



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

Processo n° 19515.001337/2003-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-001.257 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria Matéria: IRPJ - Postergação - Diferença IPC/BTNF - Lucro Inflacionário
Recorrente RECKITT BENCKISER (BRASIL) LTDA. (Incorporadora de REPRESENTAÇÕES RECKITT & COLMAN BRASIL LTDA.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997

MPF. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não será exigido na hipótese de procedimento de fiscalização relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).

Ademais, o MPF constitui mero instrumento de controle administrativo, de sorte que eventuais incorreções nesse documento, ou até mesmo a sua inexistência, não caracterizam vícios insanáveis.

CONCOMITÂNCIA DAS VIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. NECESSIDADE DE APRECIÇÃO DE MATÉRIA DISTINTA.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial - Súmula CARF nº 1.

Hipótese em que a ação judicial discutia o direito de compensação sem a limitação de 30% do lucro líquido ajustado, enquanto o recurso administrativo defende a impossibilidade de simples glosa da compensação dos prejuízos, devendo-se considerar o fato como mera postergação de tributo.

Tratando-se de matéria distinta da constante do processo judicial, os argumentos da defesa merecem ser conhecidos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS ACIMA DO LIMITE DE 30%.
POSTERGAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA DEFESA.**

A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente - Súmula CARF nº 36.

Hipótese em que o contribuinte não comprovou que pagou IRPJ em período posterior em decorrência da falta de saldo de prejuízos a compensar, sendo seu o ônus dessa prova, no temos do verbete sumular.

**DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF. SALDO
CREDOR. LUCRO INFLACIONÁRIO.**

A diferença da correção monetária entre o IPC e o BTNF, no ano de 1990, também é calculada sobre o saldo de lucro inflacionário a realizar em 31/12/1989, controlado na Parte B do Lalur, e deve ser computada na apuração do lucro real de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, a partir do período-base de 1993.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997

**MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA POR
INFRAÇÃO COMETIDA PELA SUCEDIDA. MESMO GRUPO
ECONÔMICO.**

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico - Súmula CARF nº 47.

JUROS DE MORA. FLUÊNCIA. TAXA SELIC.

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 - Súmula CARF nº 4.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária - Súmula CARF nº 2.

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral - Súmula CARF nº 5.

Preliminar Rejeitada.

Recurso Voluntário Negado.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, João Carlos de Figueiredo Neto, Ricardo Marozzi Gregório, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, para cobrar imposto de R\$ 500.705,86, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora (fls. 2 e 212 a 220).

O relatório do acórdão de primeira instância assim descreveu os fundamentos da autuação (fls. 288 a 290):

02. Segundo o descrito no “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 209/212), as irregularidades que motivaram mencionado lançamento consistiram em, *verbis*:

“....., sobre revisão sumária da Declaração do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, exercício 1998, ano-base 1997 (ND-30725-94), da empresa **INCORPORADA: REPRESENTAÇÕES RECKITT & COLMAN BRASIL LTDA, CNPJ: 54.428.842/0001-78**, objetivando única e exclusivamente o cumprimento do disposto na Norma de Execução Cofis nº 001, de 6 de maio de 2002 e artigos 1º, 2º e 3º da Instrução Normativa da SRF nº 94, de 24.12.97, art. 835, do RIR/99, após terem sido realizadas as devidas verificações, por amostragem, nos diversos sistemas da SRF e confrontadas com o relatório de inconsistência apresentada pelo Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal, Lucro Inflacionário e Base Negativa da CSLL (Sapli), **VERIFICAMOS** que houve infringência aos dispositivos legais vigentes, falta e/ou insuficiência de recolhimentos, nem foram promovidos os respectivos lançamentos, referente aos tributos, abaixo discriminados:

1) **Descrição dos fatos:**

1.1) O contribuinte efetuou entrega da Declaração do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, nº 30725-94, exercício 1998, ano-calendário 1997, tributada pelo Lucro Real;

1.2) O contribuinte foi intimado através do Termo de Intimação nº 01, de 12.02.2003, a prestar esclarecimentos, justificando ou comprovando a compensação e/ou recolhimento do tributo, encaminhada por via postal com aviso de recebimento (AR), recebida em 20.02.2003;

1.3) Em 12.03.2003 foi intimado através do Termo de Constatação e Intimação nº 02, a prestar esclarecimentos, sobre a realização do lucro inflacionário diferido dos períodos anteriores, pois em resposta à intimação 01, o contribuinte alegou que não havia saldo a realizar (juntamente com a intimação foi entregue ao contribuinte o Demonstrativo do Lucro Inflacionário do sistema SAPLI);

1.4) **Compensação a maior do Prejuízo Fiscal** na apuração do Lucro Real: o contribuinte efetuou compensação no valor de **R\$3.340.678,00**, lançado na DIRPJ/98, na Ficha 7 (Demonstração do Lucro Real), linha 32 (compensação de Prejuízos Fiscais de períodos-base anteriores – Atividade Geral), não obedecendo o limite de 30% (**R\$1.613.242,10**), conforme previsto no art. 42, da Lei nº 8.981/95 e art. 15, da Lei nº 9.065/95, logo, há uma inconsistência (compensação a maior) no valor de **R\$1.727.435,84**;

1.4.1) Com base naquelas informações (item 1.4), elaboramos o demonstrativo abaixo:

Lucro Real (R\$)	Compensação (R\$)		Valores devidos (R\$)	
	DIRPJ	Sapli	IRPJ	Adicional
(1)	(2)	(3) = {(1) x 30%}	4 = {(2)-(3)} x 15%	(4) = {(2)-(3)} x 10%
5.377.473,84	3.340.678,00	1.613.242,10	259.115,38	172.743,58

1.5) **Falta de adição ao lucro líquido do período da parcela de realização do lucro inflacionário diferido dos períodos anteriores:** o contribuinte não efetuou a adição no valor de **R\$275.387,62**, que deveria ter sido lançada na DIRPJ/98, na Ficha 7 (Demonstração do Lucro Real), linha 10 (Lucro Inflacionário Realizado), não obedecendo ao percentual mínimo de realização de 10%, conforme previsto no Art. 3º, inciso II da Lei nº 8.200/91;

1.5.1) Com base naquelas informações (item 1.5), elaboramos o demonstrativo abaixo:

Lucro Inflac. Realizado	A realizar (R\$)	Valores devidos (R\$)	
		IRPJ	Adicional
(1)	(2)	(3) = (2) x 15%	(3) = (2) x 10%
0,0	275.387,62	41.308,14	27.587,62

Obs.: 1) Valores devidos (IRPJ e Adicional): não estão incluídos juros moratórios e multa de ofício

2) Sapli = Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal, Lucro Inflacionário e Base Negativa da CSLL.

1.6) A empresa impetrou Mandado de Segurança nº 95.0058359-3 junto à Justiça Federal da Seção Judiciária de São Paulo. Em 21/12/95 obteve liminar junto ao TRF da 3ª Região, garantindo a compensação integral dos prejuízos fiscais acumulados (processo nº 95.03.103690-9). Em 31/03/97 foi proferida sentença, denegando a segurança. O contribuinte apresentou recurso de apelação junto ao

TRF da 3ª Região (processo nº 1999.03.99.026642-9), sendo este julgado em 21/06/2000 e mantendo a sentença de 1ª instância. Após essa decisão o contribuinte apresentou Recurso Especial e Recurso Extraordinário, não sendo julgados até o momento. Isto posto, proceder-se-á a constituição do crédito tributário **SEM EXIGIBILIDADE SUSPENSA**;

1.7) Também será efetuada a constituição do crédito tributário relativa à não adição ao lucro líquido do período da parcela de realização do lucro inflacionário diferido dos períodos anteriores, uma vez que de acordo com os esclarecimentos prestados pelo contribuinte em 21/03/97, este reconhece a não declaração desses valores.

2) **Ações Judiciais:**

2.1) O contribuinte impetrou Mandado de Segurança junto à 5ª Vara Cível Federal de São Paulo, processo nº 95.0058359-3. Solicitou liminar junto ao TRF da 3ª Região (processo nº 95.03.103690-9), obtendo-a em 31/03/97. Em 31/03/97 foi proferida sentença, denegando a segurança;

2.2) O contribuinte apresentou recurso de apelação junto ao TRF da 3ª Região (processo nº 1999.03.99.026642-9), cujo julgamento de 21/06/2000 manteve a sentença de 1ª instância;

2.3) Estão pendentes de julgamento os Recurso Especial e Recurso Extraordinário.

3) **Termos lavrados:**

3.1) Em 12/02/2003, o “Termo de Intimação Fiscal nº 01”;

3.2) Em 12/03/2003, o “Termo de Constatação e Intimação nº 02”.

4) **Enquadramento legal:**

4.1) Arts. 193, 196, inciso III, 195, inciso I, 197, parágrafo único e 418 do RIR/94;

4.2) Arts. 8 e 15, parágrafo único, da Lei nº 9.065/95;

4.3) Arts. 6 e 7, da Lei nº 9.249/95.

5) **Conclusão:**

5.1) O contribuinte não comprovou os recolhimentos do imposto (itens 1.4 e 1.5) e também não constam quaisquer pagamentos nos sistemas da SRF (sinal 8);

5.2) Os débitos não estão declarados em DCTF e no REFIS, portanto, estamos efetuando o presente lançamento de ofício, conforme valores discriminados nas colunas 3 dos **Demonstrativo de Prejuízos Fiscais** (item 1.4.1) e do **Demonstrativo de Lucro Inflacionário Realizado** (item 1.5.1), nos termos dos arts. 836, 841 e 926 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99, tendo em vista que foram apuradas infrações aos dispositivos legais mencionados (itens 4.1 a 4.3).

E, para constar e produzir os devidos efeitos legais, lavramos o presente termo em.....”

02.01. Pela prática de tais irregularidades, foram dados por infringidos os seguintes dispositivos legais: arts. 193, 196, inciso III, 197, parágrafo único, todos

do RIR/1999; arts. 8º e 15, parágrafo único, da Lei nº 9.065/1995; arts 195, inciso I, e 418, do RIR/1994, e; arts. 6º e 7º, da Lei nº 9.249/1995 (fls. 217).

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 244 a 268), acatada como tempestiva. Socorro-me, mais uma vez, do relatório do acórdão de primeira instância na parte em que descreve os termos desse recurso (fls. 290 a 292):

Preliminarmente

03.01. como o lançamento se deu em 09/04/2003, exigindo tributo que, supostamente seria devido em 31/12/1997, *é patente a nulidade do procedimento fiscal* em razão de haver decaído o direito de o fisco constituir-lo, contrariando o mandamento trazido pelo art. 156, V, do CTN;

03.01.01. isto em razão de que, após o advento da Lei nº 8383/91, o IRPJ ficou sujeito ao lançamento por homologação, cujas regras obrigam o contribuinte a antecipar o pagamento da obrigação, submetendo-se a ulterior homologação do fisco, na forma do art. 150, também do CTN. *Portanto, ao proceder ao lançamento tributário após o prazo de cinco anos contado da data do fato gerador, a ação fiscal é ilegítima e ilegal.* Tal prazo é fixado pelo art. 156, § 4º, do CTN (sic);

03.01.02. e as eventuais dúvidas existentes sobre o regime de lançamento relativo ao IRPJ deixaram de existir após o advento do art. 38 da Lei nº 8383/91 (repetido pelo art. 1º da Lei nº 8541/92), que determinou que o “imposto será devido mensalmente, à medida que os lucros forem apurados”, demonstrando que, a partir de então, o fato gerador ocorre a cada mês, ficando obrigado, o sujeito passivo, a proceder ao recolhimento do devido ao Erário e aguardar a homologação por parte do fisco, nos termos do já mencionado § 4º do art. 150 do CTN;

03.01.03. dessa forma, sendo o tributo sujeito ao lançamento por homologação, *o prazo que o sujeito ativo tem para efetuar o lançamento deve ser contado a partir da data do fato gerador do tributo.* É o que fala a jurisprudência, tanto administrativa como judicial, trazida;

03.01.04. assim, *absolutamente nulo o auto de infração ora impugnado por ter sido lavrado após o escoamento do prazo decadencial para a realização do lançamento tributário que, repita-se, deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador ocorrido em 1997. O prazo fatal para a realização do lançamento deu-se em 31 de dezembro de 2002.*

03.02. Além do acima, há que se dizer que o procedimento fiscal foi iniciado e concluído sem a prévia emissão do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), em ofensa ao Decreto nº 3724/01;

03.02.01. a exigência de tal documento, como condição de legitimidade do procedimento fiscal, está prevista no mencionado Decreto, assim como na Portaria SRF nº 3007/01 (modificada pela de nº 1238/02, sem alteração, entretanto, de sua substância). Tais Atos estabelecem, em sua essência, a obrigatoriedade da prévia emissão do MPF, dispensando-o somente em situações especiais. Em decorrência da *falta do MPF, os atos não foram validamente praticados, o que inquina de nulidade o ato administrativo do lançamento tributário.*

03.02.02. tudo se passou como se o MPF fosse dispensável, *sem função prática e jurídica, quando na verdade a sua função é assegurar ao contribuinte amplo conhecimento do objeto da fiscalização.* Dessa forma, por ter sido consumada em flagrante desobediência à legislação tributária, a ação fiscal não pode ser legitimada sob pena de corrosão da força normativa do princípio da legalidade que informa toda e qualquer ação estatal....

Do mérito

03.03. Não bastasse o acima expandido, o auto de infração é nulo, visto que adotado critério imprestável para apuração do lucro real, visto que não foram observados os critérios estabelecidos pelo Parecer Normativo Cosit nº 02/96, para interpretação da legislação;

03.03.01. isto em razão de que os critérios adotados pela ação fiscal pressupõem de que o valor de **prejuízo fiscal compensado** a maior é indevido e não uma simples diferença temporária, cujos efeitos fiscais foram examinados pelo mencionado Parecer. Em ocorrendo, trata-se, ainda segundo referido Ato, de mera postergação e não ausência de recolhimento do tributo, visto que a compensação de prejuízos a maior, apenas difere o pagamento do imposto para um futuro momento, *efeito que não existiria se os prejuízos fiscais não existissem e, frise-se, a autoridade fiscal não nega a existência de prejuízos fiscais.*;

03.03.02. dessa forma, a questão situa-se no aspecto temporal do pagamento, e não em seu não recolhimento, sendo que o autuante deveria recompor o lucro real referente aos períodos seguintes, *aferindo a eventual existência de imposto pago que seria menor se aproveitados os prejuízos glosados em períodos anteriores.* É o que fala jurisprudência administrativa trazida, de maneira que o lançamento é nulo, visto que deveria ser procedido à recomposição do lucro real de períodos seguintes, em obediência ao mencionado Parecer Normativo.

03.04. Visando dar suporte à parcela da exigência, a autoridade fiscal apresenta cálculo sobre a evolução do **lucro inflacionário** apurado em períodos anteriores, apurando tributo em decorrência da falta de realização mínima obrigatória em 31/12/1997. E mencionada exigência encontra-se fundamentada na diferença IPC/BTNF, *que a juízo da douta autoridade fiscalizadora, deveria ser aplicada sobre o lucro inflacionário acumulado em 31 de dezembro de 1990.*;

03.04.01. tal entendimento é equivocado, visto que a Lei nº 8200/91, por seus artigos de 3º a 5º, em nenhum momento determina que os efeitos decorrentes da diferença entre IPC e BTNF sejam considerados em relação ao lucro inflacionário acumulado em 31/12/1990, como supôs o autuante; a determinação trazida é no sentido de que tais efeitos somente deveriam ser considerados em relação à escrituração contábil (demonstrações financeiras) das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, e não em relação aos valores diferidos e registrados na escrituração fiscal, levados à parte B do Lalur, como pressupôs a autoridade fiscal;

03.04.02. *Em relação à figura do lucro inflacionário, a única referência feita na lei é no sentido de equiparar a ele o saldo credor eventualmente apurado na correção das demonstrações financeiras.* E a ausência de determinação legal nesse sentido não pode ser interpretada como uma lacuna ou insuficiência significativa de seus preceitos; mantendo-se silente, *a lei quis, ostensivamente, não abranger ou não estender os efeitos citados para os valores controlados na Parte B do LALUR..., delimitando o campo de incidência às “demonstrações financeiras”, não fazendo*

expressa referência aos valores registrados e controlados na Parte B do Lalur, até porque estes não integram o conceito daquelas;

03.04.03. dessa forma, *a Lei nº 8.200/91 não determinou a correção dos valores registrados na parte B do LALUR. Essa exigência foi criada por um diploma normativo subalterno à lei, no caso o art. 40 do Decreto nº 332/91.* Observa-se, assim, um descompasso entre a lei e o decreto que a regulamentou, visto que este não pode extrapolar o conteúdo daquela;

03.04.04. além de que, *o saldo do lucro inflacionário a realizar representa uma obrigação potencial que não pode sofrer alteração que a torne mais onerosa com base em norma posterior ao estabelecimento da relação jurídica da qual é objeto.* Dessa forma, os valores que têm sua tributação diferida, após o advento do Decreto-lei nº 1598/77, ensejam a constituição de provisão respectiva, para fins do IRPJ e ainda que potencial, na forma do PN CST nº 108/78. É o caso do lucro inflacionário, cujo valor não pode sofrer alteração que torne mais onerosa tal obrigação senão com infração à garantia constitucional do princípio da irretroatividade.;

03.04.04.01. a tributação do lucro inflacionário se faz mediante sua realização, segundo critérios existentes quando de sua formação (diferimento), sendo que a pretensão fiscal existe desde então, não podendo vir a ser alterada posteriormente, tornando-a mais onerosa, ainda que o adimplemento ocorra após aquele momento. E, ainda que a própria Lei nº 8200/91 previsse tal agravamento, teria sua validade contaminada, conforme jurisprudência trazida;

03.04.05. e, se tal jurisprudência considera que os efeitos da diferença de correção monetária deveriam ser imediatamente considerados pelo sujeito passivo, sob pena de ofensa ao princípio da irretroatividade, o que se dizer se a mesma implicar em aumento da carga tributária. E, enquanto o ordenamento jurídico admite normas com efeito retroativo, desde que em benefício do contribuinte, proíbe, ao mesmo tempo, a edição de normas que venham a abarcar situações não reguladas, ou reguladas de outra forma, à época em que ocorridas. É a situação presente, onde o decreto ofende a Lei nº 8200/91, ao criar obrigação nela não contemplada e, por decorrência, também aos arts. 97 e 99 do CTN, além dos princípios da legalidade e da irretroatividade. É o que fala jurisprudência reproduzida;

03.04.06. dessa forma, o auto de infração é nulo de pleno direito, visto que a impugnante agiu em estrita conformidade com a lei. Caso assim não seja considerado, haverá exigência do tributo com base em diploma subalterno à lei, que veio a agravar a *tributação em manifesta afronta à garantia constitucional da vedação a leis retroativas que criam ou exacerbam gravames.*

03.05. Não bastasse o exposto, a impugnante não pode se responsabilizada por penalidades relativas a atos praticados por empresa por ela incorporada mas, tão somente, pelos tributos devidos pela sucedida, conforme preceitua o artigo 132 do CTN. É o que fala jurisprudência citada;

03.05.01. conforme mencionado dispositivo, a sucessão alcança apenas os tributos, e não as penalidades; por mais essa ilegalidade, a pretensão fiscal não pode prosperar, sendo, portanto, nula de pleno direito. Isto em razão de que a incorporação se deu antes da autuação fiscal, além de que era de desconhecimento da impugnante haver a incorporada infringido disposição tributária. *De fato, a simples existência de decisões divergentes sobre a matéria objeto da autuação fiscal já indica se o procedimento da sucedida sempre foi conforme o Direito.*

03.06. Enquanto pendente de apreciação a impugnação apresentada ao presente lançamento, que tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito constituído, na forma do inciso III do art. 151 do CTN, suspensão essa que prorroga o vencimento da obrigação até que haja a manifestação da Administração em relação à defesa apresentada. Incabível, portanto, enquanto não decidida a lide, a exigência de juros moratórios.

03.07. Além dos argumentos já expendidos, o *Auto de Infração ora impugnado também é nulo no que tange à aplicação da taxa SELIC para a atualização dos créditos supostamente devidos pela IMPUGNANTE*. É o que fala decisão proferida pelo STJ no Resp nº 291.257/SC, conforme ementa reproduzida.

03.08. Pede, ao final, diante de todo o exposto, o provimento da impugnação apresentada, cancelando-se o Auto de Infração.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP) julgou o lançamento procedente, em acórdão que possui a seguinte ementa (fls. 286 a 301):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. Em não tendo se dado o recolhimento do imposto apurado, não há que se falar no prazo decadencial prescrito pelo art. 150 do CTN, visto que o mesmo, com o não recolhimento, tem seu início deslocado para aquele previsto pelo art. 173, inciso I, do mesmo Código, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Somente deverão ser taxados de nulos aqueles atos em que presentes quaisquer das circunstâncias estabelecidas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR. AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. Por se tratar de instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, sua simples ausência não pode obstar o exercício da atividade de lançamento, estabelecida por força de Lei e, tampouco torná-lo nulo, fato este que somente se daria em ocorrendo o previsto pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Preliminar rejeitada.

MÉRITO. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS EM PERCENTUAL SUPERIOR AO ESTABELECIDO EM LEI. Não se toma conhecimento da impugnação apresentada, no tocante à matéria objeto de discussão na via judicial, constituindo-se, definitivamente, na instância administrativa, o crédito tributário referente à mesma matéria. Correta a exigência.

DIFERENÇA IPC/BTNF. LUCRO INFLACIONÁRIO. TRATAMENTO FISCAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. REALIZAÇÃO MÍNIMA. A partir do ano-calendário de 1993, o saldo devedor da diferença IPC/BTNF deveria ter

sido adicionado ao saldo do lucro inflacionário acumulado, passando, a partir de então, a ter o mesmo tratamento fiscal e sujeitando-se, portanto, à correção monetária e à sua realização em percentual mínimo legal. Correta a exigência

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA DA INCORPORADORA. JUROS DE MORA. SUSPENSÃO DE SUA EXIGIBILIDADE ENQUANTO PENDENTE DE APRECIÇÃO A LIDE ADMINISTRATIVA. TAXA SELIC. Correta a exigência relativa à multa de ofício exigida da empresa incorporadora, visto esta suceder em todos os direitos e obrigações a empresa sucedida.

Correta, por igual, a exigência relativa aos juros de mora aplicados em percentuais correspondentes à variação da Taxa Selic, visto prevista em Lei, não havendo, na hipótese, suspensão de sua exigibilidade conforme, também, previsão legal.

Por absolutamente vinculada a atividade de lançamento, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil há que se limitar a aplicar o determinado em Lei, sob pena de, em não o fazendo, vir a ser responsabilizado funcionalmente, na forma do parágrafo único do art. 142 do CTN.

Quanto aos juros de mora, enquanto pendente de decisão administrativa, face a impugnação apresentada e, até por integrarem o crédito tributário constituído, terão sua exigibilidade suspensa, na forma do inciso III do art. 151 do CTN

Lançamento Procedente

Os fundamentos dessa decisão foram os seguintes:

- a) rejeitou-se a preliminar de decadência, por se entender aplicável ao caso a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, por não ter havido pagamento antecipado;
- b) o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, e sua ausência não tem o condão de macular a ação fiscal;
- c) a impugnação apresentada não foi conhecida na parte que toca a compensação de prejuízos fiscais, diante do fato de o contribuinte haver levado a discussão de tal tema ao Poder Judiciário, onde ainda se encontra pendente de uma final decisão, caracterizando, com tal fato, renúncia às instâncias administrativas;
- d) considerou-se correta a exigência formulada, no que toca ao lucro inflacionário, visto que, ainda que restando saldo a ser tributado, o contribuinte deixou de oferecer a parcela mínima obrigatória à tributação;
- e) a incorporadora é responsável pela multa de ofício devida pelas infrações cometidas pela incorporada;
- f) aplicam-se juros de mora sobre o tributo devido, mesmo se o lançamento está pendente de decisão administrativa;

g) a exigência dos juros de mora em percentual equivalente à variação da taxa Selic decorre de lei.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado da decisão de primeira instância em 1º/10/2007 (fl. 309), o contribuinte apresentou, em 10/10/2007 o recurso voluntário de fls. 311 a 355.

O relatório do acórdão do Conselho de Contribuintes que primeiro analisou o caso assim descreveu os argumentos do recurso (fls. 462 a 464):

Preliminarmente, requer a nulidade do auto de infração por considerar que sendo o IRPJ tributo sujeito ao lançamento por homologação, aplica-se o disposto no art. 150, §4º do CTN, tendo, portanto, decaído o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao ano-calendário de 1997, uma vez que o auto de infração somente foi lavrado em 9 de abril de 2003, ou seja, após lapso temporal superior a cinco anos.

Esclarece que o art. 150, §4º do CTN, não faz qualquer ressalva quanto ao pagamento do tributo, mas apenas afirma que o prazo decadencial inicia-se na data do fato gerador, no presente caso, 31/12/1997. Destaca, ainda, que a autoridade administrativa homologa o lançamento, seja ele acompanhado ou não do pagamento. Sendo assim, não há que se falar na aplicação do art. 173 do CTN em detrimento do art. 150 do mesmo diploma legal.

Ademais, observa que no final do exercício apurou saldo negativo, razão pela qual não foi apurado tributo a pagar.

Salienta, que ainda que se aplique o disposto no art. 173 do CTN, o lançamento estará comprometido pela decadência, pois o fato gerador ocorrido em 31.12.1997 somente poderia ter sido lançado até 31.12.2002 e não até 31.12.2003, como sustenta o acórdão recorrido.

Afirma, ainda em sede preliminar, que a autuação também não merece prosperar face à ausência de mandado de procedimento fiscal válido. Nesse sentido, esclarece que o procedimento fiscal foi iniciado e concluído sem a prévia emissão do Mandado de Procedimento Fiscal em evidente desrespeito ao disposto no Decreto nº 3.724/01 e na Portaria/SRF nº 3.007/01.

Também no mérito, afirma que o lançamento não merece prosperar, uma vez que foi adotado critério imprestável para apuração do lucro real, visto que não foram observados os critérios estabelecidos pelo Parecer Normativo Cosit nº 02/96, para interpretação da legislação.

Isto porque, entende que os critérios adotados pela ação fiscal pressupõem que o valor de prejuízo fiscal compensado a maior é indevido e não uma simples diferença temporária. Em ocorrendo, trata-se, ainda segundo referido Ato, de mera postergação e não ausência de recolhimento do tributo, visto que a compensação de prejuízos a maior, apenas difere o pagamento do imposto para um futuro momento, efeito que não existiria se os prejuízos fiscais não existissem. Destaca, ainda, que a autoridade fiscal não nega a existência de prejuízos fiscais.

Ressalta que a questão situa-se no aspecto temporal do pagamento, e não em seu não recolhimento, sendo que o autuante deveria recompor o lucro real referente aos períodos seguintes, aferindo a eventual existência de imposto pago que seria menor se aproveitados os prejuízos glosados em períodos anteriores. É o que fala jurisprudência administrativa trazida, de maneira que o lançamento é nulo, visto que deveria ser procedido à recomposição do lucro real de períodos seguintes.

Entende que os julgadores de primeira instância deixaram de apreciar os argumentos nesse sentido, limitando-se a ancorar-se na suposta concomitância entre a matéria ora analisada e a discutida no processo judicial. Entretanto, alega que não existe concomitância, devendo os argumentos apresentados serem analisados.

Salienta que visando dar suporte à parcela da exigência, a autoridade fiscal apresenta cálculo sobre a evolução do lucro inflacionário apurado em períodos anteriores, apurando tributo em decorrência da falta de realização mínima obrigatória em 31/12/1997. E mencionada que a exigência encontra-se fundamentada na diferença IPC/BTNF, que no entender da autoridade fiscalizadora, deveria ser aplicada sobre o lucro inflacionário acumulado em 31 de dezembro de 1990.

Esclarece que tal entendimento é equivocado, visto que a Lei nº 8200/91, por seus artigos de 3º a 5º, em nenhum momento determina que os efeitos decorrentes da diferença entre IPC e BTNF sejam considerados em relação ao lucro inflacionário acumulado em 31/12/1990, como supôs o autuante; a determinação trazida é no sentido de que tais efeitos somente deveriam ser considerados em relação à escrituração contábil (demonstrações financeiras) das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, e não em relação aos valores diferidos e registrados na escrituração fiscal, levados à parte B do Lalur, como pressupôs a autoridade fiscal.

