



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13807-009038/00-14
Recurso nº. : 137.102
Matéria: : IRPJ - Exercício de 1996
Recorrente : RECKITT BENCKISER (BRASIL) LTDA.(ATUAL DENOMINAÇÃO DE RECKITT E COLMAN LTDA.)
Recorrida : 5ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo/SP.I.
Sessão de : 17 de março de 2004
Acórdão nº. : 101- 94.515

NORMAS PROCESSUAIS - ARGÜIÇÃO DE NULIDADE –
Não é nula a decisão de primeira instância que não toma conhecimento de matéria submetida ao Poder Judiciário,

I RPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE LEGAL. BALANÇO DE CISÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS -O artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 determina que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida, dispondo seu parágrafo único que, no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. Em relação à parcela proporcional ao patrimônio líquido transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. Por essa razão, no balanço da cisão, a parcela de prejuízos proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30%.

LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO-DIFERENCIAL DO IPC/BTNF-PAGAMENTO COM O BENEFÍCIO DA LEI Nº 8.541/92, ART. 31, V, E SEU § 3º. LEI Nº 8.682/93, ARTS. 10 E 11: No período compreendido entre o advento da MP nº 312/93, que revogou a Lei nº 8.200/91, e o da Lei nº 8.682/93, não mais havia obrigatoriedade de o contribuinte calcular e computar lucro inflacionário referente ao diferencial IPC/BTNF, de modo que o pagamento do Imposto de Renda sobre o lucro inflacionário acumulado então existente, com o benefício previsto no art. 31, inciso V, e seu § 3º, da Lei nº 8.541/92, realizou e zerou todo o saldo existente. Os atos praticados com base naquela medida e suas reedições foram convalidados pelo art. 10 da Lei nº 8.682/93, não se podendo aplicar o disposto no artigo 11, seguinte, que revigorou a exigência contida no art. 3º da Lei nº 8.200/91, aos atos jurídicos perfeitos e acabados sob a égide da lei anterior.

Gal *VF*

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.

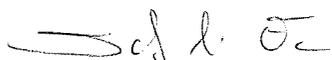
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RECKITT BENCKISER (BRASIL) LTDA.(ATUAL DENOMINAÇÃO DE RECKITT E COLMAN LTDA.)

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência relativa à falta de adição do lucro inflacionário acumulado e reduzir para R\$ 1.597.922,90 a matéria tributável relativa ao item compensação indevida de prejuízos fiscais, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 19 ABR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI e PAULO ROBERTO CORTEZ.

Recurso nº. : 137.102
Recorrente : RECKITT BENCKISER (BRASIL) LTDA.(ATUAL DENOMINAÇÃO DE RECKITT E COLMAN LTDA.)

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado, em 22/09/2000, o auto de infração de fls. 110/112, por meio do qual foi formalizado crédito tributário relativo ao IRPJ referente ao ano-calendário de 1995, acrescido de juros de mora.

Segundo o descrito no Auto de Infração e no Termo de Verificação e Constatação de fls. 98 a 105, a contribuinte é acusada das seguintes infrações:

- Compensação, na declaração de cisão, de prejuízo fiscal acumulado em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação do Imposto de Renda;
- Falta de adição ao Lucro Real de parcela equivalente a 19,44% do Lucro Inflacionário Acumulado, em decorrência da Cisão Parcial ocorrida em 01/12/1995; e
- Redução indevida do Lucro Real em virtude da exclusão de valores não escriturados no LALUR, computados no lucro líquido do exercício para efeito de apuração do lucro real antes da compensação de prejuízos na DIRPJ a título de "Outras Exclusões conforme Livro de Apuração do Lucro Real", sem justificativa e autorização legal.

Como enquadramento legal estão indicados os artigos 193, 195, 196, incisos I e III, 197, 386, 417, 418, 419, 420 e 422 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR/1994), artigos 30 e 32 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, artigos 42, 58 e 117 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, artigos 5º, 7º, 8º, 12 e 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, artigo 40, § 3º do Decreto nº 332, de 04 de novembro de 1991, artigo 27 da Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal (IN/SRF) nº 51, de 31 de outubro de 1995, e artigo 35 da IN/SRF nº 11/1996.

A empresa impugnou tempestivamente a exigência, alegando, em síntese, que:



- o limite de 30% do lucro real para compensação de prejuízos fiscais acumulados até 31/12/1994, imposto pela Lei nº 8.981/1995, é inconstitucional, porque fere o princípio do direito adquirido, já que a legislação vigente nos períodos em que os prejuízos foram apurados não estabelecia este limite, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes;
- segundo o Parecer Normativo CST nº 41/78, aplicado por força do artigo 100 do CTN, "os prejuízos compensáveis são os apurados segundo a legislação vigente à época de sua ocorrência";
- está contestando perante o Poder Judiciário o fato de a compensação de prejuízos fiscais ser limitada a 30% do lucro real de cada ano;
- ao determinar esta limitação, a Lei nº 8.981/1995 instituiu verdadeiro empréstimo compulsório, já que os contribuintes são obrigados a recolher o imposto anualmente, mesmo possuindo prejuízo, que somente será compensado no futuro, e que este empréstimo compulsório é inconstitucional por desatender os requisitos formais e materiais previstos na Constituição Federal para a instituição de empréstimo compulsório;
- a limitação da compensação de prejuízos fere os princípios constitucionais da irretroatividade tributária (artigo 150, inciso III, letra "a", da CF) e da anterioridade tributária (artigo 150, inciso III, letra "b", da CF), além do conceito constitucional de renda (artigos 153, inciso III, da CF, e artigo 43 do CTN);
- não foi realizado lucro inflacionário a menor, pois sua sucedida, a empresa Representações Reckitt & Colman do Brasil Ltda., CNPJ 54.428.842/0001-78 recolheu em 01/12/1995 valor correspondente a 100% do montante do lucro inflacionário acumulado nesta data, em virtude de ter ocorrido cisão total dessa empresa;
- a autoridade fiscal não apresentou um demonstrativo que comprove a realização de lucro inflacionário a menor, limitando-se a afirmar que "não foi localizada nenhuma conta a título de Lucro Inflacionário a Realizar em 31.12.89 – Dif. IPC/BTNF";





- a realização de lucro inflacionário é matéria dependente da outra infração impugnada acima, pois tem nítida influência na determinação dos prejuízos fiscais compensáveis;
- há cerceamento do direito de defesa quanto à infração 'Outras Exclusões não Autorizadas' "porque nem o Auto de Infração nem o Termo de Verificação e Constatação fazem referência a qual exclusão foi realizada sem apoio na legislação tributária";
- o auto de infração é nulo em virtude de erro na identificação do sujeito passivo, pois a autuada foi transformada em sociedade por quotas de responsabilidade limitada em 31 de dezembro de 1999, conforme documentos anexos;
- o auto de infração é nulo porque exige juros de mora sobre suposto débito tributário com exigibilidade suspensa, o que é, segundo o PN/CST nº 2/93, hipótese de adiamento de vencimento do crédito tributário.

O litígio foi julgado em primeira instância pela 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 01/12/1995

Ementa: SUJEITO PASSIVO. IDENTIFICAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ERRO.

A indicação no auto de infração de antiga razão social da pessoa jurídica responsável pelo crédito tributário é insuficiente para caracterizar erro na identificação do sujeito passivo.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

A existência no processo de Termo de Verificação e Constatação que descreve claramente as infrações atribuídas à autuada impede a ocorrência do cerceamento do direito de defesa sob a alegação de atribuição de infração não identificada e sem apoio na legislação tributária.

IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA. AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

A propositura, pelo contribuinte, de ação judicial contra a Fazenda, por qualquer modalidade processual, implica renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto, naquilo em que houver identidade de objetos.

LUCRO INFLACIONÁRIO. DIFERENÇA IPC/BTNF. CISÃO PARCIAL.

FE

GA

A empresa cindida parcialmente deve considerar realizado o lucro inflacionário acumulado, inclusive o decorrente da diferença de correção monetária verificada entre a variação do IPC e do BTNF em 1990, na mesma proporção da parcela do ativo sujeita à correção monetária que tiver sido vertida.

EXIGIBILIDADE SUSPensa. JUROS DE MORA. CABIMENTO.

Os juros de mora são devidos sempre que o crédito tributário não for pago integralmente no vencimento, seja qual for o motivo determinante da falta do pagamento, exceto na hipótese do depósito do montante integral do tributo discutido judicialmente."

Cientificada, a empresa apresentou recurso voluntário em 24 de junho de 2002, conforme carimbo apostado a fl. 170, instruindo-o com arrolamento de bens.

Inicialmente, suscita a Recorrente nulidade da decisão por cerceamento de defesa, por não ter o órgão julgador tomado conhecimento da matéria submetida ao Poder Judiciário. Diz que a única hipótese que ensejaria a renúncia à instância administrativa seria o ajuizamento de ação anulatória, que a impugnação abordou aspectos formais que não foram objeto da ação judicial.

Quanto ao mérito, alega que:

- a) A limitação à compensação dos prejuízos acumulados até 31/12/94 ofende o direito adquirido e o conceito de renda e lucro, acabando por tributar o patrimônio e representando verdadeiro empréstimo compulsório, sem observar os requisitos formais e materiais previstos na Constituição;
- b) A Recorrente é acusada de não ter observado o limite de 30% do valor do lucro para compensação de prejuízos fiscais, no Balanço encerrado em 01/12/95, mas esse balanço foi levantado para fins de cisão parcial, e a lei não impõe a observância de limite para esses casos (menciona acórdão da 8ª Câmara do Conselho de Contribuintes, no sentido de que a limitação não se aplica nos casos de última declaração da incorporada).
- c) O lançamento utilizou critério imprestável para apurar o lucro real, seja flagrante erro de cálculo, seja por não ter observado os critérios do Parecer Normativo 02/96.
- d) A Lei 8.200/91 determina a consideração dos efeitos da diferença IPC/BTNf apenas em relação às demonstrações financeiras, não fazendo nenhuma referência aos valores diferidos e registrados na escrituração fiscal. Com o silêncio, a lei quis, ostensivamente, não estender os efeitos para os valores

GR *JF*

controlados na Parte B do LALUR. Não se pode dizer que o LALUR, por analogia, integra as demonstrações financeiras, porque essa expressão tem conceito normativo que advém do Decreto-lei 1.598/77. A exigência da correção dos valores registrados na parte B do LALUR foi criada pelo Decreto 332/91, art. 40, mas os decretos não podem dispor *ex novo* em qualquer matéria, tendo como única finalidade otimizar o cumprimento da lei.

- e) O saldo do lucro inflacionário a realizar representa uma obrigação potencial, que não pode sofrer alteração que a torne mais onerosa com base em norma posterior. O Parecer Normativo CST 108/78 esclarece que as provisões para imposto de renda são constituídas para registrar obrigações, mesmo que potenciais, deixando claro que o lucro inflacionário representa uma obrigação tributária ou um fato gerador pendente.
- f) A tributação do lucro inflacionário se faz sob condição de sua realização econômica, segundo os critérios existentes na data da formação (diferimento) e a pretensão fiscal existe desde esse momento.
- g) O Conselho de Contribuintes tem se manifestado no sentido de que os efeitos da diferença de correção monetária IPC/BTNF deveriam ser imediatamente considerados pelos sujeitos passivos, sob pena de irretroatividade, mencionando acórdão da 8ª Câmara, de 15/08/2000, no julgamento do recurso 121.259, e acórdão da 3ª Câmara, de 12/05/99, no julgamento do recurso 117.919. Pondera que se foi considerado que os efeitos benéficos para os sujeitos passivos deveriam ser imediatamente considerados, o que se dirá da situação da Recorrente, em que esses efeitos, se previstos na lei, implicariam aumento da carga tributária?
- h) O Conselho de Contribuintes tem declarado nulos os lançamentos que não são baseados em lei, mencionando-se os julgamentos dos recursos 119.348 (Terceira Câmara do Primeiro Conselho), 120.332 (Primeira Câmara do Segundo Conselho), 119.797 (Primeira Câmara do Terceiro Conselho), 109.706 (Primeira Câmara do Segundo Conselho), 108.143 (Primeira Câmara do Segundo Conselho), 110.682 (Oitava Câmara do Primeiro Conselho).
- i) Estando suspensa a exigibilidade do crédito, não incidem juros de mora, porque fica suspenso o exercício da pretensão estatal à exigência do crédito tributário, sendo o efeito prático da suspensão protrair os efeitos do

vencimento da obrigação tributária até que cesse a causa da suspensão. O próprio Fisco Federal já manifestou esse entendimento nos itens 10 e 11 do Parecer Normativo CST 2/93.

- j) O índice SELIC é imprestável para atualização de créditos tributários, conforme entendeu o STJ.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e foi encaminhado a este Conselho por ter sido feito arrolamento de bens. Dele conheço.

Preliminar de nulidade da decisão

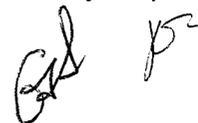
A Recorrente suscita preliminar de nulidade da decisão por cerceamento de defesa, por não ter o órgão julgador tomado conhecimento da matéria submetida ao Poder Judiciário, alegando que a única hipótese que ensejaria renúncia à instância administrativa seria o ajuizamento de ação anulatória de débito fiscal.

O não conhecimento da matéria na instância administrativa decorre do nosso sistema constitucional, que atribui ao Poder Judiciário o monopólio da jurisdição. Nesse sentido, cabe exclusivamente ao Poder Judiciário decidir definitivamente, e com obrigatoriedade de observação de suas decisões, sobre qualquer matéria. É claro que isso não exclui a possibilidade de auto-composição das partes interessadas, sem demandar a intervenção do Poder Judiciário (a prestação jurisdicional é direito, e não um dever do cidadão). Mas, uma vez submetida a matéria ao Poder Judiciário, só ao Poder Judiciário cabe sobre ela decidir.

Os atos administrativos sujeitam-se a controle externo, realizado pelos Poderes Judiciário e Legislativo, e interno, realizado por órgãos integrantes do Poder Executivo.

O controle judiciário encontra seu fundamento constitucional no art. 5º, inciso XXXV da Constituição, cuja dicção prevê que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário ameaça ou lesão a direito".

O controle interno encontra seu fundamento no art. 37 da Constituição. Tendo em vista o princípio da legalidade, a administração pública está obrigada a zelar pela legalidade dos atos de seus agentes. Conforme Hely Lopes



Meirelles¹, os meios de controle administrativo, controle interno ou auto controle, de um modo geral bipartem-se em *fiscalização hierárquica* e *recursos administrativos*. “*Recursos administrativos*, em acepção ampla, são todos os meios hábeis a propiciar o reexame de decisão interna pela própria administração. No exercício de sua jurisdição a Administração aprecia e decide as pretensões dos administrados e servidores, aplicando o Direito que entenda cabível segundo a interpretação de seus órgãos técnicos e jurídicos.”². O processo administrativo tributário é, pois, um meio de controle interno inserido no que Hely chama de *recursos administrativos*. Trata-se, assim, de uma revisão interna do ato administrativo do lançamento, representando uma fase anterior à formação da relação jurídica processual (fase da auto-composição, em que as partes – a Administração Tributária e sujeito passivo - tentam pôr fim à lide sem a interveniência do Poder Judiciário). Porém, como já dito, submetida a matéria à apreciação judicial, o processo administrativo, como fase de auto-composição, perde sua função. O sistema, em razão de prever o exercício exclusivo da função jurisdicional do Estado através do Poder Judiciário, não comporta que uma mesma questão seja discutida, **simultaneamente**, na via administrativa e na via judicial. Prevalece sempre o que for decidido na Justiça, e prosseguir com o processo administrativo é desperdiçar inutilmente tempo e recursos, o que viola os princípios da moralidade e da economicidade, que devem informar a administração pública. Conseqüentemente, o ingresso na via judicial para discutir determinada matéria implica abrir mão de fazê-lo pela via administrativa.

O fato de ser o processo judicial anterior à formalização da exigência em nada modifica esse entendimento. Porque, a partir do momento em que o contribuinte submete um assunto ao Poder Judiciário, ultrapassou ele uma fase anterior, **não obrigatória nem definitiva**, de discutir o assunto no âmbito administrativo. Assim, estando a matéria *sub judice*, uma vez formalizada a exigência, cabe apenas ao sujeito passivo, para evitar a execução, obter a suspensão da exigibilidade do crédito pelo depósito ou liminar, se tal já não houver se concretizado.

Irrelevante que a ação impetrada seja declaratória, anulatória, ou

¹ Meirelles, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro; São Paulo: Malheiros Editora, 18 ed. 1993, p.573

² Meirelles, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro; São Paulo: Malheiros Editora, 18 ed. 1993, p.587



qualquer outra, e que no processo judicial se discuta o direito em tese, e no processo administrativo a hipótese em concreto. É que na instância administrativa só não se conhecerá daquela matéria cuja tese esteja sendo apreciada pelo Poder Judiciário, conhecendo-se, entretanto, os aspectos *in concreto* não submetidos àquela instância.

Portanto, correta a decisão de primeira instância ao não tomar conhecimento do mérito em relação às alegações de defesa relativas à limitação da compensação dos prejuízos fiscais, não devendo ser acolhida a preliminar de nulidade.

MÉRITO

- **Limitação para a compensação de prejuízos.**

Em relação à primeira infração, qual seja, a limitação legal para a compensação dos prejuízos, não serão conhecidas as alegações que estão sob apreciação do Poder Judiciário no Mandado de Segurança 95.0029787-6. Entretanto, há aspectos suscitados no recurso não foi submetido à apreciação do Poder Judiciário. O primeiro deles é a alegação de que a limitação não se aplica aos casos de cisão.

Com efeito, a exigência quanto à limitação da compensação de prejuízos foi aplicada em relação ao balanço de 01/12/95, levantado pela sucedida, a empresa Representações Reckitt & Colman do Brasil Ltda, CNPJ 54.428.842/0001-78 para fins de cisão parcial, e a matéria discutida na justiça diz respeito à limitação da compensação aplicável aos casos em geral.

Ocorre que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo Acórdão CSRF 01-04.258, de 02/12/2002, confirmou Acórdão da Oitava Câmara, nº 108-06.682, de 20/09/2001, no sentido de que, em casos de descontinuidade da atividade da empresa, descabe a limitação.

Transcrevo, a seguir, as considerações do ilustre Conselheiro relator do Acórdão da Oitava Câmara, Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior:

"Aqui, me basta fundamentar meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da pessoa jurídica, como na incorporação, não se pode aplicar a limitação à compensação, mais comumente denominada por "trava". Todo julgador apreende o fato e aplica a lei, interpretando-a e descortinando o campo de sua aplicação. Para essa hercúlea tarefa, necessário perquirir antecipadamente qual a finalidade da legislação editada, *sua mens legis*. E



nada mais garantidor de um bom julgamento do que descobrir a sua história, sua verdadeira origem e finalidade.

Carlos Maximiliano, professor de todos nós, em seu clássico *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, p. 138, leciona que:

"Mais importante do que a história geral do Direito é, para o hermenêuta, a especial de um instituto e, em proporção maior, a do dispositivo ou norma submetida a exegese. A lei aparece como último elo de uma cadeia, como um fato intelectual e moral, cuja origem nos fará conhecer melhor o espírito e alcance do mesmo. Com esse intuito o juiz 'lança uma ponte entre as obscuras disposições do presente e os preceitos correspondentes e talvez claros do Direito anterior'."

Prossegue ainda o magistral jurista, p. 139:

"O prestígio, aliás relativo, do elemento histórico decorre de que a Investigação da causa geradora e da causa final da lei conduz à descoberta do verdadeiro sentido e alcance da norma definitiva."

Procuramos portanto o elemento histórico da finalidade da norma impositiva da "trava". E para isso não podemos deixar de vislumbrar as lições do saudoso amigo e ex-conselheiro Edson Vianna de Brito, verdadeiro autor da norma, quando ainda ocupava, com incontestável brilhantismo, posição relevante nos quadros da Receita Federal. Edson assim discorreu sobre a norma de limitação, em seu livro *Imposto de Renda*, Frase Editora, São Paulo, 1995, pp. 161 e segs.:

"Este dispositivo estabelece uma base de cálculo mínima, para efeito da determinação do imposto de renda devido, através da fixação de um limite máximo de redução - por compensação de prejuízos fiscais - do lucro tributável apurado em cada ano-calendário. Em outras palavras, as pessoas jurídicas que detenham estoque de prejuízos fiscais apurados em anos anteriores passam a sujeitar-se a um imposto de renda mínimo, uma vez que o lucro tributável só poderá ser reduzido em no máximo trinta por cento."

Note-se, preliminarmente, que em nenhum momento, o texto legal cerceou o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994 com o lucro real obtido a partir de 10 de janeiro de 1995. Pelo contrário, ao fixar um limite máximo para compensação em cada ano-calendário, o dispositivo legal, em seu parágrafo único, faculta a compensação da parcela que seria compensável se não houvesse a limitação com o lucro real de anos calendário subseqüentes."

De partida, afere-se que a norma nunca teve intenção de cercear direito à compensação. Daí inclusive, como bem lembrou Edson, tornar os prejuízos imprescritíveis para a compensação.

Essa certeza mais se concretiza quanto mais se busca o histórico da legislação quando em tramitação. No Diário Oficial do Congresso Nacional de 14 junho de 1995, a fls. 3270, consta a exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95, reedição das Medidas Provisórias 947/95 e 972/95 e convertida na Lei 9.065/95. Dela se pode destacar o seguinte excerto:

"Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812194 (Lei 8.981195). Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo."

A expressão 'sem retirar do contribuinte o direito de compensar' reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação dos prejuízos acumulados, sendo inaplicável a trava.

Todo o interesse protegido foi somente regular o fluxo de caixa do Governo, sem extirpar do contribuinte o direito à compensação de prejuízos. Qualquer hipótese na qual o efeito seja eliminar a compensação não estará abrangida pelo campo de incidência da norma de limitação.

É matéria de pura interpretação de lei.
Ex positís, conheço do recurso, para no mérito dar-lhe integral provimento.
É como voto; Senhor Presidente.
Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2001
MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR "

O entendimento expressado tem como fundamento o resguardo do direito do contribuinte de compensar seus prejuízos, embora sem limite temporal. Pondera o ilustre Relator que "qualquer hipótese na qual o efeito seja eliminar a compensação não estará abrangida pelo campo de incidência da norma de limitação".

O artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 determina que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida, dispondo seu parágrafo único que, no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Tratando-se, no caso, de cisão parcial, a eliminação da compensação só ocorreria em relação à parcela do patrimônio transferida (19,44%). Por essa razão, na declaração da cisão, deve ser reconhecido o direito de compensar, independentemente de trava, 19,44% dos prejuízos fiscais acumulados (correspondente ao percentual do PL transferido).

Passo a apreciar as alegações de inobservância do Parecer Normativo CST 02/96 e de erro de cálculo, quanto à parcela sujeita à trava (80,56%).

O Parecer Normativo COSIT nº 02/96 é aplicável aos casos de postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas. Cuidou aquele parecer de analisar os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras nas bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, nos ajustes correspondentes a todos os períodos-base compreendidos no prazo em que tiver ocorrido postergação do pagamento do imposto e da contribuição. Esclarece o parecer que "o contribuinte deve proceder aos ajustes na sua escrituração contábil, já que a correção monetária das demonstrações financeiras tem essa natureza, enquanto que o fisco, em seus lançamentos de créditos tributários, deve apenas considerar os efeitos na determinação da base de



cálculo do imposto e contribuição mencionados, mediante ajustes extra-contábeis". Embora, no caso, não se trate de inobservância de regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas, mas de antecipação de compensação de prejuízos, a diferença a maior de tributos implica diminuição do patrimônio líquido e conseqüente alteração no lucro líquido, que, se fosse o caso, teria efeitos na correção monetária. Ocorre que, no caso, não haverá nenhuma correção monetária sobre ajustes, eis que o sistema de correção monetária das demonstrações financeiras durou até o final do ano de 1995.

Conquanto não se trate propriamente de aplicação do PN 02/96, que cuida dos efeitos da correção monetária nos casos de inobservância do regime de competência na escrituração de despesas e receitas, a glosa de prejuízos compensados antecipadamente pode ter reflexos no imposto apurado em períodos subseqüentes. É possível, de fato, que em período posterior o contribuinte tenha apurado imposto a pagar sobre lucro que não foi diminuído por compensação, pela ausência de saldo de prejuízos. Nesse caso, caberia apurar os efeitos da glosa, que aumentou o saldo de prejuízos a compensar, e que pode ter resultado em pagamento a maior em exercício posterior, significando uma postergação no pagamento do imposto. Porém, para que assim possa ser considerado, caberia à Recorrente não apenas alegar a possibilidade de ocorrência da postergação, mas demonstrar e provar sua ocorrência.

Alega ainda a Recorrente haver erro no demonstrativo que integra o auto de infração. Pondera que o Resultado do Exercício antes da compensação não é o R\$ 3.173.826,00, mas sim, R\$ 3.223.565,00, e que, utilizando o mesmo critério da fiscalização (adicionando as infrações apuradas neste auto de infração, no valor de R\$ 744.125,00), chega-se ao valor de R\$ 1.190.307,00, que corresponde a 30% dos prejuízos passíveis de compensação. Diminuído esse valor dos prejuízos compensáveis reconhecidos pela fiscalização, chega-se ao valor de prejuízos indevidamente compensados de R\$ 1.983.519,00, e não R\$ 1.998.440,70.

Tem razão a Recorrente. Realmente, o Termo de Verificação e Constatação esclarece, à fl. 100, que há uma ligeira divergência entre o escriturado no LALUR e o que foi transcrito no LALUR, no tocante ao total das exclusões, e que o lucro real antes da compensação, que na DIRPJ foi de R\$ 3.173.826,00, deverá ser ajustado para 3.223.565,00. Entretanto, ao elaborar o demonstrativo (fl. 113), o



Auditor equivocou-se, e partiu do valor antes do ajuste (R\$ 3.173.826,00), ficando em desacordo com o que consta no Termo de Verificação e Constatação.

Portanto, em relação ao item “compensação indevida de prejuízos fiscais”, deve ser dado provimento parcial para reduzir a matéria tributável a R\$ 1.597.922,90 (80,56% x 1.983.519).

- Falta de adição ao Lucro Real de parcela equivalente a 19,44% do Lucro Inflacionário Acumulado, em decorrência da Cisão Parcial ocorrida em 1994.

O Termo de Verificação e Constatação de fls. 98/105, que faz parte integrante do auto de infração, consigna que:

- a) não foi encontrada conta de Lucro Inflacionário Realizar – Dif. IPC/BTNF;
- b) o contribuinte optou por realizar o Lucro Inflacionário Acumulado em 31.12.92 no valor de Cr\$ 26.958.117,127,00 corrigido monetariamente até a data da realização em 31.12.93 para CR\$ 35.247.738,00 com benefício do incentivo do inciso V do art. 31 da Lei 8.541/92, à alíquota de 5%, pagando o imposto em 19.02.93 correspondente a 195.534,86 UFIR;
- c) a empresa foi cindida em 01.12.1995, vertendo 19,44% do seu patrimônio pra Globo Tintas e Pigmentos,
- d) intimada a esclarecer por quê motivo não foi realizado integralmente o lucro inflacionário acumulado na proporção da parcela cindida em 01.12.95, consoante art.35 da Lei 8.541/92, a sucessora informou que a empresa sucedida, Representações Reckitt & Colman Brasil Ltda, CNPJ 54.428.842/0001-78: (d.1) em 01.12.95, considerou integralmente realizado o valor do lucro inflacionário acumulado, ou seja, 100%, em lugar de 19,44%; (d.2) em 19.02.93 recolheu o valor de CR\$ 2.223.786.677,20, exercendo a opção prevista no art. 31 da Lei 8.541/92; (d.3) em 30.12.96 recolheu o valor de R\$ 16.398,40, exercendo a opção do art. 7º da Lei 8.249/95;
- e) analisando os esclarecimentos supra, verifica-se que a realização referida no tópico “d.1” é o saldo de R\$ 746.335,00 existente no LALUR em 01.12.95, decorrente do lucro inflacionário acumulado em função das correções monetárias normais a partir do ano de 1993, ou seja, após sua opção de pagar o saldo anteriormente declarado no tópico “d.2”; e no tópico “d.3” é o lucro inflacionário apurado a partir da cisão.

Em sua impugnação, argumentou a empresa: (a) que não foi realizado lucro inflacionário a menor, pois sua sucedida, a empresa Representações Reckitt & Colman do Brasil Ltda., CNPJ 54.428.842/0001-78 recolheu em 01/12/1995 valor correspondente a 100% do montante do lucro inflacionário acumulado nesta data, em virtude de ter ocorrido cisão total dessa empresa; (b) que a autoridade fiscal não apresentou um demonstrativo que comprove a realização de lucro inflacionário a menor, limitando-se a afirmar que “não foi localizada nenhuma conta a título de Lucro Inflacionário a Realizar em 31.12.89 – Dif. IPC/BTNF”, e (c) que a realização de lucro inflacionário é matéria dependente da outra infração impugnada acima, pois tem nítida influência na determinação dos prejuízos fiscais compensáveis;

Na apreciação desse item do litígio, o voto condutor do acórdão recorrido registra que:

16. Segundo o artigo 3º da Lei nº 8.200/1991 (...), o saldo credor de correção monetária correspondente à diferença verificada em 1990 entre a variação do IPC e do BTN Fiscal deve ser adicionado na determinação do lucro real a partir do período-base 1993. Como o lucro inflacionário a realizar é saldo credor de correção monetária e foi corrigido em 1990 apenas pela variação do BTN Fiscal (fator de correção em 9,4512) e o índice de correção do IPC em 1990 foi de 18,9472, a diferença entre a aplicação destes dois índices (9,496) deve ser adicionada no lucro real a partir do período-base 1993. Por este motivo, esta diferença de lucro inflacionário a realizar deveria ter sido corrigida em conta separada entre 1991 e dezembro de 1992 para ser somada à conta regular de lucro inflacionário a realizar em janeiro de 1993 e serem realizadas conjuntamente a partir de então. Também por isto, a fiscalização chama a atenção para o fato de não ter encontrado na Parte B do Lalur nenhuma conta que tratasse desta diferença.

17. Analisando o controle do saldo do Lucro Inflacionário realizado pela contribuinte na parte B do Lalur, o que se conclui é que a impugnante não reconheceu a partir de 1993, nem em nenhum outro período, o saldo credor de correção monetária correspondente à diferença verificada em 1990 entre a variação do IPC e do BTN Fiscal. Isto está claro na comparação entre o Demonstrativo do Lucro Inflacionário de fls. 60 a 64 que inclui a diferença IPC/BTNF e o controle do Lucro Inflacionário realizado pela impugnante na Parte B do Lalur (fls. 39 a 58). Nota-se isto claramente ao compararmos os saldos referentes a janeiro de 1993. A contribuinte indicou na Parte B do Lalur um saldo de Lucro Inflacionário Acumulado de Cr\$35.255.940.711,00 ou CR\$35.255.940,00 (fl. 46), enquanto o cálculo, que inclui a diferença IPC/BTNF, indica o saldo de CR\$76.258.231,00 ou Cr\$76.258.231.000,00 (fl. 61).

18. Portanto, o saldo de lucro inflacionário indicado pela contribuinte em janeiro de 1993 estava indevidamente a menor. E como a interessada reconheceu neste mês o montante de CR\$35.249.969,00, conforme informação contida na fl. 61, como se estivesse reconhecendo a totalidade do lucro inflacionário acumulado, mas a totalidade do lucro inflacionário acumulado era de fato CR\$76.258.231,00, restou uma diferença, em janeiro de 1993, de CR\$41.008.262,00, que não foi reconhecida. E foi justamente esta diferença (decorrente da diferença IPC/BTNF em 1990) não reconhecida a partir de janeiro de 1993 que gerou o saldo de Lucro Inflacionário Acumulado no montante de R\$3.571.937,45 em 01/12/1995 (fl. 64). Este saldo somado ao fato de ter ocorrido cisão parcial no percentual de 19,44% nesta data, enseja, segundo determinação contida no artigo 35 da Lei nº 8.541/1992

acima transcrito, o oferecimento à tributação do montante de R\$694.385,00 (19,44% de R\$3.571.937,45).

19. Desta forma, a alegação da impugnante de que foi reconhecido montante correspondente a 100% do lucro inflacionário acumulado em 01/12/1995 não é capaz de afastar a infração, já que este montante, que é equivalente a R\$746.335,00 (fls. 55 e 64), corresponde apenas ao lucro inflacionário apurado a partir de janeiro de 1993. Dito de outra forma: este montante também não contém a diferença IPC/BTNF verificada em 1990, que deveria ter sido reconhecida proporcionalmente por ocasião da cisão parcial da empresa Representações Reckitt & Colman Ltda., sucedida pela interessada neste processo, conforme determina o artigo 35 da Lei nº 8.541/1992 combinado com o artigo 3º da Lei nº 8.200/1991, acima transcritos.

20. Também descabe a afirmação da impugnante de que a autoridade fiscal não apresentou demonstrativo que comprove a realização de lucro inflacionário a menor. Conforme visto acima, este demonstrativo consta no processo de fls. 60 a 64.

As razões de recurso declinadas quanto a esse item, consistem, em síntese, nas alegações de que: (a) a aplicação da Lei 8.200/91 para tributação do lucro inflacionário acumulado implica ofensa ao princípio da irretroatividade, pois representa tributar obrigação uma obrigação potencial com base em norma posterior e mais onerosa, e (b) A exigência da correção dos valores correspondentes à diferença IPC/BTNf registrados na parte B do LALUR foi criada pelo Decreto 332/91, art. 40, não tendo base legal, pois a Lei 8.200/91 determina a consideração dos seus efeitos apenas em relação às demonstrações financeiras, não fazendo nenhuma referência aos valores diferidos e registrados na escrituração fiscal.

O primeiro aspecto a ser abordado, quanto a este item do litígio, diz respeito à motivação da exigência. O auto de infração descreve os fatos como falta de adição ao Lucro Real da parcela de 19,44% do Lucro Inflacionário Acumulado, que deveria ter sido considerada realizada em razão da cisão, e faz referência aos artigos 195, 417 a 420 e 422 do RIR/94 e arts. 5º, 7º e 8º da Lei 9.965/94, que tratam exclusivamente da realização do lucro inflacionário acumulado. Mas, conforme se depreende do Termo de Verificação e Constatação, na realidade, o que está sendo contestado pela fiscalização não é, exatamente, a falta de adição ao lucro real de parcela de 19,44% do lucro inflacionário acumulado, em decorrência da cisão parcial ocorrida em 01/12/95, como consigna a "Descrição dos Fatos" no Auto de Infração, mas sim, a falta de correção monetária complementar da diferença IPC/BTNf dos valores registrados na Parte B do LALUR.

Esse fato demandaria indagações quanto à decadência do direito de lançar, eis que a consideração dos efeitos da diferença IPC/BTNf, que foi



determinada por lei em 1991 e regulamentada por decreto de 1993, se reportava ao balanço de 31/12/1990, e o aperfeiçoamento do lançamento pela ciência do autuado consumou-se em setembro de 2000, ou seja, decorridos mais de cinco anos. Essa discussão (quanto à decadência) não tem posicionamento uniforme neste Conselho.

Porém há um outro aspecto que envolve a questão e que já mereceu apreciação deste Conselho. É que a Lei 8.200/91, que determinava, no seu art. 3º, inciso II, o cômputo, no lucro real, da parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, foi revogada pelo art. 7º da MP 312, de 11 de fevereiro de 2003. A Lei 8.541/92, no seu art. 31, permitiu que as pessoas jurídicas considerassem integralmente realizado o lucro inflacionário acumulado e o saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, art. 3º) existente em 31 de dezembro de 1992, tributando-o à alíquota de 5%. Com base nessa lei, a Recorrente exerceu a opção, recolhendo o imposto em 19 de fevereiro de 2002. Como a Medida Provisória havia revogado a Lei 8.200/91 em 11 de fevereiro de 2002, ao tributar o saldo integral não havia obrigatoriedade de efetuar a correção monetária correspondente à diferença IPC/BTNf. A Lei 8.682, de 14/07/94, ratificou os atos praticados com base na MP 312/93 e revigorou a Lei 8.200/91. Assim, quando exerceu a opção de tributar integralmente o saldo do lucro inflacionário acumulado, à alíquota de 5%, estava revogada a Lei 8.200/91, que obrigava a correção da diferença IPC/BTNf, nada mais restando a esse título a tributar.

Há, inclusive, manifestações deste Conselho (acórdãos 107-06.840, de 16/10/2002 e 103-21.428, de 05/11/2003), no sentido de que no período compreendido entre o advento da MP nº 312/93, que revogou a Lei nº 8.200/91, e o da Lei nº 8.682/93, não mais havia obrigatoriedade de o contribuinte calcular e computar lucro inflacionário referente ao diferencial IPC/BTNF, de modo que o pagamento do Imposto de Renda sobre o lucro inflacionário acumulado então existente, com o benefício previsto no art. 31, inciso V, e seu § 3º, da Lei nº 8.541/92, realizou e zerou todo o saldo existente. Os atos praticados com base naquela medida e suas reedições foram convalidados pelo art. 10 da Lei nº 8.682/93, não se podendo aplicar o disposto no artigo 11, seguinte, que revigorou a



exigência contida no art. 3º da Lei nº 8.200/91, aos atos jurídicos perfeitos e acabados sob a égide da lei anterior.

- Juros de mora

A exigência de juros de mora decorre de determinação expressa da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), cujo artigo 166 reza que o crédito tributário não integralmente pago no seu vencimento é acrescido de juros de mora, **seja qual for o motivo determinante de sua falta**, excepcionando apenas as situações em que haja pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Por outro lado, sua cobrança atende a determinação do art. 5º do Decreto-lei 1.736/79, segundo o qual “ a correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive no período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial” não cabendo a este Órgão integrante do Poder Executivo negar aplicação a lei em vigor.

Como lembra a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes³ , “na hipótese em que o crédito tributário, mesmo vencido, apresenta-se ainda inexigível (há casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, v.g.. a moratória, o depósito do seu montante integral, a impugnação, e a medida liminar em mandado de segurança), mas tal inexigibilidade não tem o condão de suprimir o pagamento do crédito tributário com seus acréscimos legais, inclusive o valor dos juros de mora. Em outras palavras, os juros de mora são devidos durante o período em que a respectiva cobrança (exigibilidade) esteja suspensa”.

Os juros de mora, na realidade, não têm a natureza de sanção, mas incidem sobre capital que, pertencendo ao fisco, estava em poder do contribuinte.

- **SELIC**

A SELIC não foi aplicada a título de correção monetária, mas sim de juros de mora. O art. 13 da Lei nº 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

³ Moraes, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*; 1ª ed. Forense, RJ, 1984, p. 705

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 explanadas, rejeito a preliminar de nulidade e dou provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência relativa à falta de adição do lucro inflacionário acumulado e reduzir para R\$ 1.597.922,90 (80,56% x 1.983.519) a matéria tributável relativa ao item compensação indevida de prejuízos fiscais.

Brasília (DF), em 17 de março de 2004


SANDRA MARIA FARONI

