-calendário 1996  
Recorrente : FERTIBRÁS S.A. ADUBOS E INSETICIDAS  
Recorrida : 1ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM CAMPINAS-SP  
Sessão de : 14 de maio de 2003  
Acórdão nº. : 101- 94.198

IRPJ- EXCESSO DE REMUNERAÇÃO. Os limites para dedução da remuneração de sócios, diretores e administradores devem ser respeitados cumulativamente. Superado o limite colegial, regular é a adição exigida, sendo irrelevante o fato de o limite em função do lucro real superar a despesa contabilizada no período. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. ESPONTANEIDADE. Não comprovado erro de fato no preenchimento da declaração de rendimentos, inadmissível sua retificação, após o início do procedimento fiscal, destinada a alterar a forma de apuração das bases tributáveis por outra que lhe é mais vantajosa.

RETROATIVIDADE BENIGNA- A aplicação retroativa de lei que revogou lei anterior só pode ser invocada quando se trata de norma penal.

JUROS DE MORA- SELIC- A Lei 9.065/95, que estabelece a aplicação de juros moratórios com base na variação da taxa Selic para os débitos não pagos até o vencimento, está legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, não cabendo a órgão integrante do Poder Executivo negar-lhe aplicação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por FERTIBRÁS S.A. ADUBOS E INSETICIDAS.

---

ACORDAM os Membros da Primeira 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.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Processo nº. : 10882.000978/2001-36  
Acórdão nº : 101-94.198

2

  
SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 16 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, VALMIR SANDRI, RAUL PIMENTEL, PAULO ROBERTO CORTEZ, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Processo nº. : 10882.000978/2001-36  
Acórdão nº : 101-94.198

3

Recurso nº. : 132.060  
Recorrente : FERTIBRÁS S.A. ADUBOS E INSETICIDAS

## RELATÓRIO

Fertibrás S.A. Adubos e Inseticidas, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 206/219, do Acórdão DRJ/CPS nº 1.469, de 26/06/2002, prolatado pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas, SP, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 27 e seguintes, referente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica do ano-calendário de 1996.

O auto de infração originou-se da revisão de sua declaração de rendimentos do exercício de 1997, ano-calendário de 1996. De acordo com o que consta dos autos, as irregularidades constatadas na declaração deram origem a dois autos de infração, o presente e outro lavrado em 19/09/2000, cujo crédito tributário está sendo questionado no Processo nº 10882.001602-60.

Registra o autor do presente feito que o contribuinte apresentou a DIRPJ com base no lucro real mensal e, no curso da ação fiscal que resultou no auto lavrado em 19/09/2000, manifestou interesse em retificar para lucro real anual.

As irregularidades apontadas, e que deram causa à presente exigência, consistiram na não adição ao lucro líquido, para apuração do lucro real, do excesso de remuneração de dirigentes e da contribuição social sobre o lucro deduzida a maior.

Tempestivamente, a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 38/48, instaurando o litígio. Sobre o excesso de remuneração, diz que o valor deduzido, embora exceda ao limite colegial, é inferior ao limite correspondente a 50% do lucro real. No que concerne à dedução a maior da contribuição social, entende que a exigência somente subsiste se considerada a apuração mensal, e não anual. Questiona ainda a taxa Selic para os juros de mora e alega a inconstitucionalidade de limitação à compensação de prejuízos imposta pelos artigos 42 a 58 da Lei 8.981/95.



O órgão julgador de primeira instância manteve integralmente o lançamento, conforme Acórdão DRJ/CPS nº 1.469, de 26/06/2002, cuja ementa tem a seguinte redação:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ

Período apuração: 01/09/1996 a 30/09/1996, 01/12/1996 a 31/12/1996

Ementa: LUCRO REAL. ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO. EXCESSO DE REMUNERAÇÃO. Os limites para dedução da remuneração de sócios, diretores e administradores devem ser respeitados cumulativamente. Superado o limite colegial, regular é a adição exigida, sendo irrelevante o fato de o limite em função do lucro real superar a despesa contabilizada no período. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. Somente é dedutível, na apuração do lucro real, a contribuição efetivamente devida no período. Eventual recolhimento a maior deve ser registrado como direito, sem onerar o resultado do período. Caso isso ocorra, deve ser promovida a adição da parcela contabilizada que supere a contribuição apurada e considerada devida. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. ESPONTANEIDADE. Inadmissível a retificação de declaração de rendimentos após o início do procedimento fiscal, sobretudo quando se destina a alterar a forma de apuração das bases tributáveis por outra que lhe é mais vantajosa, e não apenas para corrigir erros de fato.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período apuração: 01/09/1996 a 30/09/1996, 01/12/1996 a 31/12/1996

Ementa: JUROS. TAXA SELIC. Nos termos da Lei nº 9.065, de 1995, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia--SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Assunto : Normas de Administração tributária

Período apuração: 01/09/1996 a 30/09/1996, 01/12/1996 a 31/12/1996

Ementa: ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas sim exclusiva do Poder Judiciário.

