Processo nº : 13808.000318/00-20
Recurso nº : 132.479
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1995 a 1999
Recorrente : SÃO PAULO ALPARGATAS S.A.
Recorrida : 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP - I
Sessão de : 17 de março de 2004
Acórdão nº : 103-21.544

IRPJ - AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

LANÇAMENTO - DECADÊNCIA - Na vigência da Lei 8383/91 o lançamento é por homologação e a contagem do prazo qüinqüenal se faz em conformidade com o disposto no art. 150, § 4º do CTN, ou seja, da data do fato gerador.

PLANO VERÃO - PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL - Sendo as razões da autuação diferentes da matéria discutida no Judiciário, descabe invocar as normas que tratam da identidade entre os objetos do processo judicial e do processo administrativo.

PREJUÍZOS FISCAIS - COMPENSAÇÃO - PRAZO - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo fiscal apurado em 1989 com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subseqüentes.

LUCRO REAL - EXCLUSÕES - ÔNUS DA PROVA - Compete ao contribuinte o ônus da prova da legitimidade dos lançamentos que importem em redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário.

PREJUÍZOS FISCAIS - CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR IPC/BTNF - As diferenças de correção monetária correspondentes aos prejuízos fiscais relativas aos períodos-base de 1986 a 1989 poderão ser compensadas desde que nos períodos-base de 1990 a 1993 exista lucro real suficiente para absorver o seu valor.

NORMAS ADMINISTRATIVAS - VALIDADE - A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Negado Provimento parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SÃO PAULO ALPARGATAS S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, RATIFICAR a decisão quanto à questão preliminar votada na sessão de 15 de outubro de 2003, face a mudança de composição do Colegiado, no sentido de , por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1994, vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero (Relatora) e Cândido Rodrigues Neuber, que não a acolheram; por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do auto de infração, e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, com a resssalva de que os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Márcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Paulo Jacinto do Nascimento e Victor Luís de Salles Freire acompanharam a Conselheira Relatora, pelas conclusões, quanto ao item I do auto de infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Victor Luís de Salles Freire.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 13 AGO 2004

Participou, ainda, do presente julgamento, o seguinte Conselheiro: NILTON PÊSS.

Processo nº : 13808.000318/00-20
Acórdão nº 103-21.544

Recurso nº : 132.479
Recorrente : SÃO PAULO ALPARGATAS S.A.

RELATÓRIO

Contra a contribuinte retro identificada foi lavrado Auto de Infração, relativo a Imposto de Renda Pessoa Jurídica, nos exercícios de 1995 a 1999, com exigência fiscal totalizando o valor de R$ 3.434.243,99, em decorrência das irregularidades apontadas no Termo de Verificação e Constatação Fiscal às fls. 259 a 279, a seguir resumido:

A fiscalizada impetrou Mandado de Segurança, com pedido de liminar, em seu nome e das sociedades incorporadas (Alpargatas Nordeste S/A, Alpargatas Paraíba S/A, AIX Comercial Ltda., Alpargatas Confecções Nordeste S/A, BESA – Borracha Esponjosa S/A Indústria e Comércio), contra ato do Delegado da Receita Federal em São Paulo, alegando que em 30/06/94 registrou no LALUR o valor de CR$ 332.220.473.886,55, na expressão monetária então vigente, correspondente em 01/07/94 a R$ 120.807.445,04, montante este deduzido no auto-lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relacionados com o período-base encerrado em 30/06/94.

Os valores acima decorrem de ajuste efetuado em função da dedução a menor feita no período-base anual encerrado em 31/12/89, atendendo ao disposto nas Leis nºs. 7.730/89 e 7.799/89, cujos dispositivos legais determinavam que a correção monetária das Demonstrações Financeiras, relativa ao mês de janeiro de 1989, se fizesse com base no valor da OTN de NCz$ 6,92, quando o correto seria NCz$ 10,51.

Em 06/09/94 foi deferida liminar autorizando a impetrante a corrigir suas demonstrações financeiras utilizando o IPC referente ao mês de janeiro de 1989 (70,28%), para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em 28/10/94 foi prolatada a sentença de Primeira Instância concedendo a segurança, assegurando à impetrante o direito de efetuar a correção monetária do balanço relativo ao ano-base de 1989, considerando o IPC referente ao mês de janeiro de 1989 (70,28%).

Em 24/11/94 a União ofereceu Embargos de Declaração e em 30/11/94, foram acolhidos parcialmente os Embargos para retificar a sentença, estabelecendo o índice de 42,72%, como percentual de correção das demonstrações financeiras no mês de janeiro de 1989.

A contribuinte apelou da sentença reformada em 30/11/94, sendo rejeitada a apelação pelo TRF da 3ª Região, conforme Acórdão de 18/12/96, transitado em julgado. Confirmou-se assim, o entendimento jurisprudencial pacificado no sentido de que o índice aplicável ao mês de janeiro de 1989 é de 42,72%.

A contribuinte, autorizada pelo Poder Judiciário a utilizar a diferença de índice de correção monetária havida em decorrência do "Plano Verão", extrapolou os limites da decisão judicial.

A Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), em seu artigo 185 determina o dever de contabilizar a correção monetária. Essa norma legal determina que a correção monetária das demonstrações financeiras é de natureza contábil e, por conseguinte, torna-se de caráter obrigatório o reconhecimento contábil das receitas e despesas de correção monetária, de acordo com a legislação de regência.

Com relação aos efeitos fiscais, o artigo 196, incisos I e II, do RIR/94 (Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94), e o Parecer Normativo nº 96/78 da CST/SRF, estabelecem quais valores podem ser excluídos do lucro líquido na determinação do lucro real.

A contribuinte por falta de registro nos livros próprios (Diário e Razão) dos ajustes contábeis cabíveis, deixou também de considerar nas demonstrações financeiras os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do exercício.

A empresa limitou-se a registrar na parte "B" do LALUR o valor que julgou conveniente e, posteriormente, passou a efetuar exclusões indevidas e injustificadas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em diversos períodos-base fiscais que se sucederam, agindo de forma expressamente vedada pelas normas vigentes.

Em sua defesa alega a contribuinte que não contabilizou as diferenças de correção monetária estipuladas na decisão do Poder Judiciário, porque não poderia fazê-lo a destempo, visto que em janeiro de 1989 a legislação aplicável vedava tal procedimento. Alegou, ainda, que a sentença judicial lhe autorizava a proceder a um ajuste exclusivamente fiscal.

As alegações da contribuinte procedem, pois a empresa não pedira ao Poder Judiciário que fosse dispensada da exigência legal que a obrigou a contabilizar os efeitos da correção monetária (que, assim, deixou de apreciar a questão), e o Conselho Federal de Contabilidade considera que fatos que deixaram de ser contabilizados segundo o regime de competência podem e devem ser contabilizados em períodos posteriores.

Conforme o artigo 196 do RIR/94 e o Parecer Normativo nº 96/78 da CST/SRF, somente são passíveis de exclusão do lucro líquido do exercício, quando da determinação do lucro real, os valores da correção monetária regularmente contabilizados. Como a contribuinte não contabilizou os valores da correção monetária relativa à diferença de índice definida pelo Judiciário, ficou impedida de excluir esses valores do lucro líquido ao apurar o lucro real de qualquer período-base.

Tal procedimento propicia a inobservância de outras normas fiscais, tais como aquelas que limitam a compensação de prejuízos fiscais a somente 30% do montante do lucro real apurado antes da compensação, a partir de 01/01/95.

A empresa afirmou à fiscalização que, para calcular o ajuste fiscal de R$ 120.807.445,04, corrigiu os saldos em 31/12/88 das contas do Patrimônio Líquido e os saldos em 31/03/94 das contas do Imobilizado e do Diferido, estas últimas líquidas de depreciações e amortizações relativas ao período de 31/12/88 a 31/03/94, e referentes somente aos bens existentes em 31/12/88.

Tal procedimento não encontra amparo legal, pois para que se possa depreciar ou amortizar o valor de um Ativo é condição que o mesmo esteja devidamente contabilizado nos livros próprios da pessoa jurídica, exceção feita apenas à depreciação acelerada incentivada, que não se aplica ao presente caso.

Adotando esse procedimento, a contribuinte majorou indevidamente o valor da base de cálculo do ajuste fiscal, relativo à diferença de correção IPC/OTN do "Plano Verão", e, por conseguinte, o valor do ajuste fiscal registrado no LALUR e indicado na inicial.

Na sentença que transitou em julgado, foi concedido o índice de 42,72%, sendo que a contribuinte, antes de impetrar o Mandado de Segurança, já havia registrado na parte "B" do LALUR o valor de R$ 120.807.445,04, utilizando o índice de 70,28%, superior ao posteriormente estipulado pelo Poder Judiciário.

Assim, após tomar ciência da sentença judicial definitiva, a contribuinte estava obrigada: a) pelo menos retificar o ajuste fiscal (em verdade estava obrigada a considerar o ajuste contábil); e b) contabilizar a Correção Monetária de Balanço na forma da lei e em consonância com o índice determinado pelo Poder Judiciário, o que poderia ter sido feito *a posteriori* através de ajustes contábeis, utilizando 27,31% como diferença de percentual.

A interessada continuou mantendo na parte "B" do LALUR o valor original registrado, equivalente a 70,28%, que foi repudiado pelo Poder Judiciário, e em decorrência, o Patrimônio Líquido da empresa encontra-se contabilmente subavaliado, o que pode induzir a erro os que analisam a situação da sociedade, podendo causar prejuízos aos acionistas, especialmente os minoritários.

Na sua petição inicial a contribuinte declarou à Justiça que procederia ao auto-lançamento do IRPJ e da CSLL relativos a 30/06/94, deduzindo o montante de R$ 120.807.445,04 das bases tributáveis. No entanto, ao apresentar a declaração de IRPJ em 19/05/95, relativa aos meses-base fiscais encerrados no período de 01/01/94 a 31/12/94, não fez constar a dedução integral do montante de R$ 120.807.445,04 a título de ajuste, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas a 30/06/94. No auto-lançamento relativo ao ano-calendário de 1994, a contribuinte somente deduziu uma parte do referido montante ao apurar o lucro real, base do IRPJ. Quanto à CSLL, nada excluiu.

Desse modo, a contribuinte deixou de observar as normas legais que regem os procedimentos relativos à compensação de prejuízos fiscais acumulados do IRPJ e das bases de cálculo negativas da CSLL.

Também deveria ter sido efetuado o auto-lançamento dos tributos mediante o registro na parte "A" do LALUR da exclusão integral do valor de R$ 120.807.445,04 quando da apuração do lucro real relativo ao mês-base de junho de 1994, e indicado a mencionada exclusão na declaração de IRPJ do ano-calendário de 1994. Idêntico procedimento deveria ter sido adotado quanto à CSLL.

Ao cumprir a decisão judicial que lhe permitiu corrigir o balanço de janeiro de 1989 utilizando o percentual de 42,72%, a empresa não poderia obter benefício maior do que o que teria obtido se houvesse corrigido o referido balanço em época própria, adotando o percentual estabelecido judicialmente.

Todo e qualquer ajuste contábil e/ou fiscal realizado em período-base fiscal subseqüente àquele em que deveria ter sido procedido, não poderá produzir efeito diverso daquele que seria obtido se realizado em época própria. Dessa forma, os prejuízos fiscais apurados anteriormente a 31/12/94 somente poderiam ser compensados se, naquela data, fossem ainda passíveis de compensação, na forma da legislação aplicável.

No caso em tela, aplicados os termos da decisão judicial, o eventual prejuízo fiscal apurado no ano-base de 1989 somente poderia ter sido compensado com o lucro real nos 4 anos-base fiscais subseqüentes (1990, 1991, 1992 e 1993). Portanto, são infundadas as exclusões efetuadas pela empresa nas bases de cálculo do IRPJ, a título de "Ajuste do Plano Verão", nos meses de junho a dezembro de 1994, conforme valores relacionados à fl. 272.

Por falta de previsão legal, a base de cálculo negativa da CSLL que seria apurada no ano-base fiscal de 1989, caso a contribuinte aplicasse o índice de correção determinado pelo Poder Judiciário, não poderia ser compensada com as bases de cálculo positivas apuradas nos períodos-base fiscais subseqüentes. A empresa não pediu ao Poder Judiciário, e conseqüentemente não obteve, autorização para compensar a base de cálculo negativa da CSLL (fl. 78) que apuraria se houvesse corrigido as demonstrações financeiras do mês de janeiro de 1989 com os índices fixados na decisão judicial. Assim, a empresa não tem amparo legal nem judicial para efetuar as exclusões que fez nas bases de cálculo da CSLL, relativas aos anos-calendário de 1995 e 1998, a título de "Ajuste do Plano Verão", nos valores originais de R$ 36.983.525,67 e R$ 28.205.983,24, respectivamente.

II – OUTRAS EXCLUSÕES INDEVIDAS

A fiscalização relaciona à fl. 273 valores relativos a exclusões indevidas no LALUR nos anos-calendário de 1996, 1997 e 1998, a título de correção monetária IPC/BTNF, correspondentes aos prejuízos fiscais relativos aos períodos-base de 1987 a

1989. A própria empresa teria reconhecido por escrito (fls. 46 e 47) que parte das exclusões relacionadas eram realmente indevidas.

DO PROCEDIMENTO DE OFÍCIO

Diante do exposto, relativamente ao IRPJ, foram glosadas todas as exclusões já efetuadas pela contribuinte quando da apuração das bases de cálculo dos meses de junho a dezembro de 1994, a título de "Ajuste do Plano Verão", e cancelado o saldo remanescente em 31/12/98, registrado na parte "B" do LALUR sob o mesmo título, para que não mais possa ser utilizado. Os valores excluídos indevidamente estão relacionados às fls. 274 e 278 (já mencionados à fl. 272).

Nos meses-base de junho a novembro de 1994 as glosas efetuadas não ensejaram tributação, mas somente redução do saldo de prejuízo fiscal existente na parte "B" do LALUR (anos-calendário de 1992 e 1993). No mês-base de dezembro de 1994 a glosa efetuada consumiu os saldos de prejuízos fiscais compensáveis e resultou ainda na tributação da parcela restante, no valor de R$ 645.878,22 (fl. 280).

As compensações dos valores glosados pela fiscalização com os prejuízos fiscais dos anos-calendário de 1992 e 1993 encontram-se detalhadas nos demonstrativos de fl. 279.

As infrações fiscais descritas como "outras exclusões indevidas" ensejaram os valores tributáveis relacionados às fls. 274 e 275, relativos aos anos-calendário de 1995 (tributação de R$ 1.307.598,00), 1996 (redução do prejuízo fiscal apurado, no montante de R$ 4.047.999,91), 1997 (redução do prejuízo fiscal apurado, no montante de R$ 4.047.999,91) e 1998 (adição ao lucro real apurado no montante de R$ 4.044.999,91; redução de 30% a título de compensação dos prejuízos fiscais apurados nos períodos-base anteriores; e tributação do saldo restante, no valor de R$ 2.831.499,94).

A contribuinte foi intimada a cancelar o saldo credor no valor de R$ 92.110.516,94, registrado à fl. 038 do LALUR, parte "B", relativo ao ano-calendário de 1998, e a fazer as retificações necessárias para anular os valores dos prejuízos fiscais compensáveis dos anos-calendário de 1992 e 1993, de forma a compatibilizar os seus registros com as alterações de ofício efetuadas pela fiscalização.

Quanto à CSLL, foram glosadas as exclusões efetuadas pela contribuinte nos anos-calendário de 1995 e 1998, a título de "Ajuste do Plano Verão", nos valores de R$ 36.983.525,67 e R$ 28.205.983,24, respectivamente. Esses valores foram compensados com bases de cálculo negativas da CSLL apuradas em períodos anteriores, ainda passíveis de compensação, observado o limite legal de 30%, resultando como bases tributáveis da CSLL os valores de R$ 25.888.467,97 e R$ 19.744.188,27, para os anos-calendário de 1995 e 1998, respectivamente (fl. 276).

A contribuinte foi intimada a não mais utilizar as parcelas das bases de cálculo negativas da CSLL utilizadas para compensar parte dos valores glosados. Foi ainda, intimada a cancelar os valores ainda remanescentes em 31/12/98, de exclusões ou qualquer outro procedimento que resulte na redução das bases de cálculo da CSLL a título de "Ajuste do Plano Verão".

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a exigência fiscal a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 290 a 323, alegando em síntese:

I - DOS FATOS

Com base em decisão judicial transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança (processo nº 94.0020291-1), procedeu ao ajuste fiscal extracontábil na base de cálculo do IRPJ e da CSLL em 1994 e períodos-base seguintes, de modo a recuperar a perda fiscal decorrente do expurgo do Plano Verão na correção monetária das demonstrações financeiras do ano de 1989, ajuste este expressamente admitido pela legislação fiscal em vigor (artigo 193, § 2º, do RIR/94).

O Auto de Infração refuta o procedimento adotado pela contribuinte, desprezando a decisão transitada em julgado proferida no Mandado de Segurança, por entender que os efeitos do expurgo do Plano Verão deveriam ter sido registrados contabilmente em 1989. Como decorrência dessa contabilização os ajustes teriam natureza de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL do período encerrado em 31/12/89, não podendo ser objeto de compensação em 1994 e períodos subsequentes, como fez a impugnante.

Divergiu o agente fiscal do procedimento extracontábil adotado pela impugnante, por entender que a empresa não pedira ao Poder Judiciário que fosse dispensada da exigência legal que a obriga a contabilizar os efeitos da correção monetária.

O Auto de Infração é descabido pois: a) a legitimidade do procedimento adotado pela contribuinte de reconhecer extra-contabilmente a partir de 1994 os efeitos do expurgo do Plano Verão, foi reconhecida nos autos do Mandado de Segurança por decisão final transitada em julgado; e b) a dispensa da contabilização dos efeitos da correção monetária se deu pelo artigo 29 da Lei nº 7.730/89, que revogou o artigo 185 da lei nº 6.404/76, citada pelo Auditor Fiscal.

Assim, a impugnante não requereu a "*dispensa do cumprimento da exigência legal (art. 185 e par. da Lei das S/A)*" porque esta exigência legal já fora dispensada por outra norma legal (art. 29 da Lei nº 7.730/89).

O Conselho de Contribuintes já declarou legítimo o procedimento adotado pela impugnante de reconhecer extra-contabilmente os efeitos da correção monetária complementar do Plano Verão, pois "*a contabilização não produziria nenhum efeito sobre a correção monetária dos períodos subseqüentes*" (Primeira Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Decisão nº 101-92.512, fls. 565 a 572).

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VIOLAR A COISA JULGADA

A legitimidade do procedimento adotado pela impugnante de considerar apenas os efeitos fiscais por intermédio do ajuste do exercício anterior (art. 193, §2º, do RIR/94), do expurgo do Plano Verão, foi obtida no Mandado de Segurança nº 94.0020291-1.

A natureza apenas fiscal do ajuste do exercício anterior efetuado pela impugnante foi reiteradamente corroborada na petição inicial do Mandado de Segurança (fls. 137 e 145).

No pedido desse Mandado de Segurança (fl. 148) foi expressamente requerida a concessão da segurança para assegurar o seu direito de utilizar como ajuste de exercício anterior (artigo 6º, §4º, do Decreto-lei nº 1.598/77), apenas para efeitos fiscais, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a despesa dedutível referente à correção monetária de balanço expurgada pelo Plano Verão de 1989.

Não requereu a impugnante naquele Mandado de Segurança a contabilização desse ajuste, esta vedada pelo artigo 29 da Lei nº 7.730/89.

O foro competente para questionar o procedimento da impugnante seria o Judiciário, nos autos do Mandado de Segurança. Tanto é assim, que o ADN nº 3/96 assevera que o contribuinte renuncia ss instâncias administrativas ao discutir a legitimidade de procedimento fiscal por intermédio de medida judicial.

No judiciário, o Sr. Delegado da Receita Federal em São Paulo já contestou o procedimento adotado pela impugnante, por intermédio das informações prestadas nos autos da referida ação mandamental (fl. 160). O pleito da impugnante naquele Mandado de Segurança fica mais evidenciado quando o Sr. Delegado defende o indeferimento do pedido em face da decadência do direito à impetração (fl. 162).

Assim, não podem as autoridades administrativas reabrirem a discussão acerca do procedimento legítimo adotado pela impugnante, já amplamente debatida no foro competente, mormente em respeito à coisa julgada.

A decisão judicial acolheu o pedido do Mandado de Segurança, reduzindo a extensão do pleito inicial apenas no que tange ao percentual a ser utilizado no cálculo do ajuste efetuado pela impugnante, passando-o de 70,28%, requerido inicialmente, para 42,72%.

A matéria foi toda devolvida ao TRF – 3ª Região, que manteve a sentença de primeiro grau em sua totalidade.

Essa decisão transitou em julgado (fls. 248 e 254), assegurando à contribuinte o direito contra "*... ato a ser praticado pelo Sr. Delegado da Receita Federal em São Paulo, o qual poderia autuá-la pelo fato de haver ela procedido ao auto-lançamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, ... , para refletir o efeito da correção monetária das demonstrações financeiras calculadas com base na variação do IPC de janeiro de 1989*", conforme voto do Desembargador Federal Souza Pires (fl. 232 e 233).

Desta forma, ao lavrar o Auto de Infração, o Auditor Fiscal desprezou a determinação judicial e afrontou a autoridade da coisa julgada. Não é possível manter a violação do princípio que assegura a autoridade da coisa julgada e do que veda o excesso de exação com a cobrança de tributo sabidamente indevido.

Interpretações divergentes, como a adotada pelo fiscal autuante, não podem prevalecer. Ao julgar procedente o pedido do Mandado de Segurança, a sentença de primeiro grau e a decisão do TRF reconheceram a legitimidade do ajuste fiscal de exercício anterior como descrito na petição inicial. Caso contrário, caberia ao Judiciário ressalvar que a procedência da ação se daria em extensão diversa da

inicialmente postulada, o que veio a ocorrer em relação ao percentual a ser utilizado no cálculo do ajuste.

A impugnante insurge-se, ainda, contra algumas questões adicionais suscitadas pelo Auditor Fiscal.

No item 19 do Termo de Constatação (fl. 266), o Auditor Fiscal cita o Parecer Normativo nº 96/78. Ora, a situação prevista nesse Parecer é exatamente o que ocorreu no caso do procedimento da impugnante.

Quanto aos artigos 26 da IN nº 51/95 e 35 da IN nº 11/96, não se aplicam a este caso, pois tratam da atitude do contribuinte que deliberadamente deixa de reconhecer a parcela do ajuste para exercício posterior àquele em que deveria ser feito. Neste caso, a parcela correspondente à correção complementar do Plano Verão não poderia ser reconhecida em 1989 por expressa determinação legal (Leis nºs 7.730/89 e 7.799/89). Tal ajuste somente pôde ser realizado a partir de 1994, em virtude da liminar e decisão final do já mencionado Mandado de Segurança.

Também é inaplicável ao caso o § 5º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, não restando qualquer fundamento jurídico para a lavratura do Auto de Infração.

Destaca a impugnante que o cálculo do ajuste por ela apurado não foi objeto da autuação, cálculo este feito de forma correta nos termos da legislação que rege a matéria, restringindo-se o lançamento de ofício às razões descritas nos itens 39 e 40 do Termo de Verificação e Constatação (fls. 271 e 272).

O Auditor Fiscal insinua, nos itens 27 e 28 do Termo de Verificação e Constatação (fl. 268), que a sistemática de cálculo do ajuste feito pela contribuinte estaria errada.

Tais insinuações são nulas, pois cerceiam o direito de defesa da impugnante, por não determinarem quais parcelas do cálculo do ajuste estariam abrangidas pela autuação, e por não demonstrarem qual o dispositivo legal infringido pela impugnante, requisito este estabelecido pelo artigo 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

Além disso, tais insinuações falecem de qualquer conteúdo fático ou jurídico, tendo em vista que o procedimento adotado pela impugnante foi de apenas não considerar no cálculo do ajuste os bens baixados do Ativo Permanente durante o período de 31/12/88 a 31/03/94, pois os efeitos fiscais da correção complementar do Plano Verão sobre esses valores seriam nulos, na medida em que o montante de eventual correção de balanço credora, seria anulado pelo valor da despesa correspondente às respectivas baixas dos ativos.

Resta ainda demonstrado o equívoco do autuante, pois o procedimento adotado pela impugnante em 1994 tem supedâneo nas normas legais que regulam a matéria e na decisão judicial transitada em julgado.

DAS OUTRAS EXCLUSÕES SUPOSTAMENTE INDEVIDAS

Ressalta a impugnante que o procedimento adotado pela empresa refutado pela autuação fiscal nos itens 41 e 42 do Termo de Verificação e Constatação (fls. 272 e 273) não foi objeto da medida judicial anteriormente referida, nem de qualquer outra medida judicial proposta, não se confundindo com a matéria levada ao Judiciário relativa ao ajuste correspondente ao expurgo do Plano Verão sobre a correção monetária das demonstrações financeiras do período encerrado em 1989.

Equivoca-se o Auditor Fiscal em suas afirmações acerca da resposta da empresa por meio da correspondência de 15/10/99 (fls. 46 e 47).

As exclusões descritas no item 42 do Termo de Verificação e Constatação (fl. 273) foram legitimamente feitas pela impugnante. Neste aspecto, o Auto

de Infração deve ser declarado nulo, pois cerceia o direito de defesa da impugnante, que não sabe qual a motivação do Auditor Fiscal para não admitir as exclusões legitimamente efetuadas, posto que a empresa apurou em 1993 lucro real de aproximadamente 100.000.000,00 UFIR, conforme declaração anexa, suficientes para absorver toda a diferença entre o IPC e o BTNF incidente sobre o prejuízo de 1989, condição estabelecida nas normas administrativas para o aproveitamento postergado daqueles valores objeto da exclusão glosada.

Desta forma, deve ser declarado nulo o Auto de Infração neste particular, em homenagem aos artigos 10, incisos III e IV, e 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, ou ao menos declarado improcedente, posto que a impugnante atendeu às condições estabelecidas nas normas administrativas que regulam a matéria.

No que tange às demais exclusões, objeto do item 41 do Termo de Verificação e Constatação (fls. 272 e 273), claudica o Auditor Fiscal ao afirmar que a empresa reconhece que fez exclusões indevidas. Em resposta à falaciosa pergunta feita pelo Auditor Fiscal, a empresa respondeu que, à luz das regras administrativas, notadamente o §2º do artigo 40 do Decreto nº 332/91 e a IN nº 125/91, realmente só poderia efetuar as exclusões referentes à diferença IPC/BTNF sobre os prejuízos de 1989. Porém, isso não quer dizer que a empresa não tenha o direito de efetuar as exclusões relacionadas com a diferença IPC/BTNF sobre os prejuízos de 1987 e 1988, em virtude do disposto nas normas legais que regulam a matéria e que rechaçam a interpretação errônea daquelas regras administrativas.

A correção monetária dos valores registrados no LALUR, segundo o artigo 28 da Lei nº 7.799/89, deve obedecer os mesmos critérios da correção monetária das demonstrações financeiras.

Posteriormente, a Lei nº 8.200/91, ao tratar do expurgo inflacionário do Plano Collor correspondente à diferença entre o IPC e o BTNF no ano de 1990, deu a esta parcela tratamento de exclusão do lucro líquido a partir de 1993 (artigo 3º). Da

mesma forma fez com os valores registrados no LALUR, ou seja, a diferença da correção monetária entre o IPC e o BTNF sobre os prejuízos fiscais registrados no LALUR até 31/12/89, teriam o mesmo tratamento da parcela relativa à correção complementar das demonstrações financeiras, de exclusão do lucro líquido a partir de 1993. Nesse sentido, temos o *caput* e o §1º do artigo 40 do Decreto nº 332/91.

Por conseguinte, ao permitirem a exclusão a partir de 1993 da parcela da correção monetária complementar da diferença IPC/BTNF sobre os prejuízos fiscais apurados até 31/12/89, as normas legais supracitadas (Leis nºs 7.799/89 e 8.200/91) deram tratamento tributário diverso daquele dispensado ao próprio prejuízo fiscal. Tanto é assim que o aproveitamento da correção monetária complementar dos prejuízos fiscais registrada no LALUR até 31/12/89 não está sujeito aos prazos estabelecidos para a compensação dos prejuízos fiscais.

Não poderiam o §2º do artigo 3º Decreto nº 332/91e a IN nº 125/91 criar uma condição não prevista em lei para a utilização da correção monetária complementar da diferença IPC/BTNF sobre prejuízos acumulados em 31/12/89. Tal condição afronta o disposto na Lei nº 8.200/91 c/c Lei nº 7.799/89, o princípio constitucional da legalidade e o artigo 84, inciso IV, da Constituição Federal.

Desta forma, à luz do artigo 28 da Lei nº 7.799/89 c/c artigo 3º da Lei nº 8.200/91, que deram supedâneo legal ao procedimento adotado pela impugnante de excluir do lucro líquido do período de 1995 a 1998 os valores dos prejuízos fiscais apurados nos períodos-base de 1987 e 1988 registrados no LALUR em 31/12/89, deve ser rechaçada a autuação fiscal.

DO PEDIDO

Requer a insubsistência do Auto de Infração, em face da coisa julgada do Mandado de Segurança nº 94.0020291-1, restabelecendo-se, por conseqüência, o seu direito de compensar todo o estoque de prejuízos fiscais, da ordem de 76.115.470,97 UFIR, utilizado na compensação com os valores glosados.

Requer, ainda, a procedência da impugnação em virtude da legitimidade do procedimento efetuado pela impugnante de excluir, no período de 1995 a 1998, os valores correspondentes à diferença entre o IPC e o BTNF de 1990 sobre os prejuízos registrados no LALUR em 31/12/89. Alternativamente, neste particular, requer que a impugnação seja julgada ao menos procedente em parte, para reconhecer a legitimidade do procedimento da impugnante de excluir de 1995 a 1998 o valor da diferença entre o IPC e o BTNF de 1990 sobre os prejuízos apurados em 1989, haja vista que em 1993 a empresa apurou lucro real suficiente para utilizá-lo, nos termos da condição estabelecida pelo Decreto nº 332/91 e pela IN nº 125/91.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP, apreciou as razões da impugnação apresentadas pela autuada, julgando procedente na totalidade o crédito tributário constituído relativo aos anos-calendário de 1994 a 1998 e cancelando os prejuízos fiscais a partir de 1999, cuja decisão recorrida está assim ementada:

> *"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*
> *Anos-calendário: 1994, 1995, 1996, 1997, 1998*
> *Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*
> *Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível falar em nulidade do Auto de Infração.*
>
> *PLANO VERÃO. PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.*
> *Sendo as razões da autuação diferentes da matéria discutida no Judiciário, descabe invocar as normas que tratam da identidade entre os objetos do processo judicial e do processo administrativo.*
>
> *PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. PRAZO.*
> *A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo fiscal apurado em 1989 com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subseqüentes.*
>
> *LUCRO REAL. EXCLUSÕES. ÔNUS DA PROVA.*
> *Compete ao contribuinte o ônus da prova da legitimidade dos lançamentos que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário.*

PREJUÍZOS FISCAIS. CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR IPC / BTNF.
As diferenças de correção monetária correspondente aos prejuízos fiscais relativas aos períodos-base de 1986 a 1989 poderão ser compensadas desde que nos períodos-base de 1990 a 1993 exista lucro real suficiente para absorver o seu valor.

NORMAS ADMINISTRATIVAS. VALIDADE.
A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Lançamento Procedente."

Inconformada com a decisão proferida pela Primeira Instância de Julgamento, apresentou recurso a este Conselho de Contribuintes, alegando em sua defesa as mesmas razões da impugnação, acrescentando os seguintes argumentos sintetizados:

A decisão de Primeira Instância manteve a autuação por entender que o ajuste extracontábil, relacionado com o expurgo do Plano Verão na correção monetária das demonstrações financeiras procedido pela recorrente em 1994 e períodos seguintes, com base na decisão judicial transitada em julgado, em verdade, deveria ter o tratamento de prejuízo fiscal em 1989, e que portanto, em 1994 a recorrente não teria mais direito ao seu aproveitamento.

Em relação ao aproveitamento dos prejuízos fiscais da diferença IPC/BTN, relativos aos anos-calendário de 1986 a 1989, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento afasta os flagrantes de nulidade da autuação, sem qualquer fundamentação condizente, asseverando apenas que está em desconformidade com a legislação que regula a matéria.

Entende que a decisão recorrida deve ser cancelada e/ou anulado o Auto de Infração, pois a Primeira Instância de Julgamento desprezou os postulados

mais comezinhos de Direito, como a segurança jurídica da coisa julgada, da legitimidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Na sessão do dia 03/12/2003 desta Terceira Câmara do Conselho Contribuinte requereu juntada dos documentos anexos, com a conseqüente retirada de pauta, com fundamento no art. 21, § 12 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, para que a relatora tomasse conhecimento e se manifestesse acerca dos mencionados documentos.

O Presidente da Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes com fulcro no § 4º, do Decreto ñº 70.235/72 e § 7º, do artigo 16 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, determinou a juntada do pedido da recorrente aos autos e encaminhou ao Procurador da Fazenda Nacional para vista.

Apresentou arrolamento de Bens e Direitos

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO - Relator

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Inicialmente, cabe a manifestação sobre os documentos anexados ao presente processo no curso do julgamento do litigo que ora se aprecia.

Do exame dos documentos acostados aos autos verifica-se que se trata de ação promovida pela recorrente junto à Seção Judiciária Federal em Brasília - DF, petição inicial datada de 09/12/1994 com intuito de ver reconhecido judicialmente o direito de proceder em 30/06/94 ao registro no Lalur o montante de R$ 122.710.282,00, relacionado com o período-base encerrado em 30/06/1994.

A dedução pretendida refere-se à correção monetária das demonstrações financeiras realizada a menor no período-base encerrado em 31/12/89.

Acrescente-se que a recorrente já havia intentado junto à Seção Judiciária Federal em São Paulo - SP, em 30/06/94, Mandado de Segurança com identidade de demanda ao mesmo pleito, visando o mesmo efeito jurídico da Ação Ordinária que agora traz aos autos, configurando-se litispendência consoante o disposto no art. 301 do Código de Processo Civil.

Esclareça-se que, todos os atos processuais desta segunda ação judicial são em datas posteriores à primeira ação judicial ajuizada na Seção Judiciária Federal em São Paulo.

Assim, pelos motivos acima expostos não será examinada a segunda ação intentada pela recorrente.

As matérias em litígio referem-se a lançamento de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, decorrente das seguintes irregularidades fiscais apontadas pela fiscalização: i) exclusão indevida do Plano Verão nos anos-calendário de 1994, 1995, 1996, 1997 e 1998 e ii) outras exclusões.

No que se refere à exigência fiscal relacionada com o item i, passo a analisar o lançamento e as razões de defesa apresentadas a seguir:

i.1) *Violação da Coisa Julgada*

A contribuinte em 30/06/94, pleiteou judicialmente o direito de recuperar a perda fiscal decorrente do expurgo do Plano Verão da Correção Monetária das Demonstrações Financeiras do ano de 1989 utilizando o IPC referente ao mês de janeiro de 1989, de 70,28%, nos autos do Mandado de Segurança nº 94.00220291-1.

A sentença prolatada pela Juíza de Primeira Instância, decisão judicial final com trânsito em julgado, foi no sentido de admitir 42,72% como sendo o percentual referente a janeiro de 1989. Depois confirmada pelo TRF da 3ª Região, a sentença de Primeiro Grau, transitou em julgado.

Em sua petição inicial (fls. 128 a 150) a contribuinte, na ocasião impetrante, pede que:

> *"(...) se digne conceder o remédio heróico para que seja assegurado à impetrante o direito líquido e certo de proceder ao auto-lançamento do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro com o ajuste de CR$ 332.220.473.886,55 (...), correspondente em 1º de julho de 1994 a R$ 120.807.445,04 (...), equivalente à diferença entre o cálculo da correção monetária das demonstrações financeiras de 31.12.89 com base na OTN de NCZ$ 10,51, ao invés da OTN de NCZ$ 6,92, abstendo-se a Digna Autoridade de exercer qualquer ato que implique em constranger a Impetrante a utilizar até 31.01.89, outro critério que não o da variação do IPC no cálculo da correção monetária das demonstrações financeiras encerradas em 31/12/89, para efeitos fiscais, abstendo-se, em especial, de promover lançamento suplementar de*

tributos, seja imposto de renda, seja a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, como decorrência da utilização pela Impetrante do IPC como indexador em 31.01.89 para efeitos fiscais, ressalvado o direito de a autoridade impetrada proceder ampla conferência quanto à exatidão dos valores calculados por conta e risco da Impetrante, e, conseqüentemente, sob sua inteira responsabilidade" (fl. 148).

Foi concedida liminar (fls. 154 e 155) para:

"*(...) autorizar a impetrante a corrigir suas demonstrações financeiras utilizando-se do Índice de Preços ao Consumidor – IPC referente ao mês de janeiro de 1989 (70,28%), para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.*" (fl. 154).

A decisão de primeira instância (fls. 181 a 188) foi proferida para:

"*(..) o fim de assegurar à impetrante o direito de efetuar a correção monetária do balanço relativo ao ano-base de 1989, considerando a variação do Índice de Preços ao Consumidor referente ao mês de janeiro de 1989 (70,28%).*" (fl. 188).

Como já relatado, a decisão da Primeira Instância foi parcialmente reformada, reduzindo o percentual para 42,72% em vez de 70,28%, pleiteado.

Da análise da inicial do Mandado de Segurança, entende-se que a impetrante requereu o direito de corrigir sus demonstrações financeiras de 1989, incluindo o expurgo do Plano Verão, conforme cálculos da impetrante no valor de CR$ 332.220.473.886,55, correspondente R$ 120.807.445,04 em 01 de julho de 1994..

A correção monetária requerida refere-se à apuração dos resultados do ano-calendário de 1989, portanto sujeita às regras estabelecidas para o referido período de apuração do lucro ou prejuízo. O efeito da aplicação da Correção Monetária em tela, seria o de aumentar o saldo devedor da conta de Correção Monetária de Balanço, em conseqüência majorando o Prejuízo Fiscal apurado em 1989.

Quanto à aplicação da normal legal, o artigo 144 do CTN dispõe que "*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*".

Assim, a matéria relativa à compensação de prejuízos fiscais e de valores que tenham a mesma natureza jurídica destes, deve ser regida pela legislação vigente em janeiro de 1989, ou seja, pelo artigo 382 do RIR/80 (Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80).

O referido dispositivo legal vigente à época da ocorrência do fato gerador, autoriza à pessoa jurídica compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos 4 (quatro) períodos-base subseqüentes.

No caso em tela, as eventuais diferenças de correção monetária relativas à janeiro de 1989, aumentariam o prejuízo fiscal que só poderia ser compensado, nos anos-base de 1990, 1991, 1992 e 1993. Dessa forma, todas as exclusões feitas pela contribuinte a partir de 1994 são indevidas.

Esclareça-se que é este o entendimento expresso no artigo 26 da IN SRF 51/95 e artigo 34 da IN SRF 11/96), *verbis:*

> Instrução Normativa SRF nº 51, de 31 de outubro de 1995
> "(...)
> *Art. 26 - Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendário subseqüentes ao em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.*
> *§ 1º - As exclusões que deixarem de ser procedidas, em ano-calendário em que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal, terão o mesmo tratamento deste.*
> *(...).*"
>
> Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996
> *"(...)*
> *Art. 34 - Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em período-base subseqüente àquele em que deveria ter sido*

procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.
(...)"

"Art. 35 - Para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais em até, no máximo, trinta por cento.
(...)
§ 2º Os prejuízos apurados anteriormente a 31 de dezembro de 1994, somente poderão ser compensados se, naquela data, fossem ainda passíveis de compensação, na forma da legislação então aplicável.
(...)"

Ademais, não foi objeto do Mandado de Segurança nº 94.0020291-1 a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais a destempo, como pode-se verificar pela leitura das peças que compõem os autos do processo judicial.

Quando a ação foi ajuizada, a contribuinte já não mais possuía o direito de fazer as exclusões a título de "Ajuste relativo ao Plano Verão" (fl. 258).

O Poder Judiciário julga os pleitos a ele levados nos exatos termos do pedido feito na ação proposta, vedando-se os julgamentos *extra petita* (fora do pedido) ou *ultra petita* (além do pedido).

Pelo exposto, fica evidenciado que a impugnante em instante algum solicitou ao Judiciário (que, portanto, não lhe permitiu) o direito de efetuar a compensação dos valores objeto da ação (que possuem, repita-se, a natureza jurídica de prejuízos fiscais) a destempo, sem a observância das normas legais que regiam a matéria à época dos fatos.

Assim, a contribuinte deve obedecer ao disposto no artigo 382 do RIR/94, de que eventuais diferenças de correção monetária relativas a janeiro de 1989 só poderiam ser excluídas nos anos-base de 1990, 1991, 1992 e 1993.

Deve-se destacar que a fiscalização não contrariou a decisão judicial, pois esta não permitiu à contribuinte a compensação dos valores a destempo. A decisão judicial, não dispondo de maneira contrária à legislação que rege a matéria (artigo 382 do RIR/80), deve ser executada em consonância com ela.

Sendo as razões da autuação diferentes da matéria discutida no Judiciário, descabe invocar o ADN nº 3/96, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, que trata da identidade entre os objetos do processo judicial e do processo administrativo.

Cabe também exame do argumento apresentado pela recorrente, que realizou ajustes ao lucro real nos anos-calendário de 1994 a 1998, amparada pelo artigo 193, § 2º do Decreto nº 1041, de 11/01/1994 - RIR/94, que consolidou o art.6º, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598/77, que dispõe, *verbis*:

> *"Art. 193. O lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º).*
> *(...)*
> *§2º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período-base em apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período-base competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, corrigidos monetariamente (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º §4º)." (grifo não é do original)*

O *caput* do citado dispositivo legal tem como fundamento definir o Lucro Real, e deixar claro que o lucro líquido do período-base somente pode ser adicionado, excluído ou compensado, quando autorizado em lei.

Por sua vez o parágrafo 2º do dispositivo legal citado, apenas autoriza a correção monetária das adições ou exclusões do lucro líquido correspondentes a período-base.

Diante do exposto, conclui-se que não assiste razão à recorrente, pois o mecanismo de ajuste de exercício anterior utilizado pela contribuinte para excluir valores de exercícios anteriores, não encontra amparo legal. Na verdade, trata-se de diferenças de prejuízos fiscais apurados em 1989, autorizados por medida judicial, e que perderam o prazo para compensação por força da legislação vigente.

i.b) *Do Procedimento Adotado pela Recorrente*

A alegação da contribuinte em relação ao procedimento adotado de reconhecer extracontabilmente, via ajuste de exercício anterior, os efeitos da correção monetária complementar do Plano Verão, não pode prosperar, como bem assinalou o agente fiscal:

> *"Assim, após tomar ciência da sentença judicial definitiva, a contribuinte estava obrigada: a) pelo menos retificar o ajuste fiscal (em verdade estava obrigada a considerar o ajuste contábil); e b) contabilizar a Correção Monetária de Balanço na forma da lei e em consonância com o índice determinado pelo Poder Judiciário, o que poderia ter sido feito a posteriori através de ajustes contábeis, utilizando 27,31% como diferença de percentual.*
>
> *A interessada continuava mantendo na parte "B" do LALUR o valor original registrado, equivalente a 70,28%, que foi repudiado pelo Poder Judiciário, em decorrência, o Patrimônio Líquido da empresa encontra-se contabilmente subavaliado, o que pode induzir a erro os que analisam a situação da sociedade, podendo causar prejuízos aos acionistas, especialmente os minoritários."*

Os registros contábeis obrigatórios não observados pela recorrente, estão determinados no artigo 185 da Lei nº 6.404/76 no que se refere ao dever de contabilizar a correção monetária das demonstrações financeiras, já em relação ao registro contábil dos ajustes de exercício anteriores, o mesmo dispositivo legal em seu artigo 186, inciso I e parágrafo primeiro, estabelece que os resultados de exercícios anteriores serão lançados diretamente à conta de Patrimônio Líquido, para não influenciar o resultado contábil do exercício.

Na observância dos princípios acima referidos é que a Lei nº 8.200/91, ao permitir o expurgo inflacionário da diferença entre o IPC e o BTNF no ano de 1990, deu a esta parcela tratamento de exclusão do lucro líquido a partir de 1993 (artigo 3º). Determinou ainda, no art. 2º, parágrafo 2º, que a correção monetária fosse registrada em valor distinto nos bens e direitos e a contrapartida creditada em reserva especial. Assim, não influenciou no resultado do exercício de 1991, período de sua apuração.

Por último, a recorrente requereu na ação judicial intentada ver reconhecido o direito de excluir do lucro líquido no ano-calendário de 1994, o valor total das despesas de correção monetária das demonstrações financeiras, apuradas extracontabilmente no valor de R$ 120.807.445,04, no entanto, nem sequer assim procedeu, pois excluiu apenas a parcela de R$ 645.878,22, neste período.

Assim, se alguma razão existisse para realizar a exclusão pretendida, deveria esta limitada à exclusão do lucro líquido do exercício efetivamente realizada no ano-calendário de 1994, no valor R$ 645.878,22.

Por todo o exposto, concluo pela manutenção da exigência relativa a este item do lançamento.

ii) *outras exclusões*

Intimada a autuada a justificar os valores excluídos do lucro líquido no cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, nos anos-calendário de 1995 a 1998 às fls. 34 e 35, respondeu às fls. 46 e 47, nos seguintes termos:

> *"1) Quanto a diferença de correção monetária correspondente ao prejuízo fiscal de 1989, identificada pelo valor de R$ 1.307.598, a sua exclusão está correta, considerando que esta empresa apurou Lucro Real (antes da compensação dos prejuízos fiscais dos anos base de 1991 e 1992) nos períodos de janeiro a dezembro de 1993 em montante suficiente para absorver o seu valor total.*
> *2) As diferenças de correção monetária correspondentes aos prejuízos fiscais de 1987 e 1988, identificadas pelos valores de R$ 1.333.352 e R$ 1.407.049, respectivamente, não seriam passíveis de exclusão na*

> *apuração do Lucro Real, em razão da não geração de Lucros Reais em períodos base posteriores em montante suficiente para absorver tais diferenças.*
> *3) Em relação ao período de apuração de 1998, informamos que a respectiva DIPJ ainda não foi concluída e, portanto, não entregue a Secretaria da Receita Federal, estando ainda dentro do prazo de entrega estabelecido."*

Esclareça-se que apesar da recorrente ter sido intimada a prestar informações sobre as exclusões do lucro líquido nos anos-calendário de 1995 a l998, não comprovou, e nem sequer demonstrou a origem dos valores excluídos, nem durante a fiscalização, nem em sua impugnação. Destaque-se que é ônus da contribuinte a comprovação da legitimidade desses lançamentos.

O fato de a contribuinte não trazer aos autos do presente processo nenhuma demonstração e prova dos valores excluídos, por si só levaria à manutenção da exigência tributária consubstanciada nesse item da autuação.

O argumento da recorrente de que o objeto da lide não é a natureza da diferença de IPC/BTNF dos prejuízos fiscais acumulados de 1987 a l989, mas sim a legitimidade ou não do aproveitamento das mesmas, já foi apreciado na decisão recorrida.

A decisão da Primeira Instância analisou a matéria à luz da legislação aplicável e concluiu que no presente caso, as exclusões não poderiam prevalecer diante das normas a respeito da matéria, em especial o artigo 3º da Lei nº 8.200/91, o artigo 40 do Decreto nº 332/91 e o item 11, e seus subitens, da IN SRF nº 125/91, abaixo transcritas:

> (Lei nº 8.200/91)
> *"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 entre 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. "

(Decreto nº 332/91)
"Art. 40 - Os valores que constituirão adição, exclusão ou compensação a partir do período-base de 1991, registrados na parte B do livro de Apuração do Lucro Real, desde o balanço de 31 de dezembro de 1989, serão corrigidos na forma deste capítulo, e a diferença de correção será registrada em folha própria do livro, para adição, exclusão ou compensação na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993.
§ 1º - Tratando-se de prejuízos fiscais, a diferença de correção será compensada em quatro períodos-base, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, a partir do período-base de 1993 até o de 1996.
§ 2º - Somente poderá ser deduzida a diferença de correção monetária relativa ao ano de 1990, de prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989, se a pessoa jurídica tiver lucro real nos períodos-base encerrados de 1990 a 1993 suficiente, em cada ano, para a compensação dos valores corrigidos pelo IPC em 1990 e pelo INPC nos anos seguintes.
(...)" (g.n).

(IN SRF nº 125/91)
"11. As diferenças de correção monetária correspondentes aos prejuízos fiscais relativas aos períodos-base de 1986 a 1989 poderão ser compensadas desde que nos períodos-base de 1990 a 1993 exista lucro real suficiente para absorver o seu valor.

11.1 Para efeito da compensação, a pessoa jurídica deverá observar se, no período-base em que tais prejuízos forem compensáveis, o montante do lucro real apurado comportaria a compensação do seu montante acrescido da correção pela diferença entre o IPC e o BTNF no ano de 1990.

11.2 A apuração será efetuada tomando o valor do lucro real acrescido ou reduzido do resultado da correção monetária pela diferença entre a variação do IPC e o BTNF no ano de 1990, corrigido até a data da compensação; após esse ajuste, a pessoa jurídica verificará se a parcela da correção do prejuízo que visa compensar poderia ser utilizada, desprezando o excesso da correção, se houver.

11.3 O valor da diferença da correção do prejuízo, compensável nos períodos-base de 1990 a 1993, poderá ser excluído nos períodos-base de 1993 a 1996 na razão de 25% ao ano; o controle do valor será procedido em folha própria do Livro de Apuração do Lucro Real."

.

Observe-se que, pelo disposto no artigo 40 do Decreto nº 332/91 e no item 11 da IN SRF nº 125/91, para a exclusão dos valores a título de diferenças de correção monetária correspondentes aos prejuízos fiscais, relativas aos períodos-base de 1986 a 1989, é condição necessária que haja, nos períodos-base de 1990 a 1993, lucro real suficiente para absorver o seu valor.

Para se verificar se o lucro real é suficiente, deve-se primeiramente proceder às compensações normais de prejuízos fiscais. Restando ainda lucro real, esse é que deve ser suficiente para absorver a diferença de correção monetária.

Ao contrário do que entende a contribuinte, não se pode tomar o lucro real antes da compensação de prejuízos, mas após, sendo esse valor o que deve ser considerado como "lucro real suficiente".

Conforme "Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais – SAPLI" (fls. 633 a 647) o lucro real de 1990 (Cr$ 1.052.742.859,00) após a compensação de prejuízos acumulados(Cr$ 774.779.968,00 + Cr$ 277.962.891,00 = Cr$ 1.052.742.859,00) fica reduzido a zero (fl. 633). O mesmo ocorre com os valores positivos apurados em 1993 (CR$ 21.106.578,00 em janeiro; CR$ 12.965.175,00 em fevereiro; CR$ 196.127.546,00 em março; CR$ 289.149.934,00 em maio; CR$ 1.501.522.226,00 em outubro; CR$ 1.289.031.398,00 em novembro; e CR$ 6.950.244.407,00 em dezembro) que ficam reduzidos a zero após as compensações normais de prejuízos (fls. 633 e 634).

Dessa forma, não possui a contribuinte lucro real nos períodos-base encerrados de 1990 a 1993, suficiente em cada ano para a compensação das diferenças de correção monetária correspondente aos prejuízos fiscais relativos aos períodos-base de 1986 a 1989, o que impossibilita as exclusões efetuadas.

Quanto à alegação de que as regras administrativas (Decreto nº 332/91 e IN SRF nº 125/91) estariam contradizendo as normas legais referentes à matéria, cabe salientar que este órgão julgador deve observar o disposto nas citadas regras administrativas. O dever de observância das normas abrange inclusive os atos da Secretaria da Receita Federal – SRF, cujo teor dispõem as Portarias SRF nº 3608, de 06/07/1994, e MF nº 258, artigo 7º, de 24/08/2001, a seguir transcritas:

> (Portaria SRF nº 3608/1994)
> *"O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto nos artigos 2º, 3º, 5º e 6º da Portaria 384, de 29 de junho de 1994, do Ministro da Fazenda resolve:*
> *(...)*
>
> *IV - Os Delegados da Receita Federal de Julgamento observarão preferencialmente em seus julgados o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, expresso em Instruções Normativas, Portarias e despachos do Secretário da Receita Federal, e em Pareceres Normativos, Atos Declaratórios Normativos e Pareceres da Coordenação Geral do Sistema de Tributação."*
>
> (Portaria MF nº 258/2001)
> *"Art. 7º - O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros."*

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Mesmo se assim não fosse, as citadas regras administrativas não criaram, como entende a impugnante, uma condição não prevista em lei. As condições estabelecidas pelo Decreto nº 332/91 e pela IN SRF nº 125/91 estão em perfeita consonância com o artigo 382 do RIR/80, que estabelece que "a *pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos 4*

(quatro) períodos-base subseqüentes", não havendo qualquer ilegalidade nesses diplomas administrativos.

Quanto à eventual inconstitucionalidade de normas legais, à esfera administrativa não cabe apreciar questões dessa natureza. A apreciação da argüição de inconstitucionalidade é competência exclusiva do Poder Judiciário, devendo-se citar os ensinamentos de Tito Rezende, expostos no Parecer Normativo CST nº 329/1970, publicado no DOU, em 21/10/1970:

> "É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente a questão."

Nulidade do Auto de Infração

No presente caso não se vislumbra as hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70235/72, *verbis:*

> "*Art. 59 - São nulos:*
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*
> (...)."

O Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente, e a hipótese do inciso II, quanto ao cerceamento de defesa, não se aplica ao caso.

A motivação do lançamento relativo à glosa das exclusões realizadas pela recorrente nos anos calendários de 1995 a 1997, está descrita no Auto de Infração e foi antecedida de Intimação (fls. 34 a 36), para que a contribuinte justificasse o procedimento adotado pela empresa, o que foi feito às fls. 46 e 47. Assim, tinha plena consciência das razões da autuação, tendo sido citadas na Intimação as normas legais

pertinentes (Lei nº 8.200/91, Decreto nº 332/91 e IN SRF nº 125/91), sendo inclusive transcritos os itens da IN SRF nº 125/91 aplicáveis ao caso em tela.

Além disso, a descrição dos fatos é clara e precisa, atende às exigências do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não deixando qualquer dúvida quanto ao fato imputado e as circunstâncias que envolveram o lançamento. A impugnante teve acesso a todos os elementos constantes das peças de autuação, e gozou do prazo de 30 dias para apresentar sua impugnação, sendo-lhe proporcionado o direito à sua ampla defesa.

Descabe, assim, qualquer alegação de nulidade do Auto de Infração.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de Rejeitar as preliminares suscitadas e no mérito Negar provimento ao recurso voluntário interposto pela interessada.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 2004

NADJA RODRIGUES ROMERO

VOTO VENCEDOR

Conselheiro VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE - Relator-Designado

Ousei divergir parcialmente do I. Relator no tocante ao tratamento jurídico a respeito da decadência para certa parte do lançamento.

E efetivamente tenho-a como procedente em relação ao ano-calendário de 1994. Isto porque, na vigência da Lei 8383/91, o lançamento é por homologação e assim salvo a hipótese de fraude, dolo ou simulação (não verificada nos autos), o prazo qüinqüenal se conta na forma do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, da data da ocorrência do fato gerador.

Este, aliás, é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, abaixo transcrito:

> "IRPF - DECADÊNCIA - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no §4º do artigo 150 do CTN. Recurso conhecido e improvido. (Processo 11060.000753/99-31, Recurso 102-128676).

Por isso acolho a prejudicial de decadência nos limites temporais mencionados, no mais subscrevendo o voto do I. Relator.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 2004

VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE