



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10280.006950/98-71
Recurso nº. : 133.174
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex: 1995
Recorrente : DISTRIBUIDORA ALBANO LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA DRJ em BELÉM - PA
Sessão de : 05 de novembro de 2003
Acórdão nº. : 101-94.427

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – A instância administrativa não tem competência para se manifestar acerca da constitucionalidade das leis.

IRPJ – DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA – IPC/BTNF– POSTERGAÇÃO – Não prevalece a exigência do crédito tributário, se por ocasião do lançamento de ofício, o contribuinte já tinha adquirido o direito de deduzir a diferença do IPC/BTNF, e a fiscalização deixou de observar a determinação expressa do § 4º., art. 6º. do Decreto-lei n. 1.598/77.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por DISTRIBUIDORA ALBANO LTDA..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: PAULO ROBERTO CORTEZ, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Processo nº. : 10280.006950/98-71
Acórdão nº. : 101-94.427

2

Recurso nº. : 133.174
Recorrente : DISTRIBUIDORA ALBANO LTDA.

RELATÓRIO

DISTRIBUIDORA ALBANO LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este E. Conselho, de decisão da 1ª. Turma da DRJ em BELÉM/PA, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de fls. 46/52, referente a Imposto de Renda Pessoa Jurídica, relativo ao ano-calendário de 1994 – exercício 1995.

Consta da peça básica da autuação, a seguinte irregularidade fiscal:

1) **COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – REGIME DE COMPENSAÇÃO.**

Compensação indevida de prejuízos fiscais, tendo em vista que a fiscalizada baixou e utilizou o saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF 1990, controlado no Lalur, em percentuais e prazos diversos do estabelecido na legislação de regência (Leis 8.200/91, art. 3º. e 8.682/93, art. 11).

Intimada do lançamento, impugnou o feito às fls. 54/66, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) que procedeu a devida correção monetária das demonstrações financeiras relativas ao período-base de 1990, que correspondente à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do IPC e a variação do BTN Fiscal, resultando num saldo devedor de Cr\$ 207.298.195,80, o qual foi utilizado nos anos-calendário de 1993 e 1994.



- b) que a limitação imposta pelo inciso I, art. 3º. da Lei n. 8.200/91 é inconstitucional, transcrevendo neste sentido, jurisprudência do Poder Judiciário e deste Conselho de Contribuintes;
- c) que a limitação imposta pela Lei n. 8.200/91, configura um verdadeiro empréstimo compulsório;
- d) que mantida a limitação, levará a incidência do IRPJ e CSLL sobre valores que não são rendas nem lucro, sendo atingidos o capital ou o patrimônio das empresas, e sendo assim, a tributação não encontrará fundamento nos artigos 153, III e 195, I, da Carta Magna, e artigo 43 do CTN.

Requer ao final, a improcedência do presente auto de infração.

À vista de sua impugnação, a 1ª. Turma da DRJ em Belém-PA, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, por entenderem que não cabe a autoridade administrativa se pronunciar a respeito da constitucionalidade das leis, atribuição de alçada exclusiva do Poder Judiciário.

Desta forma, tendo o lançamento se baseado em atos legislativo com plena eficácia, não pode a autoridade administrativa entrar no mérito da constitucionalidade ou da adequação ao CTN das normas que serviram de fundamento à exação.

Intimada da decisão de primeira instância, tempestivamente recorre a este E. Conselho de Contribuintes (fls. 132/150), aduzindo como razões de seu recurso, em síntese, o seguinte:

- a) a despeito da decisão recorrida não ter se pronunciado a respeito da constitucionalidade da Lei 8.200/91, entende que por imposição do princípio da economia processual, a autoridade administrativa tem o dever de considerar a inconstitucionalidade de uma lei quando ela for reiteradamente assim entendida pelo Judiciário.



Processo nº. : 10280.006950/98-71
Acórdão nº. : 101-94.427

4

b) tendo a Lei n. 8.200/91 sido repetidamente declarada inconstitucional pelos nossos tribunais, conforme vasta jurisprudência anexa à presente, deve a autoridade administrativa reconhecer a invalidade de lei, em respeito ao princípio da economia processual.

Requer ao final, seja declarada a total Improcedência do auto de infração.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the end.

VOTO

Conselheiro Valmir Sandri , Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se verifica dos autos, trata o presente lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, relativo ao ano-calendário de 1994, por ter a Recorrente compensado o saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF, em percentuais e prazos diversos dos estabelecidos pelo art. 3º., da Lei n. 8.200/91, com a redação dada pelo art. 11 da Lei n. 8.682/93.

Em sua defesa, alega tão-somente a inconstitucionalidade da lei que serviu de fundamento à autuação, ou seja, o inciso I, art. 3º. da Lei 8.200/91, com redação dada pelo art. 11 da Lei n. 8.682/93, por entender que, havendo reiteradas decisões do Poder Judiciário declarando sua inconstitucionalidade, não pode a autoridade administrativa, em respeito ao princípio da economia processual, furtar-se em reconhecer a sua invalidade.

De fato, este E. Conselho de Contribuintes por diversas ocasiões, para prestigiar o princípio da economia processual, deixou de aplicar dispositivos de leis declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, antes mesmo de ser expungida por Resolução do Senado da República.

Em outras ocasiões, sem adentrar no mérito de sua constitucionalidade, pois essa competência foi atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário (CF, art. 102), deixou de aplicá-las por levar em conta a hierarquia que as diversas espécies de normas têm dentro do nosso sistema jurídico.

Entretanto, nenhuma das situações acima ocorre nos presentes autos, porquanto, a suposta inconstitucionalidade do art. 3º. da Lei 8200/91, já foi afastada pelo Supremo Tribunal Federal, quando apreciou o Recurso Extraordinário nº

201.465-6-MG, decidindo por sua constitucionalidade, conforme se verifica do Acórdão assim ementado:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. CORREÇÃO MONETÁRIA – LEI 8.200/91 (ART. 3º, I, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 8.682/93). CONSTITUCIONALIDADE. A Lei 8.200/91, (1) em nenhum momento, modificou a disciplina da base de cálculo do imposto de renda referente ao balanço de 1990; (2) nem determinou a aplicação, ao período-base de 1990, da variação do IPC; (3) tão somente reconheceu os efeitos econômicos decorrentes da metodologia de cálculo da correção monetária. O art. 3º, I (Lei 8.200/91), prevendo hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, constituiu-se como favor fiscal ditado por opção política legislativa. Inocorrência, no caso, de empréstimo compulsório.”

Ao fundamentar seu voto, o Ministro Relator assim se posicionou:

“(.....)

O ‘BALANÇO FISCAL’ e o ‘BALANÇO CONTÁBIL’ são diferentes porque o chamado LUCRO REAL, base de cálculo do IR, não é a mesma coisa que LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO.]

Vê-se, desde logo, que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa.

Algumas parcelas que, na contabilidade empresarial, são consideradas despesas, não são assim consideradas no BALANÇO FISCAL.

É o caso já exemplificado dos brindes e das despesas de alimentação dos sócios.

Insisto.

Isso tudo demonstra que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é um conceito decorrente da lei.

não é um conceito ontológico, como se existisse nos fatos, uma entidade concreta denominada de ‘LUCRO REAL’.

Não tem nada de material ou essencialista.

É um conceito legal.

Não há um LUCRO REAL que seja ínsito ao conceito de RENDA, como quer o MINISTRO RELATOR ao afirmar que

‘..., desconsiderar-se, ..., a inflação do período agride, ..., o conceito de renda. ...’ (VOTO, fls. 08).

O conceito de RENDA, para efeitos tributários, é o legal.

Lei em ALIOMAR BALEEIRO:

‘..... o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador, segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação.’

Está no CTN como sendo

'... o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos¹ (L. 5.172/66, art. 43, I).

Para efeitos tributários, não há que se falar em um LUCRO REAL que não seja o decorrente da definição legal.

O equívoco da sentença e do acórdão está exatamente nesse ponto.

Pretendem que a inflação efetiva deva ser, em qualquer hipótese e mesmo sem permissão legal, objeto de dedução para apuração do LUCRO REAL.

O ACÓRDÃO trabalha com um conceito ontológico de LUCRO REAL, algo que está no mundo, independente de regra legal.

A linha de argumento do ACÓRDÃO levaria a afirmação de haver deduções, por essência, obrigatórias, porque naturais.

Um conceito que estaria contido na expressão RENDA, do inciso III do art. 153 da CF., lido, pelo ACÓRDÃO como 'RENDA REAL'.

Se assim fosse, ter-se-ia a obrigação constitucional de indexação dos balanços das empresas, sem que tal fosse obrigatório para os demais contribuintes do imposto – as pessoas físicas – que tem como base de cálculo os proventos.

Tal situação dúplice importaria em afirmar que a Constituição estaria dando tratamento diferenciado para contribuintes.

Por outro lado, esse argumento levaria a afirmar que a Constituição:

(a) estaria a impor a incorporação da correção monetária à política econômica;

(b) estaria impondo a proibição de regras de reajustes automáticos cujo efeito é a perpetuação da inflação.

Sabe-se que não é o caso.

Não há, na questão tributária, qualquer obrigação constitucional de indexação dos balanços das empresas.

É claro que a fixação, pela lei, do LUCRO TRIBUTÁVEL, decorrente de adições e deduções incidentes sobre o LUCRO DO EXERCÍCIO, está sujeita a julzo de proporcionalidade.

O critério da proporcionalidade é a limitação do poder discricionário da lei, utilizável pelo Poder Judiciário.

5.3. O caso.

No caso, a L. 8.200/91 (redação da L. 8.682/93) considerou a diferença, no ano de 1990, entre o BTN fiscal e o IPC (art. 3º, caput).

Autorizou a dedução, na determinação do LUCRO REAL, da parcela em seis anos-calendário, a partir de 1.993, na hipótese da CONTA DE CORREÇÃO apresentar resultado negativo.

O ACÓRDÃO entendeu que a dilação, no tempo, do abatimento da parcela diferencial, constituir-se-ia em empréstimo compulsório.

(.....)

A parcela da correção monetária, correspondente, no ano de 1.990, à diferença entre o IPC e o BTN Fiscal, seria aplicada na CONTA ESPECIAL DE CORREÇÃO MONETÁRIA.

(...)

Não se tratava de retenção de dinheiro, nem de devolução de diferença em parcelas pelo prazo de 6 anos.

Tratava-se, isto sim, de dedução de parcela do LUCRO DO EXERCÍCIO, quando a CONTA DE CORREÇÃO apresentasse saldo devedor com acréscimo.

(.....)

O ACÓRDÃO pretende ver uma operação de dedução de parcela para a formação do lucro tributável como se fosse um empréstimo compulsório.

Na verdade, o equívoco do ACÓRDÃO decorre de duas causas.

A primeira, o desconhecimento da forma pela qual a legislação tributária tratava a correção monetária das demonstrações financeiras das empresas.

Ou seja, o desconhecimento dos procedimentos estabelecidos pela L. 7.779/89:

(a) CONTA ESPECIAL DE CORREÇÃO MONETÁRIA;

(b) dedução, como encargo, se o saldo da conta for devedor; ou

(c) cômputo, no lucro real, se o seu saldo for credor, etc (L. 7.779/89, art. 4] e segs.).

A segunda causa – e principal – do equívoco consiste na tentativa de dar uma definição ontológica – material – ou essencialista de LUCRO REAL, como já examinei acima.

Tanto o ACÓRDÃO como o VOTO do MINISTRO-RELATOR analisam a questão como se a expressão constitucional 'RENDA' exigisse, sempre, a consideração da inflação na fixação do LUCRO TRIBUTÁVEL.

Ambos pretendem que a Constituição tenha determinado a indexação das demonstrações financeiras das empresas para efeito de apuração do LUCRO TRIBUTÁVEL.

Como se viu, o LUCRO TRIBUTÁVEL é um conceito legal.

Decorre de adições e deduções ao LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO da empresa.

Certas adições, inclusive, são gastos efetivos da empresa que a lei entende de desconsiderar para efeitos tributários (brindes, das refeições, etc.).

Na linha do ACÓRDÃO, essas adições teriam que ser disciplinadas por lei complementar, pois, como, ao fim e a cabo, repercutem no valor do imposto devido, importariam em empréstimo compulsório!

Essa observação demonstra, por sua conseqüência, a erronia do ACÓRDÃO.

De 1.977 até 1995, a legislação tributária determinou a correção monetária das demonstrações financeiras e assegurou, quando o saldo da conta respectiva fosse negativo, a sua dedução no lucro do exercício.

Desde 1.995, tal não se dá.

Não há que se falar em direito constitucional à correção monetária das demonstrações financeiras, como quer o ACÓRDÃO.

Não há, nesse caso, indexação constitucional.

O que a lei ordinária, e tão somente ela, assegurou, no período de 1.977 a 1.995, foi simplesmente isso:

a dedução do LUCRO DOS EXERCÍCIOS de 1.993 a 1998 do eventual acréscimo ao saldo negativo da CONTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA decorrente da diferença entre os índices em 1.990 (IPC e BTN Fiscal).

O ACÓRDÃO faz curiosa operação reducionista.

Reduz dedução de lucro de exercícios, autorizada pela lei, à empréstimo compulsório.

Na ADIN 712, CELSO DE MELLO identifica, com perfeição o objeto da L. 8.200/91:

'.... neutralizar aspectos fiscais gravosos concernentes à tributação das pessoas jurídicas, ..., e restabelecer, ..., a veracidade dos balanços das empresas, instituindo, para esse efeito, mecanismos destinados a implementar, em bases reais e adequadas, a correção monetária das demonstrações financeiras. ...'

CELSO reproduz trabalho de BULHÕES PEDREIRA:

' . A leitura desses artigos (refere-se aos arts. 3º e 4º) deixa evidente que:

- A lei não modificou – nem criou para os contribuintes o dever de modificar – as demonstrações financeiras de 1990, nem o imposto lançado em 1991: (a) no artigo 3º regula efeitos fiscais de uma diferença que – para ser conhecida – precisa ser apurada voluntariamente pelo contribuinte antes de 1993; e (b) ...*
- Todos esses efeitos fiscais somente existirão a partir do exercício financeiro de 1994; os do artigo 3º são meramente compensatórios do imposto pago a mais ou a menos no exercício de 1991, ... '*

Dito isso, CELSO afirma

'..., que nada impede o Poder Público de reconhecer, em texto formal de lei, a ocorrência de situações lesivas à esfera jurídica dos contribuintes e adotar, no plano do direito positivo, as providências necessárias à cessação dos efeitos onerosos que, ..., hajam tornado mais gravosa a exação tributária imposta pelo Estado. ...'

Com essa constatação e outra, relativa à proteção dos contribuintes, o TRIBUNAL, com CELSO, afastou a alegação de irretroatividade da L. 8.200/91.

Foi exatamente o que se passou.

A disciplina da base de cálculo do IR referente ao ano de 1.990 permanecer intacta.

Tanto que não se discutiu a inconstitucionalidade da legislação que descolou o BTN Fiscal do IPC (L. 8.024/90 e L. 8.088/90).

O que se teve foi a admissão de hipótese nova de dedução decorrente de fato passado, que, no dizer de BULHÕES PEDREIRA, permitiu

'.... corrigir os efeitos da diferença entre BTN e o IPC no ano de 1990 ...'

O TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL da 4ª REGIÃO percebeu isso, nitidamente.

Leio, no voto preciso do Juiz TEORI ZAVASCKI:

'.... 2. ... a superveniente disposição do art. 3º, I, ..., prevendo hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, deve ser entendida não como obrigação imposta pela ilegitimidade das normas anteriores – ilegitimidade que, ..., foi descartada pela Turma – e sim como favor fiscal ditado por opção política legislativa. Não fosse assim, a inconstitucionalidade seria não dessa norma, mas das que fixaram o método de cálculo das demonstrações financeiras para 1990. Com efeito, o aumento da carga tributária foi fixado pela legislação de 1990, não pela de 1991. Esta, ao contrário, veio reduzir o tributo, pelo que não há nela qualquer incompatibilidade, seja com o art. 153, III, da CR, seja com o art. 43 do CTN. Não se pode, ademais, imaginar como a inconstitucionalidade aqui aventada possa ter eficácia em relação ao acolhimento ou não da pretensão da impetrante. Com efeito, o que ela busca, ..., é a utilização do IPC como indexador das demonstrações financeiras de 1990. Isso não é possível atender sem que, necessariamente, se reconheça a inconstitucionalidade das Leis n.ºs 7.779/89 e 8.024/90, que dispõem em sentido contrário...'

A Lei nº 8.200/91, não modificou a disciplina da base de cálculo do imposto de renda referente ao balanço de 1990.

Como percebeu CELSO e afirmou o TRF da 4ª Região, o art. 3º, I (L. 8.200/91), prevendo hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, se constituiu como favor fiscal ditado por opção política legislativa.

A Lei 8.200/91, em nenhum momento, determinou a aplicação ao período-base de 1990, da variação do IPC.

Tão-somente reconheceu os efeitos econômicos decorrentes da variação de metodologia de cálculo da correção monetária.

Como afirmou CELSO, o legislador instituiu

'.... mecanismos destinados a implementar, em bases reais e adequadas, ...', no dizer de BULHÕES PEDREIRA, citado por CELSO, a correção dos] '... efeitos da diferença entre ...' [os índices] '... no ano de 1.990'.

Não tenho como ver, no caso, empréstimo compulsório.

Logicamente impossível reduzir algo que consiste em uma dedução do lucro líquido destinada à apuração do lucro tributável em empréstimo compulsório."

Sendo assim, tendo a Excelsa Corte concluído pela constitucionalidade do artigo 3º., inciso I, da Lei n. 8.200/91, sob o entendimento de

que "a referida norma, ao prever hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, constitui um favor fiscal, ditado por opção de política legislativa", não há o que se falar em sua inconstitucionalidade, cabendo, a autoridade administrativa tão-somente velar pelo seu bom e fiel cumprimento.

Entretanto, embora a Recorrente não tenha se insurgido em relação à postergação do pagamento de imposto, pelo fato da autoridade lançadora não ter procedido ao ajuste do saldo devedor da correção monetária relativo a diferença IPC/BTN nos anos-calendário posteriores, o fato é que é dever da autoridade fiscal considera-lo, quando da determinação do lucro real a ser lançado, porquanto, quando da lavratura do auto de infração (1998), a Recorrente já havia adquirido o direito de compensar quase que integralmente o saldo devedor da correção monetária IPC/BTN, conforme disposto no art. 3º. da Lei n. 8.200/91 e art. 11 da Lei n. 8.682/93

Desta forma, deveria a fiscalização ter considerado a infração como postergação no recolhimento de imposto de renda, pois, a parcela compensada a maior no presente ano-calendário, poderia ser utilizada nos períodos subseqüentes, deixando, portanto, de observar a determinação expressa do § 4º., art. 6º. do Decreto-lei n. 1.598/77.

Sendo assim, voto no sentido de DAR provimento ao recurso, não pelas razões de inconstitucionalidades argüidas pela Recorrente, mas sim, pela postergação do pagamento do imposto, conforme mansa e pacífica jurisprudência desta E. Câmara.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2003


VALMIR SANDRI, RELATOR