Lançamento Procedente.



À fl. 204 consta cópia do AR assinado e datado de 16 de julho de 2002 e o recurso voluntário foi protocolizado em 14 de agosto de 2002, conforme carimbo apostado à fl. 205.

O recurso veio acompanhado de termo de arrolamento de bens.

Como razões de recurso, alega, em síntese, a empresa :

Quanto ao excesso de retiradas, diz que inexistente na legislação qualquer indicação no sentido de que a observância dos limites deve ser cumulativa. A imposição de qualquer limite à dedutibilidade da despesa, exceto se demonstrada a ausência de sua necessidade para manutenção da fonte produtora, seria ofensiva ao conceito de renda. Reconhecendo essa ilegalidade, a limitação foi revogada com a Lei 9.430/96. Assim, impõe-se decretar a improcedência da exigência ou, minimamente, excluir a multa punitiva, por aplicação do artigo 106, II, a, do CTN.

Alega que a questão da dedutibilidade da CSLL em demasia decorre unicamente de ter a autoridade fiscal considerado que a Recorrente estava no regime de apuração mensal. A Recorrente, a despeito de ter equivocadamente optado por tal regime, tomou todos os procedimentos fiscais atinentes à apuração anual do tributo. O julgador justifica a desconsideração da declaração retificadora pelo fato de ter sido a mesma apresentada posteriormente ao início da fiscalização, fundamentando a recusa com o artigo 147, § 1º do CTN e art. 7º, I e § 1º do Decreto nº 70.235/72. O art. do CTN mencionado reza que "a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de **notificado o lançamento**", e, no caso, a declaração retificadora foi protocolada em 31/08/2000 e a notificação do lançamento deu-se em 19/09/2000. Além disso, a fiscalização, sabendo que o contribuinte incidiu em mero erro formal, pode e deve não realizar o lançamento, a teor da norma contida no § 2º do mesmo art. 147 do CTN, que determina que "os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame **serão retificados de ofício** pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela".

Aduz que a empresa se dedica basicamente à fabricação e comercialização de fertilizantes e inseticidas, produtos cujas vendas começam a fluir na primavera (meados de setembro), sendo que o mês de março, época das chamadas "safrinhas", também costuma registrar vendas de certo montante. Essa marcada sazonalidade tradicionalmente conduz a Recorrente a apurar resultados

negativos nos seis a sete primeiros meses do ano e positivos no transcorrer do segundo semestre. Os demonstrativos dos resultados mensais dos períodos-base de 1993 a 1999 acostados à defesa do PAT original comprovam que o ano de 1996 não fugiu à regra ditada pela sazonalidade, indicando, a exemplo dos anos anteriores e posteriores, lucro comercial em março, junho, agosto, setembro, outubro e dezembro e prejuízo nos demais. Em reforço à comprovação da sazonalidade, anexa gráfico representativo de suas vendas de janeiro a setembro de 2000, gráfico representativo das vendas de fertilizantes no mercado nacional de janeiro de 96 a agosto de 2000, Circular 70/2000, do Sindicato da Indústria de Adubos e Corretivos Agrícolas do Estado de São Paulo, comprovando que em 1996, no Brasil, as vendas no primeiro semestre totalizaram 31,4%, contra 68,6 % do segundo semestre. Para uma empresa com atividade sazonal não faria nenhum sentido optar pela apuração mensal do IRPJ e da CSLL (lucro real mensal), recolhendo o imposto sobre os lucros apurados em alguns meses do ano, abrindo mão do direito de reduzi-los pela compensação integral (não limitada a 30% do lucro) dos prejuízos apurados nos outros meses.

Assim, diz ser óbvio que optou pela apuração anual, tanto que levantou balancetes mensais, devidamente registrados no Diário, para demonstrar a desnecessidade de recolher o IRPJ e a CSLL com base na estimativa nos meses de janeiro a agosto de 1996. As memórias de cálculo (documentos 28 e 29 da defesa do processo original) demonstram que o recolhimento dos tributos foi suspenso de janeiro a agosto e reduzido de setembro a dezembro.

Afirma que seu erro ocorreu no preenchimento da declaração de rendimentos de 1996 em disquete, quando a pessoa incumbida "ticou" a opção "mensal" em vez da opção "anual" no box destinado à indicação da forma de apuração escolhida. Erro manifesto e escancarado pelas evidências expostas.

Acrescenta que evidência de que a opção foi pelo regime de apuração anual encontra-se na forma de compensação das bases negativas da CSLL. Pelo demonstrativo (doc 36 da defesa do PAT original) observa-se que foram negativas as bases de cálculo de janeiro a agosto, e foram integralmente utilizadas para compensar os lucros apurados nos meses de março, maio e setembro (parte); Já as bases negativas de períodos anteriores foram utilizadas com observância do limite de 30% para compensar parte dos lucros de setembro a dezembro de 1996.

Pondera que a autoridade julgadora ateve-se a pormenores, tais como a escrituração dos balanços mencionados na Parte B do LALUR e a inscrição,



nos DARFs relacionados ao pagamento, de que o imposto de renda havia sido apurado de forma definitiva. Esses fatos, se têm alguma relevância, estão justificados pela coerência lógica do sistema e decorrem do primeiro erro da Recorrente ao adotar, inconscientemente, a opção mensal.

Invoca lição de Hiromi Higushi e Fábio Hiroshi Higushi para argumentar que ainda que o contribuinte tivesse conscientemente optado pela apuração mensal poderia, ao final do exercício, entregar a declaração anual, desde que tivesse levantado balancetes mensais acumulados.

Finalmente, afirma que os lançamentos perpetrados ressentem-se de falta de liquidez e certeza necessárias à sua validade, tendo em vista o acréscimo de juros segundo a SELIC. No recurso Especial 215881-PR, julgado em sessão de 13/06/2000, Relator Ministro Franciulli Netto, foi acolhida à unanimidade a argüição de inconstitucionalidade do uso da taxa SELIC para fins tributários, por nada menos de dezenove razões.

Requer, afinal, seja dado provimento ao recurso ou, minimamente, seja excluída a multa punitiva, tendo em conta o teor do artigo 106 do CTN.

É o relatório.



## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI , Relatora

O recurso é tempestivo e encontra-se instruído com o arrolamento de bens. Dele conheço.

Dois são os fatos apontados pelo autor do procedimento como tendo dado causa à lavratura do auto de infração : remuneração dos sócios/administradores em valor superior ao limite colegial e dedução de despesa de CSLL em valor superior à contribuição devida. Nenhum dos fatos é refutado pela Recorrente.

Quanto ao excesso de retiradas, alega a Recorrente não ter superado o limite relacionado com o lucro real e não existir na legislação qualquer indicação no sentido de que a observância dos limites deve ser cumulativa.

A limitação à dedução das despesas com remuneração de sócios, diretores e administradores das pessoas jurídicas estava prevista no art. 29 do Decreto-lei nº 2.341/87, que dispunha:

" Art. 29. A despesa operacional relativa à remuneração mensal dos sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica, inclusive os membros do conselho de administração, assim como a dos titulares das empresas individuais, não poderá exceder, para cada beneficiário, a 15 (quinze) vezes o valor fixado como limite de isenção na tabela de desconto do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, vigente no mês a que corresponder a despesa.

§ 1º O valor total da remuneração colegial a que se refere este artigo não poderá ultrapassar a 8 (oito) vezes o valor da remuneração individual.

§ 2º A dedução das remunerações de que trata este artigo, em cada período-base, não poderá ser superior a 50% (cinquenta por cento) do lucro real antes da compensação de prejuízos e de serem computados os valores correspondentes às remunerações."



Portanto, diferentemente do que alega a Recorrente, a legislação estabelece **mais de um limite** a ser observado, o que significa que nenhum deles pode ser ultrapassado. A interpretação pretendida pela interessada só seria possível se a lei dispusesse que, para efeito de dedução das despesas de que se trata, deveria ser observado **um dos limites**.

Diz, ainda, a Recorrente, que a imposição de qualquer limite dedutibilidade ofende o conceito de renda. Esse argumento corresponde a impugnar a própria lei, tratando-se de alegação impossível de ser apreciada nesse foro administrativo, que zela pela legalidade do ato do lançamento.

