



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007047/2001-51  
Recurso nº : 130.198  
Matéria : CSLL - Ex(s): 1996 a 2000  
Recorrente : COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA - COPEL  
Recorrida : DRJ-CURITIBA/PR  
Sessão de : 10 de novembro de 2004  
Acórdão nº : 103-21.770

**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.

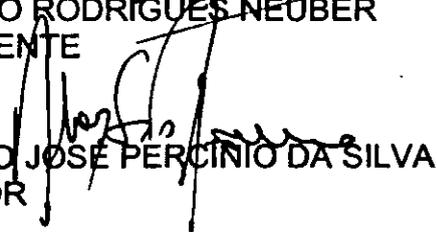
**CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF - DEPRECIÇÃO** - O Decreto 332/91 extrapolou o exercício da competência regulamentar ao diferir para o exercício financeiro de 1994 a dedução das parcelas dos encargos de depreciação, amortização, exaustão ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença de correção monetária IPC/BTNF, com vistas à determinação da base de cálculo da CSLL, estabelecendo restrições não previstas na Lei 8.200/91.

**INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA** - A inobservância quanto ao período-base de dedução de despesa somente constitui fundamento para lançamento de CSLL se resultar em postergação do pagamento para período-base posterior ao que seria devido ou em redução indevida da base de cálculo 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 VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007047/2001-51  
Acórdão nº : 103-21.770

Recurso nº : 130.198  
Recorrente : COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA - COPEL

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA - COPEL contra o Acórdão nº 347 da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba-PR (fls. 113).

Passo a transcrever o relatório que integra o acórdão contestado, haja vista bem descrever os autos.

"Trata o presente processo de auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 63/71), o qual exige da interessada o recolhimento de R\$ 27.760.442,11 de contribuição e R\$ 20.820.331,57 de multa de lançamento de ofício, prevista no art. 4º, I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, combinado com o art. 106, II, "c", da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN; art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além dos encargos legais.

2. O lançamento foi efetuado em face de terem sido apuradas as seguintes infrações, descritas no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 72/78);

a) valores relativos aos encargos de depreciação, amortização, exaustão e baixa de bens, correspondentes à diferença da correção monetária IPC/BTNF de 1990, lançados como despesa/custo e não adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999, com enquadramento legal no art. 2º, §§, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995; art. 19 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e art. 39 combinado com o art. 41 do Decreto nº 332, de 04 de novembro de 1991;

b) valor deduzido na apuração da base de cálculo da CSLL correspondente a pagamento 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, com enquadramento legal no art. 2º, §§, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; arts. 219 e 361 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007047/2001-51

Acórdão nº : 103-21.770

1994 - RIR/1994; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995; art. 19 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e art. 11 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

3. Cientificada do lançamento em 28/09/2001, a interessada ingressou, em 26/10/2001, com a tempestiva impugnação de fls. 80/93, acompanhada com os documentos de fls. 94/111 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) lembra que a Lei nº 8.200, de 1991, veio exatamente para repor, de forma retroativa, a tributação ilegítima, efetivada por meio dos índices subavaliados de correção monetária de balanço em 31/12/1990, e que a Lei nº 7.689, de 1988, que instituiu a CSLL, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal, dispõe que a base de cálculo é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, sem determinar seja procedida a adição dos valores deduzidos no resultado contábil, a título de depreciação e baixas, correspondentes à diferença ICP/BTNF do ano de 1990;

c) diz que o Decreto nº 332, de 1991, ao determinar aquela adição, sem respaldo legal e contrariando a Lei nº 7.689, de 1988, a Lei nº 8.200, de 1991, a Lei nº 8.383, de 1991, e, ainda, a Lei nº 6.404, de 1976, faz com que o gravame incida sobre um não-lucro, malferindo, assim, o art. 110 do CTN;) assevera que a diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF não gerou efeitos apenas na base de cálculo do IRPJ, mas sim em todo o balanço das empresas; logo, assim como a base de cálculo daquele tributo foi corrigida, igualmente a base impunível da CSLL deve ser recomposta;

e) cita, em seu favor, acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes e de manifestações exaradas na Justiça Federal;

f) quanto às despesas de pagamento de plano de complementação de aposentadoria e pensão, diz não ter ultrapassado o 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, além de que, de qualquer forma, tal limite não se aplica à CSLL, conforme entendimento esposado pela própria autoridade administrativa, por meio da Decisão Cosit nº 08, de 18 de julho de 1997;

g) alega, ainda, que a dívida da Fundação Copel foi contraída em 1996 e 1997, quando inexistia a limitação em análise, instituída a partir de 11/12/1997, sendo que o disposto no art. 11, § 2º, da Lei nº 9.532,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007047/2001-51  
Acórdão nº : 103-21.770

de 1997, não pode retroagir, para atingir situações pretéritas, regidas por norma específica, que não estabelecia qualquer limitação do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes vinculados ao plano previdenciário.”

A 1ª Turma da DRJ/CTA julgou procedente o lançamento, em decisão unânime. Eis a ementa do acórdão:

\*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: DECADÊNCIA. É de 10 (dez) anos o prazo de decadência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXAUSTÃO E BAIXAS DE BENS CORRESPONDENTES À DIFERENÇA IPC/BTNF. Os encargos de depreciação, amortização, exaustão e baixas de bens correspondentes à diferença IPC/BTNF de 1990, computados em conta de resultado, deverão ser adicionados ao lucro líquido na determinação da base de cálculo da Contribuição Social.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A CUSTEAR PLANOS DE BENEFÍCIOS COMPLEMENTARES ASSEMELHADOS AOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. LIMITE. A partir de 01/01/1998, as contribuições destinadas a custear planos de benefícios complementares assemelhados aos da previdência social não poderão exceder, na apuração da base de cálculo da CSLL, em cada período de apuração, a vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano.”

Cientificada do acórdão de primeiro grau em 25/01/2002 (fls. 128), Companhia Paranaense de Energia - Copel interpôs recurso voluntário (fls. 129) em 25/02/2002. São as seguintes as suas razões de contestação, em breve síntese:

a) Preliminarmente, afirma que ocorreu a homologação tácita ditada pelo §4º do art. 150 do CTN para todos os fatos geradores entre 01/01/95 e 28/09/1996, motivo pelo qual requer o cancelamento dessa parcela do lançamento;

b) O BTN não era índice de correção, tratava-se de título público cujo valor devia ser atualizado pela variação do IPC conforme estabeleceu a Lei 7.777/89, art. 5º §2º. A União, ao congelar o valor do BTN, interferiu no seu conceito e na sua



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007047/2001-51  
Acórdão nº : 103-21.770

natureza, tomando-o inadequado para atender às normas tributárias e contábeis, que igualmente exigiam o cômputo das variações do valor da moeda nacional.

c) O Decreto 332/91 extrapolou a sua competência regulamentar ao estabelecer restrições não previstas na Lei 8.200/91;

d) O déficit deduzido no ano-calendário 1998 corresponde a períodos anteriores, portanto, não sujeito ao limite de 20% instituído pela Lei 9.532/97, devido ao princípio da irretroatividade da lei tributária. Em respeito ao regime de competência da escrituração contábil e segundo o Parecer Normativo Cosit 02/96, a fiscalização deveria ter realizado a recomposição dos resultados dos períodos anteriores e verificado se houve diferença de recolhimento da CSLL. Por fim, acrescenta que a limitação de 20% não é aplicável à CSLL.

Despacho acerca do arrolamento às fls. 191.

O processo foi submetido a duas diligências, determinadas pelas Resoluções 103-01.768 (fls. 193) e 103-01.783 (fls. 305), cujos relatórios se encontram às fls. 241 e 479. Os esclarecimentos da recorrente acerca das informações prestadas pelas autoridades fiscais foram juntados às fls. 246 e 483.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007047/2001-51

Acórdão nº : 103-21.770

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA - Relator

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

Abstenho-me de declarar a decadência do fato gerador de 31/12/95, uma vez que vislumbro decisão sobre a matéria principal favorável à recorrente, conforme demonstrarei adiante.

A primeira infração indicada pela fiscalização está intitulada como "ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXUSTÃO E BAIXA DE BENS – DIFERENÇA IPC/BTNF – ART. 2º, DA LEI Nº 8.200/91", o enquadramento legal já foi discriminado no relatório que precede este voto.

A descrição dos fatos consta do "termo de verificação e encerramento de ação fiscal" (fls. 75) assim redigida:

"a) Para o ano-calendário de 1995.

Da análise da ficha 11 (demonstração do Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro), da DIRPJ 96/95, às fls. 18, conjuntamente com detalhamento das exclusões da base de cálculo da CSLL, fornecida pelo contribuinte, às fls. 19, observa-se que o interessado adicionou na linha 6, o valor relativo aos encargos de depreciação, amortização, exaustão e baixa de bens – diferença da correção monetária (IPC-BTNF) e excluiu esse mesmo valor na linha 14 da respectiva ficha 11, anulando o efeito da adição.

De acordo com o Decreto 332, de 4 de novembro de 1991, em seus art. 39 e 41, tal procedimento mostrou-se incorreto, motivo pelo qual foi glosado o valor de R\$ 65.705.291,00 (sessenta e cinco milhões,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007047/2001-51  
Acórdão nº : 103-21.770

setecentos e cinco mil, duzentos e noventa e um Reais) relativo àqueles encargos excluídos da base de cálculo da CSLL.”

A infração se repete nos anos-calendário 1996, 1997, 1998 e 1999.

Houve equívoco na citação do art. 2º da Lei 8.200/91 no título acima transcrito. Observando-se a descrição da infração, logo se percebe que o correto seria o art. 3º do diploma legal. No entanto, tal lapso não resultou em prejuízo para a defesa da autuada, uma vez que ela demonstrou ter entendido perfeitamente os motivos da autuação.

A exclusão realizada pela recorrente anulou o efeito da adição prescrita pelos art. 39 e 41 do Decreto 332/91 na determinação da base de cálculo do tributo, o que, na prática, tem o mesmo resultado da ausência de adição. Não é demais lembrar que tal decreto regulamentou a Lei 8.200/91.

A obrigatoriedade de adição da parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença IPC/BTNF, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, já é matéria amplamente analisada neste Conselho.

Relembrando a disciplina introduzida pelos artigos 39 e 41 do citado decreto, apresento o texto dos dois dispositivos:

“Art. 39. Para fins de determinação do lucro real, a parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal somente poderá ser deduzida a partir do exercício financeiro de 1994, período-base de 1993.

1º Os valores a que se refere este artigo, computados em conta de resultado anteriormente ao período-base de 1993, deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007047/2001-51  
Acórdão nº : 103-21.770

2º As quantias adicionadas serão controladas na parte B do livro de Apuração do Lucro Real, para exclusão a partir do exercício financeiro de 1994, corrigidas monetariamente com base no INPC.

(...)

Art. 41. O resultado da correção monetária de que trata este capítulo não influirá na base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88 e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art. 35).

§ 1º Caso o resultado seja credor, sua distribuição a sócio ou acionista pessoa física acarretará a cobrança do imposto de renda na fonte, calculado segundo o previsto no art. 25 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, devendo essa incidência ocorrer, também, na hipótese da redução do capital aumentado com parcela do referido resultado, na proporção do valor da redução.

§ 2º Os valores a que se refere o art. 39, computados em conta de resultado, deverão ser adicionados ao lucro líquido na determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art. 35).

3º Não será atribuído custo às ações ou quotas recebidas em bonificação pelos acionistas ou sócios em razão da capitalização do saldo credor da correção monetária das contas referidas neste capítulo."

Percebe-se que o citado decreto estipulou o parcelamento da dedução aqui discutida. Entretanto, essa restrição não constou da Lei 8.200/91, que, tão-somente, estabeleceu o tratamento tributário do saldo, devedor ou credor, resultante da correção monetária com base na diferença IPC/BTNF. Observe-se o que dispôs o art. 3º do ato legal:

"Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entra a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - poderá ser deduzida na determinação do lucro real, em quatro períodos-base, a partir de 1993, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, quando se tratar de saldo devedor;

II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007047/2001-51  
Acórdão nº : 103-21.770

Se a lei não dispôs sobre os encargos, o decreto regulamentar não poderia fazê-lo, uma vez que a sua abrangência se restringe aos limites fixados pela lei à qual se destina a regulamentar.

Portanto, o Decreto 332/91, ao dispor sobre a lei 8.200/91, modificando a base de cálculo da CSLL e do IRPJ, extrapolou a sua competência regulamentar, introduzindo restrições não previstas na lei e desobedecendo ao comando do art. 97, II, do CTN - Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) que reservou à lei a competência para majorar tributos.

Conseqüentemente, a recorrente não está obrigada a adicionar a parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença IPC/BTNF.

Quanto ao segundo item de autuação, trata-se da mesma matéria já analisada por este Colegiado no processo nº 10980.004285/2002-95, da mesma empresa, que tem por objeto exigência relativa ao IRPJ, do qual fui relator. Considerando que, com o advento do art. 57 da Lei 8.981/95, são aplicáveis à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento previstas para o IRPJ, aproveito as razões expostas no meu voto proferido no julgamento do recurso<sup>1</sup> relativo àquele processo, que resultou no acórdão 103-21.765, para a análise do presente. Eis o texto mencionado:

"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.

<sup>1</sup> Recurso voluntário nº 130195.  
130.198\*MSR\*30/11/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007047/2001-51  
Acórdão nº : 103-21.770

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

(...)"

Ao comentar a lei societária, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Gelbcke<sup>2</sup> 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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007047/2001-51  
Acórdão nº : 103-21.770

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.”

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 conseqüências 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007047/2001-51  
Acórdão nº : 103-21.770

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 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 fiscalização<sup>3</sup>, 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).

<sup>3</sup> Segundo “termo de verificação e encerramento de ação fiscal” às fls. 85.  
130.198\*MSR\*30/11/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007047/2001-51  
Acórdão nº : 103-21.770

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

Assim como em relação ao IRPJ, as bases de cálculo da CSLL são positivas nos dois anos-calendário e em valores bem maiores do que o da infração indicada, conforme consta das declarações de rendimentos às fls. 337 e 414.

Pelo exposto, deve-se dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 2004

ALOYSIO JOSÉ PERCINHO DA SILVA