Aduz que em relação à figura do lucro inflacionário, a única referência feita na lei é no sentido de equiparar a ele o saldo credor eventualmente apurado na correção das demonstrações financeiras. E a ausência de determinação legal nesse sentido não pode ser interpretada como uma lacuna ou insuficiência significativa de seus preceitos; mantendo-se silente, a lei quis, ostensivamente, não abranger ou não estender os efeitos citados para os valores controlados na Parte B do LALUR, delimitando o campo de incidência às "demonstrações financeiras", não fazendo expressa referência aos valores registrados e controlados na Parte B do Lalur, até porque estes não integram o conceito daquelas.

Dessa forma, a Lei nº 8.200/91 não determinou a correção dos valores registrados na parte B do LALUR. Essa exigência foi criada por um diploma normativo subalterno à lei, no caso o art. 40 do Decreto nº 332/91. Observa-se, assim, um descompasso entre a lei e o decreto que a regulamentou, visto que este não pode extrapolar o conteúdo daquela.

Alega que o saldo do lucro inflacionário a realizar representa uma obrigação potencial que não pode sofrer alteração que a torne mais onerosa com base em norma posterior ao estabelecimento da relação jurídica da qual é objeto. Dessa forma, os valores que têm sua tributação diferida, após o advento do Decreto-lei nº 1598/77, ensejam a constituição de provisão respectiva, para fins do IRPJ e ainda que potencial, na forma do PN CST nº 108/78. É o caso do lucro inflacionário, cujo valor não pode sofrer alteração que torne mais onerosa tal obrigação senão com infração à garantia constitucional do princípio da irretroatividade.

Esclarece, também, que a tributação do lucro inflacionário se faz mediante sua realização, segundo critérios existentes quando de sua formação (diferimento), sendo

que a pretensão fiscal existe desde então, não podendo vir a ser alterada posteriormente, tornando-a mais onerosa, ainda que o adimplemento ocorra após aquele momento. E, ainda que a própria Lei nº 8.200/91 previsse tal agravamento, teria sua validade contaminada, conforme jurisprudência que transcreve.

Sendo assim, destaca que se tal jurisprudência considera que os efeitos da diferença de correção monetária deveriam ser imediatamente considerados pelo sujeito passivo, sob pena de ofensa ao princípio da irretroatividade, o que se dizer se a mesma implicar em aumento da carga tributária. E, enquanto o ordenamento jurídico admite normas com efeito retroativo, desde que em benefício do contribuinte, proíbe, ao mesmo tempo, a edição de normas que venham a abarcar situações não reguladas, ou reguladas de outra forma, à época em que ocorridas. É a situação presente, onde o decreto ofende a Lei nº 8200/91, ao criar obrigação nela não contemplada e, por decorrência, também aos arts. 97 e 99 do CTN, além dos princípios da legalidade e da irretroatividade.

Afirma que o auto de infração é nulo de pleno direito, visto que a contribuinte agiu em estrita conformidade com a lei. Caso assim não seja considerado, haverá exigência do tributo com base em diploma subalterno à lei, que veio a agravar a tributação em manifesta afronta à garantia constitucional da vedação a leis retroativas que criam ou exacerbam gravames.

Destaca que não pode ser responsabilizada por penalidades relativas a atos praticados por empresa por ela incorporada, mas tão somente, pelos tributos devidos pela sucedida, conforme preceitua o artigo 132 do CTN.

Ressalta que conforme mencionado dispositivo, a sucessão alcança apenas os tributos, e não as penalidades; por mais essa ilegalidade, a pretensão fiscal não pode prosperar, sendo, portanto, nula de pleno direito. Isto em razão de que a incorporação se deu antes da autuação fiscal, além de que era de desconhecimento da contribuinte haver a incorporada infringido disposição tributária. De fato, a simples existência de decisões divergentes sobre a matéria objeto da autuação fiscal já indica se o procedimento da sucedida sempre foi conforme o Direito.

Afirma que enquanto pendente de apreciação, a impugnação apresentada ao presente lançamento, tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito constituído, na forma do inciso III do art. 151 do CTN, razão pela qual é incabível a exigência de juros moratórios enquanto não decidida a lide.

Por fim, insurge-se face à aplicação da taxa SELIC para a atualização dos créditos supostamente devidos. Corroborando seu entendimento menciona decisão proferida pelo STJ no Resp nº 291.257/SC.

Pelas razões anteriormente expostas, requer a contribuinte o provimento do recurso voluntário interposto, anulando-se o auto de infração lavrado.

DECISÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E EMBARGOS

A 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 101-96.964, prolatado na sessão de 15 de outubro de 2008 (fls. 454 a 466), acolheu a preliminar de decadência e cancelou o auto de infração, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Verificado a ausência do mesmo, não há que prosperar o lançamento.

PRAZO DECADENCIAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caso em que o prazo começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Recurso Voluntário Provido.

Entendeu a Turma Julgadora que deveria se aplicar ao caso a regra do art. 150, §4º, do CTN, estando o lançamento decaído.

Em face dessa decisão, a Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração (fls. 470 a 472), afirmando haver obscuridade e omissão no julgado, que se manifestou sobre o MPF apenas na ementa, mas não no acórdão e no voto.

Contudo, o despacho de fls. 474 a 475 rejeitou de plano os embargos, entendendo inexistirem os vícios apontados, pois, uma vez acatada a preliminar da decadência, as demais matérias litigiosas perderam o objeto.

DECISÃO DA CSRF

Em seguida, a Fazenda Nacional manejou recurso especial (fls. 478 a 485) para discutir a decadência, admitido pelo despacho de fls. 487 a 488, com contrarrazões do contribuinte nas fls. 494 a 510.

Por meio do Acórdão nº 9101-001.773, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, prolatado na sessão de 17 de outubro de 2013 (fls. 533 a 542), deu-se provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional, afastando-se a preliminar de decadência, e determinando-se o retorno à câmara de origem para exame das demais matérias. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DOS ARTIGOS 543B E 543C DA LEI n.º 5.869/1973 – CPC

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante art. 62-A do seu Regimento Interno, introduzido pela Portaria MF n.º 586, de 21/12/2010.

Para a contagem do prazo decadencial, o STJ pacificou entendimento segundo o qual, em havendo pagamento parcial do tributo, deve-se aplicar o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional CTN; de outro modo, em não se verificando pagamento, deve ser aplicado o seu artigo 173, inciso I, com o entendimento externado pela Segunda Turma do STJ no julgamento dos EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL N.º 674.497 - PR (2004/0109978-2).

Entenderam o julgadores que, diante da inexistência de pagamento, aplica-se ao caso a regra do art. 173, inciso I, do CTN. Assim, como o fato gerador do IRPJ ocorreu no dia 31/12/1997, iniciou-se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte ao qual o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, no primeiro dia do ano de 1999, expirando-se esse prazo em 31/12/2003. Tendo o lançamento de ofício sido cientificado ao contribuinte em abril de 2003, tem-se por não consumada a decadência.

Dando-se cumprimento à decisão da CSRF, este processo foi a mim distribuído numerado digitalmente até a fl. 543 (na verdade a de nº 544, haja vista a repetição da numeração nas duas últimas páginas).

Esclareça-se que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator

O lançamento sob análise decorreu de revisão sumária da Declaração do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, exercício 1998, da empresa REPRESENTAÇÕES RECKITT & COLMAN BRASIL LTDA (fls. 25 a 58), incorporada pelo contribuinte destes autos antes da lavratura do auto de infração.

Foram lançadas duas infrações: (a) compensações de prejuízos fiscais a maior do que o permitido, uma vez que não se observou o limite de 30% previsto no art. 42 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995; e (b) falta de adição ao lucro líquido do período da parcela de realização mínima de 10% do lucro inflacionário diferido dos períodos anteriores, como previsto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

Tendo a questão da decadência sido definitivamente afastada pelo Acórdão nº 9101-001.773, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, permanecem em discussão as seguintes matérias:

a) nulidade do lançamento por ausência de mandado de procedimento fiscal regular;

b) quanto ao prejuízo fiscal compensado a maior, necessidade de aplicação dos efeitos da postergação, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 02, de 28 de agosto de 1996;

c) desnecessidade de que os efeitos decorrentes da diferença entre IPC e BTNF sejam considerados em relação ao lucro inflacionário acumulado em 31/12/1989 na parte B do LALUR;

d) responsabilidade da incorporadora por penalidades relativas a atos praticados pela incorporada;

e) não incidência de juros de mora enquanto não for proferida decisão administrativa;

f) impossibilidade do uso da Taxa Selic para a atualização dos créditos supostamente devidos.

Passemos à análise de cada tópico.

1 - NULIDADE DO LANÇAMENTO POR FALTA DE MPF

O recorrente defende a nulidade do lançamento devido à falta de emissão de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Na época do início da ação fiscal que originou o lançamento sob análise, vigia a Portaria SRF nº 3007, de 26 de novembro de 2001, que regulava a emissão do MPF.

E seu art. 11, inciso V, determinava que o MPF não seria exigido na hipótese de procedimento de fiscalização relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).

Ora, o Termo de Verificação Fiscal é explícito ao esclarecer que o lançamento decorreu de procedimento fiscal de revisão sumária da Declaração do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, exercício 1998, ano-base 1997, da empresa incorporada pelo contribuinte, em cumprimento dos arts. 1º, 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 94, de 24 de dezembro de 1997 (fl. 212), enquadrando-se o caso, desse modo, em uma das exceções à obrigatoriedade do MPF.

Ademais, devo registrar que é o entendimento majoritário desta Turma, apesar de não unânime, de que o MPF constitui mero instrumento de controle administrativo, de sorte que eventuais incorreções nesse documento, ou até mesmo a sua inexistência, não caracterizam vícios insanáveis. Como exemplo, cito o Acórdão nº 1102-000.911, julgado na sessão de 7 de agosto de 2013, de relatoria do Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé.

No mesmo sentido, transcrevo ementa de decisão unânime da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9101-001.457, proferida na sessão de 15 de agosto de 2012, tendo por relator o Conselheiro Valmir Sandri:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – VALIDADE O Mandado de Procedimento Fiscal é apenas um instrumento gerencial de controle administrativo da atividade fiscal, que tem também como função oferecer segurança ao sujeito passivo, ao lhe fornecer informações sobre o procedimento fiscal contra ele instaurado e possibilitar-lhe confirmar, via Internet, a extensão da ação fiscal e se está sendo executada por servidores da Administração Tributária e por determinação desta.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade.

2 – EFEITOS DA POSTERGAÇÃO

O recorrente defende que a Fiscalização não poderia ter simplesmente glosado o excesso de compensação de prejuízos no ano de 1997, mas que deveria ter considerado o fato como mera postergação de tributos, com o pagamento do imposto em momento posterior, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 02, de 1996.

A decisão de primeira instância não conheceu a impugnação nessa parte, sob o argumento de que o contribuinte teria levado a discussão ao Judiciário, caracterizando renúncia às instâncias administrativas.

Nesse aspecto, penso que se equivocou o julgador *a quo*.

O mandado de segurança impetrado buscava proceder à compensação integral dos prejuízos fiscais acumulados até 31 de dezembro de 1994, sem a limitação de 30% do lucro líquido ajustado, com os resultados positivos apurados a partir de 1º de janeiro de 1995 (fls. 89 a 108).

Já o recurso administrativo não pleiteia o direito de compensação integral dos prejuízos, mas apenas defende que o critério de apuração do lucro real pelo lançamento foi incorreto.

Ora, a Súmula CARF nº 1 determina que cabe a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. Nesse sentido, os argumentos que afirmam a necessidade de se reconhecer os efeitos da postergação do tributo merecem ser conhecidos e enfrentados.

Essa matéria já está definitivamente pacificada na seara administrativa desde a publicação da Súmula CARF nº 36, que possui o seguinte enunciado:

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

Assim, de fato, quando o contribuinte compensa prejuízos fiscais acima do limite de 30% do lucro real em um ano, e posteriormente apura imposto a pagar em período posterior por não ter mais saldo de prejuízos a compensar, deve-se reconhecer a postergação do pagamento do IRPJ, e excluir da exigência a parcela paga posteriormente.

Contudo, é ônus do contribuinte a prova de que houve o pagamento indevido posteriormente.

No caso, o recorrente simplesmente alega a necessidade de se reconhecer os efeitos da postergação, mas não prova que, de fato, existiu essa postergação.

Na verdade, como a empresa que compensou os prejuízos foi incorporada pelo contribuinte destes autos no ano seguinte ao lançamento (1998 – fls. 6 e 7), somente nesse momento poderia ter sido pago imposto pela falta de prejuízos a compensar. Contudo, não existem nos autos informações sobre esse período.

De qualquer modo, como já dito, nos termos do verbete sumular, seria ônus da defesa essa comprovação. Não tendo sido feita, não há qualquer correção a ser feita no lançamento.

3 – CORREÇÃO DO LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO PELA DIFERENÇA IPC/BTNF

O lançamento exigiu o percentual mínimo de 10% de realização do lucro inflacionário diferido dos períodos anteriores, que não havia sido adicionado ao lucro real na DIRPJ/98. Parte desse valor correspondia à correção monetária do saldo de lucro inflacionário a realizar em 31/12/1989, relativa à diferença entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, abaixo transcrito:

Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entra a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

(...)

II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor.

Contudo, o recorrente afirma que se deu interpretação errônea a esse dispositivo, que, em nenhum momento, determinou que os efeitos decorrentes da diferença entre IPC e BTNF fossem considerados em relação ao lucro inflacionário acumulado em 31/12/1989, controlado na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur, mas sim que tais efeitos somente fossem considerados em relação à escrituração contábil (demonstrações financeiras) das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

Isso porque, ao se referir a demonstrações financeiras, a lei inclui apenas a escrituração contábil, mas não a fiscal .

Assim, a lei não teria estendido os efeitos citados para os valores controlados na Parte B do Lalur, o que só ocorreu no art. 40 do Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991.

Conclui que, por trazer determinação não prevista em lei, tal decreto seria ilegal.

Acrescenta que o saldo do lucro inflacionário a realizar representa uma obrigação potencial que não pode sofrer alteração que a torne mais onerosa com base em norma posterior ao estabelecimento da relação jurídica da qual é objeto.

Na verdade, a obrigação de correção dos valores controlados na Parte B do Lalur se encontra, além de no art. 40 do Decreto nº 332, de 1991, no art. 32 do mesmo ato legal, ao qual o primeiro dispositivo se refere. Transcrevo:

Art. 32. As pessoas jurídicas que, no exercício financeiro de 1991, período-base de 1990, tenham determinado o imposto de renda com base no lucro real deverão proceder a correção monetária das demonstrações financeiras desse período com base no índice de Preços ao Consumidor (IPC).

(...)

§ 4º A correção monetária deverá ser registrada contabilmente no curso do período-base de 1991, mas referida a 31 de dezembro de 1990.

Art. 40. Os valores que constituirão adição, exclusão ou compensação a partir do período-base de 1991, registrados na parte B do livro de Apuração do Lucro Real, desde o balanço de 31 de dezembro de 1989, serão corrigidos na forma deste capítulo, e a diferença de correção será registrada em folha própria do livro, para adição, exclusão ou compensação na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993.

(...)

§ 3º O valor da adição relativa à diferença de correção do lucro inflacionário a tributar será computada na determinação do lucro real de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, a partir do período-base de 1993.

(...)

A decisão recorrida entendeu que a adição ao lucro líquido do saldo credor da diferença IPC/BTNF era obrigatória, e que a Lei nº 8.200, de 1991, atribuiu a ele o mesmo tratamento a que se submeteria o lucro inflacionário diferido de períodos anteriores, que já era objeto de correção monetária, conforme determinação trazida pelo art. 21, § 3º, da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989.

Com razão o julgador *a quo*.

Transcrevo o art. 21, § 3º, da Lei nº 7.799, de 1989, acima citado:

Art. 21. Considera-se lucro inflacionário, em cada período-base, o saldo credor da conta de correção monetária ajustado pela

diminuição das variações monetárias e das receitas e despesas financeiras computadas no lucro líquido do período-base.

(...)

§ 3º O lucro inflacionário a tributar será registrado em conta especial do Livro de Apuração do Lucro Real, e o saldo transferido do período-base anterior será corrigido monetariamente, com base na variação do valor do BTN Fiscal entre o dia do balanço de encerramento do período-base anterior e o dia do balanço do exercício da correção.

Acrescente-se que o art. 10 da Lei nº 7.799, de 1989, determinava que a correção monetária das demonstrações financeiras seria procedida com base na variação diária do valor do BTN Fiscal, ou de outro índice que viesse a ser legalmente adotado.

E que a Lei nº 8.200, de 1991, alterou o índice de correção para a variação mensal do Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC). Ao mesmo tempo, estabeleceu o tratamento fiscal a ser dado à parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que correspondesse à diferença entre o IPC e o BTN Fiscal, determinando ser obrigatória a adição ao lucro líquido do saldo quando credor, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado.

Assim, se tanto as demonstrações financeiras quanto o lucro inflacionário a tributar eram corrigidos pela BTNF, obviamente para ambos vale o regramento que determina o reconhecimento da diferença de correção entre o IPC e a BTNF.

Desse modo, quando os arts. 32 e 40 do Decreto nº 332, de 1991, determinaram a correção monetária dos valores do lucro inflacionário a realizar, controlados na Parte B do Lalur, não inovaram no ordenamento, mas apenas indicaram valores já sujeitos à correção monetária pelas leis já citadas.

Além disso, a necessidade de correção monetária do lucro inflacionário a realizar decorre da própria lógica no sistema de correção monetária, como bem observado pelo Conselheiro Luiz Martins Valero, relator do Acórdão nº 107-07.890, da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, prolatado na sessão de 2 de dezembro de 2004, que restou assim ementado.

*IRPJ/CSLL - DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA
IPC/BTNF/90 - APLICAÇÃO - O mecanismo da correção monetária do balanço tem por finalidade a eliminação dos efeitos inflacionários nos resultados do período de incidência, sem macular o necessário equilíbrio das contas patrimoniais. Se a Lei nº 8.200/91 acatou o IPC como índice de correção monetária do balanço de 1990, este índice deve ser aplicado tanto ao ativo sujeito a correção monetária quanto ao patrimônio líquido. Eventual saldo credor ou devedor decorre da exposição dos fatores empresariais à inflação, revelando ganho ou perda inflacionária.*

DIFERIDOS NO LALUR - A correção aplicada ao LALUR tem por fim anular o efeito da mesma correção a débito do resultado comercial, que foi calculada sobre um PL maior, por conta do lucro inflacionário diferido apenas no LALUR.

Transcrevo os argumentos do voto:

A sistemática de correção monetária do balanço tem "duas pernas". É dizer, a sistemática foi engendrada para a eliminação dos efeitos inflacionários, sem macular o necessário equilíbrio das contas patrimoniais. Se a Lei nº 8.200/91 acatou o IPC como índice de correção monetária do balanço de 1990, este índice deve ser aplicado tanto ao ativo sujeito a correção monetária quanto ao patrimônio líquido.

Eventual saldo credor ou devedor decorre da exposição dos fatores empresariais à inflação, revelando ganho ou perda inflacionária.

Não é a renda da correção monetária que se tributa, mas sim o ganho inflacionário. Da mesma forma, tivesse o contribuinte saldo devedor na conta de correção monetária do balanço, este reduziria a resultado tributável.

Nesse ponto o Decreto nº 332/91 foi fiel à Lei que regulamentou.

Como dito a correção monetária tem por função a mera recomposição de valores históricos. E por que a correção monetária não pode ser desconsiderada no LALUR?

Exatamente porque a correção aplicada ao LALUR tem por fim anular o efeito da mesma correção a débito do resultado comercial, que foi calculada sobre um PL maior, por conta do lucro inflacionário diferido apenas no LALUR.

Essa matéria foi também analisada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9101-00.648, julgado pela na sessão de 30 de agosto de 2010, tendo por relatora a Conselheira Karem Jureidini Dias, restando assim ementado:

IRPJ, LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO. DIFERENÇA IPC/BTNF.

A Lei nº 8.200, de 1991, instituiu, como índice de correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei nº 7.799, de 1989, a partir de fevereiro de 1991, o INPC. Ao mesmo tempo, estabeleceu o tratamento fiscal a ser dado à parcela da correção monetária das demonstrações financeiras relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal. Assim, a falta ou insuficiência de realização do lucro inflacionário, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

Apesar de a análise da legislação ter sido um pouco diferente da suscitada pela defesa neste processo, a CSRF entendeu que a regulamentação da Lei nº 8.200, de 1991, pelo Decreto nº 332, de 1991, foi adequada.

Transcrevo os argumentos do voto:

Verifico que a lide no presente caso se dá em torno da legalidade da determinação do artigo 32 do Decreto nº 332/91, em face do que dispunha a Lei nº 200/91. Veja-se a citada legislação:

(...)

Argumenta o Recorrente, com base em acórdão paradigma, que a Lei nº 8200/91, ao usar os vocábulos "poderão" e "poderá" em seus artigos 2º e 3º, não determina a apuração compulsória do resultado decorrente da diferença entre o BTN e o IPC. Tal determinação só veio com o Decreto 332/91, o qual teria extrapolado a lei.

Primeiramente, cumpre assinalar que ao presente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é outorgado afastar lei sobre argumento de sua inconstitucionalidade. A discussão fica restrita, portanto, em saber se a Lei nº 8200/91, ao reconhecer a diferença de correção monetária das demonstrações financeiras em 1991, tomou ou não sua apuração obrigatória.

Pela leitura do artigo 3º, inciso II da Lei nº 8.200/91, entendo que se trata de determinação obrigatória, ao estabelecer que a diferença IPC/BTNF "será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor".

Este também tem sido o entendimento pacificado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme se verifica de diversos julgados, tal como o acórdão nº 101-97.048 (Recurso nº 155.329, sessão de 16/12/2008, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni) e o acórdão nº 197-00042 (Recurso nº 157.846, sessão de 20/10/2008, Rel. Cons. Leonardo Lobo de Almeida), dos quais transcrevo os seguintes trechos dos respectivos votos condutores:

"A Lei nº 8.200, de 1991, instituiu, como índice de correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei nº 7.799, de 1989, a partir de fevereiro de 1991, o INPC. Ao mesmo tempo, estabeleceu o tratamento fiscal a ser dado à parcela da correção monetária das demonstrações financeiras relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal.

A "correção monetária complementar IPC/BTNF-90", prevista no art. 3º da Lei nº 8,200/91, é obrigatória, e deveria ser feita em 1991, mas referida ao balanço de 1990.

Determinou o art 3º da Lei que os efeitos fiscais do resultado (credor ou devedor) dessa correção monetária complementar fossem extra-contábeis. De acordo com o inciso II do art. 3º da Lei nº 8.200, de 1991, se o saldo dessa correção complementar resultasse credor, seria computado na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério

“Em relação à obrigatoriedade de se computar na apuração do Lucro Real, a partir do ano-calendário 1993, o saldo de correção monetária das demonstrações financeiras que, no ano-base 1990, corresponder à diferença entre o IPC e o BTNF, tal previsão está contida no art. 3º da Lei nº 8,200/91.

A matéria não é nova, havendo diversos precedentes desta Corte Administrativa.

IRPJ — DIFERENÇA — IPC/BTNF — TRATAMENTO - O Saldo Credor da Correção Monetária da diferença IPC/BTNF/90, conforme o art. 3º da Lei No. 8.200/91, deverá ter o mesmo tratamento fiscal e contábil do Lucro Inflacionário, (1º CC – 3ª Câmara - Recurso nº 149446 — Relator Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe - julgado em 27/05/2008)

DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF - A norma que determina que o saldo credor da diferença IPC/BTNF será computado na apuração do lucro real a partir do ano-calendário de 1993 é impositiva, e não facultativa. Inadmissível o cômputo no lucro real de períodos anteriores a 1993, para absorver prejuízo fiscal prestes a decair (1º CC – 1ª Câmara - Recurso nº 159671 — Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni – julgado em 07/12/2007)

IRPJ LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO - CORREÇÃO MONETÁRIA - DIFERENÇA DE ÍNDICES (IPC X BTNF) - REALIZAÇÃO A MENOR. O saldo credor da diferença de correção monetária IPC/BTNF, corrigido pelos índices próprios, deve ser somado ao montante de lucro inflacionário acumulado em 31 de dezembro de 1992, recebendo, a partir de 1º/01/93, o mesmo tratamento dado ao saldo do lucro inflacionário acumulado a realizar (1º CC – 7ª Câmara - Recurso nº 128823 — Relator Conselheiro Octávio Campos Fischer — julgado em 10/08/2005).”

Neste passo, tendo em vista que a Lei nº 8.200/91 impôs comportamento obrigatório ao contribuinte em relação à apuração da diferença da correção monetária IPC/BTNF, não há que se falar em ilegalidade do lançamento, tampouco da regulamentação trazida pelo Decreto nº 332/91.

4 - RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA POR PENALIDADES RELATIVAS A ATOS PRATICADOS PELA INCORPORADA

O recorrente defende que não pode ser responsabilizado por penalidades relativas a atos praticados por empresa por ela incorporada, mas tão-somente pelos tributos devidos pela sucedida, conforme preceitua o artigo 132 do Código Tributário Nacional – CTN.

Essa matéria também se encontra pacificada na seara administrativa com a publicação da Súmula CARF nº 47, que possui o seguinte enunciado:

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Assim, quando a sucessora pertencia ao mesmo grupo econômico da sucedida, é razoável supor que a primeira tinha conhecimento das infrações cometidas pela última, devendo se responsabilizar pelas penalidades.

No processo, não existem informações sobre a quais grupos econômicos pertenciam as empresas incorporada e incorporadora, nem constam cópias dos atos ou da DIPJ de incorporação.

Mas é fato notório que, no final da década de 1990, ocorreu a fusão internacional da Reckitt & Colman e da Benckiser, como esclarecido no seguinte endereço da Internet (consultado em 5 de novembro de 2014):

<http://www.rb.com/rb-worldwide/rb-history>

Do mesmo modo, REPRESENTAÇÕES RECKITT & COLMAN BRASIL LTDA foi extinta em 31/12/1998 (fl. 6), e incorporada pela RECKITT BENCKISER (BRASIL) LTDA na mesma data (fl. 7), sendo que ambas as empresas possuem o mesmo endereço cadastral (fls. 5 e 6).

Assim, sem maiores necessidades de produção de provas, é possível concluir que a incorporação se deu no contexto de fusão entre dois grandes grupos econômicos, e que a incorporadora tinha pleno conhecimento dos fatos ocorridos na incorporada, sendo responsável pelas penalidades decorrentes das infrações por esta cometidas.

5 – JUROS DE MORA

Quanto aos juros de mora incidentes sobre o crédito tributário lançado, o contribuinte tem dois pleitos.

O primeiro diz respeito à não incidência de juros de mora enquanto não for proferida decisão administrativa.

A incidência de juros de mora sobre o crédito não pago no vencimento decorre do art. 161 do CTN, abaixo transcrito:

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

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

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

Atualmente, a base legal para os juros de mora é o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que possui a seguinte redação:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Dessa forma, vê-se que a lei apenas exclui a incidência de juros de mora no caso de pendência de consulta.

Salvo quando existir depósito no montante integral, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em nada altera a fluência de juros de mora, que serão calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento, quando o principal voltar a ser exigível. É esse o conteúdo da Súmula CARF nº 5:

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

O segundo pleito da defesa nessa matéria diz respeito à impossibilidade do uso da Taxa Selic para a atualização dos créditos supostamente devidos.

Contudo, esse assunto não comporta mais discussão no âmbito do CARF com a publicação da Súmula CARF nº 4 (antigas Súmulas n^{os} 4 do 1º e 3º Conselhos de Contribuinte e 3 do 2º Conselho de Contribuinte), que possui o seguinte conteúdo:

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.

Acrescente-se, ainda, que não é permitido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação de lei por sua incompatibilidade com a Constituição Federal (Súmula CARF nº 2 e art. 62 do Regimento Interno do CARF).

6 – CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
José Evande Carvalho Araujo