Por derradeiro invoca a aplicação retroativa da Lei nº 9.430/96, que revogou a limitação, para excluir a penalidade, por aplicação do artigo 106, II, a, do CTN

As hipóteses previstas no inciso II do art. 106 do Código Tributário nacional tratam claramente de retroatividade benigna das normas punitivas, numa aplicação de princípio prevalente no direito penal. De acordo com sua alínea "a", a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando, tratando-se de fato não definitivamente julgado, deixe de defini-lo como infração. Assim, se a lei nova não pune mais certo ato, ou o sanciona com penalidade menos severa, ela retroage para beneficiar o acusado.

Ocorre que a norma revogada, no caso, não constitui norma penal. O art. 29 do Decreto-lei nº 2.341/87 não definia infração, mas tratava de apuração da base de cálculo do imposto, não se justificando a aplicação da Lei nº 9.430/96, que o revogou, a fatos geradores pretéritos.

Sobre a questão da dedutibilidade da CSLL a maior, alega a Recorrente que a irregularidade só prevalece porque a autoridade fiscal considerou que a Recorrente estava no regime de apuração mensal. Passa, então a defender a legitimidade da retificação da declaração de rendimentos para alterar a opção exercida (de lucro real mensal para lucro real anual).

Sobre os vários argumentos articulados no recurso, é de se considerar:

- a) O art. 147, § 1º do CTN estabelece que a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. Ocorre que a retificação solicitada (para alteração da

105

- opção) não decorre de erro contido na declaração original, mas alteração de opção por regime de tributação que lhe resulta mais favorável.
- b) A retificação de ofício prevista no § 2º do mesmo art. 147 do CTN diz respeito a **erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame**, o que não é o caso presente.
- c) Sobre a retificação de declaração após notificado o contribuinte do início do procedimento de fiscalização, o Decreto-lei nº 5.844/43, no seu artigo 63, § 5º, dispõe que o pedido de retificação da declaração depois de iniciada a ação fiscal não exime a pessoa jurídica das penalidades previstas em lei. Esse dispositivo encontra-se consolidado no artigo 833 do RIR/99.
- d) De acordo com o art. 4º da IN SRF 166/99, no caso de DIPJ ou DIRPJ, não será admitida retificação que tenha por objetivo mudança do regime de tributação, salvo, nos casos determinados pela legislação, para fins de adoção do lucro arbitrado.
- e) Não encontra respaldo nos elementos contidos nos autos a alegação da Recorrente de que é óbvio que sua opção fora pelo lucro real anual, tendo ocorrido simples erro no preenchimento da declaração, quando a pessoa incumbida "ticou" a opção "mensal" em vez da opção "anual" no campo destinado à indicação da forma de apuração escolhida. Os balancetes mensais escriturados no Livro Diário correspondem à apuração do lucro líquido contábil mês a mês, primeiro passo para apuração do lucro real mensal. O contribuinte registrou na parte B do LALUR os resultados computados mês a mês na apuração do lucro real (realização do lucro inflacionário e compensação de prejuízos fiscais). Nos quatro últimos meses do ano, quando, pela inexistência de saldo de prejuízos, os lucros reais mensais motivaram recolhimentos, o contribuinte consignou nos DARFs *"Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Imposto de Renda Apurado de Forma Definitiva através de Balancete Mensal - Mês de Referência..."* Todos esses fatos demonstram que o contribuinte realmente optou pela apuração do lucro real mensal, e que a opção **mensal** assinalada em sua declaração não decorreu de erro material.
- f) Assim, após o início da ação fiscal, quando manifestou seu interesse em mudar a forma de apuração escolhida, mediante retificação de sua declaração e do LALUR, já estava o contribuinte com sua espontaneidade excluída e sua opção



pela apuração mensal não mais poderia ser alterada, sendo regular a presente exigência, formalizada com base nas informações constantes da declaração originalmente apresentada.

Finalmente, quanto aos juros de mora calculados à taxa SELIC, o art. 13 da nº Lei 9.065/95 determina que, a partir de 1º de abril de 1995, serão calculados segundo a SELIC os juros de que trata o art. 84, I, da Lei 8.981/05, cuja dicção é a seguinte:

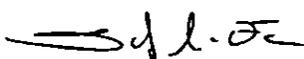
" Art. 84- Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, serão acrescidos de:

I- juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;"

Portanto, a incidência dos juros segundo a Taxa Selic consta de disposição expressa de lei em vigor, cuja aplicação não pode ser negada por este órgão administrativo.

Pelas razões supra, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 2003



**SANDRA MARIA FARONI**

---