



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002240/00-98
Recurso nº. : 131.910
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex: 1997
Recorrente : UNIBANCO SEGUROS S/A (ANTERIORMENTE DENOMINADA
NACIONAL COMPANHIA DE SEGUROS)
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO – SP
Sessão de : 15 de setembro de 2004
Acórdão nº. : 101-94.678

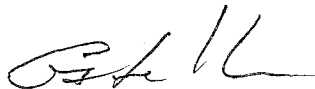
EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL – ALIENAÇÃO DE AÇÕES – EVENTO RELEVANTE – NECESSIDADE DE CONSIDERAÇÃO - PROCEDIMENTO DISTINTO DA RECORRENTE QUE LEVOU AO MESMO RESULTADO NO ANO-CALENDÁRIO EM APREÇO - A entrada da investida em regime especial de administração temporária (RAET), com novo balanço registrando patrimônio líquido negativo, é evento por demais relevante, e deve ser considerado para fins de equivalência patrimonial na baixa do investimento por alienação a valor simbólico, importando em equivalência patrimonial negativa e valor nulo do investimento. A equivalência negativa não é computada para fins de imposto de renda ou contribuição social, devendo a mesma ser adicionada na apuração das respectivas bases de cálculo. Para fins de apuração de bases de cálculo, o valor alcançado é o mesmo daquele do procedimento incorreto adotado pela recorrente, no qual foi realizada uma equivalência positiva em balanço anterior, com registro de perda de investimento indedutível. O efeito distinto se daria somente quando do registro da perda do investimento no resultado, perda esta inexistente. No entanto, não foi este o lançamento de ofício realizado. Mais ainda, há resposta da COSIT a consulta formulada por entidade de classe à qual pertence a recorrente, convalidando os seus procedimentos. Ainda que não concorde, *data venia*, com o constante de citada resposta, devo reconhecer sua existência e seu alcance.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por UNIBANCO SEGUROS S/A. (ANTERIORMENTE DENOMINADA NACIOAL NACIONAL COMPANHIA DE SEGUROS).

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros

Paulo Roberto Cortez (Relator), Valmir Sandri, Orlando José Gonçalves Bueno e Caio Marcos Cândido que deram provimento parcial ao recurso, apenas para reconhecer: 1) a incidência da SELIC sobre o imposto recolhido em 1995; e 2) a dedução da CSL apurada de ofício da base de cálculo do IRPJ. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 NOV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO
RODRIGUES CABRAL e SANDRA MARIA FARONI.

RECURSO Nº. : 131.910
RECORRENTE: UNIBANCO SEGUROS S/A

RELATÓRIO

UNIBANCO SEGUROS S/A, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 520/613, da Decisão nº 01.801, de 24/05/2001, prolatada pelo Sr. Delegado da DRJ em São Paulo - SP, fls. 463/514, que julgou procedente o crédito tributário constituído no auto de infração de IRPJ, fls. 19.

Consta do auto de infração (fls. 20), as seguintes irregularidades fiscais:

"1 – GANHOS E PERDAS DE CAPITAL

ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO AVALIADO PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. CUSTO INDEVIDAMENTE MAJORADO POR MEP POSITIVA.

Apuração indevida do resultado na alienação, em 1996, do investimento no BNSA avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido, devido à contabilização imprópria de resultado positivo de equivalência patrimonial em 1996, tudo conforme descrito no Termo de Verificação anexo"

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/1996</i>	<i>3.691.113,11</i>	<i>75,00</i>

Enquadramento Legal: Arts. 195, incisos I e II, 196, inciso II, 328, 330, 331, 332 e 376, do RIR/94. Art. 15 da Lei n. 9.065/96.

2 – INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO ATÉ AC 96

EXCLUSÃO INDEVIDA DA PROVISÃO PARA PERDAS EM INVESTIMENTO. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO.

Postergação do imposto de renda, em função do contribuinte não ter observado o regime de competência no reconhecimento fiscal da perda de capital com as ações do BNSA (PPI), tudo conforme o descrito no Termo de Verificação anexo.

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa (%)
31/12/1996	13.394.902,50	75,00

Enquadramento Legal: Arts. 194, 195, incisos I e II, 197, 219, 220, 222, 374, 376, 509 do RIR/94. Art. 15 da Lei n. 9.065/96."

Informa o Termo de Verificação Fiscal (fls. 09/18), o seguinte:

- 1) DA INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA NO RECONHECIMENTO DA PERDA RELATIVA AO INVESTIMENTO NO BNSA
- Da análise da declaração de rendimentos do fiscalizado, Unibanco Seguros S/A (UNISEG), atual denominação da Nacional Cia. de Seguros, relativa ao exercício financeiro de 1997, ano-calendário de 1996, e do livro de apuração do lucro real, constatou-se que foi excluído do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o montante de R\$ 158.662.168,78, a título de reversão de provisão para perdas em investimentos (PPI) constituída no exercício anterior;
- Regularmente intimado, a contribuinte informou que possuía investimento no Banco Nacional S/A (BNSA), desde a época da antiga Nacional Cia. de Seguros (atual UNISEG); que a Provisão para Perdas em Investimentos (PPI) sob comento foi constituída no ano de 1995, para refletir a perda do investimento então possuído no Banco Nacional S/A, em função do regime de administração temporária (RAET) a que o Banco foi submetido pelo BACEN, em 18.11.95, no chamado PROER;
- a contabilização da PPI no ano-calendário de 1995, não afetou o lucro real e nem a base de cálculo da CSLL, operando-se mediante débito de R\$ 129.560.383,27, na conta de lucros acumulados, a título de ajuste de exercício anterior, e respectivo crédito da conta retificadora de investimentos (Provisão para Perdas em Investimentos – PPI), sendo a correção monetária de balanço (CMB), apurada entre 01.01.95 e 31.12.95, incidente sobre a PPI, no valor de R\$ 29.101.785,51, apropriada como despesa em 1995, mediante débito na conta de CMB e crédito na conta de PPI no ativo permanente, compensando a menor a CMB devedora em função do citado débito em lucros acumulados;
- posteriormente, em abril de 1996, a UNISEG baixou do seu ativo permanente, considerando como despesa dedutível, o custo do investimento que registrava a participação no BNSA, visto ter transferido as suas ações do BNSA para o próprio BNSA – RAET, revertendo contabilmente, a crédito de receita do exercício, o saldo da provisão para perdas registrada como retificadora da conta de investimentos, no valor de R\$ 158.662.168,78, tendo excluído essa receita do lucro líquido na formação do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
- a adoção de todos este procedimento contábil e fiscal foi objeto de consulta, formulada pela FENASEG – Federação Nacional das Empresas de Seguros Privados e de Capitalização, à Coordenação Geral do Sistema de Tributação da SRF – COSIT, sendo que o Parecer MF/SRF/COSIT n. 657, foi aprovado em 03.12.96;

- a UNISEG detinha participação societária permanente no capital do BNSA, avaliada pelo valor de patrimônio líquido, quando da intervenção do BACEN (Regime de Administração Temporária) nesta instituição, ocorrida em 18.11.95. Nesta data foram implementados diversos negócios jurídicos entre empresas envolvidas, sendo os principais:
 - CONTRATO DE COMPRA E VENDA, DE ASSUNÇÃO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E OUTRAS AVENÇAS, celebrado entre o UNIBANCO, BNSA e UNIBANCO HOLDINGS S/A, pelo qual o UNIBANCO assumiu as operações bancárias do BNSA – RAET e adquiriu bens do seu ativo permanente, dentre eles as ações da UNISEG que havia, também nesta data de 18.11.95, adquirido da Empresa Brasileira de Participações Ltda. – CEBEPÊ;
 - CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES DA UNISEG, celebrado entre a CEBEPÊ, detentora das ações da UNISEG em 18.11.95, e o BNSA – RAET, e
 - ALIENAÇÃO DAS AÇÕES DO BNSA POR VALOR SIMBÓLICO, celebrado entre a UNISEG, detentora das referidas ações em 18.11.95, e o próprio BNSA;
- de todos esses negócios, o principal para o caso diz respeito ao valor das ações da UNISEG (recorrente) negociadas entre a CEBEPÊ e o BNSA – RAET, e entre este e o UNIBANCO e a HOLDING, e o valor das ações do BNSA negociadas entre a UNISEG e o próprio BNSA – RAET, todas ocorridas em 18.11.95;
- que, em 18.11.95, data do início do regime de administração temporária – RAET no BNSA e da celebração dos contratos descritos, as ações do BNSA foram transacionadas por valor simbólico, ou seja, consideradas sem valor econômico, por nulo ou negativo ter sido considerado seu patrimônio líquido após o início do regime de administração temporária pelo BACEN, e, conseqüentemente, as ações da UNISEG foram efetivamente negociadas pelo valor contábil de seu patrimônio líquido em 18.11.95, diminuído da perda considerada no investimento então possuído no BNSA, a qual foi traduzida pelo registro contábil da provisão para perdas em investimento – PPI, constituída no balanço de 1995, tal qual foi informado pela consultante na alínea b do item 2.5 da consulta à COSIT;
- fica evidente, portanto, que as partes envolvidas nas negociações assumiram a perda do valor econômico das ações do BNSA em 18.11.95, repercutindo esta perda no valor de patrimônio líquido das ações da UNISEG, as quais foram objeto de contratos efetivos nesta data. Saliente-se, por oportuno, que a referida perda foi confirmada quando da divulgação do balanço de 1995 do BNSA – RAET. Como conclusão, pode-se afirmar que no momento da constituição da PPI na UNISEG, ou seja, no ano-calendário de 1995, a perda decorrente do investimento no BNSA deveria ser considerada como permanente, assim entendida de impossível ou improvável recuperação. Em relação à data em que a UNISEG, antiga Nacional Cia. de Seguros, adquiriu o investimento no BNSA, o fiscalizado, respondendo a intimação, apresentou comprovação de que a primeira aquisição das ações do BNSA ocorreu em 20/04/72;



- a provisão para perdas prováveis na realização de investimento (PPI), constituída pela UNISEG em 1995, para reconhecer em seu balanço a perda no investimento do BNSA, atendia todas as condições legais para sua dedutibilidade no período-base de 1995, tal como expresso no art. 374 do RIR/94;
- ao reverter contabilmente o saldo da PPI constituída em 1995, referente ao BNSA, excluindo seu montante do lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a UNISEG deslocou a dedutibilidade de R\$ 158.662.168,78, correspondente à constituição da PPI, de 1995 para 1996, ferindo o princípio da competência. Todavia, a inobservância do regime de competência no reconhecimento da parcela da perda de capital no investimento do BNSA embutida na PPI, apenas teria relevância fiscal se dela resultasse prejuízo aos cofres públicos, traduzindo redução ou postergação do pagamento do imposto;
- no caso presente, a inobservância do regime de competência no reconhecimento da dedutibilidade da parcela da perda de capital no investimento no BNSA provisionada em 1995 (PPI), efetivamente concorreu para a redução indevida do lucro real do período-base encerrado em 31.12.96. O deslocamento do efeito fiscal da parcela da perda de capital (PPI) de 1995 para 1996, fez com que a UNISEG deixasse de apurar prejuízo fiscal em 1995, reduzindo, na mesma proporção, o lucro real de 1996;
- sob a égide das Leis 8.981/95 e 9.065/95, portanto, no momento da ocorrência do fato gerador discutido, o não reconhecimento da dedutibilidade da Provisão para Perdas em Investimentos (PPI) no período-base de 1995, e o conseqüente aumento da perda de capital em 1996 pela baixa do investimento no BNSA, proporcionou à UNISEG apurar lucro real nos dois períodos-base, evitando, dessa forma, que parcela do prejuízo fiscal que seria apurado em 1995, tivesse limitação da compensação imposta pela legislação, o que acarretaria em maior imposto devido;
- 2) PREJUÍZO INDEVIDO APURADO NA BAIXA CONTÁBIL DO INVESTIMENTO NO BNSA EM VIRTUDE DO RESULTADO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL CONTABILIZADO EM 1996
- no período-base de 1996, foi excluído do lucro líquido e da base de cálculo da CSLL, o montante de R\$ 41.280.285,28, a título de resultado positivo de equivalência patrimonial do exercício (MEP). Intimado a informar a contribuinte manifestou-se no sentido de que, desse total, R\$ 21.092.074,96, referiam-se ao investimento possuído no BNSA.
- para refletir a perda do investimento no BNSA em função do RAET, a UNISEG contabilizou em 1995, provisão para perdas da totalidade do investimento (PPI), tornando o valor contábil do referido investimento igual a zero em 1995, tendo, acertadamente, estornado o MEP contabilizado até 18.11.95, uma vez que a PPI fora considerada em 31.12.94, através do ajuste de exercício anterior;
- inobstante o acima exposto, o fiscalizado reconheceu em 1996, um MEP de R\$ 21.092.074,96, no investimento do BNSA, tendo sido considerado um “estorno do estorno” em sua resposta à intimação. Desde 18.11.95, o investimento que a UNISEG detinha no BNSA não poderia ser



considerado relevante, e portanto, não suscetível de avaliação pelo valor de patrimônio líquido;

- o BNSA não poderia ser considerado controlado nem coligado da UNISEG após 18.11.95, vez que suas ações foram adquiridas nesta data, por ele próprio, da CEBEPÊ e UNISEG, tendo apenas a entrega ocorrido em abril de 1996. Igualmente a UNISEG não tinha influência em sua administração desde então, que ficou a cargo do BACEN, através do RAET. O valor contábil do investimento no BNSA ficou igual a zero após o registro da PPI, fato que também impediria qualquer ajuste de MEP em 1996;
- sendo assim, a indevida contabilização da MEP relativo ao BNSA em 1996, no valor de R\$ 21.092.074,96, teve o único efeito de aumentar o custo contábil deste investimento e, por conseguinte, aumentar o prejuízo ocasionado pela sua baixa em abril de 1996, de vez que a correspondente receita de MEP não é tributada.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 127/195.

O julgador de primeira instância, decidiu pela manutenção do lançamento, conforme decisão acima citada, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IRPJ

Ano-calendário: 1996

PROCESSO DE CONSULTA. Descabe a alegação de nulidade da autuação em face de resposta a consulta anteriormente formulada, quando se constata, através da análise do teor da resposta e da infração apontada pela autoridade fiscal, que o procedimento da fiscalizada objeto de autuação estava em desacordo com a situação abordada e referendada pela resposta proferida pelo órgão consultado.

POSTERGAÇÃO. Não se aplica a norma do PN COSIT 02/96 para os casos de postergação do reconhecimento de uma perda de capital, situação em que ocorre, na realidade, verdadeira antecipação de imposto.

PROVISÃO PARA PERDAS EM INVESTIMENTOS. Ausentes as restrições previstas em lei para a dedutibilidade da provisão para perdas prováveis na realização do valor de investimentos, o respectivo efeito fiscal deverá ocorrer em conformidade com o princípio da competência.

AJUSTE DO INVESTIMENTO PELA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. Incabível o ajuste do investimento pelo

valor do patrimônio líquido a partir do momento em que deixa de ser considerado como investimento em coligada da investidora, face à alienação das respectivas ações.

INCONSTITUCIONALIDADE. Não cabe à esfera administrativa apreciar inconstitucionalidade de leis.

TAXA SELIC SOBRE O IMPOSTO INDEVIDAMENTE RECOLHIDO. Quando se trata de apuração de imposto com fundamento em inobservância do regime de competência, a compensação do imposto recolhido a destempo não se confunde com a modalidade de extinção do crédito tributário, não havendo que se aplicar a taxa SELIC.

EXCLUSÃO DA CSLL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. Vedada a dedução de contribuições que se encontram com a exigibilidade suspensa, nos casos previstos em lei.

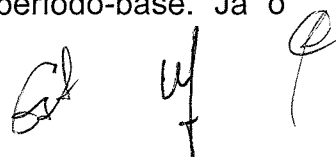
IMPRESTABILIDADE DA TAXA SELIC. Correta a exigência de juros de mora, com base na taxa SELIC, por devidamente suportada pela legislação de regência.

GLOSA DE PREJUÍZO FISCAL DA SOCIEDADE CINDIDA. Procedente a glosa do saldo a compensar, pois a sociedade cindida apenas poderá compensar prejuízos fiscais proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido, conforme legislação aplicável.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Ciente da decisão de primeira instância em 26/06/2001 (fls. 517), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 26/07/2001 (protocolo às fls. 520), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a própria fiscalização reconhece que o procedimento adotado pelo recorrente foi inteiramente submetido ao crivo da administração que o referendou em sua íntegra, não apenas quanto ao momento e forma da baixa do investimento e seu registro como perda, como também, quanto à questão da última avaliação pelo método da equivalência patrimonial. O Parecer COSIT n. 647/96, referenda o procedimento do recorrente em relação a ambas as questões que foram objeto do presente auto de infração: a) última avaliação do investimento por valor de equivalência patrimonial; b) registro da perda do investimento quando da sua baixa, em abril de 1996;
- b) que a consulta foi formulada em data anterior à apuração do lucro real de 1996, porque este somente veio a existir em 31.12.96, quando do encerramento do período-base. Já o

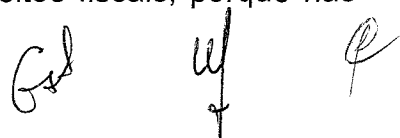


lucro real de 1995, foi levado ao conhecimento das autoridades fazendárias por ocasião da apresentação da declaração de IRPJ, ocorrida em 23.05.96, de modo que se tal informação fosse relevante para o deslinde da questão, bastaria ao Parecerista consultar os arquivos da própria SRF. Não tem o menor sentido afirmar que a consulta foi formulada com sonegação dessas informações, pela simples razão de que uma delas, o lucro real de 1995, já era de conhecimento da SRF, e a outra, o lucro real, ainda não existia;

- c) que, ainda que assim não fosse, essas informações (lucros reais de 1995 e 1996) são irrelevantes para o fim de determinar se o procedimento adotado pelo recorrente, descrito na consulta, está ou não correto. Não é a partir dos lucros reais que se determina qual o procedimento a seguir, mas exatamente ao contrário, é a partir dos procedimentos legais, no caso, quanto ao registro das perdas e a avaliação do investimento, que se obtém os lucros reais referidos;
- d) que, primeiro o recorrente efetua, de acordo com as regras contábeis, fiscais e societárias, todos os seus registros e somente após ele apura o lucro real. A correção ou incorreção de seu procedimento não decorre do fato de o procedimento levar a resultados mais ou menos favoráveis ao Fisco, mas o fato de ter ou não ele atendido às prescrições legais pertinentes;
- e) que, no caso concreto, a fiscalização pretende inverter a ordem natural das coisas: primeiro apuram-se os lucros reais de 1995 e 1996, depois determina-se qual a forma correta de apurá-los, que será sempre aquela que conduza a um resultado mais favorável ao Fisco;
- f) que o item 4,2 do Parecer afirma com todas as letras que no balanço de 31.12.95, o recorrente provisionou como perda todo o valor do investimento, o que significa que este valor, por se tratar de uma provisão não dedutível, não foi computado para fins de determinação do lucro real sujeito do IRPJ e nem da CSLL, como já informara a consulente. O que ocorreu, na verdade e que o julgador de primeira instância, verificando a improcedência dos motivos invocados pela fiscalização para afastar a resposta à consulta, altera a fundamentação fática praticando absoluto cerceamento do direito de defesa da recorrente, em razão do que a decisão é absolutamente nula;
- g) que o critério utilizado pelo fisco para apurar o quantum devido está em desacordo com o art. 6º do DL 1598/77, PN CST 02/96 e toda a jurisprudência do Conselho de Contribuintes que, nestas hipóteses, além de determinar que sejam recompostos os lucros líquidos em todos os exercícios futuros até o fim da postergação, ainda só permite a exigência da correção monetária e dos juros de mora;



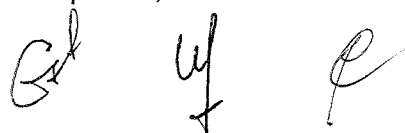
- h) que, ao exigir o valor de IRPJ supostamente pago a menor no ano de 1996, não poderia a fiscalização ter simplesmente ignorado os reflexos deste procedimento nos anos subseqüentes, sob pena de impor ao ora recorrente, o pagamento de tributo em duplicidade. O auto de infração jamais poderia ter sido lavrado da forma como o foi, porque com isso está sendo exigido tributo já recolhido em períodos seguintes, o que implica nulidade do procedimento;
- i) que na apuração do quantum devido, o fisco ao efetuar a compensação em 1996 dos R\$ 14.228.517,81, recolhidos indevidamente em 1995, não aplicou a SELIC como manda a legislação, o que teria elevado o valor para R\$ 17.318.951,88, também deixou de abater os valores pagos por antecipação no próprio ano de 1996 no valor de R\$ 5.065.814,17, e, não deduziu da CSLL da base de cálculo do IRPJ como determina a legislação;
- j) que, não tendo o julgador de primeira instância entendido os demonstrativos feitos com base nos documentos juntados, deveria ter convertido o julgamento em diligência para apurar a verdade material, jamais ter desconsiderado a prova dos autos e julgar contra o contribuinte, porque tal representa cerceamento do direito de defesa;
- k) que é incabível a exigência da multa de ofício quando de trata de mera postergação de imposto;
- l) que, conforme sustenta a própria fiscalização, o recorrente, ao postergar o registro como perda do investimento em causa, acabou por recolher indevidamente IRPJ no valor de R\$ 14.228.517,80, relativamente ao ano-base de 1995, valor que foi compensado de ofício. Entretanto, deixou de aplicar sobre este valor a taxa SELIC, desatendendo assim previsão expressa do art. 39, § 4º, da Lei 9250/95;
- m) que a fiscalização deixou de considerar no cálculo do valor supostamente devido de IRPJ, exclusão legalmente prevista, ou seja, a dedução do valor relativo à CSLL, exigido em outro auto de infração, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ, no ano-base de 1995;
- n) que a fiscalização deixou de abater os valores pagos por antecipação no próprio ano-calendário de 1996, no valor de R\$ 5.065.814,17, o que seria de rigor pelo fato de estar exigindo diferença de IRPJ que alega devida naquele ano-calendário;
- o) que a intervenção do BACEN era apenas temporária em face de crise de liquidez, por óbvio a perda do investimento, neste momento, era apenas provável, jamais podendo ser considerada já definitiva. Assim, o procedimento legal a ser seguido era exatamente a constituição de uma provisão para perda como fez o recorrente, sem efeitos fiscais, porque não



estavam preenchidos todos os requisitos do art. 374 do RIR/94, para que fosse ela dedutível para efeito do IRPJ;

- p) que o ajuste feito em 1996, referido pela fiscalização como tendo sido um “estorno do estorno” se deu porque o recorrente percebeu que tinha estornado indevidamente, porque em flagrante contrariedade ao art. 377 do RIR/94, o resultado da última avaliação do investimento por valor de PL efetuada no balancete de 31.10.95;
- q) que não poderia deixar de fazer a avaliação por esse método, pois a avaliação pela equivalência estava referida a 31.10.95, antes da intervenção do BACEN e, mesmo com a intervenção do BACEN, o investimento não deixou de ser relevante já que esta intervenção, por ser temporária e decorrente de mera crise de liquidez, não acarretou a perda da qualidade de controlada ou coligada, nem a diminuição no valor contábil do investimento. Quando muito, a intervenção temporária evidenciou a existência de risco de perda de investimento, fato que autoriza a constituição de provisão contábil para fazer frente a essa perda;
- r) que é inconstitucional a limitação de 30% para a compensação de prejuízos fiscais;
- s) que é ilegal a exigência dos juros moratórios com base na taxa Selic;
- t) que a exigência dos juros de mora é incabível sobre a multa de ofício, por ausência de amparo legal;
- u) que a fiscalização recompôs o prejuízo fiscal, reduzindo-o em 44,60% em 30.09.97, tendo em vista a cisão parcial ocorrida tudo com fundamento no art. 509 do RIR/94. Ocorre que essa glosa de parte dos prejuízos da própria pessoa jurídica na cisão equivale a verdadeira punição pelo fato de ela recorrer a este tipo de reorganização societária. No caso concreto esse absurdo é ainda maior, pois os prejuízos em causa decorrem do fato de o Fisco ter remanejado o valor da perda de 1996 para 1995, passando a exigir IRPJ em 1996 por causa disso;
- v) que somente realizou essa cisão porque jamais apurou prejuízo fiscal desde 1995 até 1997, quando efetuou a cisão. Se soubesse que seria autuada com a criação desse prejuízo, poderia ter optado por não fazer a cisão, ou fazê-la após a compensação de todo o prejuízo.

Conclui a petição com a solicitação de provimento do recurso com o fim de: a) decretar a nulidade do auto de infração em face dos vícios que apresenta, em especial, por ter sido lavrado em contrariedade a resposta da Consulta específica para o caso concreto, por falta de liquidez, certeza e



exigibilidade dos créditos e por cerceamento do direito de defesa e, caso assim não entender, b) reformar a decisão recorrida para julgar totalmente improcedente a autuação pelo mérito, em face da I) correção do procedimento adotado pelo recorrente; II) impossibilidade de exigir multa de qualquer espécie no caso, em face do pagamento posterior espontâneo; III) a necessidade de aplicar a SELIC ao tributo pago indevidamente, para efeito de compensação, por força de expressa previsão legal; IV) necessidade de compensar valores pagos por antecipação no mesmo período-base; V) necessidade de se deduzir o valor lançado a título de CSLL para efeito de apuração do valor do IRPJ devido; VI) imprestabilidade da taxa SELIC como índice para o cálculo dos juros moratórios; e VII) impossibilidade de glosar prejuízos fiscais na cisão.

Às fls. 826, o despacho da DRF em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, trata-se de auto de infração de IRPJ, levado a efeito em razão da exclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo "da CSLL do ano-calendário de 1996, da importância de R\$ 158.662.168,78, a título de reversão de provisão para perdas em investimentos (PPI), constituída no ano-calendário de 1995.

DA CONSULTA REALIZADA À COSIT - SRF

O argumento de defesa fundamenta-se na Consulta realizada no Processo nº 10168.005350/96-83, realizada pela FENASEG – Federação Nacional das Empresas de Seguros Privados e de Capitalização, para a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da SRF.

Afirma a recorrente que os procedimentos adotados para a baixa do investimento e para o registro do ajuste pela equivalência patrimonial, encontravam-se amparados pelo Parecer MF/SRF/COSIT nº 657, de 05/12/1996. Diante disso, independentemente das considerações quanto ao mérito da autuação, o citado parecer teria referendado o procedimento da contribuinte, vinculando a Administração, de tal forma, que o Auto de Infração em questão seria nulo.

Em síntese, consta da consulta que:

- a) em 18.11.95, a CEBEPÊ (Empresa Brasileira de Participações Cebepê Ltda.), era proprietária de 205.675.054 ações ordinárias e 205.624.767 ações preferenciais de emissão da Seguradora (ora recorrente). Por sua vez, a Seguradora era titular de 3.359.964.126 ações ordinárias e 24.639.954 ações preferenciais do Nacional-RAET. Nessa mesma data, o Nacional-RAET transferiu para a Holding, que subseqüentemente repassou-os para o Unibanco,



diversos ativos, obrigações e serviços bancários daquela, mediante os seguintes negócios jurídicos:

1. a CEBEPÊ firmou com o Nacional-RAET, contrato de compra e venda de 205.658.063 ações do capital da Seguradora pelo preço de R\$ 113.261.988,00, correspondente ao valor de patrimônio líquido contábil dessas ações diminuído do valor contábil do investimento da Seguradora nas ações do Nacional-RAET (R\$ 174.624.240,00), que foi considerado perdido em razão da decretação do Regime de Administração Temporária no Nacional-RAET;
 2. o Nacional-RAET firmou com a Holding e o Unibanco contrato de compra e venda, assunção de direitos e obrigações e prestação de serviços e outras avenças pelo qual lhes foram transferidos diversos bens e obrigações do Nacional-RAET inclusive as 205.658.063 ações da Seguradora, estas pelo valor de R\$ 113.261.988,00, pelo qual haviam sido adquiridas da CEBEPÊ;
 3. a Seguradora (recorrente) se obrigou a alienar ao Nacional-RAET, por valor simbólico, as ações de emissão do próprio Banco Nacional, tendo a transferência sido efetivada em abril de 1996;
- b) O investimento da Seguradora em ações do Nacional-RAET teve o seguinte tratamento contábil e fiscal:
1. o investimento era reconhecido pelo método de equivalência patrimonial;
 2. no balanço de 31.12.95, a Seguradora constituiu Provisão para Perdas de Investimentos (PPI), no valor de R\$ 158.662.168,78, tendo procedidos os seguintes registros contábeis: i) R\$ 129.560.383,27, debitados no Patrimônio Líquido, como ajuste de exercícios anteriores; e ii) R\$ 29.101.785,51, debitados ao Resultado do Exercício, a título de correção monetária de balanço (saldo devedor);
 3. os valores acima referidos não foram computados para fins de determinação do lucro real sujeito do imposto de renda e nem da determinação da base de cálculo da contribuição social;
- c) em abril de 1996, as referidas ações foram baixadas do ativo da Seguradora e entregues ao Nacional-RAET, pelo valor simbólico mencionado, pelas seguintes razões:
1. o valor do investimento da Seguradora no Nacional-RAET, apurado segundo o método de equivalência patrimonial em balancete levantado em 31.10.95, última demonstração financeira conhecida da entidade, foi considerado como perda;
 2. a provisão para perdas em investimentos (PPI) foi revertida e a perda apurada foi computada no

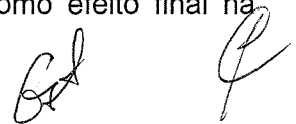


resultado tanto para fins de determinação do lucro real sujeito ao imposto de renda, quanto para apuração do lucro líquido sujeito à CSLL;

- d) diante disso, foi estornada a provisão anteriormente constituída e transferidas as ações. Como a alienação das ações pela Seguradora ao Nacional-RAET foi acordada em 18.11.95, o valor do PL do Nacional-RAET a ser computado, em cumprimento ao disposto no art. 377 do RIR/94, é o do balancete em 31.10.95, não obstante a transferência das ações ter sido efetivada em data posterior. Isto porque a data da alienação é a do acordo de vontades, do qual nasce o negócio jurídico, que vincula as partes a cumprirem as prestações a que se obrigam.

Por seu turno a solução dada pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – CST, encontra-se assim fundamentada:

- a) O que a consultante deseja saber é do acerto, do ponto de vista fiscal, dos procedimentos adotados pela Seguradora, relativamente à baixa procedida quanto ao investimento por ela havido no capital do Nacional-RAET, efetuados no período-base de alienação dos mesmos ao próprio Nacional-RAET.
- i. Em 18.11.95, a Seguradora firmou contrato de alienação, para o Nacional-RAET, das ações, por ela possuídas.
 - ii. No balanço encerrado em 31.12.95, a Seguradora efetuou a avaliação de sua participação societária relativamente ao investimento no Nacional-RAET, tomando por base o valor do patrimônio daquela instituição apurado no seu balancete datado de 31.10.95, tendo provisionado como perda todo o valor do investimento.
 - iii. Posteriormente, a provisão foi revertida e foi contabilizado, como perda, pela Seguradora, o valor contábil da participação societária transferida, repercutindo este procedimento nas bases de incidência do imposto de renda e da contribuição social, relativamente ao período encerrado em 31.12.95.
- e) Evidentemente, partimos da informação que o valor do patrimônio líquido daquela instituição financeira era nulo ou negativo (passivo a descoberto), impossibilitando atribuir qualquer significado à participação societária havida na época, do ponto de vista meramente contábil, que, de resto, deve ser comprovado pela Seguradora;
- f) o fato de ter a Seguradora efetuado, em 31.12.95, uma provisão para perdas e, posteriormente, tê-la revertido, e baixado o valor contábil do investimento como despesa, na determinação do ganho ou perda de capital, para fins fiscais, deve ser levado em consideração relativamente ao que constou como efeito final na



determinação na base de imposição do tributo e contribuição devidos.

- g) **A contabilização da provisão – e sua posterior reversão – não tiveram o condão de modificar o resultado apurado nas transações efetuadas, o que nos permite convalidar os procedimentos adotados, na forma descrita, por pertinentes aos termos da legislação fiscal vigente, relativamente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, bem assim à contribuição social sobre o lucro líquido, objetos da consulta.**
(grifei)

Como visto acima, o parecer emanado pela COSIT, referendou os procedimentos adotados pela recorrente no que respeita ao resultado apurado nas transações efetuadas, e limitou-se exclusivamente a isso, ou seja, a afirmar que os registros contábeis efetuados pela interessada, apesar de resultarem em perda de capital no ano-calendário de 1996, a qual deveria ser registrada no ano-calendário de 1995, não teve o condão de modificar o resultado dos negócios jurídicos realizados. O citado parecer não se referiu em nenhum momento ao resultado tributável de cada um dos períodos-base. E nem poderia fazê-lo, pois na consulta formalizada, não consta qualquer citação em relação à modificação do lucro/prejuízo real em cada um dos períodos.

Seria impossível querer que o ilustre Parecerista se manifestasse sobre o resultado tributável decorrente da postergação no registro da perda de capital, sem prestar as necessárias informações a respeito do lucro líquido contábil, lucro real em cada um dos períodos-base etc., bem como formalizar questão específica e objetiva a esse respeito, que não foi o caso.

Nesse sentido, os autuantes informam no Termo de Verificação Fiscal (fls. 15), que *“a solução dada pela COSIT à consulta efetuada pelo fiscalizado, por intermédio da FENASEG, foi influenciada pela falta de informações importantes para a devida elucidação dos fatos, tais como os valores dos lucros reais de 1.995 e 1.996, e a data em que o investimento no BNSA foi adquirido, devendo, por estas razões, ser desconsiderada por esta fiscalização, uma vez que a convalidação dos procedimentos adotados pelo contribuinte se deu baseada na estrita descrição dos fatos, tal como exposto no item 10 do parecer”*.



Não posso afirmar que a recorrente omitiu de propósito informações na consulta, pois se assim fosse, estaria infringindo o artigo nº 52, do Decreto nº 70.235/72, que, no inciso VIII, dispõe que não produzirá efeitos a consulta formulada, quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for excusável, a critério da autoridade julgadora."

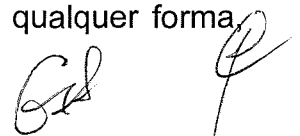
Aliás, a esse respeito, Antonio da Silva Cabral em sua obra *Processo Administrativo Fiscal*, Ed. Saraiva, 1993, p. 508, ensina:

"No item VIII do art. 52 aponta-se com o causa da ineficácia da consulta a circunstância de o consulente não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou a consulta não contiver elementos necessários à sua solução. Esta hipótese é de suma importância porque a resposta à consulta há de amparar o consulente e a Fazenda precisa saber exatamente qual a situação motivadora das dúvidas.

Não raro, após receber o auto de infração, o contribuinte redige sua impugnação, alegando a célebre frase: nemo potest venire contra factum proprium. Com isto se quer dizer que a Fazenda não pode pretender penalizar o contribuinte que consultou e seguiu a orientação dada pelo próprio fisco. Por outro lado, o fiscal autuante entende que o caso consultado não é o mesmo que a situação descrita no auto de infração. Para se evitar coisas como estas é necessário descrever o mais exatamente possível o fato que motiva a consulta."

Diante disso, pode-se entender que não houve a intenção por parte da recorrente, de omitir ou sonegar informações no processo de consulta, para, posteriormente beneficiar-se indevidamente de uma resposta positiva a respeito de apenas uma parte do assunto, utilizando-a no sentido de reduzir o tributo devido. Não obstante, deve se registrar que o assunto tratado na consulta não é exatamente o mesmo questionado no auto de infração

Observe-se ainda, que a recorrente afirma taxativamente que todas as informações necessárias foram levadas ao conhecimento do Fisco e que não houve sonegação de informações. Não se deve ignorar, de qualquer forma,



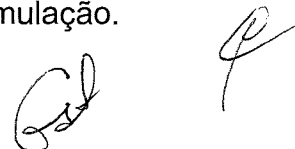
que a eventual sonegação de informações apenas prejudicaria a consulente, na medida em que a resposta dada pelo Fisco tenderia, em caso de falta ou incorreção de informações importantes, a representar uma situação hipotética diversa da situação fática que se pretende respaldar com a consulta fiscal.

Assim, do exame das peças dos autos que tratam do assunto relativo à consulta, constata-se que a mesma limitou-se a perquirir sobre a constituição da provisão para perdas de investimento e a posterior reversão da mesma, com a baixa do investimento e a apuração da perda de capital. Contudo, deixou de se referir à matéria questionada nos autos, qual seja, os efeitos tributários decorrentes da postergação no registro da perda de capital, tendo em vista a aplicação da trava de 30% para a compensação de prejuízos

Aliás, a esse respeito, a própria recorrente observa que, tendo o parecer sido exarado em dezembro de 1996, sequer havia sido apurado, àquela época, o lucro real do ano-calendário de 1996. Tal fato apenas reforça a conclusão de que o procedimento adotado pela contribuinte não estava inserido no bojo da matéria colocada sob consulta junto à COSIT.

Em conclusão, entendo que não houve sonegação de informações na consulta, mas, simplesmente, que a consulta não abordou essa questão, ou seja, a consulente limitou-se apenas a questionar os efeitos tributários sobre a perda resultante exclusivamente na transação, e não em relação à base de cálculo do tributo ao encerramento de cada um dos períodos-base (1995 e 1996).

Dessa forma, não tendo sido levantado na consulta esse fato, é óbvio que também a administração não deveria se manifestar a esse respeito. isto é, a consulta respondeu exatamente aquilo que foi perguntado na consulta. nada menos, nada mais. E nem poderia ser diferente, pois não é cabível que, em um processo de consulta, o parecerista venha se manifestar sobre o universo de situações que podem ocorrer em uma empresa a respeito de uma determinada matéria que não se encontre devidamente detalhada em sua formulação.



No caso da consulta, pode-se dar como exemplo, entre tantas outras situações, o encerramento de atividades da investidora, ou da investida, ou ainda, a cisão de uma delas, ou mesmo a hipótese de incorporação. Como não foi devidamente explanada a matéria dos presentes autos no processo de consulta, seria incabível, senão impossível ao parecerista manifestar-se sobre uma situação não ponderada na consulta, que se refere ao resultado do lucro tributável em cada um dos anos em questão.

Rejeito, portanto, esta preliminar de nulidade.

DA POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS

A recorrente argumenta que o cálculo do tributo devido foi apurado em desacordo com o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, bem como com o Parecer Normativo COSIT nº 02/96 e ainda, com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, tendo em vista que o lançamento a título de perda de capital registrado em 1996, e que deveria ser escriturado em 1995, cujo procedimento resultou em mera postergação de pagamento de imposto, cabendo somente a exigência de correção monetária e juros, jamais a cobrança de multas e do tributo.

Deve-se registrar que no caso sob exame, não se aplica a norma contida no Parecer Normativo COSIT nº 02/96, pois não se trata de postergação de pagamento de imposto, pelo registro antecipado de despesas, e sim, fato contrário ao previsto naquele mandamento da Administração, qual seja, foi a antecipação do pagamento de imposto. Como já citado anteriormente, a questão sob exame decorre da constatação, no cômputo do lucro real do ano-calendário de 1996, de uma perda de capital que, no entendimento da fiscalização, se referia ao ano-calendário de 1995.

Diante disso, concluiu a fiscalização, que a recorrente apurou lucro real tributável em 1995, quando na realidade deveria ter apurado prejuízo fiscal. Em consequência, no ano-calendário de 1996, pelo fato de a contribuinte ter considerado a perda de capital tão somente neste ano, o lucro real tributável foi



incorretamente diminuído. Tal procedimento acarretou a antecipação de imposto, e não postergação do seu pagamento.

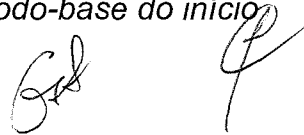
A regra prevista no PN 02/96, é aplicável unicamente no caso de postergação no pagamento do tributo, e não em relação à antecipação do pagamento do mesmo, conforme extrai-se da ementa do citado parecer:

“IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – Postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas. Ajustes para determinação do saldo do imposto devido.”

O item 5.3 do parecer, define o critério de apuração reclamado pela recorrente, *verbis*:

“5.3 – Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em que houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;*
- b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;*
- c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;*
- d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início*



do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus e d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

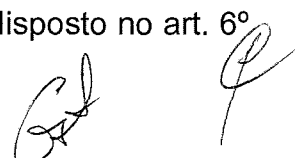
f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido."

Pela leitura do acima exposto, apenas estão contemplados pelo critério descrito no PN 02/96, os casos de *"receita, rendimento ou lucro postecipado"* e de *"custo ou despesa antecipada"* que resultem em postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL. Portanto, não está contemplado pela norma, o caso de registro a posteriori de custo ou despesa, da mesma forma, a postergação do reconhecimento de uma perda de capital, fato esse que ensejou a autuação ora em exame.

Assim, a matéria ora discutida, não se trata de postergação no recolhimento do imposto, mas de imposto devido pela apropriação a posteriori de perdas de capital, cuja prática desobedeceu o regime de limitação de compensação de prejuízos fiscais.

Também improcede a alegação da recorrente no sentido de que seria somente cabível a exigência de correção monetária e juros de mora, fato este somente aplicável na ocorrência de postergação no recolhimento do imposto, o que não é o caso dos autos, como visto acima. Aliás, aqui se aplica o disposto no art. 6º



do Decreto-lei nº 1.598/77, qual seja, a regra geral na situação de inobservância do regime de competência, *verbis*:

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

(...)

§ 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.

(...)

§ 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."

O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções, deve ser feito, segundo determina o § 6º, 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.

Outrossim, no mesmo demonstrativo, verifica-se que foi corretamente deduzido o lucro real que já havia sido oferecido à tributação na DIRPJ de 1996, de forma que o valor do imposto exigido no Auto de Infração corresponde apenas à diferença que deixou de ser apurada naquele ano-calendário.

A recorrente afirma que efetuou recolhimentos por antecipação, no próprio ano-calendário de 1996, no valor de R\$ 5.065.814,17, que deveriam ser deduzidos na apuração da fiscalização. Mesmo que tenha procedido ao recolhimento das parcelas de antecipação mensais do imposto com base no lucro apurado por estimativa, em montante excedente ao apurado com base no lucro real

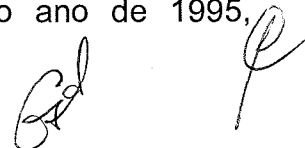


anual, cabe à contribuinte providenciar - caso ainda não o tenha feito - a compensação da diferença apurada, ou solicitar a restituição, conforme os procedimentos previstos na legislação tributária, pois não se trata de ajuste a ser realizado no presente processo, tendo em vista se referir a declaração de rendimentos do exercício financeiro de 1997, ano-calendário 1996, e a conclusão dos trabalhos de fiscalização no presente processo se deu somente em 28.11.2000, cujo tempo decorrido, com certeza, mais do que suficiente para a recorrente aproveitar o eventual tributo recolhido por antecipação no ano-calendário de 1996.

Do elogiável trabalho levado a efeito pela fiscalização, resultou saldo ainda devido de imposto de renda e contribuição social, tendo sido compensado de ofício o tributo recolhido no ano-calendário de 1995, conforme abaixo demonstrado:

1.995	R\$
Lucro real declarado antes da compensação de prejuízos	36.117.802,65
(-) Provisão para perdas no BNSA (PPI)	(158.662.168,78)
(=) Prejuízo fiscal ajustado	(122.544.366,13)
 1.996	 R\$
Lucro real declarado	1.899.456,48
(+) PPI reconhecida em 1.995	158.662.168,78
(=) Lucro real ajustado antes da compensação de prejuízos	160.561.625,26
(-) Compensação de ofício de prejuízo fiscal (30%)	(48.168.487,58)
(=) Lucro real ajustado após a compensação de prejuízos	112.393.137,68
(-) Lucro real declarado	(1.899.456,48)
(=) Diferença de lucro real a ser lançada	110.493.681,20
(x) Alíquota 15%	16.574.052,18
(x) Adicional 10%	11.049.368,12
(=) Diferença de IR devido	27.623.420,30
(-) IR devido em 1.995, compensado de ofício	(14.228.517,80)
(=) Diferença de IR líquida a ser lançada	13.394.902,50

Como visto acima, o lucro real declarado em 1996, é menor do que o lucro ajustado decorrente da apropriação da perda no ano de 1995,



resultando em pagamento a menor do imposto de renda. Além disso, a fiscalização compensou de ofício, o prejuízo fiscal ajustado de 1995, utilizando o limite máximo admitido (30%), bem como diminuiu o imposto de renda apurado como devido na declaração de rendimentos do exercício financeiro de 1996, ano-calendário 1995, no valor de R\$ 14.228.517,80.

Em resumo, não se trata de simples postergação no pagamento do tributo como previsto no Parecer Normativo nº 02/96, mas sim do registro de um custo em período-base posterior para fugir da trava na compensação de prejuízos fiscais.

MULTA DE OFÍCIO

No que respeita a exigência da multa de ofício a que a recorrente considera incabível, encontra-se a mesma prevista e quantificada expressamente em lei, descabendo à autoridade administrativa deixar de aplicá-la quando ocorrida a infração nela tipificada ou atenuar-lhe os efeitos, sem expressa autorização legal nesse sentido. E isso porque a atividade administrativa é plenamente vinculada, consoante dispõe o Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único do art. 142: *"A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."*

O artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"



Como visto, todo e qualquer lançamento "ex officio" decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento do imposto deve ser acompanhado da exigência da multa.

Ante o exposto, tendo a fiscalização apurado insuficiência no pagamento do imposto, caracterizada está a infração, e, sobre o valor do tributo ainda devido, é cabível a multa prevista no art. 44, I, da Lei 9430/96.

Assim, não se trata de caso de postergação no recolhimento do tributo, mas sim de procedimento adotado pela recorrente que resultou em desobediência no limite legal de compensação de prejuízos fiscais com a conseqüente redução indevida do tributo recolhido no ano-calendário de 1996. Por isso, não é correto dizer que a multa em questão refere-se a imposto postergado. O que se exige no lançamento em questão, ao contrário, é o tributo que deixou de ser pago, após a necessária compensação de ofício das parcelas recolhidas antecipadamente. Sendo assim, correta a exigência da multa de ofício com fundamento nos dispositivos legais elencados no auto de infração, pois a penalidade refere-se ao tributo que deixou de ser pago.

Pelos motivos expostos, ou seja, por se referir de tributo ainda devido pela recorrente, não há que se falar em denúncia espontânea como suscitado pela recorrente. Também inexistente qualquer violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e improcede a afirmação de que o lançamento não se encontra revestido de certeza, liquidez e exigibilidade.

DA INCONSTITUCIONALIDADE DO LIMITE DE 30%

Com relação à alegada inconstitucionalidade do limite de 30% na compensação de prejuízos fiscais, estabelecido nos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça decidiu que aquele diploma legal não fere os princípios constitucionais.



Ao apreciar o Recurso Especial nº 188.855 – GO, entendeu aquela Corte, ser aplicável a limitação da compensação de prejuízos, conforme verifica-se da decisão abaixo transcrita:

“Recurso Especial nº 188.855 – GO (98/0068783-1)

EMENTA

Tributário – Compensação – Prejuízos Fiscais – Possibilidade. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.94 não compensados, poderá ser utilizada nos anos subseqüentes. Com isso, a compensação passa a ser integral. Recurso improvido.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Garcia Vieira: Saga S/A Goiás Automóveis, interpõe Recurso Especial (fls. 168/177), aduzindo tratar-se de mandado de segurança impetrado com o intuito de afastar a limitação imposta à compensação de prejuízos, prevista nas Leis 8.981/95 e 9.065/95, relativamente ao Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro.

Pretende a compensação, na íntegra, do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, apurados até 31.12.94 e exercícios posteriores, com os resultados positivos dos exercícios subseqüentes.

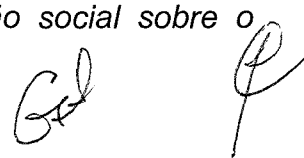
Apona violação aos artigos 43 e 110 do CTN e divergência pretoriana.

VOTO

O Sr. Ministro Garcia Vieira (Relator): Sr. Presidente: Apona a recorrente, como violados, os artigos 43 e 10 do CTN, versando sobre questões devidamente prequestionadas e demonstrou a divergência.

Conheço do recurso pelas letras “a” e “c”.

Insurge-se a recorrente contra o disposto nos artigos 42, 57 e 58 da Lei nº 8.981/95 e arts. 42 e 52 da Lei 9.065/95. Depreende-se destes dispositivos que, a partir de 1º de janeiro de 1995, na determinação do lucro real, o lucro líquido poderia ser reduzido em no máximo trinta por cento (artigo 42), podendo os prejuízos fiscais apurados até 31.12.94, não compensados em razão do disposto no caput deste artigo serem utilizados nos anos-calendário subseqüentes (parágrafo único do artigo 42). Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689/88) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 812 (artigo 57). Na fixação da base de cálculo da contribuição social sobre o



lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Como se vê, referidos dispositivos legais limitaram a redução em, no máximo, trinta por cento, mas a parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.94, não compensados, poderá ser utilizada nos anos subseqüentes. Com isso, a compensação passa a ser integral. Esclarecem as informações de fls. 65/72 que:

“Outro argumento improcedente é quanto à ofensa a direito adquirido. A legislação anterior garantia o direito à compensação dos prejuízos fiscais. Os dispositivos atacados não alteram este direito. Continua a impetrante podendo compensar ditos prejuízos integralmente.

É certo que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 impuseram restrições à proporção com que estes prejuízos podem ser apropriados a cada apuração do lucro real. Mas é certo, que também que este aspecto não está abrangido pelo direito adquirido invocado pela impetrante.

Segundo a legislação do imposto de renda, o fato gerador deste tributo é do tipo conhecido como complexo, ou seja, ele apenas se perfaz após o transcurso de determinado período de apuração. A lei que haja sido publicada antes deste momento está apta a alcançar o fato gerador ainda pendente e obviamente o futuro. A tal respeito prediz o art. 105 do CTN:

‘Art. 105 – A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.’

A jurisprudência tem se posicionado nesse sentido. Por exemplo, o STF decidiu no R. Ex. nº 103.553-PR, relatado pelo Min. Octávio Gallotti, que a legislação aplicável é vigente na data de encerramento do exercício social da pessoa jurídica. Nesse mesmo sentido, por fim, a Súmula nº 584 do Excelso Pretório:

‘Ao imposto calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.’”

Assim, não se pode falar em direito adquirido porque não se caracterizou o fato gerador. Por outro lado, não se confunde o lucro real e o lucro societário. O primeiro é o lucro líquido do preço de base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento do

Imposto de Renda (Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 6º). Esclarecem as informações (fls. 69/71) que:

'Quanto à alegação concernente aos arts. 43 e 110 do CTN, a questão fundamental, que se impõe, é quanto à obrigatoriedade do conceito tributário de renda (lucro) adequar-se àquele elaborado sob as perspectivas econômicas ou societárias. A nosso ver, tal não ocorre. A Lei 6.404/76 (Lei das S/A) claramente procedeu a um corte entre a norma tributária e a societária. Colocou-as em compartimentos estanques. Tal se depreende do conteúdo do § 2º, do art. 177:

'Art. 177 – (...)

...

§ 2º - A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.' (destaque nosso)

Sobre o conceito de lucro o insigne Ministro Aliomar Baleeiro assim se pronuncia, citando Rubens Gomes de Souza:

'Como pondera Rubens Gomes de Souza, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da Economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador'. (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1995, pp. 183/184).

Desta forma, o lucro para efeitos tributários, o chamado lucro real, não se confunde com o lucro societário, restando incabível a afirmação de ofensa ao art. 110 do CTN, de alteração de institutos e conceitos do direito privado, pela norma tributária ora atacada. O lucro real vem definido na legislação do imposto de renda, de forma clara, nos arts. 193 e 196 do RIR/94, 'in verbis':

'Art. 193 – 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).

(...)

Art. 196 – Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, § 3º):

(...)

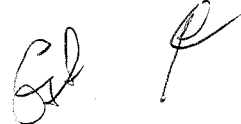
III – o prejuízo fiscal apurado em períodos-base anteriores, limitado ao lucro real do período da compensação, observados os prazos previstos neste Regulamento (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º).’

Faz-se mister destacar que a correção monetária das demonstrações financeiras foi revogada, com efeitos a partir de 1º.1.96 (arts. 4º e 35 da Lei 9.249/95). Ressalte-se, ainda, quanto aos valores que devam ser computados na determinação do lucro real, o que consta de normas supervenientes ao RIR/94.

Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer ‘crédito’ contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má autuação da empresa em anos anteriores’.”

Conclui-se não ter havido vulneração ao artigo 43 do CTN ou alteração da base de cálculo, por lei ordinária.

A questão foi muito bem examinada e decidida pelo venerando acórdão recorrido (fls. 136/137) e, de seu voto condutor, destaco o seguinte trecho:



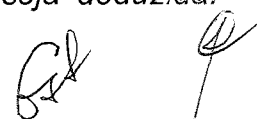
'A primeira inconstitucionalidade alegada é a impossibilidade de ser a matéria disciplinada por medida provisória, dado princípio da reserva legal em tributação. Embora a disciplina da compensação seja hoje estritamente legal, eis que não mais sobrevivem os dispositivos da MP 812/95, entendo que a medida provisória constitui instrumento legislativo idôneo para dispor sobre tributação, pois não vislumbro na Constituição a limitação apontada pela Impetrante.

O mesmo se diga em relação à pretensa retroatividade da lei e sua não publicação no exercício de 1995. Como dito, a disciplina da matéria está hoje na Lei 9.065/95, e não mais na MP nº 812/94, não cabendo qualquer discussão sobre o Imposto de Renda de 1995, visto que o mandado de segurança foi impetrado em 1996. Publicado o novo diploma legal em junho de 1995, não se pode validamente argüir ofensa ao princípio da irretroatividade ou da não publicidade em relação ao exercício de 1996.

De outro lado, não existe direito adquirido à imutabilidade das normas que regem a tributação. Estas são imutáveis, como qualquer norma jurídica, desde que observados os princípios constitucionais que lhes são próprios. Na hipótese, não vislumbro as alegadas inconstitucionalidades. Logo, não tem a Impetrante direito adquirido ao cálculo do Imposto de Renda segundo a sistemática revogada, ou seja, compensando os prejuízos integralmente, sem a limitação de 30% do lucro líquido. Por último, não me convence o argumento de que a limitação configuraria empréstimo compulsório em relação ao prejuízo não compensado imediatamente.

Para sustentar sua tese, a impetrante afirma que o lucro conceituado no art. 189 da Lei 6.404/76 prevê a compensação dos prejuízos para sua apuração. Contudo, o conceito estabelecido na Lei das Sociedades por Ações reporta-se exclusivamente à questão da distribuição do lucro, que não poderá ser efetuada antes de compensados os prejuízos anteriores, mas não obriga o Estado a somente tributar quando houver lucro distribuído, até porque os acionistas poderão optar pela sua não distribuição, hipótese em que, pelo raciocínio da Impetrante, não haveria tributação.

Não nega a Impetrante a ocorrência de lucro, devido, pois, o Imposto de Renda. Se a lei permitia, anteriormente, que dele fossem deduzidos, de uma só vez, os prejuízos anteriores, hoje não mais o faz, admitindo que a base de cálculo do IR seja deduzida.

Two handwritten signatures are present at the bottom right of the page. The first signature is a stylized, cursive mark, possibly reading 'GK'. The second signature is a more fluid, cursive mark, possibly reading 'P' or 'D'.

Pelo mecanismo da compensação, em no máximo 30%. Evidente que tal limitação traduz aumento de imposto, mas aumentar imposto não é, em si, inconstitucional, desde que observados os princípios estabelecidos na Constituição.

Na espécie, não participo da tese da Impetrante, cuja alegação de inconstitucionalidade não acolho.

Nego provimento ao recurso.”

A jurisprudência dominante deste Conselho caminha no sentido de que, uma vez decidida a matéria pelas cortes superiores (STJ ou STF), e conhecida a decisão por este Colegiado, seja esta adotada como razão de decidir, por respeito e obediência ao julgado daquele tribunal.

Assim, tendo em vista a decisão proferida pelo STJ, entendo que a compensação de prejuízos fiscais, a partir de 01/01/95, deve obedecer ao limite de 30% do lucro real previsto nos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95

JUROS DE MORA – TAXA SELIC

Relativamente aos juros de mora lançados no auto de infração, correspondem àqueles previstos na legislação de regência. Senão vejamos:

O artigo 161 do Código Tributário Nacional prevê:

“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.” (grifei)



No caso em tela, os juros moratórios foram lançados com base no disposto no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 e artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96, conforme demonstrativo anexo ao auto de infração (fls. 05).

Assim, não houve desobediência ao CTN, pois o mesmo estabelece que os juros de mora serão cobrados à taxa de 1% ao mês no caso de a lei não estabelecer forma diferente, o que veio a ocorrer a partir de janeiro de 1995, quando a legislação que trata da matéria determinou a cobrança com base na taxa SELIC.

Desta forma, a possibilidade de lançamento do crédito tributário não estava suspensa e mesmo que a exigibilidade estivesse suspensa, o artigo 161 do Código Tributário Nacional não dispensa a incidência dos juros de mora quando estabeleceu:

“Art. 161 – O crédito não integralmente pago no vencimento á acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias prevista nesta Lei ou em lei tributária.

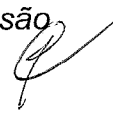
...

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Como se vê, o Código Tributário Nacional só prevê a dispensa dos juros de mora na hipótese de pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito tributário.

Por outro lado, o artigo 5º do Decreto-lei nº 1.736/79, é taxativo quando determina que:

“Art. 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.”



Ante o exposto, conclui-se pelo correto procedimento adotado pela autoridade autuante, bem como pela turma de julgamento de primeira instância.

GLOSA DO PREJUÍZO EM DECORRÊNCIA DA CISÃO

A recorrente discorda da recomposição dos seus prejuízos fiscais, que culminou na glosa de 44,60% de seu montante em 30/09/97, em decorrência da cisão parcial ocorrida nesta data. Alega a contribuinte que tal glosa equivale a verdadeira punição por ter ela recorrido a tal tipo de reorganização societária, uma vez que a sucessora não pode compensar os prejuízos da sucedida.

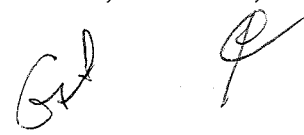
Conforme já abordado, em 30/09/1997, a sociedade foi objeto de cisão parcial, sendo que o percentual remanescente do patrimônio da cindida foi de 44,60%.

Os ajustes procedidos pela fiscalização, resultaram, após a devida recomposição do lucro real de 1995 e de 1996, nos saldos de prejuízos fiscais a compensar demonstrados às fls. 18 que, diante da cisão parcial ocorrida em 30/09/97, foram ajustados de forma a restar apenas o montante proporcional à parcela remanescente do patrimônio líquido, conforme prevê a limitação do art. 509, do RIR/94.

O art. 509 do RIR/94, prevê:

“Art. 509 - A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-lei nº 2.341/87, art. 33).”

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-lei nº 2.341/87, art. 33, parágrafo único).”



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

Este é o caso dos autos, qual seja, de cisão parcial, onde a proibição da compensação ocorre em relação à parcela do patrimônio transferida. Diante disso, conclui-se pelo correto procedimento da fiscalização no sentido de glosar a compensação dos prejuízos na mesma proporção da parcela do patrimônio vertida para outra pessoa jurídica.

DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC SOBRE O IRPJ PAGO INDEVIDAMENTE E COMPENSADO DE OFÍCIO

Consta do auto de infração que, ao postergar o registro da perda de capital ocorrida no ano-calendário de 1995, para o ano de 1996, a contribuinte acabou por recolher indevidamente IRPJ no valor de R\$ 14.228.517,80 relativamente ao ano-base de 1995, valor que foi compensado de ofício.

Reclama a recorrente, que o valor em questão deveria ter sido atualizado pela utilização da taxa SELIC.

O artigo 39, parágrafo 4º, da Lei nº 9.250/95, dispõe:

"Art. 39...

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculada a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada."

Two handwritten signatures are present at the bottom right of the page. The first signature is a stylized 'Gst' and the second is a stylized 'P'.

A Administração Tributária manifestou-se a respeito, por meio da Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT nº 08, de 27/06/97, item 3:

“A partir de 1º de janeiro de 1996, sobre o valor pago ou recolhido atualizado monetariamente nos termos do item anterior, incidem juros equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao da restituição ou compensação for efetivada.”

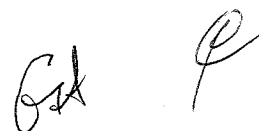
Em decorrência de reiteradas decisões no sentido de reconhecer o direito da plena atualização dos valores a restituir/compensar, sobreveio a Súmula nº 46, do extinto Tribunal Federal de Recursos, cujo enunciado não deixa dúvidas quanto à necessária incidência dos índices oficiais de correção do indébito tributário:

“Nos casos de devolução do depósito efetuado em garantia de instância e de repetição do indébito tributário, a correção monetária é calculada desde a data do depósito ou do pagamento indevido e incide até o efetivo recebimento da importância reclamada.”

Também Geraldo Ataliba escreveu a matéria, no sentido de que a correção do tributo deve ser realizada da mesma forma, em ambas as vias, tanto para o Fisco, quanto para o contribuinte (Revista de Direito Tributário nº 60, pag. 50):

“Correção monetária de crédito fiscal deve ser igual à dos direitos do contribuinte. Não pode haver correção para o Fisco e não para o contribuinte. A relação tributária é bilateral. As partes são iguais. Os índices devem ser os mesmos. É inconstitucional a lei que vede ao contribuinte correção que deve ao fisco. Se a lei só mencionar o fisco, como beneficiário da correção, não será inconstitucional, mas estender-se-á ao contribuinte, automaticamente.”

Sobre o assunto a Egrégia Oitava Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu, nos termos do Acórdão nº 108-05.547, em sessão de 27/01/1999, relator o brilhante Conselheiro José Antonio Minatel, assim ementado:



“RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO – ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE INDÉBITO: O tributo pago a maior é sempre indevido e, como tal, deve ser atualizado monetariamente para fins de restituição ou compensação. Os princípios da lealdade e moralidade administrativa exigem que os créditos dos sujeitos passivos tenham seus valores preservados até a efetiva utilização, sendo abominável que a administração tributária possa mutilar esse direito, deliberando pelo retardamento da restituição, procedimento agravado pela negativa de atualização monetária. Atualização reconhecida e normatizada pelo Parecer AGU, nº 01/96 e Norma de Execução COSAR nº 08/97.”

No voto condutor daquele aresto, assim se manifestou o ilustre relator:

“É de ser lembrado, ainda, o princípio da lealdade da administração, que se constitui em verdadeiro alicerce de todo o ordenamento jurídico, a despeito de não estar expresso ao lado dos princípios explícitos da legalidade, moralidade e impessoalidade, estampados no art. 37 do Texto Maior.

Tranqüiliza-me verificar que esses mesmos fundamentos nortearam a orientação contida no PARECER nº GQ nº 96, da Advocacia Geral da União, publicado no Diário Oficial da União de 18 de janeiro de 1.996, pelo qual, respondendo consulta do Ministério da Fazenda acerca da “incidência de correção monetária nas parcelas devidas em razão de repetição de indébito tributário, anteriormente à Lei 8.383/91”, curvou-se ao entendimento torrencial da doutrina e jurisprudência, fixando o seguinte entendimento estampado na sua ementa:

“Mesmo na inexistência de expressa previsão legal, é devida correção monetária de repetição de quantia indevidamente recolhida ou cobrada a título de tributo. A restituição tardia e sem atualização é restituição incompleta e representa enriquecimento ilícito do Fisco. Correção monetária não constitui um plus a exigir expressa previsão legal. É, apenas, recomposição do crédito corroído pela inflação. O dever de restituir o que se recebeu indevidamente inclui o dever de restituir o valor atualizado. Se a letra fria da lei não cobre tudo o que no seu espírito se contém, a interpretação integrativa se impõe como medida de Justiça. Disposições legais anteriores à Lei nº 8.383/91 e princípios superiores do Direito brasileiro autorizam



a conclusão no sentido de ser devida a correção na hipótese em exame. A jurisprudência unânime dos Tribunais reconhece, nesse caso, o direito à atualização do valor reclamado. O Poder Judiciário não cria, mas tão-somente aplica o direito vigente. Se tem reconhecido esse direito é porque ele existe."

Reconhecido o direito, é legítimo que no ano de 1.991 possa ser ele atualizado pelo FAP criado pelo Decreto 332/91, uma vez que, ao teor do parágrafo único do art. 2º do mencionado Decreto, "o valor em cruzeiros do FAP será atualizado mensalmente com base no Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC do mês", ou seja, pelo mesmo INPC que serviu de base para projetar o primeiro valor da UFIR, conforme se vê do § 1º, do art. 2º, da Lei 8.383/91 que a criou.

Essa sucessão legislativa demonstra ser inquestionável que não houve solução de continuidade na atualização monetária via INPC, sendo a UFIR a legítima sucessora do FAP ou, a contrario sensu, o FAP pode ser identificado como a UFIR projetada regressivamente. Essa confissão está na própria Lei 8.383/91, inserida expressamente no § 6º do seu art. 2º, com a seguinte mensagem:

"§ 6º - A expressão monetária do Fator de Atualização Patrimonial - FAP, instituído em decorrência da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1.991, será igual, no mês de dezembro de 1.991, à expressão monetária da UFIR apurada conforme a alínea 'a' do § 1º deste artigo."

Curvando-se à evidência lógica e à torrencial jurisprudência, administrativa e judicial, para pacificar as relações entre o Fisco e o Contribuinte, houve por bem a administração tributária uniformizar os procedimentos de atualização de créditos dos sujeitos passivos, originados em períodos anteriores ao advento da Lei 8.383/91, pelo que foi expedida, em caráter interno, a invocada NORMA DE EXECUÇÃO COSAR nº 08, datada de 27.06.97. Lamentável que norma de tamanha utilidade tenha sido veiculada em caráter restrito, intra muros. Mais lamentável, ainda, não ter sido observada já na decisão de primeiro grau, prolatada mais de sete meses após a orientação normativa interna fixada pela própria administração tributária.

No caso sob exame, impõe-se que sejam adotados os coeficientes estampados na tabela que acompanha referida norma interna, seguida da aplicação da UFIR até 31.12.95 e da SELIC a partir do ano de 1.996, nos termos

do § 4º do artigo 39 da Lei 9.250/95 e alteração dada pela Lei 9532/97.”

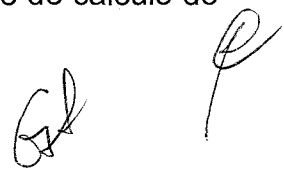
Assim, entendo que o tributo recolhido antecipadamente pela recorrente no ano-calendário de 1995, o qual foi compensado de ofício pela fiscalização com o devido no ano-calendário de 1996, deve ser atualizado pela Taxa SELIC.

DA DEDUTIBILIDADE DO VALOR DA CSLL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

A recorrente tem razão quanto a este tópico, pois a fiscalização deixou de considerar no cálculo do valor devido a título de IRPJ, a dedução do valor relativo à Contribuição Social sobre o Lucro, exigido em outro auto de infração, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ, no ano-base de 1995.

Em observância ao princípio da verdade material, há que se reconhecer que a Contribuição Social é dedutível da base de cálculo do IRPJ. De fato, o Lucro Líquido que serve de base à apuração do Lucro Real, conforme orienta o Manual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, é o lucro líquido após deduzida a CSLL. E não há justificativa legal para não excluir da base de cálculo a CSLL, apenas por ter sido ela apurada em procedimento de ofício. Assim, o valor da CSL apurado na forma discutida a seguir deverá ser deduzido da base de cálculo do IRPJ.

A indedutibilidade, na determinação do lucro real, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, foi introduzida pelo art. 1º da Lei nº 9.316/96. Portanto, em relação ao ano-calendário de 1995, a citada contribuição constituía despesa dedutível, assim, o valor a ela relativo, exigido do contribuinte em procedimento de ofício decorrente da presente ação fiscal, deverá ser excluído da base de cálculo do IRPJ.

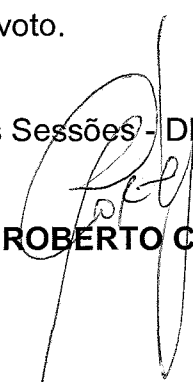
Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a stylized 'G' followed by a vertical line. The second signature is a stylized 'P' followed by a vertical line.

DA CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a atualização do imposto recolhido em 1995 e compensado de ofício em 1996, com base na Taxa SELIC e deduzir o valor da contribuição social apurada de ofício da base de cálculo do IRPJ.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de setembro de 2004


PAULO ROBERTO CORTEZ 

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

Peço vênia ao ilustre Conselheiro Relator para discordar e prover o recurso.

Dos Fatos

Pelo que depreendi dos autos, notadamente o que consta da consulta, a recorrente se obrigou a alienar ao NACIONAL RAET, em 18.11.95, por valor simbólico, as ações de emissão do próprio NACIONAL RAET. A entrega efetiva dessas ações só ocorreu no ano-calendário de 1996, no mês de abril.

O valor de tal operação era meramente simbólico, haja vista o regime especial de administração temporária a que já submetido o NACIONAL RAET.

No dia 31.12.95 a recorrente registrou em seu balanço o investimento no NACIONAL RAET pela equivalência patrimonial com base em balancete deste em 31.10.95. Em seguida, tendo em vista a absoluta perda de valor das ações do NACIONAL RAET, constituiu provisão para Perda em Investimento, a qual foi considerada indedutível e adicionada para fins de apuração do imposto de renda e da contribuição social.

Discordando de que tal perda fosse mera provisão, mas sim efetiva e, portanto, dedutível, a autoridade lançadora recompôs o resultado da recorrente em 1995 com esta dedução, apurando bases negativas para ambos os tributos, sujeitas à limitação de 30% do lucro líquido. Daí a exigência em períodos posteriores.



Fundamentação

Sou da opinião de que o resultado apurado pela recorrente em 1995 foi o efetivo, muito embora discorde do procedimento adotado pela mesma ao registrar equivalência positiva e provisão para perda.

Primeiramente, creio que, já em 18.11.95, data na qual a alienação das ações foi contratada, tinha a recorrente obrigação de realizar a equivalência patrimonial do investimento alienado, e não em 31.12.95 como fez. No entanto, isso não muda o raciocínio que adoto.

Quando então realizada a equivalência patrimonial a recorrente deveria ter considerado como relevante o fato de que sua investida havia entrado em liquidação extrajudicial, ou regime especial de administração temporária. Se entre o balancete de 31.10.95 até a alienação em 18.11.95, ou seja, apenas 11 dias, o patrimônio líquido da investida simplesmente inverte, ficando negativo, tal evento relevante deve, necessariamente, ser levado em consideração para registro da equivalência patrimonial.

Tiro essa conclusão da conjugação dos artigos 330, inciso III e 377, ambos do RIR/94:

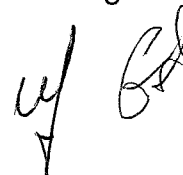
“Art. 330. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas:

....

III – o balanço ou balancete da coligada ou controlada levantado em data anterior à do balanço do contribuinte deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período:

....”

“Art. 377 – A baixa de investimento relevante e influente em sociedade coligada ou controlada deve ser precedida da correção monetária e avaliação pelo valor de patrimônio líquido, com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou



controlada, levantado na data da alienação ou liquidação ou até trinta dias, no máximo, antes dessa data.”

Na verdade, e isso restou público e notório, havia erros nos registros contábeis do Banco Nacional, que foram eliminados quando da entrada deste no regime especial de administração temporária, importando em inversão do seu patrimônio líquido. Ora, isto é relevante por demais para permitir que primeiro se faça uma equivalência positiva, com base em um balancete manifestamente equivocado, para depois registrar uma perda de investimento.

Não havia condição para registro de equivalência positiva, nem, tampouco, perda de investimento indedutível ou dedutível. O fato econômico e jurídico subjacente era equivalência negativa que, em face do patrimônio líquido negativo da investida, levaria o valor do investimento a zero, seja em 18.11.95, em 31.12.95, ou na data da entrega das ações em 1996. Bastaria o registro da entrada da investida no regime especial e a inversão do seu patrimônio para que o investimento alienado por valor simbólico já estivesse zerado na contabilidade da recorrente.

Se assim tivesse a recorrente procedido, o seu resultado em 1995 seria o mesmo que apurou por outros meios (equivalência positiva com provisão para perda indedutível), **dado que equivalência negativa não afeta a apuração nem do lucro real nem da contribuição social sobre o lucro**. Não haveria portanto, o prejuízo fiscal e a base negativa apontados pela fiscalização.

O procedimento adotado pela recorrente, entretanto, gerou indevida redução das bases desses tributos quando da baixa do investimento, pois não haveria apuração de qualquer perda, e sim um ganho, pela diferença entre o valor simbólico recebido e o valor nulo do investimento. No entanto, este não foi o lançamento.



E não o foi por força também da resposta dada à consulta formulada por entidade de classe da recorrente, embora tratar-se de questão específica de seu interesse e não de categoria econômica.

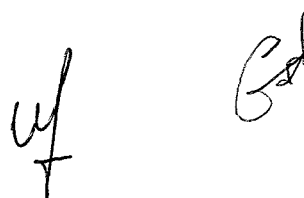
Ainda que pelo que até agora exposto restar claro o meu entendimento em sentido contrário aos procedimentos adotados pela recorrente, creio que o Parecer MF/SRF/COSIT Nº 657/99 convalidou tais procedimentos, posto que, *data maxima venia*, incorretamente.

Inicialmente, todos os fatos que geraram a presente autuação estão detalhadamente narrados no relatório do citado Parecer, indicando cabalmente que a COSIT possuía pleno conhecimento dos procedimentos adotados, inclusive do momento no qual foram realizadas a alienação, a entrega das ações, o registro da equivalência patrimonial e, principalmente, o momento em que foi levada a resultado a perda pela alienação do investimento.

Os itens 4 a 9 do referido Parecer nos dão conta desse pleno conhecimento, não se permitindo inferir que o Fisco, ao ser consultado, ignorava que o impacto da perda pelo investimento tivesse se dado apenas em 1996. Transcrevo o item 9, por me parecer de suma clareza:

“9. Por seu turno ao proceder a baixa do investimento, pela transferência da participação societária no NACIONAL RAET, a Seguradora deveria, como o fez, determinar o valor contábil do investimento para fins de apuração do ganho ou perda de capital na alienação. Para tal, ainda que não tivesse procedido ao estorno da provisão, seu valor seria excluído na determinação do lucro real e da base de incidência da contribuição social, tendo em vista não ter o mesmo produzido qualquer efeito nas referidas bases de incidência no período-base da alienação, ou em período base anterior.”

Ora, o momento a que se refere o texto acima é o ano-calendário de 1996, data em que entendeu correto a apuração definitiva da perda, **com reversão da provisão por a mesma não ter, anteriormente, afetado a determinação do lucro real e da base de incidência.**



Restaram convalidados, conforme expressa determinação de ratificação no item 11 do Parecer, os procedimentos adotados pela recorrente, e mais, convalidou-se a perda levada a resultado no ano-calendário de 1996.

Data venia, não concordo com o ilustre Parecer, pois entendo, conforme supra, que a matéria é de equivalência negativa já em 1995, sem que qualquer dedução futura por perda pudesse a recorrente realizar, mas tenho que reconhecer sua existência e seu alcance.

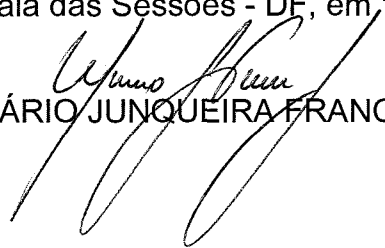
Observo, apenas, para não deixar sem qualquer menção, que a citação ao ano-calendário de 1995 no subitem 4.3 não passa de mero equívoco, pois qualquer mente imparcial há de perceber que se assim não fosse o citado Parecer restaria incoerente e contraditório.

Certo então do alcance absoluto da resposta em consulta dada pelo referido Parecer, aplicável ao caso o disposto no § 12 do artigo 48 da Lei 9.430/96, que determina efeitos *ex nunc* para alterações no entendimento de resposta expressa a uma consulta.

Como provejo o recurso no mérito, deixo de declarar a nulidade em razão da consulta anteriormente editada.

Pelos motivos acima expostos voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões - DF, em 15 de setembro de 2004


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

