



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.004285/2002-95 ✓
Recurso nº : 130.195 ✓
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1996 e 1998 ✓
Recorrente : COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA - COPEL
Recorrida : DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 10 de novembro de 2004
Acórdão nº : 103-21.765 ✓

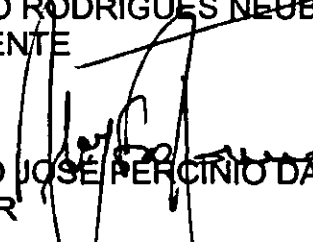
LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA - A inobservância quanto ao período-base de dedução de despesa somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dele resultar postergação do pagamento do imposto para período-base posterior ao que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA - COPEL.

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


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PÊSS e VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.004285/2002-95

Acórdão nº : 103-21.765

Recurso nº : 130.195

Recorrente : COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA - COPEL

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA - COPEL contra o Acórdão DRJ/CTA nº 660/2002 da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba-PR (fls. 125).

Este processo foi constituído para prosseguimento da exigência da parcela do crédito tributário mantida após o acórdão de primeira instância acima indicado, originária do processo 10980.007046/2001-14, conforme representação à fl. 1, sobre a qual versa o recurso voluntário ora submetido ao julgamento deste Conselho.

Passo a transcrever o relatório que integra o acórdão contestado, haja vista bem descrever os autos (as folhas citadas são do processo original - nº 10980.007046/2001-14):

"Trata o presente processo de auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 74/78), o qual exige da interessada o recolhimento de R\$ 8.080.164,63 de imposto e R\$ 6.060.123,46 de multa de lançamento de ofício, prevista no art. 4º, I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 e no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o art. 106, II, "c", da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN, além dos encargos legais.

2. Conforme descrito no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, de fls. 79/85, o lançamento refere-se a exclusão indevida da base de cálculo do IRPJ, nos anos-calendário 1995 e 1998, ocorrida da seguinte maneira, em síntese:

a) Ano-calendário 1995 - Em 31/12/1994, a empresa constituiu duas provisões, denominadas de "Déficit Reserva técnica Fundação" e "Contingências de Passivo em julgamento". Por se tratarem de provisões indedutíveis, com base no art. 276 do RIR/1994, o valor correspondente foi corretamente adicionado na apuração do lucro real. No ano seguinte, tais provisões se mostraram desnecessárias, e por isso foram revertidas, a crédito de uma conta de resultado, gerando aumento do lucro líquido. Na apuração do lucro real, a empresa excluiu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.004285/2002-95
Acórdão nº : 103-21.765

o valor desse aumento, mais o valor da variação monetária entre 12/1994 e 12/1995. O fisco efetuou a glosa dos valores relativos à variação monetária, por entender não ser aplicável, ao caso, o art. 209 do RIR/1994, que determina tal correção.

b) Ano-calendário 1998 – A empresa deduziu na apuração da base de cálculo do IRPJ, valor correspondente a pagamento efetuado a plano de complementação de aposentadoria e pensão para os empregados, em valor superior ao limite máximo previsto no art. 11, § 2º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 - 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes, vinculados ao respectivo plano.

3. Enquadramento legal nos arts. 193, 195, 196, I, e 197, parágrafo único, do RIR/1994; art. 11 da Lei nº 9.532, de 1997 e art. 361 do RIR/1999.

4. Cientificada do lançamento em 28/09/2001, a interessada ingressou, em 26/10/2001, com a tempestiva impugnação de fls. 87/94, acompanhada com os documentos de fls. 95/113 e articulada com os seguintes argumentos, em síntese:

a) inicialmente, levanta a preliminar de decadência quanto ao ano-calendário 1995, isso por entender que, tratando-se de lançamento por homologação, o direito do fisco efetuar o lançamento teria decaído antes do início da ação fiscal, no mês de maio de 2001;

b) quanto ao mérito, em relação à exclusão do valor correspondente à correção monetária das provisões, diz que, ao contrário do entendimento fiscal, o procedimento adotado pela empresa está perfeitamente fundamentado no art. 209 do RIR/1994, porquanto os valores adicionados ao Luro Real em 1994 foram controlados na Parte B" do Luro para exclusão, corrigidos monetariamente, no período-base subsequente (1995), por ocasião da reversão contábil das referidas provisões. Lembra que, no ano de 1995, ainda era empregada a sistemática de correção monetária do balanço e, portanto, quando da aplicação do índice de correção sobre os saldos das contas de patrimônio líquido, que geram despesa de correção monetária, esta ficou a menor. Isso porque o resultado contábil de 1994 foi reduzido em virtude das provisões registradas contabilmente, consideradas indedutíveis na apuração do lucro real. Assim, a aplicação da correção monetária nas provisões em comento, quando da sua exclusão na apuração do lucro real de 1995, não só obedeceu ao comando do RIR/1994, como teve o objetivo de eliminar o efeito fiscal decorrente do registro a menor da correção monetária do balanço no ano de 1995. Caso contrário, seria indevidamente majorado o resultado tributável do ano-calendário 1995.

c) em relação às despesas de pagamento de plano de complementação de aposentadoria e pensão, diz não ter ultrapassado o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.004285/2002-95
Acórdão nº : 103-21.765

limite de 20% estabelecido no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.532, de 1997, e que o alegado excesso de dedução é proveniente da cobertura de déficit da Fundação Copel, dizendo respeito à complementação de contribuições referentes a períodos anteriores (1996 e 1997), quando não havia limitação alguma;

d) entende, assim, que o art. 11, § 2º, da Lei nº 9.532, de 1997, não pode ser aplicado ao caso em comento, sob pena de estar retroagindo, para regular situação jurídica constituída sob a égide de outro regulamento."

A 1ª Turma da DRJ/CTA julgou o lançamento parcialmente procedente, por unanimidade de votos. A preliminar de decadência relativa ao ano-calendário 1995 foi acatada e a exigência referente ao ano-calendário 1998 foi mantida.

O crédito tributário correspondente à parte do lançamento considerada improcedente pelo órgão julgador de primeira instância permaneceu no processo original e foi objeto de recurso de ofício, já apreciado por esta Câmara. O julgamento resultou no Acórdão 103-21.091, que negou provimento ao recurso. Eis a sua ementa:

"NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - O direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário pelo lançamento extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos a contar da data da entrega da declaração de rendimentos. A realização do pagamento determina a natureza dos tributos sujeitos ao regime de homologação. Assim, pela sistemática adotada pelas disposições do CTN (art. 173, incisos I, II e parágrafo único) admite-se a homologação tácita. A decadência apresentada desta forma, em seu suporte fático, impede o conhecimento do mérito."

Cientificada do acórdão de primeiro grau em 07/03/2002 (fls. 138), COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA - COPEL interpôs recurso voluntário (fls. 140) em 08/04/2002. São as seguintes as suas razões de contestação, em breve síntese:

a) As suas contribuições feitas em 1998, na condição de patrocinadora de plano de previdência complementar, correspondem também a diferenças (ou déficit) dos anos de 1996 e 1997. Tais valores deveriam ser apropriados aos respectivos exercícios de competência para fins de verificação do limite legal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.004285/2002-95
Acórdão nº : 103-21.765

b) Segundo a legislação que regula as entidades de previdência privada, "competia às patrocinadoras as eventuais diferenças que viessem a surgir durante a vigência dos respectivos planos complementares, e que constituíam o denominado "déficit técnico".";

c) As Leis 9.249/95 e 9.532/97 excluem a avaliação da necessidade das despesas relativas a planos de benefícios assemelhados aos da previdência oficial. O objetivo da legislação que possibilita a dedução é incentivar o estabelecimento das previdências complementares;

d) O limite de 20% para dedução das contribuições, instituído pela lei 9.532/97, não pode atingir débitos de períodos anteriores em face do princípio da irretroatividade da lei tributária;

e) Na hipótese de alegação de que o déficit deveria ser computado em períodos anteriores, com as retificações correspondentes, teria ocorrido antecipação de IRPJ naqueles períodos, resultando em créditos compensáveis no ano-calendário 1998. Tal ajuste deveria ter sido feito pela própria fiscalização.

Às fls. 215, despacho acerca da regularidade do arrolamento de bens e direitos como garantia recursal.

O processo foi submetido a duas diligências. Na primeira, determinada por meio da Resolução 103-01.767 (fls. 220), as autoridades fiscais prestaram as seguintes informações (fls. 270):

a) A recorrente foi única patrocinadora da Fundação Copel até 04/06/99 (fls. 248) e responsável pelos seus planos de benefícios previdenciários, segundo os artigos 12 e 13 do estatuto da Fundação (fls. 241);

b) A Fundação Copel apurou déficits ao longo dos anos, conforme relatado às fls. 271, assumidos parcialmente pela recorrente como contribuição não compulsória;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.004285/2002-95
Acórdão nº : 103-21.765

c) De acordo com a Nota Explicativa 25 do balanço patrimonial de 31/12/96 (fls. 264), a recorrente reconheceu o valor de R\$ 122.978.000,00 como déficit acumulado até 31/12/95;

d) A recorrente entregou R\$ 35.432.456,00, em 15/04/98, além das suas contribuições normais, conforme "Termo de Quitação" (fls. 265) e cópias do diário e balancete da Fundação Copel (fls. 266/269). Entretanto, o valor utilizado como dedução foi R\$ 28.645.720,00 e não o valor relativo à quitação do déficit.

Os auditores-fiscais responsáveis pela realização da diligência acrescentaram a informação de que as despesas de 1994 e 1995, suportadas pela recorrente, foram apropriadas em 1996.

A recorrente recebeu cópia do termo de diligência em 20/08/2003 (fls. 273) e apresentou seus esclarecimentos em 19/09/2003, às fls. 275. Em brevíssimo resumo, alegou entender que o déficit contabilmente reconhecido no ano-calendário 1996 só seria dedutível no período em que fosse pago e que os valores eram relativos a exercícios anteriores ao ano de 1998, o que os exclui do limite imposto pelo art. 11 da Lei 9.532/97.

Em atendimento à segunda determinação de diligência, relativa à Resolução nº 103-01.782 (fls. 334), as autoridades fiscais expuseram entendimento favorável à manutenção da exigência, juntaram os documentos¹ às fls. 352/500 e informaram, às fls. 501:

"O valor de R\$ 28.645.720,00, excluído do lucro líquido para fins de cálculo do lucro real de 1998, faz parte do total do montante assumido pela COPEL em 1996. Conforme se verifica da nota explicativa nº 25, do Balanço Patrimonial de 1996 (fls. 493), observa-se que o contribuinte contabilizou aquele montante não a título de despesa e sim, de ajuste de exercícios anteriores, na rubrica "Lucros Acumulados", não havendo, por conseguinte, duplicidade de dedução em 1996 e 1998."

¹ Documentos relacionados às fls. 501, a saber: declarações de rendimentos dos anos-calendário 1996 a 1998; atas de reunião da diretoria, do conselho de administração e da A.G.O.; Lalur/parte A de 1997; balancete e quadros demonstrativos do déficit.
130.195*MSR*30/11/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.004285/2002-95
Acórdão nº : 103-21.765

Cientificada do relatório de diligência em 26/07/2004 (fls. 503), a Copel apresentou as suas contra-razões em 26/08/2004 (fls. 505).

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.004285/2002-95
Acórdão nº : 103-21.765

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade.

A dedução das contribuições não compulsórias destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da previdência social era permitida no ano-calendário 1996, sem limitação, nos termos da Lei 9.249/95 (art. 13, V). O limite de 20% foi instituído pelo art. 11, §2º, da lei 9.532/97, portanto, só aplicável a partir do ano-calendário 1998.

A destinação de recursos adicionais da patrocinadora para a entidade patrocinada está prevista no art. 42, §3º, da Lei 6.435/77 (fls. 57) e no art. 13 do estatuto da Fundação Copel (fls. 241), que é uma entidade fechada de previdência complementar.

De acordo com o relatório que precede este voto, as autoridades fiscais, após as diligências realizadas, confirmaram que a Fundação Copel apurou déficit, que a Copel assumiu esse déficit em 1996 na condição de única patrocinadora e que não houve duplicidade de dedução em 1996 e 1998.

O reconhecimento contábil do déficit assumido se deu por lançamentos de ajustes de exercícios anteriores, procedimento disciplinado pelo § 1º do art. 186 da Lei das S/A (Lei 6.404/76). Diz o texto legal:

"Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

(...)

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.004285/2002-95
Acórdão nº : 103-21.765

retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.
(...)"

Ao comentar a lei societária, Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Gelbcke² trazem o seguinte ensinamento acerca de mudança de critério contábil:

"Conforme estabelece o artigo 177, a escrituração deve ser mantida observando-se métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo, ou seja, se adotarmos um critério de avaliação de determinado ativo ou de registro de passivo em determinado ano, tal critério deve também ser observado nos demais anos seguintes. Logicamente, isto não significa que não possa alterá-lo em determinado exercício.
(...)"

Alterações de critérios contábeis podem gerar efeitos diversos, influenciando ou não a apuração do lucro. Quando a alteração afetar a apuração dos resultados, tal efeito deverá ser lançado diretamente na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados e aparecerá na sua Demonstração."

Como exemplo de mudança de critério contábil, citam as situações em que há alteração no método de avaliação dos estoques, migração do regime de caixa para o de competência e mudança do critério de avaliação dos investimentos.

Quanto à segunda hipótese autorizadora da utilização dos ajustes de exercícios anteriores, assim definem o erro de que trata o dispositivo legal:

"O importante é ter a noção de que erro existe quando a empresa tinha os dados e as condições para fazer o certo e não o fez. É preciso algo grosseiro, normalmente não admissível, para que se possa conceituar como erro. Não é erro o fato de a empresa não dispor de informações ou condições suficientes para um cálculo correto, sendo que só posteriormente venha a ter possibilidade do cálculo perfeito.
(...)"

Ajuste de exercício anterior é sempre, quando devido à retificação de erro, fruto de inépcia."

²"Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações", Atlas, São. Paulo, 1995, 4ª edição, pág. 558, 559, 561 e 562.
130.195*MSR*30/11/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.004285/2002-95
Acórdão nº : 103-21.765

No caso concreto, parece-me equivocado o procedimento contábil adotado pela recorrente, sem o devido respaldo legal. A assunção do déficit da Fundação Copel não decorreu nem de mudança de critério contábil nem de erro. Na verdade, a assunção do déficit representou um fato jurídico ocorrido em 1996 cujas consequências patrimoniais deveriam ter sido reconhecidas no resultado do exercício da sua ocorrência (ano-calendário 1996).

No entanto, faz-se necessário verificar se o erro da recorrente resultou em dano à fazenda pública.

Na linguagem do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário está definido, no art. 142, como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Em que pese a existência de diversas críticas, oriundas da melhor doutrina, a respeito da terminologia empregada no Código, o dispositivo me parece muito claro ao atribuir à autoridade fiscal, quando do lançamento, o dever de calcular o montante do tributo devido. A estrita legalidade à qual está submetida a exigência tributária só permite o entendimento de que o montante do tributo devido não é outro senão aquele correta e precisamente apurado nos termos da lei de regência, considerando-se todos os fatores que interferem na sua determinação. Eventual excesso cobrado não constitui tributo, a rigor da definição do art. 3º do CTN.

Com efeito, a assunção do déficit deveria ter sido despesa dedutível no ano-calendário 1996 e não em 1998, como efetivamente ocorreu. Entretanto, tal fato deveria ter sido considerado pela autoridade lançadora para fins da identificação do montante do imposto devido em cada um dos períodos de apuração envolvidos, atribuindo-se a despesa ao ano-calendário de competência (1996) e aplicando-se a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.004285/2002-95
Acórdão nº : 103-21.765

legislação de regência de cada período de apuração, segundo dispõe o art. 144, *caput*, do Código Tributário Nacional - Lei 5.172/66, que dispõe:

"Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

(...)."

Como não havia o limite de 20% em 1996, a despesa pode ser deduzida integralmente na apuração do imposto relativo a esse ano-calendário.

Por outro lado, segundo o art. 6º, § 5º, do Decreto-lei 1.598/77, tal equívoco quanto ao período-base de dedução de despesa somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dele resultar postergação do pagamento do imposto para período-base posterior ao que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

A hipótese de postergação de imposto deve ser afastada, uma vez que a dedução de despesa em período posterior implicaria, ao menos em tese, exatamente no efeito contrário, qual seja, na hipótese de antecipação de imposto.

Cotejados os resultados dos dois exercícios, conclui-se que a redução indevida do resultado do ano-calendário 1998 em nada prejudicou o fisco. Seria possível cogitar-se de dano ao erário se a recorrente houvesse apurado prejuízo fiscal em 1996, o que efetivamente não ocorreu, como observo na declaração de rendimentos, às fls. 357, na qual consta um lucro real de R\$ 219.236.654,95, muito superior à exclusão do ano-calendário 1998, considerada indevida pela fiscalização³, no valor de R\$ 28.645.720,00. Ressalvo que o resultado fiscal do ano-calendário 1998 foi igualmente positivo, de R\$ 207.244.548,56 (fls. 421).

³ Segundo "termo de verificação e encerramento de ação fiscal" às fls. 85.
130.195*MSR*30/11/04

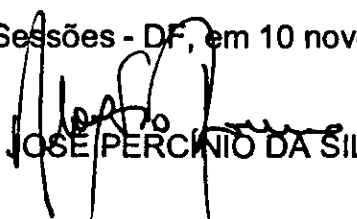


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.004285/2002-95
Acórdão nº : 103-21.765

Pelo exposto, considerando que o procedimento da recorrente não resultou em dano para a fazenda pública, deve-se dar provimento ao recurso

Sala das Sessões - DF, em 10 novembro de 2004


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA