



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13808.006151/97-51
Recurso nº 153581
Acórdão nº **1102-00.770 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 04 de julho de 2012
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente UNIBANCO UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1992, 1993, 1994, 1995, 1996

Ementa:

LANÇAMENTO. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL. DIFERENÇA VARIAÇÃO IPC/BTNF. DESISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL. POSTERGAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. PROVA DE REDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO.

Tendo a contribuinte desistido da ação judicial, em que discutiu a integral dedução do resultado apurado no ano-base de 1991, da diferença entre a correção monetária de suas demonstrações financeiras de 1990 pelo IPC e pelo BTN, na parte a que se refere aos valores devidos de IRPJ, para valer-se dos benefícios da anistia instituída pelo art. 11 da MP nº 38, de 14.05.2002; tendo o litígio se iniciado com base no inciso II, do art. 22 da MP nº 66/2002; e tomando-se a recomposição do lucro efetuada pela autoridade fiscal que realizou a diligência, que levou em conta a compensação de prejuízos fiscais de exercícios anteriores constantes do Sapli, as orientações do Parecer COSIT 02/96 e os efeitos da postergação até 31.12.98, deve-se ainda ajustar a recomposição do lucro com a compensação dos prejuízos fiscais dos anos-base de 1990 e 1991, cuja glosa anterior não foi comprovada pelo fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, somente para reduzir o valor original do IRPJ devido para R\$ 14.109.284,34, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Presidente e Relatora.

Participaram do julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Plínio Rodrigues Lima, João Carlos de Figueiredo Neto, Meigan Sack Rodrigues e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

I – DA AUTUAÇÃO E DA DECISÃO DA TURMA JULGADORA

A autuação diz respeito a lançamento do IRPJ e de CSLL em decorrência da infração de redução indevida do lucro real, em razão da exclusão do lucro líquido do exercício em 31.12.92, do saldo devedor da correção monetária das demonstrações financeiras, correspondente à diferença verificada no ano de 1990, entre a variação do IPC e BTNF, em desconformidade com o disposto no art. 3º da Lei 8.200/91, alterado pela Lei 8.682/93, bem como, da dedução das despesas de depreciação, amortização, exaustão e do custo dos bens baixados a qualquer título, correspondente à diferença verificada no ano de 1990, entre a variação do IPC e a variação do BTNF. As exigências de crédito tributário referem-se ao período de apuração de dez/93, 11/94, 12/94 e ano-calendário de 1995.

Conforme parte A do Lalur o valor total da exclusão é de Cr\$ 1.472.993.309.346,83. Tal exclusão resultou em prejuízo fiscal, parcialmente compensado nos anos-calendário de 1993 a 1996, bem como em compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL (Termo de Verificação Fiscal de fls. 31 a 39).

O lançamento foi efetuado (em 11.12.97), com exigibilidade suspensa por força das medidas liminares nos mandados de segurança nºs 92.82943-0 e 93.0014977-7 da 17ª Vara Federal de São Paulo. Não foi exigida a multa de ofício.

Em relação à primeira ação judicial, a contribuinte apresentou durante a ação fiscal, certidão referente ao recurso de apelação nos efeitos devolutivo e suspensivo, mandado de segurança 92.82943-0 da 17ª. Vara da Justiça Federal de São Paulo, relativamente ao direito de recolher o IR, a CSLL e o ILL, período base de 1991, deduzindo-se as despesas de depreciação, amortização, exaustão ou de custo de bem baixado a qualquer título, decorrentes das diferenças observadas em 1990 entre as variações do IPC e do BTNF.

Em relação à segunda ação judicial, a contribuinte apresentou durante ação fiscal, cópia da sentença relativa à ação do mandado de segurança 93.0014977-6 da 17ª. Vara Federal de São Paulo, na qual foi concedida segurança para o fim de proceder à integral dedução do resultado apurado no ano-calendário de 1991, da diferença entre a correção monetária de suas demonstrações financeiras de 1990 pelo IPC e pelo BTN, para fins de apuração dos valores devidos de IRPJ, ILL e CSLL.

A fiscalização tratou dos efeitos fiscais resultantes das exclusões não autorizadas, decorrentes das diferenças entre as variações do IPC e do BTNF. Com relação ao valor de depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título, dos bens ou direitos correspondentes à diferença IPC/BTNF, o total apurado de 9.766.699,39 Ufir's, poderia ter sido excluído a partir de janeiro de 1993, nos termos do art. 39 do mencionado Decreto.

De acordo com o art. 3º da Lei 8.200/91, o saldo devedor da correção monetária de balanço complementar, no montante de 190.912.767,78 Ufir's, poderia ser excluído de acordo com os percentuais máximos que menciona (25% em 1993 e 15% por ano no período de 1994 a 1998).

O prejuízo fiscal, no montante de Cr\$ 1.302.096.545.536,30, em decorrência das exclusões mencionadas foi parcialmente compensado pela contribuinte nos anos-calendários de 1993 a 1996, restando, ainda, um saldo de R\$ 266.956,47, equivalente a 322.138,86 UFIR, conforme Tabela IV, para a qual a contribuinte foi intimada a proceder as alterações em seus controles a fim de excluir o saldo do valor do prejuízo fiscal apurado em 31.12.92, no valor atualizado até 31.12.96, de R\$ 266.956,47.

A fiscalização afirmou que na prática, a contribuinte transformou uma exclusão autorizada para ser feita, escalonadamente ao longo de 5 anos, conforme Tabela II, em prejuízo fiscal apurado em 31.12.92, compensado, parcialmente nas datas mencionadas na Tabela IV.

A tabela VI trata da base de cálculo dos valores a tributar, indicando postergação para os fatos geradores de 12/93 para 01/94, de 11/94 para 12/95, de 12/94 para 12/95 e 12/96 e exclusão indevida do lucro real para os fatos geradores de 12/94, 12/95 e 12/95.

O cálculo da postergação foi efetuado pelo método da imputação proporcional de pagamento, incluindo-se no cálculo a multa de mora e os juros de mora.

Explicou a fiscalização que:

- A exclusão em 31.12.92, do valor de Cr\$ 170.896.763.810,53 equivalente a 23.282.842,69 UFIR, autorizada a ser feita em 31.01.93, não resultou em postergação do pagamento do imposto de renda, uma vez que o vencimento do imposto apurado em 31.12.92 (31/05/93 – ADN 8/93) foi posterior ao apurado em 31.01.93;
- O saldo da parcela referente a 01/93, no montante equivalente a 34.212.048,64 UFIR foi parcial (27.618.201,07 UFIR) e regularmente excluído, a título de compensação de prejuízo fiscal, em 30.11.93;
- Em 31.12.93, a contribuinte efetuou uma exclusão, sob a rubrica de compensação de prejuízo fiscal, no total de Cr\$ 29.924.949,50, sendo 6.593.847,57 UFIR referente a 01/93 e 23.331.101,93 UFIR relativo à parcela a ser excluída em 01/94, resultando em postergação no pagamento do imposto de renda sobre essa última parcela;
- Da parcela que deveria ser excluída a partir de 31.01.94, no montante de 28.636.915,17 UFIR, 23.331.101,93 UFIR se refere à exclusão realizada em 31.12.93, conforme letra “a”, resultando saldo a excluir de 5.305.813,24;

• Do total excluído em 30.11.94 (16.124.457,36 UFIR), 5.305.813,24 UFIR se refere ao saldo da parcela de 01/94, e a diferença, no montante de 10.818.644,12 UFIR, corresponde à parte da parcela a ser excluída em 12/95, resultando em postergação no pagamento do imposto de renda sobre esse valor;

• Do total excluído em 31.12.94, 17.818.271,04 UFIR e 28.636.915,17 UFIR correspondem, respectivamente, ao saldo da parcela referente a 12/95 e à parcela de 12/96, resultando em postergação do pagamento do imposto de renda sobre esses valores; e a quantia equivalente a 46.820.921,03 está caracterizada como exclusão indevida do lucro real;

• Face à inexistência, em 31.12.95, de saldo de parcela a ser excluído, os valores equivalentes a 6.037.102,02 UFIR e 3.969.275,81 UFIR (prejuízo fiscal compensado) foram caracterizados como exclusões indevidas do lucro real;

• A contribuinte foi intimada a proceder as alterações em seus controles a fim de excluir o saldo do valor do prejuízo fiscal apurado em 31.12.92, no valor atualizado até 31.12.96, de R\$ 266.956,47.

Foram impugnados ambos lançamentos conforme impugnação de fls. 63/85 (IRPJ) e 90/95 (CSLL).

A decisão de primeira instância de 12.02.1998, não tomou conhecimento da impugnação quanto à parte do crédito tributário objeto da ação judicial e declarou definitivamente constituído na esfera administrativa o crédito tributário relativo ao imposto/contribuição.

Sobrestou o julgamento relativamente aos juros de mora, até decisão terminativa do processo judicial com a observação de que o processo fiscal deveria retornar para julgamento apenas se a decisão judicial transitada em julgado fosse desfavorável à contribuinte.

Consignou que como aquele ato era mera declaração formal da definitividade da exigência tributária na esfera administrativa, sem julgamento do mérito, não seria cabível a apresentação de recurso à segunda instância julgadora.

Dessa decisão houve ciência à contribuinte e não foi apresentado recurso voluntário.

Posteriormente, a contribuinte efetuou pagamento do IRPJ com os benefícios da MP 38/2002, e iniciou litígio com base no art. 22 da MP-66/2002 e da IN SRF 202 de 12.09.2002, visando afastar a parcela cujo montante encontra-se depositado administrativamente, por não concordar com os critérios adotados para o lançamento do IRPJ. Tal litígio diz respeito somente ao IRPJ.

Destaca-se que junto com a impugnação foram apresentados os seguintes documentos:

• Demonstrativos (fls. 213/214) do valor devido e do valor impugnado; do valor lançado de R\$ 54.912.650,21 considerou devido o valor de R\$ 23.484.129,4 e impugnou o valor de R\$ 31.428.520,75, sendo R\$ 18.882.281,17 de principal, R\$ 11.797.649,28 de juros até 31.07.2002 e R\$ 748.590,30 de juros de agosto e setembro.

• Documento emitido pela contribuinte que tem como título “Resumo da Recomposição do Lucro Real – Lei 8200”, de fls. 217; consta como observações, que foi adicionado no 2º semestre de 1992, o resultado da correção monetária das demonstrações financeiras, que corresponde à diferença IPC/BTNF amparada por decisão judicial e excluiu em períodos consecutivos, a partir de 1993 até 1998, à razão de 25% no primeiro ano e de 15% nos demais anos. Em decorrência alterou os seguintes incentivos fiscais: operação de caráter cultural artístico, programa de alimentação ao trabalhador, vale transporte, audiovisual, fundo da criança e adolescente e ação de informática.

• A recomposição do lucro real foi efetuada conforme demonstrativos de fls. 218/221.

A Turma Julgadora considerou que a impugnação de fls. 205 a 212 atende aos requisitos estabelecidos pelo art. 22 da MP 66/2002 e pela IN SRF 202/2002, por versar sobre forma de apuração da base de cálculo do IRPJ e por ter sido apresentada no prazo legal, em 30.09.2002, acompanhada de demonstrativos dos valores considerados devidos, bem como de comprovantes relativos aos recolhimento parcial e ao depósito em discussão.

Concluiu que não merece reparos a apuração do IRPJ efetuada pelo fisco, tendo proferido a seguinte ementa:

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO

Em caso de postergação de pagamento do imposto relativo a períodos-base encerrados até 31.12.96, deve-se proceder à imputação do recolhimento postergado para determinação do valor do imposto considerado pago na data do vencimento. Lançamento procedente.

Transcrevo parte do voto condutor do acórdão da Turma Julgadora:

24. O citado Parecer cuida, precipuamente, de explicitar os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras no caso de postergação do pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas, tendo em vista que nos ajustes para determinação do saldo do imposto devido deve ser considerado o acréscimo de valores ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação.

25. No entanto, é relevante observar que os efeitos da correção monetária do balanço não se verificam quando se tratar de valores cujo controle é efetuado na escrita fiscal, por não acarretar alteração do lucro líquido, mas tão somente do lucro real, como é o caso do saldo devedor de correção monetária relativo à diferença IPC/BTNF verificada em 1990, bem como dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à aludida diferença de correção monetária, conforme previsto nos artigos 38 e 39 do Decreto nº 332/1991, in verbis:

(...)

26. Entende a impugnante que, in casu, não caberia a imputação proporcional de pagamento realizada pelo Fisco, mas a exigência, exclusivamente, de acréscimos relativos a multa e juros, conforme estabeleceria o subitem 6.2 do PN CST nº02/1996, transcrito à fl. 210.

27. Ocorre que o lançamento de multa e juros, isoladamente, somente foi previsto na Lei nº 9.430, de 27/12/1996, em seu artigo 44, § 1º, inciso II, que se aplica aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1997.

28. Desse modo, em caso de postergação do pagamento do imposto correspondente aos períodos-base encerrados até 31/12/1996, o recolhimento postergado deve ser decomposto em principal, multa de mora e juros de mora, para determinação do valor do imposto considerado pago na data do vencimento.

29. Esse procedimento, denominado imputação proporcional de pagamento, foi adotado pela fiscalização em relação aos fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993 e em novembro e dezembro de 1994, conforme se constata no Demonstrativo de Apuração do IRPJ de fls. 40 a 44.

(...)

35. Deve-se observar que os efeitos fiscais das exclusões em questão nos anos-calendário de 1997 e 1998 não constituem objeto do lançamento, ocorrido em 11/12/1997. Por conseguinte, não pode a autoridade julgadora se manifestar sobre a apuração do imposto relativo a períodos de apuração não abrangidos pela ação fiscal.

36. Por todo o exposto, conclui-se não merecer reparos a apuração do IRPJ efetuada pelo Fisco.

A ciência da decisão e do despacho da autoridade administrativa foi dada em 03.05.2006 e o recurso foi apresentado em 26.05.2006.

Após a decisão, o Delegado da DEINF/SP, por meio do despacho de fls. 282/283, manifestou-se em relação ao pagamento efetuado com os benefícios da anistia de que trata a MP 38/2002. Afirmou que o pagamento é insuficiente em função do critério utilizado pelo contribuinte para o cálculo do valor devido ser divergente do calculado pela autoridade autuante. Observou que a contribuinte calculou os efeitos da postergação para períodos posteriores aos da autuação.

Reconheceu o direito da contribuinte aos benefícios da MP 38/2002 para o valor principal de IRPJ pago de R\$ 14.109.284,34, exonerando os juros de mora incidentes sobre esse valor até 31.01.99. Observou que os pagamentos deverão ser imputados para verificação da suficiência de juros de mora incidentes a partir de fevereiro de 1999. Em relação à CSLL destacou que permanece a suspensão de exigibilidade e determinou que a apartação dos autos da CSLL para fins de controle. Os autos foram apartados e posteriormente houve o cancelamento da apartação voltando os autos da CSLL ao controle deste processo.

A ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 03.05.2006 e o recurso foi apresentado em 26.05.2006.

II – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A recorrente esclareceu que o mandado de segurança 92.0082943-0, por meio do qual pleiteou a pronta dedução das despesas de depreciação, amortização e exaustão ou dos custos dos bens baixados a qualquer título, derivados das diferenças de correção monetária IPC/BTNF, já se encontra encerrado, com o trânsito em julgado da sentença de primeiro grau favorável à recorrente confirmada no TRF03.

Também esclareceu que o mandado de segurança 93.0014977-6, por meio do qual pleiteou a pronta dedução do saldo devedor da diferença de correção monetária IPC/BTNF e a dedução dos correspondentes encargos de depreciação na determinação da base de cálculo da CSLL, continua pendente de julgamento perante o STF, após a prolação de sentença de primeiro grau e de acórdão do TRF03, favoráveis à recorrente. Apenas em relação ao IRPJ decidiu valer-se dos benefícios da anistia instituída pelo art. 11 da MP 38/02 e regulamentada pela Portaria PGFN 900/02 e efetuou o pagamento do imposto por meio do parcelamento previsto nas normas instituidoras da referida anistia fiscal, de acordo com o que seria devido com base nos ditames da Lei 8.200/91.

Argumenta que não concorda com os critérios que foram adotados pela fiscalização na quantificação do suposto valor devido no auto de infração de IR, razão pela qual apresentou, com fulcro no art. 22 da MP 66/02, tempestiva impugnação, com base nas razões de fato e direito, visando afastar a parcela do imposto que considera indevida, a qual foi depositada administrativamente.

Aduz que na impugnação, em relação aos critérios utilizados pela fiscalização para quantificar o suposto valor de imposto de renda apresentou, em síntese, as seguintes alegações:

- A Lei 8.200/91 aceitou a diferença de correção monetária IPC/BTNF determinando, porém, que os efeitos da diferença entre os índices somente fossem levados a cabo, de forma escalonada no tempo, a partir de 1993. As pessoas jurídicas que haviam utilizado a diferença da referida correção monetária antes do ano de 1993, o fizeram antecipadamente, resultando daí postergação dos tributos para os anos de 1993 a 1998, período esse em que foi pacífica a dedução dos correspondentes efeitos da correção monetária dos balanços com a aplicação das referidas diferenças de índices;

- A fiscalização reconheceu a ocorrência de postergação, mas ao efetuar o cálculo das supostas diferenças de imposto, utilizou o método da imputação de valores, o qual é inadequado para o caso, tendo em vista as determinações contidas no Parecer COSIT 02/96 (deveriam ser exigidos apenas os acréscimos relativos a juros e multa);

- Para fins de apuração do valor devido em face da aplicação da Lei 8.200/91, visando ao aproveitamento da anistia instituída pela MP 38/2002, a recorrente levou em conta (i) os efeitos da postergação de imposto de acordo com o referido PN/COSIT 02/96, (ii) o trânsito em julgado do mandado de segurança 92.0082943-0, por intermédio do qual pleiteou-se a pronta dedução das despesas de depreciação, amortização e exaustão ou dos custos dos bens baixados a qualquer título, derivados das diferenças de correção monetária IPC/BTNF, além do que (iii) efetuou o depósito administrativo da diferença verificada entre o valor exigido

de ofício e o calculado, na importância de R\$ 31.428.520,75, conforme demonstrativo de cálculos que anexou.

Discorda da decisão recorrida, a qual sustentou que as disposições do Parecer Normativo COSIT 02/96 não poderiam ser aplicadas ao caso, porque os ajustes decorrentes das diferenças de correção monetária IPC/BTNF eram controladas na escrita fiscal, sem acarretar efeitos na correção monetária dos balanços, e conseqüentemente, na determinação do lucro líquido. Entende a recorrente que o Parecerista não se refere à escrituração contábil, mas sim à escrituração em geral, a qual contempla, a escrituração fiscal, que em relação ao IR é efetuada por meio do LALUR.

Destaca que por outro lado, ainda que se pudesse dizer que é correta a afirmação do julgador no sentido de que os ajustes decorrentes da diferença de correção monetária IPC/BTNF verificada em 1990, somente deveriam ser efetuados na escrita fiscal, isso não afastaria a aplicabilidade do PN COSIT 02/96 ao caso, mesmo porque tais ajustes fiscais afetam as provisões do IR e da CSLL, calculadas com base no lucro real, as quais acarretam efeitos na correção monetária dos balanços.

Transcreve trecho do Parecer, que reproduzo:

“4. Por isso, antes de iniciar a apreciação do assunto, entendemos relevantes rememorar o significado e os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras em relação aos resultados da empresa e o lucro real:

(...)

II – contas de provisões para o pagamento de imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido e contas do patrimônio líquido: a correção monetária dessas contas afeta definitivamente os resultados da empresa e, por conseqüência, o lucro real” (grifos e omissões da recorrente)

Conclui que a inaplicabilidade do PN ao caso, pelos motivos apresentados pela DRJ/SP é argumento que não se sustenta diante da matéria de fato e de direito apresentada.

Também discorda de outro argumento contido na decisão recorrida. Trata-se da aplicação do parecer aos fatos geradores ocorridos até 31.12.96. Segundo a decisão o Parecer não se aplicaria ao caso em tela, porque a hipótese de lançamento de multa e juros isoladamente somente foi prevista pelo art. 44, § 1º, inciso II, o qual somente se aplicaria aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1997.

Aduz que referido Parecer foi publicado em 29.08.96, para dirimir dúvidas remanescentes relacionadas aos procedimentos a serem observados para a correta determinação do montante de imposto de renda devido, nos casos de inobservância do regime de competência, ou seja, esclarecer as dúvidas acerca da aplicação da legislação em vigor, antes da publicação do Parecer, mais especificamente, em relação aos dispositivos legais contidos no art. 6º do DL 1598/77. Ademais o assunto já havia sido objeto de manifestação por parte da SRF por meio do PN CST 57/79, bem antes da publicação da Lei 9.430/96. Transcreve o item 5.2 desse Parecer.

Entende que o procedimento indicado no Parecer foi exatamente o adotado pela recorrente para efetuar os cálculos do montante que considerou devido nos autos, o qual teria sido totalmente pago com os benefícios da anistia instituída pela MP 38/2002.

Ressalta que para fins de apuração do valor devido em face da aplicação da Lei 8.200/91, visando ao aproveitamento da referida anistia pela MP, levou em conta conforme demonstrado em planilha anexa:

a) a possibilidade de aproveitamento da diferença de correção monetária IPC/BTNF no período compreendido entre os exercícios de 1993 a 1998, nos termos da Lei 8.682/93 (comando);

b) trânsito em julgado da sentença proferida nos autos do MS 92.0082943-0, que permitiu a imediata dedução das despesas de depreciação, amortização, exaustão ou de custo de bem baixado a qualquer tipo, derivadas das diferenças de correção monetária apuradas em 1990 (IPC/BTNF), garantindo-se o direito de recolhimento do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 1992, por esse critério (direito) e;

c) a incorporação da variação de alíquotas do IRPJ no período de 1993 a 1998, que foi de 30% em 1992, 25% entre 1993 e 1995 e 15% entre 1996 e 1998 (finalidade).

Entende ter adotado procedimentos de tal forma que o regime de competência foi totalmente aplicado, não havendo, por consequência, prejuízo para o sujeito passivo e tampouco para o fisco, hipótese aventada pelo item 5.2 do PN CST 57/79 citado.

Ademais, o inciso II do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, citado na decisão, não cuidaria dos efeitos decorrentes da inobservância do regime de competência e sim da aplicação de multa de ofício nos casos de pagamentos efetuados espontaneamente pelos contribuintes após o vencimento do prazo previsto para o recolhimento da totalidade ou diferença de tributo ou contribuição sem a inclusão de multa de mora, de modo que tal dispositivo não pode ser invocado como fundamento legal para decidir-se sobre a matéria em debate.

Conclui que a alegação de que a reforma do lançamento efetuado pelas autoridades fiscais não pode ser determinada, tendo em vista que o art. 44 da Lei 9.430/96 somente se aplicaria aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1997 não pode subsistir.

Acrescenta que ainda que fosse o caso de aplicação da referida Lei, em atenção ao princípio da retroatividade benigna, o ato de lançamento praticado pelas autoridades fiscais, também por esse motivo, deveria ser reformado, de acordo com as disposições legais contidas no art. 43 da Lei 9.430/96 e no art. 106 do CTN.

No que se refere à aplicabilidade das disposições do PN 02/96 a fatos geradores ocorridos antes de 1997, cita os acórdãos 101-93.494, 108-06.468, 101-93.360.

Assim, seja pelos efeitos verificados na correção monetária dos balanços, quer pela aplicação das disposições do PN 02/96, ao caso em tela, pede a reforma da decisão. Pede a homologação do recolhimento dos valores efetuados nos termos da anistia instituída pela MP 38/02, afastando-se aqueles valores indevidamente lançados no auto de infração referente ao IRPJ. Requer seja determinado o levantamento do montante depositado em 30.09.2002, correspondente à parcela divergente ora discutida, no valor de R\$ 31.428.520,75.

III - DA RESOLUÇÃO 107-00.705, de 13.08.2008

Tendo em vista que o lançamento foi cientificado à contribuinte em 11.12.97, e apurou os efeitos fiscais da antecipação das exclusões até 31.12.96; que implicou em apuração de tributo para os anos-calendário de 1993 a 1995, e na intimação para que a contribuinte fosse intimada a proceder as alterações em seus controles a fim de excluir o saldo do valor do prejuízo fiscal apurado em 31.12.92, no valor atualizado até 31.12.96, de R\$ 266.956,47, e que nos demonstrativos de recomposição apresentados está indicado que a contribuinte não efetuou pagamentos nos anos-calendário de 1993 e 1994, e que pagou imposto de renda nos anos-calendário de 1995 e 1996, e ainda que não consta dos autos as respectivas DIRPJ, o julgamento foi convertido em diligência para que a autoridade fiscal se pronunciasse sobre a exatidão dos cálculos apresentados nas planilhas apresentadas, levando em conta a recomposição do lucro até 31.12.96, e que esclarecesse se efetivamente ocorreu a postergação do pagamento do imposto de renda, nos termos do Parecer COSIT 02/96.

Foi consignado na resolução que o crédito tributário da CSLL deveria ser transferido para outro processo, conforme havia determinado o Delegado da DEINF, uma vez que o recurso não diz respeito a essa exigência e não houve desistência do processo judicial.

IV - DO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA

A autoridade fiscal que realizou a diligência iniciou seu relatório com a abordagem dos critérios utilizados, que são os seguintes:

a) A contribuinte apurou no 2º semestre de 1992 um prejuízo fiscal no valor de Cr\$ 1.302.096.545.536,30; em análise ao lucro líquido foi constatado que a contribuinte excluiu como ajuste do lucro líquido do exercício os valores de Cr\$ 71.687.866.490,56 a título de despesas de depreciação, amortização, exaustão ou de custo de bem baixado a qualquer título decorrentes das diferenças observadas em 1990 entre as variações do IPC e do BTNF (MS 92.892943-0) e de Cr\$ 1.401.305.442.856,27, a título da diferença da correção monetária das demonstrações financeiras de 1990 pelo IPC e pelo BTNF (93.0014977-6);

b) O MS 92.892943-0 já se encontra encerrado com o trânsito em julgado a favor da contribuinte, portanto, ratifica-se a exclusão ao lucro líquido no 2º semestre de 1992, no valor de Cr\$ 71.687.866.490,46;

c) A contribuinte decidiu valer-se dos benefícios da anistia instituída pelo art. 11 da MP 38/02 e consequentemente houve a desistência do MS 93.0014977-6, portanto, do prejuízo fiscal apurado no 2º semestre de 1992, a autoridade fiscal adicionou a parcela no valor de Cr\$ 1.401.305.442.856,27 e excluiu em 6 períodos consecutivos a partir de 1992 até 1998, à razão de 25% no primeiro ano e de 15% nos demais anos;

d) Quando da recomposição do lucro foram compensados os prejuízos fiscais de períodos anteriores controlados pelo SAPLI;

e) Para cálculo do IRPJ foram adotadas as alíquotas descritas na tabela de fls. 446.

A seguir a autoridade fiscal aborda a recomposição do lucro.

Da recomposição do lucro nos termos do Parecer COSIT 02/96 e utilizando-se do critério da compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores constatou os seguintes fatos:

Período	IRPJ devido	Infração
30.11.93	265.103,49	Compensação indevida de prejuízo fiscal
31.12.93	10.898.842,10	Idem
31.12.94	29.403.263,84	Idem
31.12.95	(10.204.506,98)	Pagamento a maior do IRPJ devido
31.12.96	(5.423.389,57)	Pagamento a maior do IRPJ devido
31.12.97	*54.484.914,45	IRPJ devido auto de infração exig.suspensa
31.12.98	(3.757.549,86)	Pagamento a maior do IRPJ devido
Total (1)	75.666.677,46 (54.484.914,86)	Total (2) – excluindo efeito do IRPJ devido 1997 (suspensa) e os efeitos decorrentes da compensação do prejuízo fiscal no período de 1998.
Total (2)	(4.396.601,30) 16.785.161,72	
* IRPJ devido em 1997 lançado por meio do auto de infração PA 16327-002295/2001-03 encontra-se na CSRF aguardando decisão.		

Observa que a desconsideração da exclusão, efetuada pela contribuinte, em 31.12.92 do valor de Cr\$ 1.401.305.442.856,27 não resultou em IRPJ devido no respectivo período tendo em vista haver prejuízo fiscal de períodos anteriores a serem compensados, bem como, que das exclusões, da parcela adicionada em 31.12.92, em seis períodos consecutivos a partir de 01/93, a razão de 25% do primeiro período e 15% nos demais períodos, e da recomposição do lucro foi constatada a ocorrência de compensação indevida de prejuízo fiscal de períodos anteriores nos anos-calendário de 1993, 1994 e pagamento a maior do IRPJ efetuado pela contribuinte nos anos-calendário de 1995, 1996 e 1998 conforme demonstrativo acima.

Conclui o autor da diligência o seguinte:

a) Quando da lavratura do auto de infração, a autoridade fiscal efetuou a recomposição do lucro conforme o disposto no parecer cosit 02/96, ou seja, adicionou as despesas ao lucro líquido do período base indevido e excluiu do lucro líquido do período base de competência. A autoridade fiscal apenas não adotou como critério, as compensações de prejuízos fiscais de períodos anteriores, acarretando as infrações (postergação de pagamento) nos períodos e valores constantes no termo de verificação e auto de infração. Valor do IRPJ lançado pelo fisco: R\$ 32.991.565,51 (principal);

b) A contribuinte valendo-se dos benefícios da anistia instituída pelo art. 11 da MP 38, de 14.05.2002, manifestou-se sobre a desistência do MS 93.0014977-6, no que se refere exclusivamente ao imposto de renda, apresentando a planilha do resumo do lucro real – lei 8.200/91 (fls. 189) que consta como IRPJ devido o valor de R\$ 14.109.284,34, apresentando ainda, a impugnação em relação ao débito constituído e cópia do depósito administrativo da parte questionada;

c) A divergência entre o valor lançado pela autoridade fiscal e o valor calculado pela contribuinte, como imposto de renda devido, consiste na utilização do critério de

utilização de compensação do prejuízo fiscal de períodos anteriores e do método da imputação proporcional no cálculo das diferenças do imposto de renda apurado;

d) Conclui a autoridade fiscal que realizou a diligência, que sobre a exatidão dos cálculos apresentados nas planilhas, efetuou a recomposição dos lucros até o ano-calendário de 1998, segundo o parecer COSIT 02/96, e constatou a existência de excesso de compensação de prejuízo fiscal nos anos-calendário de 1993 e 1994 e pagamento a maior do imposto de renda nos anos-calendário de 1995, 1996 e 1998 culminando com o cálculo do imposto de renda devido no valor de R\$ 16.785.161,72 (valor do principal);

e) Ressalta que tal valor de imposto de renda devido, diverge do calculado pela contribuinte tendo em vista o SAPLI apontar um saldo de prejuízo fiscal de períodos anteriores, no ano-calendário de 1992, menor do que o controlado pela contribuinte no lalur; e em consulta ao histórico de compensação de prejuízos fiscais constatou que foram reduzidas, em fiscalização externa, parcelas dos prejuízos fiscais de 1990, 1991 e 1997;

f) Deu ciência à contribuinte do relatório de diligência.

V - DA MANIFESTAÇÃO DA INTERESSADA

A contribuinte não concorda com a recomposição efetuada pela autoridade fiscal, no que toca às divergências injustificadas, entre os saldos de prejuízos fiscais que constam do relatório da RFB, Sapli, e no livro Lalur da contribuinte, referentes aos anos-calendário de 1990 e 1991.

Registra que analisando-se o relatório intitulado “Histórico da Compensação de Prejuízos Fiscais”, verifica-se que os prejuízos referentes aos anos-calendário de 1990 e 1991 foram reduzidos de Cr\$ 2.716.783.233,00 para Cr\$ 2.319.242.205,00 e de Cr\$ 18.457.396.618,00 para Cr\$ 16.237.055.792,00, respectivamente, apenas com a identificação do motivo “05” – “Fiscalização Externa”, sem identificar a qual processo administrativo correspondem as referidas glosas de prejuízos fiscais.

Entende que a glosa de prejuízos fiscais sem a correspondente identificação dos devidos processos administrativos não pode prevalecer, devendo ser considerados como prejuízos, referentes aos anos-calendário de 1990 e 1991, os valores de Cr\$ 2.716.783.233,00 e Cr\$ 18.457.396.618,00, respectivamente.

Ressalta que da recomposição das planilhas elaboradas pelo AFRF, considerando os prejuízos fiscais sem as glosas da diligência, referentes aos anos-calendário de 1990 e 1991, nos valores ora apresentados, apurar-se-á o IRPJ na importância de R\$ 14.109.284,34, que confere com o apresentado pela contribuinte em sede de impugnação.

VI – DA RESOLUÇÃO 1402-00.019, DE 06.07.2010.

Na sessão de 06.07.2010, o julgamento foi convertido novamente em diligência para que a autoridade fiscal indicasse por todos os meios disponíveis, o número dos processos relativos à glosa de prejuízos e informasse se a glosa foi ou não mantida e respectiva fase atual de cada processo, bem como, que refizesse os cálculos, caso as glosas tivessem sido indevidas.

A autoridade administrativa da Delegacia de Fiscalização de São Paulo, assim se pronunciou:

Em atenção à solicitação formulada As fls. 479-verso informamos que como esta DEFIS-SPO também foi criada em data posterior à lavratura do presente auto de infração, não possuímos documentação ou outros registros que possam elucidar as alterações registradas no SAPLI em relação aos prejuízos fiscais dos anos base de 1990 e 1991. Em consulta ao Ação Fiscal Sief verificamos também que não há informação de ações fiscais nos referidos anos-calendários talvez porque foram controladas em outro aplicativo ao qual hoje não temos mais acesso, e soubemos ainda que os dossiês de ação fiscal que remontam Aqueles períodos já foram destruídos.

A seguir, a autoridade fiscal da DEINF/SP retornou o processo a este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheira Albertina Silva Santos de Lima

O litígio em apreciação neste recurso foi iniciado com base no art. 22 da MP 66/2002 e da IN SRF 202/2002, e diz respeito somente ao lançamento do IRPJ¹, sendo que a Turma Julgadora concluiu que não merece reparos a apuração do IRPJ efetuada pelo fisco.

Transcrevo o art. 22 da MP 66/2002 de 29.08.2002:

Art.22.Relativamente aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, o contribuinte ou o responsável que, a partir de 15 de maio de 2002, tenha efetuado pagamento de débitos,em conformidade com norma de caráter exonerativo, e divergir em relação ao valor de débito constituído de ofício, poderá impugnar, com base nas normas estabelecidas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a parcela não reconhecida como devida, desde que a impugnação:

I-seja apresentada juntamente com o pagamento do valor reconhecido como devido;

II-verse, exclusivamente, sobre a divergência de valor, vedada a inclusão de quaisquer outras matérias, em especial as de direito em que se fundaram as respectivas ações judiciais ou impugnações e recursos anteriormente apresentados contra o mesmo lançamento;

¹ A exigência da CSLL não é contestada no recurso voluntário e a contribuinte informa que não desistiu do processo judicial em relação a essa exigência.

III-seja precedida do depósito da parcela não reconhecida como devida, determinada de conformidade com o disposto na Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998.

§1º Da decisão proferida em relação à impugnação de que trata este artigo, caberá recurso nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972.

§2º A conclusão do processo administrativo fiscal, por decisão definitiva em sua esfera ou desistência do sujeito passivo, implicará a imediata conversão em renda do depósito efetuado, na parte favorável à Fazenda Nacional, transformando-se em pagamento definitivo.

§3º A parcela depositada nos termos do inciso III do caput que venha a ser considerada indevida por força da decisão referida no §2º, sujeitar-se-á ao disposto na Lei nº 9.703, de 1998.

§4º O disposto neste artigo também se aplica a majoração ou a agravamento de multa de ofício, na hipótese do art. 20.

Conforme o inciso II, do art. 22 da MP 66/2002, a impugnação poderia versar exclusivamente, sobre a divergência de valor, vedada a inclusão de quaisquer outras matérias, em especial as de direito em que se fundaram as respectivas ações judiciais ou impugnações e recursos anteriormente apresentados contra o mesmo lançamento;

A Turma Julgadora entendeu que a impugnação apresentada com base no inciso II, do art. 22 da MP 66/2002 atendeu aos requisitos estabelecidos pela norma, e o recurso voluntário foi interposto tempestivamente, razão pela qual o recurso deve ser conhecido.

Trata-se de lançamento do IRPJ e de CSLL em decorrência do contribuinte ter excluído na determinação do lucro real referente ao 2º semestre do ano-calendário de 1992, conforme parte A do Lalur, o montante de Cr\$ 1.472.993.309.346,83, a título de parcela de correção monetária das demonstrações financeiras e da dedução das despesas de depreciação, amortização, exaustão e do custo dos bens baixados a qualquer título, correspondente à diferença verificada no ano de 1990, entre a variação do IPC e a variação do BTNF. Os lançamentos foram efetuados com exigibilidade suspensa e não foi aplicada multa de ofício.

Desse valor, não resultou em exigência tributária, a importância de Cr\$ 71.687.866.490,56, correspondente a 9.766.699,39 UFIR (tabela 1 do TVF) relativa a depreciação de bens arrendados, despesas de depreciação/amortização e perdas de capital, pois, esse valor já poderia ter sido excluído a partir de janeiro de 1993 (vencimento do IRPJ do 2º semestre do ano-calendário de 1992, se deu posteriormente), bem como, segundo a autoridade que realizou a diligência, o MS 92.892943-0 já se encontra encerrado com o trânsito em julgado a favor da contribuinte, o que ratifica a exclusão ao lucro líquido no 2º semestre de 1992, no valor de Cr\$ 71.687.866.490,46.

Portanto, somente está em discussão a exclusão na determinação do lucro real, relativa ao 2º semestre do ano-calendário de 1992, no montante de Cr\$ 1.401.305.442.856,27, efetuada com amparo judicial, sendo que a contribuinte para beneficiar-se dos benefícios de anistia, desistiu da ação judicial posteriormente ao lançamento, pagou parte do débito e discute a outra parte.

A contribuinte em decorrência das exclusões relativas à diferença IPC/BTNF, em vez de apurar lucro em 31.12.92, apurou prejuízo fiscal, que foi aproveitado em períodos seguintes, chegando em 31.12.96 com saldo a compensar de R\$ 266.956,47, enquanto que a fiscalização consigna que a contribuinte deveria ter efetuado a exclusão, utilizando-se os percentuais de 25% em 1993, e 15% de 1994 a 1998, e que na prática, o contribuinte transformou uma exclusão autorizada para ser feita escalonadamente, ao longo de 6 anos, em prejuízo fiscal apurado em 31.12.92, compensado parcialmente posteriormente. A autoridade fiscal efetuou a recomposição do lucro e adicionou as despesas ao lucro líquido do período-base e as excluiu do lucro líquido do período de competência, o que resultou, que a parcela de 12/93 foi postergada para 01/94, a parcela de 11/94 foi postergada para 12/95 e as parcelas de 11/94 e a de 12/94 foi postergada em parte para 12/95 e parte para 12/96 (calculou o IRPJ decorrente dessas antecipações pelo método de imputação proporcional de pagamento), bem como, gerou exclusão indevida nos meses de 12/94 e 12/95, e ainda o contribuinte foi intimado a excluir o saldo do prejuízo apurado em 31.12.92, atualizado até 31.12.96. A autoridade fiscal não adotou como critério a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, obtendo o valor total do IRPJ original de R\$ 32.991.565,51.

Já, a contribuinte recompôs o lucro real conforme demonstrativos de fls. 218/221. Conforme planilha de fls. 189 foi obtido o IRPJ no valor original de R\$ 14.109.284,34, com o qual a contribuinte concordou em pagar com os benefícios da anistia e foi depositada a parte questionada.

A Resolução nº 107-00.705, de 13.08.2008 foi determinada para que a autoridade fiscal se pronunciasse sobre a exatidão dos cálculos apresentados nas planilhas apresentadas, levando em conta a recomposição do lucro até 31.12.96, e que esclarecesse se efetivamente ocorreu a postergação do pagamento do imposto de renda, nos termos do Parecer COSIT 02/96.

A autoridade que realizou a diligência constatou que a divergência entre o IRPJ apurado no auto de infração e o apurado pela recorrente se deve à compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores e ao método de imputação proporcional de pagamento. Efetuou a recomposição dos lucros até o ano-calendário de 1998, segundo o Parecer COSIT 02/96, e constatou a existência de excesso de compensação de prejuízo fiscal nos anos de 1993 e 1994 e pagamento a maior do IRPJ nos anos de 1995, 1996 e 1998, resultando no IRPJ devido de R\$ 16.785.161,72.

Explicou que o valor diverge do cálculo efetuado pelo contribuinte (apurou R\$ 14.109.284,34) porque o SAPLI aponta saldo de prejuízo fiscal de períodos anteriores, no ano de 1992, menor que o controlado pelo contribuinte no LALUR, e que o histórico de compensação de prejuízos fiscais de 1990, 1991 e 1997, aponta redução do prejuízo por conta de fiscalização externa.

Neste aspecto, deve-se apreciar se a compensação de prejuízos de períodos anteriores está contida na divergência de valor, de que trata o inciso II, do art. 22 da MP 66/2002.

O § 1º da IN SRF 202/2002 define divergência de valor para efeito de admitir a impugnação, apenas as inexatidões ou erros relativos à apuração da base de cálculo do tributo. Consequentemente, podemos dizer que houve erro na apuração da base de cálculo pelo fato de o auto de infração não levar em conta a compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores, razão pela qual este colegiado pode se manifestar em relação a essa matéria.

A contribuinte em sua manifestação ao relatório de diligência, não concorda com a recomposição efetuada pela autoridade fiscal que realizou a diligência, porque essa autoridade não identificou os processos administrativos relativos às glosas de prejuízos.

Convertido o julgamento em diligência, na sessão de 06.07.2010, a autoridade administrativa não conseguiu informar quais foram os processos que geraram a redução de prejuízo fiscal, de forma a permitir saber se a exigência fiscal foi ou não objeto de litígio e qual o possível resultado.

A recorrente aponta em sua manifestação que os prejuízos relativos aos anos-base de 1990 e 1991 foram reduzidos de Cr\$ 2.716.783.233,00 para Cr\$ 2.319.242.205,00, e de Cr\$ 18.457.396.618,00 para Cr\$ 16.237.055.792,00, respectivamente, segundo o histórico de compensação de prejuízos fiscais, com a justificativa de fiscalização externa sem identificar os números de processos.

Embora a autoridade que realizou a nova diligência, não tenha conseguido identificar quais foram os processos que reduziram os prejuízos fiscais para os anos de 1990 e 1991, anexou aos autos cópia de um acórdão do Conselho de Contribuintes, nº 107-02.680, de 27.02.96, relativo ao processo 13805.002462/92-21, IRPJ, exercícios de 1991 e 1992. Esse processo refere-se a lançamento do IRPJ, e pelo relatório que integra o acórdão se constata que o valor da irregularidade foi absorvido inteiramente pelos prejuízos fiscais da recorrente. O julgamento do recurso foi favorável à autuada, com o seu provimento. Entretanto, não consta no relatório ou voto do referido acórdão qualquer referência aos valores dos prejuízos absorvidos, que teriam de ser revertidos. Em consulta ao sítio do CARF na internet, não há informação de que tenha sido interposto qualquer outro tipo de recurso.

Assim, é bem provável que a redução dos prejuízos se refira a esse processo, embora não se possa ter certeza disso. Entretanto, tendo em vista que a autoridade fiscal não conseguiu identificar o número do (s) processo (s) relativos à fiscalização externa, que reduziu os prejuízos fiscais, não se pode transferir o ônus à recorrente, uma vez que esse ônus é do fisco, sob pena de cerceamento do direito de defesa, razão pela qual considero que os prejuízos acumulados de períodos anteriores não aproveitados nos valores apurados pela autoridade que realizou a diligência devem ser acrescentados aos já considerados nos cálculos realizados por essa autoridade, constantes no sapli.

Há outra discussão a ser travada. A autoridade fiscal efetuou a recomposição do lucro e adicionou as despesas ao lucro líquido do período-base e as excluiu do lucro líquido do período de competência, o que resultou, que a parcela de 01/94 (2ª), foi deduzida em 12/93, a de 12/95 (3ª) foi deduzida em 11/94 e 12/94, e a parcela de 12/96 foi deduzida em 12/94 (4ª). Também gerou exclusão indevida de prejuízos fiscais em 12/94, e em 12/95. Em função dessas deduções antecipadas, a autoridade que lavrou o auto de infração calculou o IRPJ devido pelo método de imputação proporcional de pagamento, para os períodos em que a despesa foi antecipada, e exigiu os valores relativos às parcelas de compensação indevida de prejuízos fiscais.

Temos então, as seguintes questões:

a) o método de imputação proporcional de pagamento é válido frente às disposições do Parecer COSIT 02/96?

b) Quando do lançamento (dezembro de 1997), a contribuinte ainda tinha direito à dedução da parcela de 15% em 1997 e 15% em 1998, estava amparada por medida judicial, desistindo da mesma somente em 2002, após o lançamento, e ao usufruir dos benefícios da anistia, com o pagamento da parte que concordava já tinha direito a usufruir dessas deduções.

O autor da diligência, utilizou-se das orientações do Parecer COSIT 02/96, sendo que levou em consideração os efeitos da postergação até 31.12.98 e levou em consideração os valores dos prejuízos de períodos anteriores constantes do sapli.

Em relação ao referido Parecer em que a Turma Julgadora manifesta o entendimento de que o mesmo somente se aplica à escrituração contábil cujos ajustes afetam o lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, e que para os ajustes de valores controlados na escrita fiscal, o mesmo não se aplicaria, tal Parecer tem como fundamento o art. 6º do Decreto-Lei 1598/77, tendo sido transcritos no mesmo os §§ 4º a 7º desse artigo. Transcrevo referido artigo:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

Segundo o § 6º do mesmo artigo, o lançamento da diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito, em decorrência do estabelecido no § 4º, que prevê, que os valores que, por competirem a outro período-base forem para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

O entendimento de que o tratamento de postergação de que trata o Parecer COSIT 02/96 se aplica somente à escrituração contábil foi superada. Por exemplo, temos a súmula CARF nº 36, que embora não cite o Parecer, dá o tratamento de postergação na inobservância do limite legal de 30% para compensação de prejuízos fiscais, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior.

Súmula CARF Nº 36

A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente.

O procedimento abordado no art. 6º do DL 1598/77, não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido a postergação do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência, entretanto, essas exigências não foram objeto do lançamento, uma vez que a autoridade fiscal utilizou-se da imputação proporcional de pagamento.

Assim, nestes termos, o lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período base de competência de deduções deverá ser feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto apurado em outro período base a que o contribuinte tiver direito.

Nesse sentido, o autor da diligência ao observar o Parecer COSIT 02/96, constatou a existência de excesso de compensação de prejuízo fiscal nos anos de 1993 e 1994 e pagamento a maior do IRPJ nos anos de 1995, 1996 e 1998, resultando no IRPJ devido de R\$ 16.785.161,72.

Assim, pelas explicações fornecidas pelo autor da diligência, e levando em conta a recomposição do lucro real efetuada pelo mesmo, de fls. 446, fundamentada nas planilhas de fls. 441/443, e que as diferenças apontadas pela autoridade que realizou a diligência se devem à glosa de prejuízos, e que a redução de prejuízo fiscal relativas aos anos de 1990 e 1991, conforme acima abordado, efetuadas em procedimento de fiscalização externa não puderam ser confirmadas pela autoridade fiscal, ratifica-se os cálculos efetuados pela contribuinte.

Deve-se ressaltar que dar provimento integral ao recurso significa considerar que o valor original de IRPJ, com o qual a contribuinte concorda e que se propôs a pagar com os benefícios da anistia, é de R\$ 14.109.284,34.

Há ainda outro ponto a tratar. Poder-se-ia argumentar que o autor da diligência levou em consideração em seus cálculos a recomposição do lucro até o ano-calendário de 1998 e não até o ano-calendário de 1996, último ano da auditoria realizada pela fiscalização.

Entretanto, a recomposição do lucro deve mesmo ser feita até o ano-calendário de 1998, porque a contribuinte estava amparada por ação judicial, e ainda poderia se utilizar do aproveitamento das parcelas que poderiam ser deduzidas nos anos de 1997 e 1998, uma vez que a desistência da ação judicial, e pagamento do valor que entendeu correto se deu somente em 2002, quando já tinha direito às deduções de 1997 e 1998.

Em relação ao art. 43 da Lei 9.430/96, que prevê que a possibilidade de exigência de juros de mora e multa de mora isolada ou conjuntamente, e os efeitos financeiros da referida lei se darem, pelo art. 87, a partir de 01.01.97, abordado na decisão de primeira instância, esse fato não impede a aplicação do parecer COSIT 02/96, que foi fundamentado em legislação antes existente e não revogada, acima citada, razão pela qual não se aplica a imputação proporcional de pagamento.

Ademais, sem entrar na polêmica se poderia ser exigida multa de mora, em casos de postergação de pagamento de tributo, observa-se que no cálculo da imputação, a fiscalização calculou a multa de mora para obter o valor original não pago, sendo que a contribuinte encontrava-se sob amparo judicial e o auto de infração não exigiu multa de ofício,

o que revela que o cálculo da imputação proporcional não deveria ser feito com multa de mora. Entretanto, este não é ponto relevante para este julgado.

Observa-se ainda que para o ano de 1997, por haver processo fiscal em andamento no CARF, não implicou em efeitos na apuração da ocorrência de postergação, o que está correto, pois o ano de 1997 não faz parte da autuação e não poderíamos fazer exigência de crédito tributário relativo a esse ano.

Observa-se que ainda está sob controle do presente processo a CSLL, que não é objeto do recurso.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso somente para reduzir o valor original do IRPJ devido para R\$ 14.109.284,34.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Relatora