



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

Processo n° 16682.720072/2010-65
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-00.756 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de julho de 2012
Matéria IRPJ/CSLL - Compensação de Prejuízos e outros
Recorrente BANCO NACIONAL S/A - em liquidação extrajudicial
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

CONEXÃO. Não sendo mais possível a reunião dos processos conexos, para julgamento conjunto, os efeitos da conexão são determinados em razão das infrações verificadas. REITERAÇÃO DE CONDUTA EM PERÍODOS DE APURAÇÃO POSTERIORES. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO SUBMETIDO A NOVA ANÁLISE DA AUTORIDADE LANÇADORA. APRECIÇÃO INDEPENDENTE DO LITÍGIO. A reiteração de conduta em mais de um período de apuração não dispensa a apreciação dos contornos próprios da infração verificada no período autuado. Os efeitos de um mesmo fato jurídico tributário exigem apreciação específica no contencioso administrativo tributário se outra foi a motivação fiscal para exigência do crédito tributário dele decorrente.

MUDANÇA DE ESTIMATIVA CONTÁBIL. RETIFICAÇÃO DE DIPJ EM PERÍODO ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE. A mudança de estimativa contábil não consiste em retificação de erro, e não autoriza o reconhecimento de seus efeitos tributários em períodos anteriores, mediante ajustes ao lucro real veiculados em retificação da DIPJ. LANÇAMENTO QUE TAMBÉM ALCANÇA PERÍODO NO QUAL É CONTABILIZADO O AJUSTE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Não subsiste o lançamento decorrente de outras infrações no ano-calendário em que promovido o ajuste contábil que ensejou a exclusão glosada em período anterior, quando ausente motivação que inviabilize a dedução do ajuste no período em que contabilizado.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. Correta a glosa das parcelas que a autoridade lançadora demonstrou corresponder à exclusão de perdas da base tributável não suportada pelas provas exigidas na legislação tributária, mas não subsiste a exigência no ano-calendário 2006, em razão da falta de certeza e liquidez decorrente dos ajustes por mudança de estimativa contábil.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. A limitação de 30% do lucro líquido ajustado, para compensação de prejuízos fiscais, não excepciona a entidade em fase de liquidação extrajudicial. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. REGIME DE LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. NORMAS APLICÁVEIS. As instituições financeiras submetidas a regime de liquidação extrajudicial se sujeitam às mesmas normas da legislação tributária aplicáveis às instituições ativas, relativamente aos impostos e às contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil. INFLUÊNCIA DE OUTRA INFRAÇÃO IMPUTADA NO MESMO LANÇAMENTO. Improcedente a exigência no ano-calendário 2006, em razão da falta de certeza e liquidez decorrente dos ajustes por mudança de estimativa contábil.

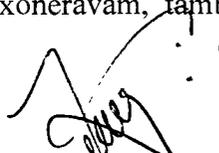
JUROS DE NOTAS DO TESOIRO NACIONAL. ISENÇÃO. A isenção dirigida aos juros produzidos por Notas do Tesouro Nacional (NTN), prevista no artigo 4º da Lei nº 10.179/01, aplica-se apenas às da série A, subsérie 1 - NTN - A1.

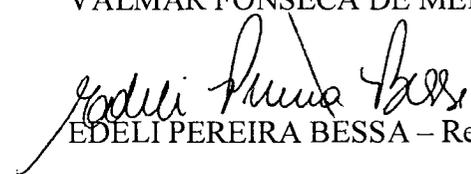
LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. A questão sobre a exigibilidade ou não da multa de ofício das empresas em regime de liquidação extrajudicial deve ser tratada somente na fase de execução e no foro competente, até mesmo porque a situação de liquidação extrajudicial ou falência pode ser cessada antes da realização da execução.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, por unanimidade de votos, em INDEFERIR a conexão requerida pela recorrente, e, por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da base imponível dos lançamentos de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2005 a parcela de R\$ 287.779,22, bem como exonerar as exigências de IRPJ e CSLL relativas ao ano-calendário 2006, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Junior e José Ricardo da Silva, que exoneravam, também, a multa de ofício sobre o crédito tributário remanescente.


VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.


EDELÍ PEREIRA BESSA – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Nara Cristina Takeda Taga.



Relatório

BANCO NACIONAL S/A (em liquidação extrajudicial), já qualificado nos autos, recorre de decisão proferida pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo - I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 28/07/2010, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 137.436.025,41.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata o processo de autos de infração eletrônicos lavrados pela Delegacia Especial de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro, Demac/RJ, nos quais se exige o recolhimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), respectivamente, nos valores de R\$100.100.346,96 e R\$37.335.678,45, acrescidos de multa de ofício de 75%, e juros de mora calculados até 30.06.2010.

No Termo de Constatação Fiscal consta o que segue.

A Interessada é instituição financeira sob regime de liquidação extrajudicial, decretado em 13/11/1996, pelo Ato nº. 584, do Banco Central do Brasil.

A Interessada foi intimada a apresentar, dentre outros, os seguintes documentos:

- LALUR - partes A e B, abrangendo os anos-calendário 2005 e 2006;*
- balancetes contábeis analíticos mensais, abrangendo o período de Janeiro/2005 a Dezembro/2006;*
- demonstração da composição do valor informado na DIPJ retificadora do ano-calendário 2005, Ficha 09-B, linha 22 (reversão de provisões não-dedutíveis), de R\$238.489.115,9117;*
- demonstração da composição do valor informado na DIPJ retificadora do ano-calendário 2005, Ficha 09-B, linha 33 (outras exclusões), de R\$ 375.410.901,44;*
- demonstração da composição do valor informado na DIPJ retificadora do ano-calendário 2005, Ficha 17, linha 21 (reversão das provisões não-dedutíveis), de R\$ 114.804.012,27;*
- demonstração da composição do valor informado na DIPJ retificadora do ano-calendário 2005, Ficha 17, linha 31 (outras exclusões), de R\$ 375.410.901,44;*
- demonstração da composição do valor informado na DIPJ do ano-calendário 2006, Ficha 09-B, linha 19 (outras adições), no valor R\$ 2.391.788.346,78;*
- demonstração da composição do valor informado na DIPJ do ano-calendário 2006, Ficha 17, linha 02 (adição de provisões não-dedutíveis), no valor de R\$ 2.591.064.762,49;*
- documentos comprobatórios da natureza dos títulos cujos juros foram excluídos nas DIPJ dos anos-calendário 2005 e 2006, Ficha 09-B, linha 32;*
- justificativa para a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, nos anos-calendário 2005 e 2006, em valores superiores ao limite legal.*

A Interessada em 28/08/2009, apresentou arquivos eletrônicos contendo LALUR, Livros de Apuração da CSLL e os balancetes contábeis solicitados.



Também foram apresentados:

Anexo I - demonstração da composição das exclusões consideradas, na apuração das bases do IRPJ e da CSLL, no ano 2005;

Anexo II – demonstração da composição das exclusões consideradas, na apuração das bases do IRPJ e da CSLL, no ano 2006;

Anexo III - extrato da custódia dos títulos NTN-A3;

Anexo IV - planilha de cálculo dos juros de NTN-A3, apropriados e excluídos na DIPJ do ano-calendário 2005;

Anexo V - planilha de cálculo dos juros de NTN-A3, apropriados e excluídos na DIPJ do ano-calendário 2006.

Em resposta, a Interessada informou que os lucros fiscais de 2005 e 2006 foram inteiramente compensados com prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, e que este procedimento fundamentou-se em estudos internos e pareceres emitidos por escritórios de advocacia, tendo havido Processo de Consulta formalizado de n.º.10768.004719/2002-71, em que se discutiu a obrigatoriedade do limite legal de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas, no caso de empresas em liquidação extrajudicial.

A Interessada foi informada que o mencionado Processo de Consulta foi analisado e respondido antes do período fiscalizado. O processo baseou-se na Solução de Consulta SRRF 7ª.RF/DISIT n.º 179, de 06/09/2002, em que a Receita Federal informa que as empresas em liquidação extrajudicial estão sujeitas ao limite legal de compensação aplicável às empresas em geral, qual seja, o limite de 30% do lucro líquido ajustado, tanto na compensação de prejuízos fiscais como na de bases negativas de CSLL. A Interessada foi intimada a informar se havia decisão judicial que autorizasse o procedimento por ela adotado de compensar integralmente os prejuízos fiscais e bases negativas.

A Interessada reconheceu não dispor de provimento judicial que a autorize a compensar prejuízos fiscais e/ou bases negativas de CSLL em valores superiores ao limite legal.

A Interessada foi intimada a justificar a exclusão de juros produzidos por NTN-A3, tendo em vista que a isenção, prevista na Lei 10.179/2001, art. 1º, III, se aplica unicamente às Notas do Tesouro Nacional, série A, subsérie 1 (NTN-A1), conforme Nota Técnica COSIT n.º 5, de 17/02/2006.

Em resposta de 28/09/2009, a Interessada declarou que o Liquidante, baseando-se em pareceres de escritórios tributaristas, entendeu que os juros produzidos por Títulos da Dívida Interna do tipo NTN-A3 seriam, também, alcançados pelo benefício fiscal.

Registrou a Fiscalização que a Secretaria da Receita Federal pronunciou-se a respeito, tanto na Solução de Consulta 37/2001 - SRRF 7ª RF, como na Nota Técnica COSIT n.º 5/2006, no sentido de que a isenção dirigida aos juros produzidos por NTN, prevista no art. 4º da Lei n.º 10.179, de 06 de fevereiro de 2001, aplica-se apenas às Notas do Tesouro Nacional, série A, subsérie 1 -NTN-A1, que não é o presente caso.

A Interessada foi intimada a prestar esclarecimentos sobre a exclusão identificada como “Reversão dos Saldos de Provisões Operacionais”, em razão de divergência entre o valor excluído a este título na Ficha 09-B e aquele informado na Ficha 06-B (este último correspondente à reversão registrada em contas de resultado, conforme balancetes contábeis).



Em resposta, a Interessada informou que, do total excluído a título de “Reversão dos Saldos de Provisões Operacionais”, nos anos 2005 e 2006 (Ficha 09-B), apenas uma parte transitou em contas de resultado, parcela esta informada na Ficha 06-B. As diferenças são explicadas em demonstrativos elaborados para cada ano-calendário, e correspondem, na maior parte, a créditos baixados para prejuízos. Assim, apenas parte da exclusão identificada como “Reversão dos Saldos de Provisões Operacionais” corresponde, de fato, a receitas de reversão de provisões, computadas na apuração do lucro líquido; o restante corresponde, em sua maior parte, a perdas que a empresa pretende excluir do lucro líquido, para apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

A Interessada foi intimada a comprovar a dedutibilidade de créditos baixados como perdas diretamente à conta de Provisão, mediante o lançamento: débito da conta de Provisão, contra crédito da conta que registra os créditos a receber.

A Interessada respondeu que foram consideradas perdas definitivas, passíveis de exclusão na apuração do lucro real, as perdas com créditos classificados como de risco H, segundo classificação de risco definida pelo Banco Central. Citou como fundamento a Resolução 2.682, art. 4º, I e II, e Carta Circular 2.899, item 12, I e II, ambos do BACEN, cujas cópias anexou. Forneceu, ainda, cópias dos lançamentos contábeis relativos às baixas de maior valor, representando a quase totalidade das referidas perdas.

A Interessada foi intimada a comprovar que as perdas excluídas na apuração do lucro real dos anos 2005 (Ficha 09-B, linha 22) e 2006 (Ficha 09-B, linha 21), atendiam aos requisitos de dedutibilidade previstos na legislação fiscal, no que diz respeito ao valor, vencimento, solvência do devedor e providências adotadas para o recebimento do crédito, conforme o caso.

Em resposta, a Interessada reafirmou que o Banco vem considerando as operações classificadas como de risco “H” (segundo critério de classificação do BACEN) como perdas efetivas, dedutíveis na apuração do lucro real. Acrescenta que os créditos baixados contra prejuízos estão em processo de renegociações, não havendo, até a data da resposta, quaisquer cobranças na esfera judicial.

A Interessada foi intimada a informar a natureza da exclusão identificada como “Compl. Despesas de Obr. P/ Empréstimos - PROER”.

Em relação a esta exclusão, a Interessada informou que este valor corresponde a ajuste efetuado por determinação do Banco Central, em razão de mudança no cálculo dos encargos incidentes sobre obrigações contraídas no âmbito do Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional - PROER.

Acrescentou que o ajuste, efetuado em Junho/2006, teve como efeito o aumento do valor das obrigações PROER no Passivo. A contrapartida do ajuste seria uma despesa, mas o BANCO NACIONAL optou por distribuir seus efeitos fiscais por diversos períodos de apuração. Assim sendo, no lançamento efetuado em Junho/2006, o BANCO NACIONAL atribuiu parte do ajuste ao próprio ano 2006, com contrapartida em resultado; o restante foi atribuído a períodos anteriores, com contrapartida a débito da conta Lucros e Prejuízos Acumulados - Exercícios Encerrados.

Além disto, a Interessada encaminhou os seguintes documentos:

- cópia de correspondência do Banco Central do Brasil Deliq/Dicon - 2006/02421, de 06/09/2006, contendo diretrizes para o cálculo dos encargos incidentes sobre a dívida do BANCO NACIONAL com o BANCO CENTRAL DO BRASIL, decorrente de empréstimos contraídos no âmbito do PROER;

- planilha elaborada pelo BANCO NACIONAL, contendo o cálculo do ajuste dos encargos da dívida PROER, relativos ao ano-calendário 2005;

- lançamentos no Livro Diário, em 30/06/2006, correspondentes aos ajustes da dívida PROER relativos ao ano-calendário 2005, sendo a soma dos ajustes de R\$ 375.410.901,43;

- Balanço patrimonial e Notas Explicativas do 1º semestre de 2006, descrevendo o procedimento contábil adotado, a propósito do ajuste da dívida PROER.

Registrou a Fiscalização que a Interessada não alterou a contabilidade, nem as demonstrações financeiras de 2005, mas retificou a DIPJ para excluir, das bases fiscais, parte do ajuste da dívida PROER efetuado em Junho/2006.

Entendeu a fiscalização que os efeitos do ajuste determinados pelo BACEN só poderiam afetar os resultados do próprio período ou posteriores, e nunca retroagir a 2005, uma vez que tratou o caso de mudanças de estimativas, sendo que o Banco Central levou todo o ajuste dos saldos dos créditos PROER ao resultado de 2006.

Com base nestas informações, a Fiscalização entendeu que ocorreram as seguintes infrações:

Infração 001. Glosa de prejuízos compensados indevidamente pela inobservância do limite de 30%.

Infração 002. Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real, referentes a créditos baixados como perdas de dedutibilidade não comprovada, e embutidos no valor excluído pela contribuinte a título de "reversão de provisões" no LALUR, DIPJ ac 2005, Ficha 09-B, linha 22, e na DIPJ ac 2006, Ficha 09-B, linha 21;

Infração 003. Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real, por meio de juros produzidos por NTN-A3, não beneficiados pela lei de isenção, gerando a redução indevida do Lucro Real, conforme LALUR; DIPJ AC 2005, Ficha 09-B, linha 32; e DIPJ AC 2006, Ficha 09-B, linha 31;

Infração 004. Exclusões/compensações não autorizadas pela legislação do imposto de renda, de valores do lucro líquido do exercício. Valor identificado como parte do ajuste de dívida PROER efetuado em Junho/2006, cujo efeito a Interessada pretendeu trazer para o resultado fiscal de 2005 (LALUR e DIPJ AC 2005, Ficha 09-B, linha 33).

As autuações das infrações 002 e 004 do IRPJ geraram, respectivamente, as autuações das infrações 001 e 002 da CSLL. A infração 003 da CSLL decorreu de compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores.

O enquadramento legal consta nos respectivos autos de infração. Foram produzidos demonstrativos de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas, bem como, formulários FACS e FAPLI.

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal, do qual tomou ciência em 28.07.2010, a Interessada apresentou em 26-08-2010, impugnações às autuações do IRPJ e CSLL, instruída por documentos, arguindo que:

- é uma instituição financeira que se encontra em regime de Liquidação Extrajudicial decretada pelo Banco Central do Brasil - BACEN, através do Ato Presidencial n.º. 584, de 13.11.1996;

- em decorrência, encontra-se em situação econômica deficitária, já que incluída em processo administrativo, cuja regência é ministrada pelo Banco Central do Brasil - BACEN, com o objetivo de liquidar o seu passivo e promover a sua extinção, o qual lhe forçou paralisar suas atividades;



- *assim, se os prejuízos fiscais do IRPJ e a base de cálculo negativa da CSLL das empresas em fase de Liquidação, estiverem sujeitos à limitação de 30%, para fins de compensação, elas estarão sendo gravadas pelo IRPJ e pela CSLL em virtude de uma base de cálculo que não representa efetivamente acréscimo patrimonial;*
- *estarão sendo violados o conceito de lucro enquanto acréscimo patrimonial (art. 153, III, da CF/88 e art. 43, do CTN), o conceito de prejuízo como perda patrimonial e o conceito de lucro consagrado no direito privado (art. 110, do CTN);*
- *da mesma forma, estará sendo violado o art. 145, § 1º, da CF/88, que resguarda o princípio da capacidade contributiva, pois, pretende-se tributar o patrimônio ao invés de sua renda (lucro), posto que por se encontrar em situação jurídica especial (em extinção), não tem perspectivas de recuperação e continuidade, bem como não dispõe de recursos para honrar o seu passivo a liquidar, o qual foi decorrente de operações realizadas no passado;*
- *as rendas produzidas pela realização dos ativos, nesta fase de Liquidação Extrajudicial, servem tão somente à liquidação dos passivos pendentes, sem que efetivamente gerem qualquer acréscimo patrimonial;*
- *apesar da Lei nº. 8.981/95 não contemplar o caso das empresas em extinção, há de se considerar que o objetivo do legislador foi o de limitar a compensação de prejuízos para as empresas em curso normal de suas atividades, para as quais, presume-se, capacidade de absorver prejuízos com a continuidade de seus negócios;*
- *uma empresa em Liquidação Judicial ou Extrajudicial, não tem perspectiva de continuidade, assim, se o art. 42, da Lei nº. 8.981/95 for aplicado sem levar em consideração situações especiais, como a que se encontra, significará dizer que uma empresa em fase de extinção teria que pagar tributos indevidamente, pois estará tributando uma “não-renda”, eis que os prejuízos gerados no passado, por não poderem ser compensados no decorrer do processo de Liquidação, serão “jogados fora”;*
- *este fato, por si só, leva a concluir que nos casos de liquidação ou extinção, a compensação de prejuízos deve ser feita integralmente (100%) sob pena de descapitalizar ainda mais a empresa e fraudar, conseqüentemente, a ordem de preferência dos credores (em especial os credores trabalhistas) da massa liquidanda;*
- *o Primeiro Conselho de Contribuintes já se pronunciou favorável ao contribuinte em situação análoga;*
- *quanto às exclusões a título de reversão de provisão, inicialmente, há de se apontar que ocorreu erro material, uma vez que, no ano-calendário de 2005, no que tange as perdas cuja dedutibilidade não foi comprovada, foram glosadas as parcelas no valor de R\$287.779,22 e R\$1.051.416,86, que somadas totalizam R\$1.313.527,75 (um milhão, trezentos e treze mil, quinhentos e vinte e sete reais e setenta e cinco centavos), enquanto que no item 002 dos autos de infração do IRPJ e da CSLL, consta o valor de R\$1.339.196,08 (um milhão, trezentos e trinta e nove mil, cento e noventa e seis reais e oito centavos);*
- *o inciso XII do artigo 4º, da Lei nº. 4.594, de 31-12-1.964, determinou que o Conselho Monetário Nacional elaborará normas concernentes às operações realizadas pelas Instituições Financeiras públicas;*
- *o Banco Central do Brasil editou, acatando a orientação do Conselho Monetário Nacional, a Resolução nº. 1.748, de 30 de agosto de 1.990, em que estabelece a metodologia de cálculo da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, assim, obrigatoriamente, atuou em sintonia com tal resolução;*



- o art. 9º, da Lei nº. 9.430/96, utilizado pela Fiscalização, é manifestamente inaplicável à hipótese dos autos, tendo em vista que o mesmo versa sobre as perdas no recebimento de crédito que poderão se deduzidas como despesa quando da apuração do lucro real;
- no caso, não houve dedução de reversões de provisão como despesa, mas, ao contrário, deixou de oferecê-las à tributação, o que não se confunde com dedução de despesa, uma vez que tais valores não constituem receita tributável;
- em momento algum baixou qualquer crédito como perda, o que fez, em verdade, foi apenas reverter uma provisão que quando de sua constituição foi adicionada ao lucro real (oferecida à tributação) e que, por isso, no momento de sua reversão, não constitui receita passível de tributação, fato este, em momento algum, questionado pela Fiscalização;
- a Fiscalização, ciente de que as reversões de provisão não constituem receita tributável, pretendeu distorcer a verdade dos fatos, tentando fazer crer que teria havido baixa de créditos como perda e deduzido essas perdas na apuração do lucro real, sem terem sido observados os critérios do art. 9º, da Lei nº. 9.430/96;
- a exclusão da reversão da provisão do lucro real faz parte da essência da sistemática de apuração, pois se trata da baixa de uma despesa que já foi oferecida a tributação, em consonância com o art. 249, do RIR/99;
- a reversão do valor da provisão constituída em ano anterior corresponde a uma recuperação de despesa que já foi oferecida à tributação no ano da constituição da provisão, cabendo, pois, sua exclusão do lucro líquido no ano da reversão;
- portanto, inquestionável a exclusão do lucro real o valor decorrente da reversão de provisões, por não constituir receita tributável, uma vez que houve adição ao lucro real no momento da contabilização e exclusão no momento da reversão.
- além do que, se a provisão não é dedutível do Imposto de Renda, aplica-se o princípio geral de que não haverá tributação na reversão de provisão não dedutível, no momento de sua constituição.
- é legítima a exclusão da base de cálculo do IRPJ dos juros produzidos pela NTN-A3, uma vez que o art. 250 do RIR reconhece a sua exclusão da base de cálculo do IRPJ, já que esta modalidade de título público, na forma do art. 7º, §2º do Decreto nº 3.540/00, deve ser utilizada em operações de troca por títulos da dívida pública externa ("Par Bonds"), atendendo-se, assim, o comando normativo da letra "c" do parágrafo único o citado artigo 250 do RIR;
- quanto aos ajustes efetuados sobre os créditos do PROER, agiu desta forma por determinação do BACEN;
- ao contabilizar as despesas advindas da atualização monetária dos empréstimos efetuados ao amparo do PROER adotou como regra a aplicação da Taxa Referencial - TR como indexador monetário, já que esta é a taxa aplicável, via de regra, às contingências passivas das empresas em liquidação extrajudicial;
- ao adotar o referido índice monetário para a atualização de suas contingências passivas, o fez sob o entendimento de que seria aplicável a regra da Lei nº. 8.218/91, já que em seu artigo 30 determina a aplicação da TRD às obrigações passivas das empresas em liquidação extrajudicial;
- todavia, o BACEN, na qualidade de seu gestor entendeu que este procedimento não estaria em conformidade com o artigo 26 do Decreto-lei nº. 7.661/45 (antiga Lei das Falências e Concordatas) e com o artigo 124 da Lei nº. 11.101/2005 (nova Lei de Falências e Recuperação Judicial das Empresas), razão pela qual lhe enviou o comunicado Deliq/Dicon - 2006/02421, determinando a implementação dos

Ajustes dos créditos do PROER com base em um novo índice por ele determinado, conforme documento que anexa;

- desta forma, seguiu a orientação expressa do BACEN, e visando refletir a real situação de suas obrigações e de seus ativos, procedeu a retificação das informações fiscais, considerando os ajustes dos créditos do PROER nos correspondentes anos-calendário a que se referiam, buscando uma real formação da renda na forma do artigo 43 do CTN em cada período base de apuração dos tributos;

- atuou em conformidade com o artigo 186, §1º, da Lei nº. 6.404/76, cuja mudança de procedimento contábil foi determinada pelo BACEN fazendo com que os resultados apurados em exercícios anteriores tivessem que ser retificados;

- em momento algum foi questionada pela fiscalização a materialidade das reduções implementadas pela Impugnante, sendo, tão-somente, questionada a forma adotada, onde destaca a impossibilidade de retificação das informações;

- a Fiscalização não contesta o direito às reduções efetivadas a partir das obrigações do PROER, mas inviabiliza o acerto do valor do tributo, questionando a forma aplicada (declaração retificadora);

- quanto aos juros e multas lançados, a Lei nº. 6.024/74, que rege os atos de intervenção e Liquidação Extrajudicial de instituições financeiras, dispondo sobre os efeitos resultantes da decretação da Liquidação (artigo 18), resguardou, sem prejuízo da preferência legal, a igualdade entre os credores para a satisfação dos seus créditos.

- assim, caso seja mantida a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, os credores irão suportar este ônus, o que afrontará o princípio basilar da execução coletiva, aplicável ao presente caso;

- neste sentido, foi editada a nota PGFN/PAG/Nº. 722/2006 de 30 de outubro de 2006, onde restou confirmando o entendimento de que descabe a aplicação da multa punitiva após a decretação da liquidação extrajudicial das instituições financeiras, como é o caso da ora Impugnante;

- o artigo 18 da Lei 6.024/74, determina que a decretação da Liquidação Extrajudicial produzirá, de imediato, a não fluência de juros, mesmo que estipulados, contra a massa, enquanto não integralmente pago o passivo.

É o relatório.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- A regra de limitação de compensação de prejuízos fiscais não contempla exceção que favoreça entidade em fase de liquidação.
- Relativamente aos créditos baixados como perdas, a autoridade julgadora demonstrou, a partir dos elementos dos autos, que não houve erro material na apuração fiscal, e refutou a alegação da impugnante de que teria apenas revertido provisão que quando de sua constituição foi adicionada ao lucro real, reportando-se a evidências do procedimento fiscal de que os valores autuados correspondiam a *exclusão de créditos baixados para prejuízos, mediante crédito na conta que registra os direitos a receber e débito da conta de provisão para créditos de liquidação duvidosa*, procedimento que se submete às regras do artigo 9º, da Lei nº 9.430/96, regulamentado nos artigos 340, 341 e 249, inciso I do RIR/99; e artigos 24 a 26 da IN SRF nº 93/97. Quanto às invocadas normas do BACEN, observou que elas sequer



sugerem que a provisão e os créditos baixados na contabilidade poderiam ser excluídos na apuração do IRPJ e da CSLL.

- Quanto aos juros produzidos por NTN-A3, reproduziu a legislação pertinente para concluir que *a isenção dirigida aos juros produzidos por NTN, prevista no art. 4º da Lei nº 10.179, de 6 de fevereiro de 2001, aplica-se apenas às Notas do Tesouro Nacional, série A, subsérie 1 - NTN-A1, devendo ser interpretado restritivamente tal dispositivo, a teor do art. 111, inciso II do CTN.*
- E, no que tange ao ajuste da dívida PROER, observou que *as mudanças de estimativas não se confundem com mudança de critério contábil e, assim, somente podem ter efeito prospectivo, afetando resultados do próprio período referente ao balanço de junho de 2006 ou posteriores, nunca retroagir.* Destacou, ainda, que a contabilidade não foi alterada, mas apenas a DIPJ retificada.
- Afirmou a validade da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, com fundamento no art. 60 da Lei nº 9.430/96, afastando o art. 18 da Lei nº 6.024/74, que se refere *às situações decorrentes de contratos bilaterais vencidos por causa da liquidação ou por violações de normas penais ou administrativas, as quais não se confundem com normas tributárias.*

Cientificada da decisão de primeira instância em 01/06/2011 (fl. 1609), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 30/06/2011 (fls. 1610/1651), no qual reprisa os argumentos apresentados na impugnação, inicialmente relatando que desde a decretação de sua liquidação extrajudicial em 13/11/96, descontinuou seu *desenvolvimento empresarial*, paralisando atividades.

Pede, então, conexão entre este feito e os processos administrativos nº 19740.000006/2008-15 e 19740.000007/2008-51, que aguardam julgamento neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e tratam dos mesmos fatos que deram ensejo à presente autuação, apenas que no ano-calendário 2004. Entende que deve ser aplicada, aqui, a mesma decisão proferida naqueles autos, e invoca o art. 6º do Regimento Interno do CARF.

Defende a *legalidade das retificações implementadas pelo recorrente em razão dos ajustes efetuados pelo BACEN sobre os créditos do PROER*, reprisando os fatos consignados em impugnação e adotando a mesma abordagem ali consignada acerca do tratamento a ser dado a mudança de procedimento contábil. Transcreve ementa de vários julgados deste Conselho, favoráveis à *retificação da declaração de rendimentos antes do lançamento de ofício*, e afirmando que o caso em tela não é diferente daqueles pois:

... a retificação implementada é decorrente da diferença de atualização monetária aplicável às contingências do PROER que impactou na formação do lucro real de períodos anteriores, ou seja, estamos tratando de critério de apuração que foi aplicado de forma errada, gerando saldo a menor de prejuízo fiscal e ferindo a regra do artigo 43 e 44 do CTN – conceito legal de renda/lucro.

Ora, havendo certeza na existência de equívocos na apuração do tributo, a fiscalização de ofício deverá adotar a forma prescrita em lei – aceitar os ajustes implementados, por estes refletirem a real situação patrimonial do Recorrente, em respeito ao artigo 42, 43 e 44 do CTN, o que, data vênica, não está ocorrendo no caso em tela.



Invoca o princípio da verdade material, para que a DIPJ reflita o real critério de atualização das contingências passivas do PROER. Cita doutrina acerca da aplicação do referido princípio e defende seu direito de apresentar declaração retificadora *demonstrando as verdadeiras despesas/deduções incorridas, havendo uma incidência fiscal justa e uniforme, em respeito à lei societária e à lei tributária.*

Classifica de *infundada e descabida a assertiva contida na r. decisão recorrida no sentido de que o Recorrente somente retificou sua DIPJ, não restando esta (DIPJ Retificadora) em harmonia com seus registros contábeis.* Apresenta LALUR e fichas da DIPJ original e retificadora para demonstrar que *espelhou todos os ajustes decorrentes do PROER em sua contabilidade, procedendo as retificações necessárias também em seu LALUR (“contábil”).*

Reporta-se, ainda, às decisões favoráveis sobre este tema, proferidas nos autos dos processos administrativos nº 19740.000006/2008-15 e 19740.000007/2008-51, pela DRJ/Rio de Janeiro-I, e submetidas a este Conselho em recurso de ofício, ao qual foi negado provimento. Cita, também, decisão favorável à retificação em razão de ajustes efetuados na contabilidade, proferida nos autos do processo administrativo nº 19740.000454/2008-19.

Defende a isenção sobre os juros advindos das NTN-A3, ante o previsto no art. 250 do RIR/99, *já que esta modalidade de título público, na forma do art. 7º, §2º do Decreto nº 3.540/00, deve ser utilizada em operações de troca por títulos da dívida pública externa (“Par Bonds”).* Transcreve esclarecimentos neste sentido, extraídos do site oficial do Tesouro Nacional, e recorda que o agente público está vinculado ao cumprimento da legislação tributária, citando doutrina neste sentido.

Argumenta que o art. 777 do RIR/99 não é aplicável ao caso, mas sim o art. 250 do RIR/99.

Quanto ao efeito da reversão de provisões na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, esclarece a função das provisões no âmbito contábil, cita doutrina, aborda a função do Conselho Monetário Nacional e a Resolução do BACEN sobre a provisão para créditos de liquidação duvidosa. Afirma que a Lei nº 9.430/96 limitou ainda mais o direito à dedução de perdas no recebimento de créditos e reporta-se às normas que vedam a dedução de provisões para concluir que *não haverá tributação na reversão de provisão não dedutível, no momento de sua constituição*, entendimento, inclusive, que ensejou glosas em lançamentos contra ela lavrados (nº 10768.014726/99-61 e 10768.005822/00-79).

Defende, assim, que a reversão de provisão não constitui receita tributável, afirma que o art. 9º da Lei nº 9.430/96 não é aplicável à hipótese dos autos, e aduz:

Em momento algum o Recorrente baixou qualquer crédito como perda, o que fez, em verdade, foi apenas reverter uma provisão que quando de sua constituição foi adicionada ao lucro real (oferecida à tributação) e que, por isso, no momento de sua reversão, não constitui receita passível de tributação. Aliás, em momento algum a fiscalização questiona tal fato.

O que se tem é que a fiscalização, ciente de que as reversões de provisão não constituem receita tributável, pretendeu distorcer a verdade dos fatos, tentando fazer crer que o Recorrente teria baixado créditos como perda e deduzido essas perdas na apuração do lucro real, sem, contudo, observar os critérios no art. 9º, da Lei nº 9.430/96.



Cita jurisprudência contrária à tributação de reversão de provisões, até porque tal geraria enriquecimento sem causa do Fisco Federal. Ao final, afirma que o procedimento fiscal e contábil por ela adotado está *em perfeita sintonia com os princípios contábeis e com a sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL*.

Defende a inaplicabilidade da trava de 30% aos contribuinte sob regime de liquidação extrajudicial, na medida em que *tais empresas estarão sendo gravadas pelo IRPJ e pela CSLL em virtude de uma base de cálculo que não representa efetivamente um acréscimo patrimonial*. Invoca o Código Tributário Nacional acerca do conceito de renda, e o princípio constitucional da capacidade contributiva, haja vista que *as rendas produzidas pela realização dos ativos, nesta fase de Liquidação Extrajudicial, servirão tão somente à liquidação dos passivos pendentes, sem que efetivamente gere qualquer acréscimo patrimonial*.

Ressalta que não pretende a declaração de inconstitucionalidade da lei, mas sim o exame da legalidade do ato administrativo, transcrevendo excertos de acórdão deste Conselho, neste sentido. Aborda a afronta ao conceito de renda e lucro inscritos no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal, e a afronta ao princípio da capacidade contributiva, transcrevendo jurisprudência administrativa favorável à compensação acima do limite *na última declaração de rendimentos da incorporada* e invocando decisão específica relativa a instituição financeira em regime de liquidação extrajudicial.

Por fim, opõe-se à cobrança de juros e de multa punitiva após a decretação da liquidação extrajudicial, invocando o disposto no art. 18 da Lei nº 6.024/74 e na Nota PGFN nº 722/2006, esta inclusive aplicada em julgamento da DRJ/Rio de Janeiro, nos autos do processo administrativo nº 19740.000028/2006-13. Acrescenta que não há mora em tais circunstâncias, *ante o oferecimento do patrimônio do devedor aos credores, tornando-se uma massa liquidanda*. Subsidiariamente, pede a aplicação da taxa TRD para cálculo dos juros, ante o disposto na Lei nº 8.177/91, alterada pela Lei nº 8.218/91.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 1734/1751), defendendo a manutenção integral da exigência.

Inicialmente reportou-se a processos análogos (nº 19740.000006/2008-15 e 19740.000007/2008-51) já apreciados e mantidos no CARF.

Relativamente à glosa decorrente do ajuste de dívida PROER, observou que o comunicado do Banco Central do Brasil - BACEN alterando a forma de correção destes valores determinou, não só, a adequação da contabilidade da autuada, *mas também de acordo com as normas internacionais de padronização contábil*. Por sua vez, o BACEN classificou estas alterações como *mudança de estimativa, nos termos da NIC 8 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativas e Erros (IAS 8)*, consoante *Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras do Bacen (junho/2006 – item 8 e dezembro/2006 – item 10.1)*.

Reporta-se ao Pronunciamento Técnico CPC nº 23, que traduz a correspondência da NIC 8 com normas contábeis brasileiras, destacando seus trechos no sentido de que *o reconhecimento da mudança de estimativa afeta os resultados do próprio período ou posteriores, e nunca retroagem a períodos anteriores, justamente por não serem retificações de erros*. Acrescenta que admitir outra conduta por parte da autuada resultaria em discrepância com a contabilidade do BACEN relativamente aos mesmos créditos.



Discorda da isenção pretendida sobre os juros decorrentes de NTN-A3, na medida em a lei somente a confere a juros decorrentes de NTN-A1, *utilizada nas operações de troca por “Brazil Investment Bonds – BIB”*. A série A-3, por sua vez, *é utilizada nas operações de troca por títulos Par Bond, com características totalmente distintas da sub-série NTN-A1*.

Invoca, assim, o art. 111 do CTN, e transcreve excerto do voto do Conselheiro Eduardo Andrade em caso análogo.

Quanto à glosa de exclusão por perdas no recebimento do crédito, observa que a questão é *eminentemente probatória*, cabendo à contribuinte comprovar os requisitos fixados em lei para tal dedução. Inexistindo qualquer documento juntado pela interessada, correto o entendimento da autoridade julgadora de 1ª instância.

E, relativamente à aplicação do limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa, afirma que não existe ressalva em favor de instituições financeiras em regime de liquidação extrajudicial, inclusive como já reconhecido pelo Primeiro Conselho de Contribuintes ao apreciar o tema em face de litígio instaurado pelo Banco Econômico S/A. Menciona, também, a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 179/2002, neste sentido, e invoca a aplicação do art. 60 da Lei nº 9.430/96.

Por fim, no que tange à multa de ofício e juros de mora aplicados, destaca que a liquidação extrajudicial é reversível, o que impede o afastamento da incidência daqueles acréscimos na fase de discussão do crédito tributário, consoante jurisprudência já firmada neste Conselho, inclusive em face da própria autuada.



Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A recorrente pede conexão deste feito com os processos administrativos nº 19740.000006/2008-15 e 19740.000007/2008-51. Mas, neste sentido, dispõe o Regimento Interno do CARF, em seu Anexo II, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, com a redação dada pela Portaria MF nº 586/2010, o que segue:

Art. 47. Os processos serão distribuídos aleatoriamente às Câmaras para sorteio, juntamente com os processos conexos e, preferencialmente, organizados em lotes por matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46.

[...]

Art. 49. Os processos recebidos pelas Câmaras serão sorteados aos conselheiros.

[...]

§ 7º Os processos que retornarem de diligência, os com embargos de declaração opostos e os conexos, decorrentes ou reflexos serão distribuídos ao mesmo relator, independentemente de sorteio, ressalvados os embargos de declaração opostos, em que o relator não mais pertença ao colegiado, que serão apreciados pela turma de origem, com designação de relator ad hoc.

[...] (negrejou-se)

Contudo, à época da distribuição do presente processo a esta Relatora, os processos administrativos referidos já haviam sido apreciados pela 2ª Turma da 3ª Câmara desta 1ª Seção, em sessão de julgamento de 29 de junho de 2011. Assim, não era mais possível a distribuição por conexão, razão pela qual procedeu-se regularmente ao sorteio.

Quanto aos demais efeitos da conexão, observa-se nos Acórdãos nº 1302-00.596 e 1302-00.597 que, naqueles autos, houve também lançamento em razão da inobservância do limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, bem como pela indevida exclusão, da base tributável, dos juros produzidos pelas NTN-A3. Todavia, as infrações aqui imputadas à contribuinte decorrem da repetição desta conduta nos anos-calendário 2005 e 2006, e não da repercussão de um mesmo fato em diferentes períodos de apuração. Logo, autônoma deve ser a apreciação das infrações desta natureza, nestes autos.

Relativamente à mudança de taxa de juros para atualização da dívida PROER, em que pese a infração autuada naqueles processos tenha origem no mesmo fato que ensejou a presente exigência, nota-se no relatório e na apreciação do I. Conselheiro Eduardo Andrade, nos Acórdãos nº 1302-00.596 e 1302-00.597, que outra foi a motivação adotada para exigência do crédito tributário pela autoridade lançadora:

Relatório

[...]



Além disso, a fiscalização verificou divergências entre os valores declarados na sua DIPJ/2005 e no Lalur, tendo em vista o interessado ter apresentado uma retificação naquela declaração, na qual levou em conta uma alteração de entendimento determinada pelo Bacen quanto à forma de remuneração dos empréstimos do Proer de que era detentor. Como consequência deste ajuste, houve uma exclusão indevida da base de cálculo do lucro real do ano-calendário de 2004.

Neste caso, a fiscalização negou a possibilidade de o interessado retificar a sua declaração para aumentar o seu prejuízo fiscal acumulado, tornando-o maior que o declarado originalmente, pois considerou que não houve erro no preenchimento da declaração original, que na época em que foi feita obedeceu aos critérios então vigentes, não sendo permitida a retificação para aumentar prejuízos fiscais compensáveis.

[...]

O voto condutor do acórdão prolatado, em estreito resumo, se fundamenta nas seguintes conclusões:

- A retificação promovida pelo recorrente, que motivou o lançamento, é correta. Não é mais necessária manifestação prévia da RFB à entrega da declaração, porque a declaração foi processada e aceita, porque foi prestada antes de procedimento fiscal, e porque foi motivada com base em decisão prolatada pelo órgão regulador federal das instituições financeiras.*

[...]

Voto

Inicialmente, passo a analisar a matéria objeto do recurso de ofício.

(a) Retificação da declaração com base em determinação do Bacen que implicou valorização dos créditos do Proer

A fiscalização concluiu indevida a retificação da declaração do recorrente porque, segundo entendeu, não ficou demonstrado o erro necessário para legitimá-la, nos termos do art. 147 do CTN. Entende que o erro deva ser algo grosseiro, não bastando para caracterizá-lo a produção de valores incorretos devido à falta de informação que sobrevenha posteriormente, para garantir a precisão do recálculo.

A retificação de que se trata resultou no aumento da parcela a ser excluída do lucro real, ocasionada por ulterior determinação do BACEN que resultou na valorização dos créditos do PROER.

Nota-se que o litígio se restringe à admissibilidade do envio de declaração retificadora, vez que a autoridade fiscal não questionou o mérito da retificação que levou à exclusão procedida naquela declaração retificadora.

O acórdão da DRJ considerou improcedente a exação porquanto entendeu que a retificação promovida pelo recorrente, que motivou o lançamento, é acertada, já que não é mais necessária manifestação prévia da RFB à entrega da declaração, porque a declaração foi processada e aceita, porque foi prestada antes de procedimento fiscal, e porque foi motivada com base em decisão prolatada pelo órgão regulador federal das instituições financeiras.

Adiciono a tais argumentos, com os quais concordo, que a autuação baseada no art. 147 é anacrônica, e não se aplica ao caso, considerando-se que o referido artigo se destina aos lançamentos por declaração, situação que não se verifica no caso do IRPJ e da CSLL, em que a contribuição do contribuinte é máxima, devendo apurar referidos tributos, lançá-los devidamente na contabilidade, efetuar e prestar a declaração de rendimentos e a DCTF, e os recolher no prazo legal, aguardando mera homologação, tácita ou expressa.



Tais nuances são facilmente detectáveis na simples leitura do referido dispositivo (art. 147), senão vejamos:

[...]

Verifica-se de pronto que tais dispositivos não são aplicáveis ao caso, porquanto o lançamento não é efetuado pela autoridade administrativa, que se limita a, no máximo, homologá-lo, e nem essa retifica de ofício a declaração prestada pelo sujeito passivo, como o fazia nos tempos em que o lançamento se dava por declaração, quando a declaração era submetida ao seu exame antes do seu protocolo.

Assim, descabe cogitar do direito do sujeito passivo de retificar sua declaração na hipótese de lançamento por homologação, especialmente aquela ocorrida antes do início de procedimento fiscal, ou da homologação expressa, caso esta venha a existir.

Como se vê, o óbice oposto pela autoridade fiscal, naqueles lançamentos, consistiu na falta de apresentação de DIPJ retificadora veiculando o ajuste pretendido. Já nestes autos, a autoridade lançadora analisou os elementos apresentados pela contribuinte para justificar o ajuste procedido, e declarou sua ineficácia não só porque *a Interessada não alterou a contabilidade, nem as demonstrações financeiras de 2005, mas retificou a DIPJ para excluir, das bases fiscais, parte do ajuste da dívida PROER efetuado em Junho/2006*, como também por entender que *os efeitos do ajuste determinados pelo BACEN só poderiam afetar os resultados do próprio período ou posteriores, e nunca retroagir a 2005*, vez que se tratou de *mudança de estimativas*.

Assim, embora a infração aqui imputada decorra do mesmo fato que ensejou o lançamento anterior, distinta foi a motivação fiscal para a glosa procedida, razão pela qual autônoma é a apreciação do presente litígio.

Por estas razões, indefere-se a conexão pretendida pela recorrente.

Iniciando a análise do mérito da exigência por esta infração, observa-se que, consoante relatado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1528/1563, a autoridade fiscal, após intimar a contribuinte a demonstrar os valores indicados a título de outras exclusões na DIPJ do ano-calendário 2005, exigiu esclarecimentos acerca dos valores vinculados à descrição *Compl. Despesas de Obr. P/ Empréstimos – PROER*, no valor de R\$ 375.410.901,44. Em resposta, a contribuinte apresentou os documentos já antes mencionados acerca das novas diretrizes de cálculo adotadas pelo Banco Central para cálculo dos encargos da dívida mencionada.

A autoridade lançadora também solicitou as planilhas de cálculo elaboradas pela contribuinte, as quais foram apresentadas, abrangendo o período de janeiro/2001 a junho/2006. Identificou, ainda, a adição de provisão, em 2006, no valor de R\$ 2.392.752.356,73, correspondente *a diferença entre o ajuste da dívida PROER calculado pela contribuinte e aquele calculado pelo BACEN*, relativamente à qual a contribuinte informou ter promovido exclusões *na apuração do lucro real do ano de 2008, juntamente com provisões constituídas em 2007 e no próprio ano de 2008*.

As investigações acerca da referida provisão se aprofundaram, esclarecendo a contribuinte os critérios que ensejaram as diferenças apuradas, e que a baixa da provisão ocorreu em dezembro/2008, *em virtude da conciliação entre as duas partes*. Contudo, *a empresa declarou não ser possível “abrir” as competências abrangidas neste valor*, e

apresentou *versões impressas das planilhas de recálculo da dívida PROER elaboradas pelo NACIONAL.*

Com base nestes elementos, a autoridade lançadora desenvolveu extenso arrazoado para concluir pela glosa da exclusão promovida pela contribuinte, abordando os seguintes aspectos:

- Há diferenças entre o procedimento fiscal relativo ao ano-calendário 2004 e aquele aqui realizado, na medida em que antes apenas foi questionado *o direito de a contribuinte retificar a DIPJ para reduzir a base tributável, por não haver sido comprovada a ocorrência de erro, sem exame do aspecto material da exclusão em si.*
- A contrapartida do ajuste decorrente do aumento do valor das obrigações PROER no Passivo *seria uma despesa, mas o NACIONAL optou por distribuir seus efeitos fiscais por diversos períodos de apuração. Assim sendo, no lançamento efetuado em Junho/2006, o NACIONAL atribuiu parte do ajuste ao próprio ano 2006, com contrapartida no resultado; o restante foi atribuído a períodos anteriores, com contrapartida a débito da conta Lucros e Prejuízos Acumulados – Exercícios Encerrados.*
- As obrigações da empresa perante o BACEN, no que tange aos empréstimos contraídos ao amparo do PROER, vinham sendo corrigidas pela TR desde a decretação da liquidação extrajudicial, até comunicado do BACEN que promoveu ajustes em seu balanço de junho/2006 para *refletir as normas internacionais de padronização contábil*, e determinou que o NACIONAL promovesse os correspondentes ajustes.
- O exame das demonstrações financeiras do BACEN em dezembro/2005, junho/2006 e dezembro/2006, cujos excertos foram transcritos pela Fiscalização, revelaram que as alterações promovidas *foram classificadas como mudança de estimativas de acordo com a NIC 8 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativas e Erros*, de modo que todo o ajuste foi levado, pelo BACEN, ao resultado de 2006. A comparação das demonstrações financeiras do BACEN e do NACIONAL evidenciaram que as obrigações estavam registradas pelos mesmos valores.
- O conceito de mudança de estimativas previsto na NIC 8 foi correlacionada com as normas brasileiras por meio do Pronunciamento Técnico do CPC n° 23, no qual se destaca a afirmação de que *a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores nem representa correção de um erro.*
- A contribuinte ajustou contabilmente o saldo de suas obrigações em junho de 2006, mas registrou em Notas Explicativas que os reflexos fiscais do ajuste do passivo pertinentes a 2004 e 2005 seriam *reconhecidos com as retificações das Declarações pertinentes.*

- Os arquivos eletrônicos fornecidos à fiscalização permitiram quantificar o ajuste total em R\$ 6.163.040.617,60, sendo a parcela de R\$ 3.781.800.314,81 registrada a título de Lucros ou Prejuízos Acumulados de Exercícios Encerrados, e subdividida nos valores de R\$ 1.787.409.504,17 pertinente ao período de novembro/95 a dezembro/2000, e de R\$ 1.994.390.810,65 pertinente ao período de janeiro/2001 a dezembro/2005. Deste último montante, o valor de R\$ 375.410.901,44 foi apropriado no ano-calendário 2005, mediante exclusão na apuração do lucro real informada em DIPJ retificadora, e sem alteração da contabilidade ou das demonstrações financeiras de 2005.
- *Não há suporte para a exclusão pretendida no ano-calendário 2005, pois a contabilidade de 2005 reflete as despesas com encargos PROER calculadas pela sistemática então vigente, em perfeito paralelo com a contabilidade do credor destas obrigações – o BANCO CENTRAL. As empresas liquidadas devedoras das obrigações PROER, entre estas o NACIONAL, não podem dar ao ajuste da dívida PROER tratamento diverso daquele adotado pelo órgão regulador, e também seu credor, o BANCO CENTRAL.*

Em que pese o extenso trabalho fiscal na busca do conteúdo do ajuste procedido e das normas que regem o seu registro contábil, a recorrente dirige boa parte de seus argumentos no sentido do reconhecimento da validade da retificação de declaração de rendimentos antes do lançamento de ofício. Defende a busca da verdade material, mas olvida que o lucro real e a base de cálculo da CSLL são apurados mediante ajustes (adições, exclusões e compensações) ao lucro líquido contábil, inexistindo outros parâmetros, para além dos fixados na legislação contábil e fiscal, para determinação da *real situação patrimonial* do sujeito passivo.

Relevante, portanto, para decidir a questão aqui presente é identificar em que momento a legislação permite o registro do ajuste realizado pela contribuinte. Defende a interessada que se trata, aqui, *de critério de apuração que foi aplicado de forma errada, gerando saldo a menor de prejuízo fiscal* no ano-calendário de 2005, ao passo que a autoridade lançadora entende que os efeitos de *mudança de estimativa* não se caracterizam como erro e não afetam a apuração de períodos anteriores.

A interessada destaca o disposto no §1º do art. 186 da Lei nº 6.404/76:

Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.



§ 2º *A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia. (negrejou-se).*

E entende que a revisão de cálculos promovida pelo BACEN impôs a retificação das informações prestadas ao Fisco, admitida no art. 832 do RIR/99:

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

Parágrafo único. A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.

O art. 832 do RIR/99 trata de erro no preenchimento da declaração de rendimentos, ou seja, na hipótese de a pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, prestar informações em descompasso com a contabilidade ou com os ajustes escriturados no LALUR. Especificamente em relação a ajustes de exercícios anteriores, colhe-se nas orientações do “Perguntas e Respostas”, divulgadas pela Secretaria da Receita Federal em 2006, a resposta à pergunta nº 281:

281. Como a pessoa jurídica deverá proceder, no período em que foi efetuado o ajuste, com relação à dedutibilidade ou tributação das parcelas regularizadas decorrentes da inobservância do regime de competência, quando a legislação comercial determinar que a retificação seja considerada como ajustes de exercícios (períodos) anteriores?

[...]

No aspecto fiscal, caso se trate de parcela correspondente a despesa dedutível ou receita tributável, para produzir efeito na determinação do lucro real, ela pode ser excluída ou deve ser adicionada ao lucro líquido do período de apuração respectivo, ou seja, aquela a que efetivamente se refere a despesa ou a receita. (destacou-se)

Assim, em caso de erro ou de inobservância do regime de competência, admite-se a retificação da declaração de rendimentos pertinente ao período afetado, e a adição ou exclusão do valor correspondente na apuração do lucro real.

A lei societária, por sua vez, sempre remete para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados estes ajustes de exercícios anteriores, de modo a não influenciar o resultado do período em curso. Contudo, limita estes registros às hipóteses de *retificação de erro e mudança de critério contábil*.

Ocorre que a mudança na estimativa contábil, representa apenas a adoção de novos referenciais para registros contábeis, e não a retificação de um erro passado. Significa dizer, tão só, que a entidade reconhecia fatos contábeis mediante determinados critérios, e passou a se conduzir de outra forma, que entendeu mais adequada. Consoante as lições de Sérgio de Iudícibus *et alli* (in Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, Editora Atlas, 6ª edição, São Paulo: 2003, p. 371), somente há erro *quando a empresa tinha os dados e as condições para fazer o certo e não o fez.*

Neste sentido também, o Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 23, que faz a correlação com as *Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 8*, deixa claro em suas definições que a *mudança na estimativa contábil* não representa retificação de erro. Veja-se:

Este Pronunciamento deve ser aplicado na seleção e na aplicação de políticas contábeis, bem como na contabilização de mudança nas políticas contábeis, de mudança nas estimativas contábeis e de retificação de erros de períodos anteriores.

[...]

Definições

5. Os termos que se seguem são usados neste Pronunciamento com os seguintes significados:

Políticas contábeis são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

Mudança na estimativa contábil é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.

Omissão material ou incorreção material é a omissão ou a informação incorreta que puder, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas que os usuários das demonstrações contábeis tomam com base nessas demonstrações. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou da informação incorreta julgada à luz das circunstâncias às quais está sujeita. A dimensão ou a natureza do item, ou a combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

Erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:

(a) estava disponível quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e

(b) pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes.

[...] (negrejou-se)

A recorrente reconhece que *houve mudança de procedimento contábil por força de determinação do BACEN*, mas entende que esta mudança deve ser reconhecida em períodos anteriores mediante retificação da DIPJ.

Extrai-se da comunicação encaminhada pelo BACEN, à contribuinte, em 06/09/2006, as seguintes justificativas (fl. 350):

Comunicamos a V. Sa. que procedemos a adequação da contabilização dos créditos do Banco Central perante instituições em liquidação extrajudicial, oriundos de operações realizadas ao amparo do Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional (PROER), com garantia real, às disposições do parágrafo único do art. 26 do Decreto-Lei 7.661/1945 e do parágrafo único do art. 124 da Lei 11.101/2005.

2. Em decorrência, o balanço de junho/2006 passa a refletir aqueles créditos atualizados com os encargos originalmente previstos nos contratos, resultando no montante de **R\$10.989.313.427,43** (dez bilhões, novecentos e oitenta e nove milhões, trezentos e treze mil, quatrocentos e vinte e sete reais e quarenta e três centavos), conforme planilha de cálculo já enviada a essa instituição.

3. As modificações na forma de registro e contabilização dos créditos do PROER observam as normas internacionais, de padronização contábil elaboradas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e os seguintes critérios:

a) Saldos: encargos iguais ao custo médio dos títulos e direitos creditórios dados em garantia, acrescidos de 2% aa;

b) Garantias: fluxos ajustados a valor presente utilizando como taxas de desconto as divulgadas pelo Comitê para Análise de Risco (Nota-Comitê Portaria 24593-002/2006, de 26.6.2006) para os seguintes ativos: CVS/FCVS - 14,71% aa; NTN-A3 - 8,02% aa. Quanto ao TDAE, utilizou-se a taxa de desconto divulgada pelo exp. Deafi/Diaco-2006/60, de 27.6.2006:10,53% aa.

Para o ativo FCVS foi aplicada a taxa de rejeição de 10,67% informada pela CEF em 1.12.2005;

c) Natureza: quanto à classificação, considera-se que todo crédito do Banco Central, seja com garantia real (Proer), ou não, é de natureza preferencial;

4. Assim deverá V. Sa. providenciar a adequação da contabilidade desse liquidando às mencionadas disposições legais de modo a refletir a real situação de suas obrigações e de seus ativos, consideradas as taxas mencionadas no item precedente.

As Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras Intermediárias do BACEN, em junho/2006, esclarecem (fls. 1269/1270):

Os créditos do Bacen com as instituições em liquidação são originários de operações de assistência financeira (Proer) e de saldos decorrentes de saques a descoberto na conta reservas bancárias.

A correção desses créditos era efetuada pelas taxas contratuais a partir da data do desembolso, e pela TR, a partir da data da liquidação da instituição, conforme entendimento vigente da legislação. Porém, para melhor representar esses créditos, nesse semestre o valor reconhecido na contabilidade passou a ser calculado a partir da aplicação do art. 26, parágrafo único, da Lei de Falências, pelo qual a parcela dos créditos originada de operações com o Proer deve ser atualizada pelas taxas contratuais, até o limite das garantias.

Em função desse novo entendimento, o valor justo desses créditos é avaliado pelo valor de mercado das garantias originais, excluídos os créditos preferenciais ao Bacen (pagamentos de despesas essenciais à liquidação, encargos trabalhistas e encargos tributários). Essas alterações foram classificadas como mudança de estimativas de acordo com a NIC 8 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativas e Erros e não ocasionaram impacto significativo no resultado do Bacen, conforme demonstrado no quadro a seguir, que apresenta os valores de 30.6.2006, calculados pela metodologia atual e pela metodologia anterior:

[...]

No mesmo sentido são os apontamentos constantes do Parecer elaborado pela KPMG Auditores Independentes em face das demonstrações financeiras do BACEN (fl. 1301):

10.1 Créditos com instituições em liquidação

a) Características e condições do crédito

Os créditos do Bacen com as instituições em liquidação são originários de operações de assistência financeira (Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional - Proer) e de saldos decorrentes de saques a descoberto na conta Reservas Bancárias.

A realização desses créditos está sujeita aos ritos legais e processuais prescritos na Lei das Liquidações (Lei 6.024/1974) e na Lei de Falências (Lei 11.101/2005). Essa legislação, entre outros pontos, determina:

- que serão suspensos os prazos anteriormente estabelecidos para a liquidação das obrigações;*
- que deverá ser feito o pagamento dos passivos em observância à ordem de preferência, estabelecida pela lei: despesas da administração da massa, créditos trabalhistas, credores com garantias reais, créditos tributários e, por fim, os créditos quirografários;*
- que se estabelecerá o quadro geral de credores, instrumento pelo qual se identificam todos os credores da Instituição, o valor efetivo de seu crédito e sua posição na ordem de preferência para o recebimento;*
- que serão previstos os procedimentos necessários à realização dos ativos, como a forma da venda (direta ou em leilão, ativos individuais ou conjunto de ativos).*

Tendo em vista essas características, não se pode precisar o momento da realização desse ativo, cabendo salientar, entretanto, que a maior parte dos créditos do Bacen possui garantia real e, como tal, tem seus valores de realização vinculados ao valor dessa garantia, conforme descrito a seguir.

b) Classificação e forma de avaliação

Esses créditos são classificados como Valor Justo a Resultado por designação da Administração do Bacen, que considerou essa classificação mais relevante, tendo em vista as seguintes características:

- constituem uma carteira de ativos, de mesma origem - decorrem da atuação do Bacen como entidade fiscalizadora do sistema financeiro nacional;*
- são, desde 1999, ativos avaliados pelo seu valor de realização, para efeitos gerenciais e contábeis. Essa forma de avaliação reflete os objetivos do Bacen ao tratar os processos de liquidação extrajudicial, ou seja, leva à conclusão no menor tempo possível e da forma menos onerosa para a autoridade monetária e para os depositantes e investidores.*

A correção desses créditos era efetuada pelas taxas contratuais, a partir da data do desembolso, e pela TR, a partir da data da liquidação da instituição, conforme entendimento vigente da legislação. Porém, para melhor representar esses créditos, a partir de 1º.1.2006 o valor reconhecido na contabilidade passou a ser calculado com a aplicação do art. 26, parágrafo único, da Lei de Falências, pelo qual a parcela dos créditos originada de operações com o Proer deve ser atualizada pelas taxas contratuais até o limite das garantias. Em razão desse novo entendimento, o valor justo desses créditos é avaliado pelo valor de mercado das garantias originais, excluídos os créditos preferenciais ao Bacen (pagamentos de despesas essenciais à liquidação, encargos trabalhistas e encargos tributários). Essas alterações foram classificadas como mudança de estimativas, de acordo com a NIC 8, e não ocasionaram impacto significativo no resultado do Bacen no período, não sendo esperados impactos significativos em períodos subsequentes.

Por sua vez, nas Notas Explicativas à Demonstrações Financeiras da autuada, em 2006, estão detalhados os critérios de avaliação das garantias (fls. 397/398):

Considerando que os ativos da Liquidanda devem ser ajustados ao seu valor de mercado/realização (nota 6), foram processados diversos lançamentos adequando o saldo das garantias vinculadas ao BACEN, a saber:

a) NTN-A3: antes atualizada pelo PU (preço unitário) do papel e ajustada mensalmente considerando o valor de mercado apresentado na Resolução 550, passou a ser valorizada com base nos cálculos do BACEN, gerados pelo seu Comitê para Análise de Risco, que determinou a aplicação de uma taxa de desconto de 8,02% a.a. sobre seu fluxo financeiro, o que reflete um valor presente de **88,54%**;

b) Carteira adquirida de créditos contra o FCVS: essa carteira, antes registrada a 35% do seu valor de face, correspondente ao custo de aquisição, foi avaliada utilizando-se uma taxa de desconto de 14,71% a.a. aplicada sobre o fluxo do investimento, o que resultou em um valor presente de **57,92%** do seu valor de face. Sobre essa carteira o expediente do BACEN apontava, ainda, a necessidade de adotar-se uma taxa de rejeição da ordem de 10,67%, fator médio dessa carteira informado pela própria Caixa Econômica Federal (Caixa), gestora do Fundo de Compensações e Variações Salariais- FCVS. Contudo, esta taxa foi desconsiderada nos cálculos desta Liquidanda para a parcela de créditos adquiridos, já que os contratos firmados com as instituições cedentes pactuam que, ocorrendo qualquer impugnação por parte da Caixa nos respectivos processos de habilitação, os cedentes devem adotar procedimentos diversos no sentido de cobrir os prejuízos da Massa decorrentes dessa rejeição – vide **nota 9**;

c) Carteira própria de créditos contra o FCVS: para a carteira de créditos próprios do Nacional, após aplicar a taxa de desconto recomendada pelo BACEN de 14,71%, foi apurado um valor presente de **56,10%**. Adicionalmente, a Caixa informou um percentual de rejeição de **17,10%** para os créditos homologados do Nacional, percentual este aplicado pela Liquidanda para toda a carteira própria de **FCVS**.

d) Carteira de títulos de CVS: equiparados pelo BACEN aos créditos contra o FCVS, foi aplicado sobre essa carteira a mesma taxa de desconto de 14,71%, sem observar taxa de rejeição, uma vez que a permuta por títulos é o resultado final do processo de novação, após as análises e validações da Caixa. Com isso, os mesmos passaram a ser valorizados a **58,54%** do seu valor de face.

*Os valores de realização desses títulos e créditos foram apurados segundo modelo de precificação desenvolvido pelo próprio BACEN, considerados os trabalhos internos do seu Comitê para Análise de Risco, o qual determinou o valor líquido provável de realização por meio de parâmetros que compreenderam, entre outros, o preço médio de negociação para títulos ou créditos semelhantes em relação aos prazos de pagamento e vencimento. As contrapartidas dos ganhos líquidos não realizados decorrentes do ajuste positivo efetuado sobre tais ativos foram registradas em contas específicas do Passivo a Descoberto, conforme previsão legal - **nota 7.b**.*

A parcela da dívida originária de saques a descoberto no período do RAET na conta "Reservas Bancárias" não apresenta garantia real, sendo mantida apenas a variação da TR, apropriada mensalmente sobre o saldo devedor.

Não há equívocos na apuração do tributo, bem como não houve alteração de critério contábil, integrante do conjunto de políticas contábeis do Pronunciamento CPC nº 23 (princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis). Os registros efetuados correspondem precisamente ao conceito de mudança de estimativa contábil (ajuste dos saldos contábeis de ativo ou passivo em razão de inovações, no caso, a Lei nº 11.101/2005) e não há retificação a ser feita em períodos anteriores. A contabilidade deve, sim, espelhar os efeitos do

novo critério de atualização das contingências passivas do PROER, a partir do momento em que ele é adotado, inexistindo erro que exija a retificação da apuração do lucro do ano-calendário 2005, regularmente ajustado segundo as referências antes adotadas.

Correta, portanto, a conclusão fiscal que resultou na glosa da exclusão de R\$ 375.410.901,44 computada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2005.

De outro lado, porém, não se pode ignorar que a própria Fiscalização, invoca a paridade entre o procedimento da contribuinte e do BACEN, o qual promoveu o reconhecimento dos efeitos da mudança de estimativa contábil no ano de 2006. Destaca a autoridade lançadora que *os efeitos do ajuste só podem afetar os resultados do próprio período ou posteriores, e nunca retroagem*. No entanto, neste mesmo procedimento fiscal, o agente autuante promoveu exigências no ano-calendário 2006, equivalentes à base de cálculo de R\$ 95.185.075,17, no âmbito do IRPJ, e R\$ 110.742.221,62, no âmbito da CSLL, sem tecer qualquer comentário acerca da repercussão da glosa de R\$ 375.410.901,44, por não ser passível de exclusão de 2005, mas sim pertinente ao ano-calendário 2006.

Assim, embora válida a motivação para manutenção da glosa de R\$ 375.410.901,44 em 2005, está patente a falta de liquidez e certeza na exigência decorrente de outras infrações constatadas em 2006. Não há como subsistir a exigência, em 2006, tendo por base de cálculo valores inferiores à parcela glosada em 2005.

Quanto à glosa de perdas no recebimento de créditos, a recorrente limita-se a defender que a reversão de provisões não é tributável, na medida em que a provisão com recebimentos de créditos não é dedutível. Cita jurisprudência neste sentido mas, dúvidas não há quanto a estes aspectos da tributação.

O questionamento da autoridade fiscal tem por objeto valores que a própria recorrente afirmou, durante o procedimento fiscal, decorrerem do registro de perdas no recebimento de crédito, embora indicados em linha da DIPJ destinados à exclusão de reversão de provisões. Agora, em recurso voluntário, a interessada assevera que *em momento algum* promoveu a baixa de *qualquer crédito como perda*, e que a Fiscalização não questiona o fato de a reversão de provisão não constituir receita passível de tributação.

Imprópria, porém, a afirmação da recorrente de que a Fiscalização pretende *distorcer a verdade dos fatos*. A introdução feita pela autoridade lançadora acerca deste tema, ao elaborar o Termo de Verificação Fiscal (fl. 1531) já dá claros indícios de que suas análises resultaram na constatação da utilização indevida da linha da DIPJ destinada à exclusão de reversão de provisões:

Em resposta ao Termo de Intimação 2, a empresa informou que, do total excluído a título de "Reversão dos Saldos de Provisões Operacionais", nos anos 2005 e 2006 (Ficha 09-B), apenas uma parte transitou em contas de resultado, parcela esta informada na Ficha 06-B. As diferenças são explicadas em demonstrativos elaborados para cada ano-calendário, e correspondem, na maior parte, a créditos baixados para prejuízos. Em outras palavras, apenas parte da exclusão identificada como "Reversão dos Saldos de Provisões Operacionais" corresponde, de fato, a receitas de reversão de provisões, computadas na apuração do lucro líquido; o restante corresponde, em sua maior parte, a perdas que a empresa pretende excluir do lucro líquido, para apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

O ponto de partida para as verificações fiscais foram as divergências apuradas entre as receitas decorrentes de *Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais* indicadas na apuração do resultado transcrita para a DIPJ (Ficha 06B, linha 42) e a exclusão, na apuração do lucro real, a título de *Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis* (Ficha 09B, linha 22). De fato, na medida em que tais provisões não são dedutíveis na apuração do lucro tributável, a sua reversão representa uma receita que deve ser excluída da base tributável. Mas, em regra, a receita computada na linha 42 da Ficha 06B é igual à exclusão feita na linha 22 da Ficha 09B, salvo se além das provisões operacionais, a empresa reverteu outras provisões também não dedutíveis.

Questionada acerca das divergências apuradas nos anos-calendário 2005 e 2006, a contribuinte assim esclareceu acerca dos itens aqui autuados (fls. 344/345):

a) em 2005:

- *Exclusão de R\$ 287.779,22, referente à Reversão de Provisão de Credores Quirografários, trata-se de processo antigo baixado por encerramento;*
- *Exclusão de R\$ 1.051.416,86, referente à Reversão de Provisão de Crédito de Liquidação Duvidosa, em razão da baixa efetuada contra a conta patrimonial correspondente, dos créditos baixados para prejuízos;*

b) em 2006:

- *Exclusão de R\$ 199.536,83, referente a Reversão de Provisão de Crédito de Liquidação Duvidosa, em razão da baixa efetuada contra a conta patrimonial correspondente, dos créditos baixados para prejuízos.*

A autoridade lançadora exigiu, então, que a contribuinte apresentasse, relativamente às diferenças de R\$ 1.051.416,86 (2005) e R\$ 199.536,83 (2006) os documentos necessários para (fl. 14/15):

1. *identificar os lançamentos, no Livro Diário, relativos às referidas baixas dos créditos para prejuízos, nos anos de 2005 e 2006; e*
2. *apresentar documentos que comprovem a dedutibilidade das perdas em questão, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos da legislação tributária (art. 9º e 10 da Lei nº 9.430/96; arts. 340, 341 e 249, inciso I do RIR/99; e arts. 24 a 26 da IN SRF nº 93/97*

Em resposta, a contribuinte apresentou os lançamentos contábeis relativos à baixa dos créditos para prejuízo, e esclareceu que *vem adotando os procedimentos contábeis com base nas normas do BACEN*, que classifica as operações em comento como de risco “H”, a ensejar seu registro *como perda efetiva, dedutível na apuração do lucro real* (fls. 1004/1005).

Disse-lhe, então, a Fiscalização, *que os critérios de classificação de risco definidos pelo BACEN não guardam relação com a dedutibilidade das respectivas perdas, para efeitos fiscais, visto que os requisitos de dedutibilidade são aqueles definidos pela legislação fiscal* (fls. 17/20). Por esta razão, intimou a contribuinte a apresentar documentos hábeis a comprovar que tais perdas atendiam aos requisitos de dedutibilidade fixados no art. 9º da Lei nº 9.430/96 (*valor, vencimento, solvência do devedor e providências adotadas para o recebimento do crédito*).

A contribuinte, porém, limitou-se a reafirmar que considerou como perda efetiva a operação classificada como risco “H” pelo BACEN. Acrescentou que tais créditos *estão em processo de renegociações, não há até a presente data, quaisquer cobranças na esfera judicial* (fl. 1034).

Daí a conclusão fiscal de que não foi comprovada a dedutibilidade das perdas em questão, ressaltando a Fiscalização que *nem mesmo foram identificados os créditos que deram origem às perdas que a contribuinte pretende excluir*.

As alegações da recorrente, por sua vez, em nada afetam a acusação fiscal. Sua conduta durante o procedimento fiscal deixou claro que os valores em questão foram excluídos do lucro real por se tratarem de perdas, mediante indevida indicação em linha da DIPJ destinada à exclusão de reversão de provisões.

A partir dos esclarecimentos prestados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a autoridade competente isolou os valores de provisões correspondentes a créditos de liquidação duvidosa e, no Termo de Intimação nº 2 (fl. 14/15) demonstrou a incompatibilidade entre as exclusões a título de reversão daquela provisão (R\$ 1.407.153,38 em 2005, e R\$ 238.957,60 em 2006) e a receita de reversão daquela provisão que transitou pelo resultado do período (R\$ 355.736,52 em 2005, e R\$ 39.420,77 em 2006). Estas constatações, associadas às justificativas apresentadas pela contribuinte, permitem validamente a conclusão de que há exclusões não justificadas na apuração do lucro real nos montantes de R\$ 1.051.416,86 (2005) e R\$ 199.536,83 (2006).

Relevante destacar que a autoridade lançadora também constatou que estes mesmos valores foram computados na apuração da base de cálculo da CSLL, *como parte do valor informado na Ficha 17, linha 21*.

Há apenas um reparo à conclusão fiscal: em que pese no ano-calendário 2005 a contribuinte tenha, inicialmente, prestado esclarecimentos acerca das exclusões de R\$ 287.779,22 e R\$ 1.051.416,86 (fls. 344/345), o Termo de Intimação nº 2 (fls. 14/15) limitou o questionamento, naquele período, à diferença de R\$ 1.051.416,86, não mais mencionado a exclusão de R\$ 287.779,22 que se referiria a *processo antigo baixado por encerramento*. Assim, ao justificar esta glosa com os mesmos argumentos das demais, não restou motivação suficiente para a tributação da parcela de R\$ 287.779,22.

Por esta razão, a base imponible dos lançamentos de IRPJ e CSLL pertinentes ao ano-calendário 2005 deve ser reduzida no valor de R\$ 287.779,22. Quanto à exigência de 2006, como já se adiantou na análise da infração decorrente da mudança estimativa contábil da dívida PROER, o procedimento fiscal não permite assegurar a certeza e liquidez do crédito tributário exigido, o qual deve ser, assim, cancelado.

Quanto às demais matérias, esta Turma já se manifestou na sessão de 09 de maio de 2012, ao apreciar o litígio presente nos processos administrativos nº 16682.720512/2011-65 e 16682.720513/2011-18, sob relatoria do I. Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior.

A Turma, composta pelo Presidente Valmar Fonseca de Menezes e pelos Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Edeli Pereira Bessa, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, João Carlos de Figueiredo Neto e Antônio Lisboa Cardoso, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, no que se referia: 1) à aplicação do limite de

30% para compensação de prejuízos e bases de cálculo negativas pelas sociedades em liquidação extrajudicial, 2) à isenção de juros produzidos por NTN-A3, e 3) à utilização da taxa SELIC para cálculo de juros de mora. As razões foram assim expressas no voto condutor do I. Conselheiro Benedito Celso Benício Júnior:

Para esgotada análise da controvérsia, analisemos, separadamente, cada uma das razões recursais.

(i) Da isenção dos juros produzidos pelas NTN – A3

Em primeiro lugar, argui o contribuinte que, ao contrário do entendimento fazendário, a isenção prescrita pelo artigo 250 do Decreto nº 3.000/99 também se aplicaria aos juros produzidos pelas Notas do Tesouro Nacional da série A, subsérie A-3 (“NTN – A3”), e não apenas às Notas do Tesouro Nacional da série A, subsérie A-1 (“NTN – A1”).

A recorrente excluiu de seu lucro líquido, apurado no ano-calendário de 2007, todos os juros derivados de NTN – A3, fulcro no permissivo regulamentar acima mencionado. O Fisco, porém, vislumbrou, acertadamente, que tais rendimentos deveriam, sim, compor o resultado tributável, sujeito à incidência do IRPJ.

O artigo 250, parágrafo único, alínea “c”, do Decreto nº 3.000/99 vige com a seguinte conformação:

“Art.250.Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 6º, §3º):

(...)

Parágrafo único.Também poderão ser excluídos:

(...)

c)os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional-BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional-NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8ºdo Decreto-Lei nº1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7ºe 8º, e Medida Provisória nº1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º); (...)” (g.n.)

A leitura do dispositivo permite perceber que a isenção comentada abrange os juros produzidos por NTN, “emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil”. Nem todas as NTN passíveis de substituição por bônus da dívida externa pátria gozam, no entanto, dessa benesse. Em verdade, o artigo em comento serve a regulamentar, particularmente, a isenção originalmente prescrita pelo artigo 4º da Medida Provisória nº 1.763-64/99, in verbis:

“Art.4º São isentos do Imposto sobre a Renda os juros produzidos pelas NTN emitidas na forma do inciso III do art. 1ºdesta Medida Provisória, bem como os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil para os fins previstos no art. 8ºdo Decreto-Lei nº1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº2.105, de 24 de janeiro de 1984.”

O artigo 1º, inciso III, daquela Medida Provisória apresentava, por sua vez, a seguinte feição:

“Art.1º Fica o Poder Executivo autorizado a emitir títulos da dívida pública, de responsabilidade do Tesouro Nacional, com a finalidade de:

(...)



III - troca por Bônus da Dívida Externa Brasileira, de emissão do Tesouro Nacional, que foram objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, por meio do "Brazil Investment Bond Exchange Agreement", de 22 de setembro de 1988;"

Claro está que o tratamento isentivo se aplica, exclusivamente, a NTN voltadas à troca por Bônus da Dívida Externa Brasileira, de emissão do Tesouro Nacional, objeto de permuta por dívida externa do setor público, por meio do "Brazil Investment Bond Exchange Agreement". Isso significa, então, que dito regime cuida, apenas, das NTN – A1, e não da NTN – A3, conforme discriminação do artigo 7º, §§ 1º e 3º, do Decreto nº 3.540/00:

"Art. 7º A NTN-A, a ser utilizada nas operações de troca por "Brazil Investment Bonds-BIB", de acordo com o inciso III do art. 1º da Medida Provisória nº 1.974-80/2000, e pelos demais títulos emitidos em decorrência de acordos de reestruturação da dívida externa brasileira, e para fins de substituição das Notas do Tesouro Nacional Série L – NTN-L, existentes junto ao Banco Central do Brasil, até o limite da obrigação decorrente do "Multi-Year Deposit Facility Agreement – MYDFA", conforme disposto no art. 6º da Medida Provisória nº 1.980-19, de 1º de junho de 2000, será emitida em dez sub-séries distintas: NTN-A₁, NTN-A₂, NTN-A₃, NTN-A₄, NTN-A₅, NTN-A₆, NTN-A₇, NTN-A₈, NTN-A₉ e NTN-A₁₀.

(...)

§1º A NTN-A₁, a ser utilizada nas operações de troca por "Brazil Investment Bonds-BIB", terá as seguintes características:

(...)

§3º A NTN-A₃, a ser utilizada nas operações de troca por "Par Bond", terá as seguintes características: (...)" É de se ressaltar que a Medida Provisória nº 1.763-64/99, depois de sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 10.179/01. Esta, de todo modo, reproduziu fielmente as normas do instrumento provisório, naquilo que pertine à lide.

Inexistem dúvidas, portanto, de que a leitura perpetrada pela recorrente não se sustém. A isenção concedida aos juros provenientes das NTN – A se restringe àqueles derivados os títulos da subsérie A-1, não alcançando as da subsérie A-3.

Mister recordar, aliás, que a isenção não pode ser interpretada de forma analógica ou extensiva. Sua exegese, ao contrário, deve ser, obrigatoriamente, literal, forte no artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;"

Correta, portanto, a autuação.

(ii) Do limite de 30% na compensação de prejuízos fiscais de pessoas jurídicas em liquidação extrajudicial

Assevera a insurgente, ainda, que a "trava" de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, imposta à compensação de prejuízos fiscais, não se aplicaria a pessoas jurídicas em liquidação extrajudicial, eis estarem estas em situação que as levaria a sequer poder falar em aferição de acréscimos patrimoniais. Este cerceamento violaria, genericamente, princípios e regras constitucionais e infraconstitucionais tangentes à tributação.



Busca a autuada, em verdade, fazer aplicar, ao caso da liquidação extrajudicial, o entendimento consagrado, pela jurisprudência deste colegiado, às hipóteses de extinção do contribuinte, sob qualquer forma.

Sucedee, porém, que a comparação é impertinente. A mitigação da restrição, para os casos de término da existência da personalidade jurídica, tem óbvio arrimo no entendimento de que a manutenção do limite levaria à derradeira e irreversível vedação à compensação dos prejuízos fiscais pretéritos. O caso concreto não toca a situação similar, uma vez que a sociedade liquidanda não está, necessariamente, em vias de extinção. Embora a liquidação extrajudicial persista com o desiderato de solução do passivo consolidado, não é, necessariamente, impossível o posterior aproveitamento dos prejuízos fiscais, para abate parcial do lucro líquido, acaso a liquidação venha a cessar, com a continuidade das atividades econômicas (artigo 19, alínea “a”, da Lei nº 6.024/74).

De mais a mais, lembre-se que a vigência do regime de liquidação extrajudicial não leva, desde a entrada em vigor do artigo 60 da Lei nº 9.430/96, a qualquer diferenciação da liquidanda perante as demais pessoas jurídicas, relativamente ao cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias:

“Art.60. As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.”

Não se verifica, pois, qualquer motivo para a não aplicação do limite referido de 30% (trinta por cento), estatuído pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95. Irretocável, aqui também, o labor lançador – mormente em virtude de não poder este conselho, na forma da Súmula CARF nº 02, afastar a aplicação da legislação fiscal, sob o pálio de aduções de invalidade sistêmica:

“SÚMULA Nº 2 do CARF: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

[...]

(iv) Da cobrança de juros moratórios à taxa SELIC

Por derradeiro, a recorrente se bate pelo expurgo dos juros moratórios, por supostamente indevidos – ou, alternativamente, pela contabilização daqueles segundo a TRD, em substituição à taxa referencial SELIC.

Primeiramente, insta ressaltar que o artigo 18, alínea “d”, da indigitada Lei nº 6.024/74, ao revés do que ocorreu com a multa punitiva, não encampa solução similar de afastamento dos juros de mora. Em verdade, no que pertine a estes consectários, o enunciado normativo não determina a exclusão da incidência em si, limitando-se, então, a condicionar sua fluência ao prévio pagamento integral do passivo (principal):

“Art . 18. A decretação da liquidação extrajudicial produzirá, de imediato, os seguintes efeitos:

(...)

d) não fluência de juros, mesmo que estipulados, contra a massa, enquanto não integralmente pago o passivo;”

A mensuração dos juros, de seu lado, não pode ser realizada senão em atenção à taxa referencial SELIC, estipulada pela legislação vigorante. A Súmula CARF nº 04 é explícita a respeito, não deixando margem a elucubrações maiores:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Já relativamente à aplicação da multa de ofício, também foi negado provimento ao recurso voluntário, mas por voto de qualidade, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, João Carlos de Figueiredo Neto e Antônio Lisboa Cardoso. O voto vencedor foi redigido por esta Conselheira, nos seguintes termos:

O presente voto expressa o entendimento desta Turma Julgadora que, por voto de qualidade, concluiu pela manutenção da multa de ofício aplicada no presente lançamento.

Tal matéria já foi submetida, por esta mesma recorrente, ao antigo Primeiro Conselho de Contribuintes e a Turmas Julgadoras deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e sempre resultou na rejeição de seus argumentos.

Nos autos do processo administrativo nº 19740.000573/2003-59, ao analisar exigência de CSSL pertinente ao ano-calendário 2002, assim se manifestou o Conselheiro Maurício Prado de Almeida, consoante voto inserido no Acórdão nº 103-21.849:

MULTA DE OFICIO E JUROS DE MORA

Em relação à multa de ofício e os juros de mora, objeto do Auto de Infração de que trata o presente processo, o recorrente alega que pelo fato de se encontrar em regime de liquidação extrajudicial, os mesmos não poderão ser cobrados, fundamentado-se no artigo 18, letras "d" e "f", da Lei nº 6.024, de 1974.

Ratifico o entendimento do julgado de primeira instância, de que a multa de ofício de 75% e os juros de mora são previstos em lei, devendo ser aplicados quando em decorrência de autuação com apuração de valor recolhido a menor a título de CSSL.

Segundo o já mencionado artigo 60 da Lei nº 9.430, de 1996, a partir de 1º de janeiro de 1997, as entidades submetidas ao regime de liquidação extrajudicial sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo. E, relativamente à multa de ofício e aos juros de mora, aplicáveis às pessoas jurídicas, a legislação tributária não prevê nenhuma exceção para as empresas que se encontram em regime de liquidação extrajudicial.

A Lei nº 6.024, de 1974, que dispõe sobre a intervenção e a liquidação extrajudicial de instituições financeiras, estabelece no artigo 18, letra "b", citado pelo recorrente, sobre a não fluência de juros, enquanto não integralmente pago o passivo.

A mesma Lei nº 6.024/74 prevê no artigo 19 que a liquidação extrajudicial cessará, se os interessados, apresentando as necessárias condições de garantia, julgadas a critério do Banco Central do Brasil, tomarem a si o prosseguimento das atividades econômicas da empresa (letra "a") e, também, se decretada a falência da entidade (letra "d").

O Decreto-Lei nº 7.661, de 1945, dispõe no artigo 23, parágrafo único, inciso III, que "não podem ser reclamadas na falência as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas." E, também, a Súmula do Supremo Tribunal Federal nº 192, estabelece que "não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa."



Referindo-se à citada legislação, estabelecem os itens 30 a 32 do voto condutor do Acórdão desta 3ª Câmara nº 103-20.994:

30. A Lei nº 6024/74, em seu art. 18, alínea "b", dispõe sobre a não fluência de juros "enquanto não integralmente pago o passivo", e o D.L. nº 7661/45, art. 23, III, estabelece que "não podem ser reclamadas na falência" as penas pecuniárias por infração de leis penais e administrativas.

31. Como se vê, a questão sobre a exigibilidade ou não das multas ou juros deve ser tratada na fase de execução, no foro competente, conforme bem ressaltado em julgado deste Primeiro Conselho, (Acórdão nº 101-90.612) "verbis":

"MULTAS E ENCARGOS - As regras do art. 23, inciso III, do Dec.-Lei 7.661, de 21/06/45, sobre exigência da multa de lançamento ex officio da massa falida e demais encargos financeiros somente devem ser examinadas na fase de execução, até mesmo porque o estado falimentar pode ser superado até aquela oportunidade."

32. A Súmula 192 do STF dispõe sobre a não-inclusão de multa fiscal, com efeito de pena administrativa, no rol de créditos habilitados, em processo de falência, a evidenciar que a matéria deve ser enfrentada na fase de execução."

Com base nos mencionados artigos 18 e 19 da Lei nº 6.024/74, artigo 23, parágrafo único, inciso III, do Decreto-Lei nº 7.661/45, Súmula do STF nº 192, e nas conclusões constantes dos itens 30 a 32 do voto condutor do Acórdão nº 103-20.994, que ratifico, evidencia-se que a questão sobre a exigibilidade ou não da multa de ofício e dos juros de mora das empresas em regime de liquidação extrajudicial deve ser tratada somente na fase de execução e no foro competente, até mesmo porque a situação de liquidação extrajudicial ou falência pode ser cessada antes da realização da execução.

Destarte, não cabe ao julgador declarar indevida a aludida exigência de multa e juros, quando configurados os pressupostos legais para sua imposição.

No âmbito deste 1º Conselho de Contribuintes, corroboram o aludido entendimento, além dos Acórdãos acima citados, também, dentre outros, os de nºs 101-90.612, 103-21.055, 104-20.300, e 107-06.135, cujas ementas transcrevo abaixo:

Acórdão nº101-90.612

"MULTAS E ENCARGOS - As regras do art. 23, inciso III, do Dec.-Lei 7.661, de 21/06/45, sobre exigência da multa de lançamento ex officio da massa falida e demais encargos financeiros somente devem ser examinadas na fase de execução, até mesmo porque o estado falimentar pode ser superado até aquela oportunidade.

Acórdão nº103-21.055

"LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL - ACRÉSCIMOS LEGAIS - A decretação da liquidação extrajudicial de instituição financeira não exclui, do lançamento de ofício, a imposição de multa e juros, cujas exigências devem ser examinadas na fase de execução."

Acórdão nº 104-20.300

"LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL - ACRÉSCIMOS LEGAIS - A decretação da liquidação extrajudicial de instituição financeira não exclui, do lançamento de ofício, a imposição de multa e juros, cujas exigências devem ser examinadas na fase de execução."

Acórdão nº 107-06.135

"MULTA DE OFICIO E JUROS DE MORA - É procedente a exigência de multa de ofício e de juros de mora no lançamento de ofício levado a efeito contra instituição financeira em fase de liquidação" A Câmara Superior de Recursos Fiscais

igualmente confirma o aludido entendimento de exigibilidade da multa de ofício de empresas falidas, conforme Acórdão CSRF/01-0.187, cuja ementa transcrevo abaixo:

Acórdão CSRF/01-0.187

"FALÊNCIA - Multa de lançamento "ex-offício" — A multa de lançamento "ex-offício" é exigível de empresas falidas, sobre o imposto apurado em procedimento de ofício"

O Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva adotou este entendimento ao redigir os votos condutores dos Acórdãos nº 103-21.942 e 103-21.951, relativos aos processos administrativos nº 10768.001669/2003-51 e 10768.001668/2003-15, que veicularam exigências de IRPJ e CSLL pertinentes ao ano-calendário 2001. O I. Conselheiro também invocou estas decisões para fundamentar o voto condutor do Acórdão nº 103-23.291, relativo ao processo administrativo nº 19740.000234/2006-15, que veiculou exigência de IRPJ pertinente ao ano-calendário 2003.

De forma semelhante posicionou-se a Conselheira Sandra Maria Faroni, no voto condutor do Acórdão nº 1102-00.0085, que teve por objeto exigência de CSLL pertinente ao ano-calendário 2003, formalizada nos autos do processo administrativo nº 19740.000233/2006-71:

A questão da reclamação de multa das empresas em processo de liquidação extrajudicial diz respeito à fase de execução. Tendo se configurado os pressupostos legais para imposição da multa por lançamento de ofício, não cabe ao julgador declará-la indevida.

E, recentemente, o Conselheiro Eduardo de Andrade manteve o mesmo entendimento nos votos condutores dos Acórdãos nº 1302-00.596 e 1302-00.597, ao apreciar exigências de IRPJ e CSLL pertinentes ao ano-calendário 2004, formalizadas nos autos dos processos administrativos nº 19740.000006/2008-15 e 19740.000007/2008-51:

(e) Aplicação de juros de mora e multa de ofício após decretação de liquidação extrajudicial de instituição financeira — Lei nº 6.024/74 - Nota PGFN/PAG/722/2006, aprovada pelo Ministro da Fazenda

O art. 18, "d", da Lei nº 6.024/76 determina, como efeito da decretação de liquidação extrajudicial, que não fluem juros contra a massa, enquanto não integralmente pago o passivo.

Tal norma, de alcance geral, passou a encontrar limite a partir de 1997, em face do art. 60 da Lei nº 9.430/96, que expressamente estende às entidades em situação de liquidação extrajudicial as normas gerais sobre tributos e contribuições, no período em que perdurarem os procedimentos para realização do ativo e pagamento do passivo.

Assim, é correta a aplicação da multa de ofício de 75% e a fluência de juros Selic sobre o crédito constituído.

Não há reparos a tais conclusões, motivo pelo qual expressa-se a divergência em face do voto do I. Relator, que propôs a exclusão da penalidade aqui aplicada.

Recorde-se, porém, que as exigências pertinentes ao ano-calendário 2006, devem ser canceladas em razão da falta de liquidez e certeza do crédito tributário em decorrência da imprecisão do procedimento fiscal quanto à repercussão da infração, em 2005, decorrente da mudança de taxa de juros para atualização da dívida PROER.

Considerando que a exigência decorrente da aplicação do limite de 30% à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas somente se verificou em 2006,

as constatações até aqui expostas ensejam a sua integral exclusão. Já as exigências pertinentes à tributação dos juros produzidos por NTN-A3, e os acréscimos correspondentes às multa de ofício de 75% e juros de mora calculados com base na taxa SELIC, relativos ao ano-calendário 2005, devem ser mantidos.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para excluir da base imponible dos lançamentos de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2005 a parcela de R\$ 287.779,22, glosada por falta de comprovação de perda no recebimento de créditos, bem como as exigências de IRPJ e CSLL relativas ao ano-calendário 2006.


EDELÍ PEREIRA BESSA – Relatora