



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10640.001263/96-15
Recurso nº : 15.641
Matéria: : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – Ex.: 1995
Recorrente : ORGANIZAÇÃO JOSÉ DOS SANTOS LTDA
Recorrida : DRJ - JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 17 de março de 1.999
Acórdão nº : 108-05.636

RECUPERAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE – EFEITOS TRIBUTÁRIOS NA COMPENSAÇÃO: O tratamento fiscal a ser atribuído aos valores recuperados deve ser particularizado, caso a caso, em função da natureza de cada tributo, visando neutralizar os anteriores efeitos provocados pela regra original de incidência, cuja relação jurídica é desconstituída via restituição ou compensação. Nem sempre o valor recuperado deve ser submetido à tributação. Quando tributável, a inclusão do valor recuperado na base de cálculo de outras incidências deve operar-se no momento da efetiva realização do direito, via restituição ou compensação.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – BASE DE CÁLCULO – ATUALIZAÇÃO DE INVESTIMENTOS EM SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO: Os investimentos permanentes em sociedade em conta de participação estão sujeitos à correção monetária das demonstrações financeiras no ano de 1.995, cuja contrapartida integra o resultado do período e, por consequência, a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE: A submissão de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito de incidência tributária em litígio, cuja exigibilidade fica adstrita à decisão definitiva do processo judicial. Não conhecimento do mérito das controvérsias sobre diferença IPC/89-Plano Verão, compensação de base negativa apurada antes da Lei 8.383/91 e limitação de 30% imposta pela Lei 8.981/95, por estarem essas matérias *sub judice*.

Recurso conhecido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ORGANIZAÇÃO JOSÉ DOS SANTOS LTDA,

Jom

Gal

Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONHECER em PARTE do recurso, para afastar a glosa sobre a parcela relativa ao item recuperação de tributos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ ANTONIO MINATEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 ABR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LÓSSO FILHO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA

Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

Recurso nº. : 15.641
Recorrente : ORGANIZAÇÃO JOSÉ DOS SANTOS LTDA

RELATÓRIO

Contra a Recorrente foi lavrado o auto de infração de fls. 125/128, para exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, recolhida com insuficiência nos meses de agosto e dezembro de 1.995, em função dos seguintes fatos apontados pela fiscalização no "Relatório Fiscal" acostado às fls. 119/124:

1 – EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO

1.1 – R\$ 245.631,29, em 31.01.95, a título de ajuste devedor referente "a ação do IPC/89-PLANO VERÃO", glosa esta que resultou no ajuste da base negativa apurada no mês de janeiro/95, reduzindo-a para R\$ 12.333,22;

1.2 – R\$ 324.805,93, em 31.07.95, correspondente ao estorno de variações monetárias ativas sobre a conta de "Contribuição ao Plano de Capitalização da GM", anteriormente lançadas como receitas;

1.3 – R\$ 653.356,13, em 31.12.95, referente aos créditos apurados na recuperação de tributos pagos a maior (COFINS, PIS, IRPJ e CSLL), cujo valor da despesa recuperada a autuada excluiu do resultado do período, para apropriação como receita somente na medida da sua utilização, via compensação com outros débitos.

2 – COMPENSAÇÃO EM EXCESSO DE BASES NEGATIVAS

Pela inobservância do limite máximo de 30% (trinta por cento) na redução da base de cálculo da Contribuição Social dos meses de fevereiro, março, abril, maio, agosto e dezembro/95, conforme demonstrativo de fls. 123, onde consta que, apesar dessa



Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

redução indevida, a contribuição dos quatro primeiros meses foi recolhida corretamente pela empresa;

3 – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASES NEGATIVAS DE 1.989 a 1.991

A autuada impetrou Mandado de Segurança (proc. 96.0003066-9 – fls. 02/65), com a finalidade de aproveitamento dos prejuízos apurados nos anos de 1.989 a 1.991, para redução da base tributável no ano de 1.995. A liminar foi concedida em 16.02.96 (fl. 32) e cassados os seus efeitos pelo Tribunal Regional da 1ª Região em 10.04.96 (fls. 33/34), antes da lavratura do auto de infração que ocorreu em 07.08.96. A planilha de fls. 117/118 demonstra a recomposição das bases negativas apuradas, com exclusão dos valores anteriores ao ano de 1.992.


Dos ajustes processados, em razão dos procedimentos descritos nos três tópicos, resultou insuficiência de recolhimentos da contribuição social unicamente nos meses de agosto/95 e dezembro/95, cujos valores foram objeto de lançamento de ofício.

O lançamento foi impugnado pela petição protocolizada em 06.09.96, tendo alegado a autuada no arrazoado de fls. 130/143, em breve resumo:

a) que entende legítima a exclusão da parcela que corresponde à inflação dos meses de janeiro e fevereiro de 1.989, cujo diferencial de 70,28% é assunto que se encontra sub judice, uma vez que *“... este Contribuinte não teve alternativa senão buscar na justiça o amparo da lei comercial (que instruiu os resultados contábeis e fiscais) para, quando do seu trânsito em julgado, ver seu direito garantido”* (fl. 135);

b) em relação ao Plano de Capitalização da General Motors do

Brasil:

Tom 

Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

b-1) que os investimentos são efetuados com base em convenção própria, com prazo indeterminado, e deviam estar classificados no Ativo Permanente, sujeitos à correção monetária de balanço e não à variação monetária ativa;

b-2) que o efeito da correção monetária de balanço é zero, sem nenhum prejuízo ao Fisco, uma vez que o Plano tem como contrapartida conta de reserva dentro do grupo do Patrimônio Líquido, também sujeita à correção monetária;

b-3) que entende absurda a tributação da correção monetária do valor investido nesse fundo, pois *"... é apenas escritural, não havendo sequer previsão para recebê-la efetivamente ... portanto, tributar esta correção monetária por expectativa, seria como tributar a indisponibilidade de um ganho não realizado ainda"* (fl. 139);

b-4) que há manifestação da Trevisan Auditores, a pedido da Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC, detalhando os procedimentos de ordem contábil e fiscal para registro e controle dos investimentos e da subvenção recebida, conforme cópia que juntou às fl. 144/147;

c) em relação aos créditos tributários recuperados:

c-1) alega que houve uma anterior redução do patrimônio quando do pagamento indevido do tributo, entendendo que somente quando do aumento do patrimônio é que deve pagar os impostos pretendidos, não sendo legítima a exigência de *"antecipar tributos, antes mesmo de ver reparado o erro anterior, ou seja, de receber de volta aquilo que pagou a maior"* (fl. 140 – grifo do original);

c-2) que a prevalecer a exigência do auto de infração, estaria o Fisco sendo beneficiado duas vezes, a primeira pelo recebimento a maior, e a segunda pelo novo pagamento antecipado sobre a expectativa da compensação a ser efetuada pela empresa, arcando esta com duplo prejuízo, pelo desembolso a maior e nova antecipação de tributo sobre compensação ainda não realizada;



Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

d) quanto à compensação indevida de bases negativas, considera que a limitação de 30% (trinta por cento) imposta pela Lei 8.981/95 caracteriza empréstimo compulsório. Arremata afirmando *“que, apesar de suspensa (sic) os efeitos da medida liminar, a ação interposta prossegue normalmente e, por esta razão mesmo que a atuada venha ser executada terá como discutir tal pretensão até que o mérito original do seu direito líquido e certo de compensar nos resultados fiscais os efeitos do IPC/89 seja devidamente julgado. Por esta razão, além de absurda e imoral, a cobrança que ora pretende fazer a Fiscalização, terá efeito inócuo, à vista destes fundamentos”* (fl. 143).

Sobreveio a decisão de primeiro grau que reduziu a penalidade aplicada para 75% (setenta e cinco por cento), por força da alteração processada pelo art. 44, I, da Lei 9.430/96, mantendo integralmente a contribuição social lançada pelos fundamentos que estão sintetizados na sua ementa do seguinte teor:

**“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

CONSTITUIÇÃO – O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo, dentre outros, não efetuar ou efetuar com insuficiência o recolhimento da contribuição devida.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

APLICAÇÃO. Penalidades – A lei aplica-se a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Lançamento procedente em parte”.

Cientificada da decisão em 15.05.98 (AR de fl. 196), apresentou a atuada recurso voluntário que foi protocolizado em 16.06.98, repisando no arrazoado de fls. 197/216 os mesmos fundamentos já expendidos na peça impugnatória.

Às fls. 217/219 foram juntadas cópias de documentos que dão conta da existência de liminar concedida em mandado de segurança impetrado pela

Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

Recorrente, para afastar o depósito mínimo de 30% (trinta por cento) exigido pela MP 1.621-30, de dezembro de 1.997.

É o Relatório.

Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

VOTO

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

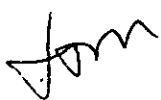
Preliminarmente, por terem sido submetidas ao exame soberano do Poder Judiciário, conforme confessa a própria Recorrente, registro que estão fora do alcance de apreciação nesta esfera administrativa:

- a) a matéria atinente à exclusão da base de cálculo do mês de janeiro/95, da parcela de R\$ 245.631,29, a título de “Diferença IPC/89-Plano verão”;
- b) controvérsia sobre a “**Compensação de base negativa**” apurada nos períodos de 1.989 a 1.991, assim como a limitação de 30% (trinta por cento) imposta pela Lei 8.981/95 (docs. de fls. 32/34).

Isto porque, esse entendimento já está pacificado em reiteradas decisões deste Tribunal Administrativo, de onde destaco o Acórdão nº. 108-04.768, da sessão de 09 de dezembro de 1.997, desta E. Câmara, assim ementado no que pertine à matéria ora em exame:

“AÇÃO JUDICIAL PRÉVIA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - POSSIBILIDADE: *A busca da tutela do Poder Judiciário não obsta a prática da formalização do lançamento, cuja exigibilidade do crédito lançado fica vinculada ao comando da ação judicial correspondente.*

[.....]



Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE: *A submissão de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito de incidência tributária em litígio, cuja exigibilidade fica adstrita à decisão definitiva do processo judicial.*

RECURSO CONHECIDO EM PARTE”.

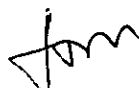
De há muito tenho expressado que a submissão de matéria ao crivo do Poder Judiciário, inibe qualquer pronunciamento da autoridade administrativa sobre aquele mérito, porque ambas as partes, contribuinte e administrador tributário, devem curvar-se à decisão definitiva e soberana daquele órgão, que tem a prerrogativa constitucional do controle jurisdicional dos atos administrativos, de quem não poderá ser excluída qualquer lesão ou ameaça a direito, ao teor do inciso XXV, do art. 5º, da atual Carta.

Com a clareza que lhe é peculiar, ensina SEABRA FAGUNDES no seu clássico “O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário”:

“54. Quando o Poder Judiciário, pela natureza da sua função, é chamado a resolver situações contenciosas entre a Administração Pública e o indivíduo, tem lugar o controle jurisdicional das atividades administrativas.

[.....]

55. O controle jurisdicional se exerce por uma intervenção do Poder Judiciário no processo de realização do direito. Os fenômenos executórios saem da alçada do Poder Executivo, devolvendo-se ao órgão jurisdicional. A Administração não é mais órgão ativo do Estado. A demanda vem situá-la, diante do indivíduo, como parte, em condição de igualdade com ele. O judiciário resolve o conflito pela operação interpretativa e pratica também os atos conseqüentemente necessários a ultimar o processo executório. Há, portanto, duas fases, na operação executiva, realizada pelo Judiciário. Uma tipicamente jurisdicional, em que se constata e decide a contenda entre a administração e o indivíduo, outra formalmente jurisdicional,



Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

mas materialmente administrativa, que é a da execução da sentença pela força.” (Editora Saraiva - 1.984 - pag. 90/92)

A análise sistemática da nossa estrutura organizacional de Estado leva, inexoravelmente, a esse entendimento, assinalando, sempre, que o controle jurisdicional visa a proteção do particular frente aos atos da Administração Pública, que não seriam estancados, pudessem ter eles seguimento através de organismos próprios de cunho administrativo, dotados de competência de dizer o direito. Neste sentido, embora entenda como prescindível, tem função didática a norma insculpida no § 2º, do art. 1º, do Decreto-lei nº 1.737/79, ao esclarecer que *“a propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.”*

Essa mesma regra está reproduzida no parágrafo único, do art. 38, da Lei 6.830/80, e a matéria já foi objeto de estudo pela Procuradora Geral da Fazenda Nacional, em parecer no processo nº 25.046, de 22.09.78 (DOU de 10.10.78), provocado por este Conselho de Contribuintes, de onde se extraem conclusões elucidativas, convergentes para o posicionamento aqui adotado de supressão da via administrativa. Pela extrema clareza, são aqui reproduzidas algumas dessas conclusões:

“32. Todavia, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.

33. Outrossim, pela sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. SUPERIOR, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo; AUTÔNOMA, porque a parte não está obrigada a percorrer, antes, as instâncias administrativas, para ingressar em Juízo. Pode fazê-lo, diretamente.

Jam

Gal

Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

34. *Assim sendo, a opção pela via judicial importa, em princípio, em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de recurso acaso formulado.*

35. [.....]

36. *Inadmissível, porém, por ser ilógica e injurídica, é a existência paralela de duas iniciativas, dois procedimentos, com idêntico objeto e para o mesmo fim.”*

Aprovando o citado parecer, o Dr. CID HERÁCLITO DE QUEIROZ, então sub-procurador-geral da Fazenda Nacional, aditou as seguintes considerações:

“11. Nessas condições, havendo fase litigiosa instaurada - inerente à jurisdição administrativa - pela impugnação da exigência (recurso latu sensu), seguida ou mesmo antecedida de propositura de ação judicial, pelo contribuinte, contra a Fazenda, objetivando, por qualquer modalidade processual - ordenatória, declaratória ou de outro rito - a anulação do crédito tributário, o processo administrativo fiscal deve ter prosseguimento - exceto na hipótese de mandado de segurança, ou medida liminar, específico - até a inscrição de Dívida Ativa, com decisão formal de instância em que se encontre, declaratória da definitividade da decisão recorrida, sem que o recurso (latu sensu) seja conhecido, eis que dele terá desistido o contribuinte, ao optar pela via judicial.”

Nem se alegue que tal postura estaria limitando o preceito da ampla defesa, estampado no inciso LV, do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que ela estaria sempre assegurada, *“com os meios e recursos a ela inerentes”*, na garantia fundamental traduzida no outro mandamento, inserto no inciso XXXV, do mesmo artigo, no sentido de que *“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito.”*

Louvo-me nessas lições para concluir que falece competência a este colegiado, para se pronunciar sobre o mérito da mesma controvérsia submetida ao crivo do Poder Judiciário, quer seja a ação judicial prévia ou posterior ao lançamento. Entendo que a busca da tutela jurisdicional não inibe o procedimento

Jon

Gril

Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

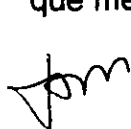
administrativo do lançamento, para acautelar o direito da Fazenda Pública, exceto quando há determinação judicial vedando expressamente tal prática, vedação que jamais deveria ocorrer, por ser o ato do lançamento um dever da administração tributária, sem qualquer caráter punitivo. Lançado o tributo, a exigibilidade de tal crédito fica adstrita à solução da controvérsia a ser ditada pelo Judiciário, com grau de definitividade para as partes.

Registro que, com base nas lições também extraídas do Parecer citado, posicionou-se no mesmo sentido a administração tributária através do Ato Declaratório Normativo - CST nº 3 (DOU de 15.02.96), orientando a autoridade julgadora de primeira instância para o não conhecimento de controvérsia já submetida ao exame do Poder Judiciário, o que, lamentavelmente, não foi observado pela autoridade julgadora de primeira instância.

O mesmo entendimento pode ser encontrado no conhecido HIROMI HIGUCHI, que assim se manifesta sobre a matéria:

“Essa regra decorre da natureza legal e lógica porque a decisão do Poder Judiciário se sobrepõe à decisão administrativa. Não teria nenhum sentido a administração decidir matéria sub-judice porque a sua decisão não tem nenhum valor perante a decisão final do Poder Judiciário.” (in IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS - 20ª edição - 1995 - Editora Atlas - pag. 587)

De outra parte, vejo que a identidade de objeto entre os processos administrativo e judicial limita-se ao questionamento acerca da diferença de correção monetária do IPC/89-Plano verão, assim como sobre a possibilidade, ou não, da compensação da base negativa da Contribuição Social, apurada antes da Lei 8.383/91 e limitação de 30% (trinta por cento) imposta pela Lei 8.981/95. Assim, passo ao exame das demais matérias que compõem o litígio, na mesma ordem em que mencionadas no relatório.



Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

1 - CONTRIBUIÇÕES PARA A SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - PLANO DE CAPITALIZAÇÃO DA GMB

A fiscalização catalogou como indevida a exclusão da parcela de R\$ 324.805,93, quando da apuração da base de cálculo da contribuição social, do mês de julho/95. A alegação da empresa é no sentido de tratar-se de estorno de valor indevidamente lançado como receita, a título de variação monetária ativa, sob o argumento de que o investimento na sociedade em conta de participação, constituída pelas concessionárias e a própria fabricante (General Motors do Brasil), deveria figurar no Ativo Permanente e não no Ativo Circulante.

Penso que não tem razão a Recorrente, uma vez que a exclusão efetuada extracontabilmente (fl. 90) não encontra amparo legal. Com efeito, a legislação que rege a apuração da base tributável da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei 7.689/88, alterada pelo art. 2º da Lei 8.034/90 e modificações supervenientes) é explícita no sentido de determinar que a base de cálculo tem como ponto de partida o **resultado do exercício**, vale dizer, o resultado apurado na contabilidade, que necessariamente estará afetado pelas variações monetárias ativas reconhecidas na atualização de direitos que compõem o Ativo Circulante da empresa, como também pelas parcelas credoras resultantes da correção monetária de balanço, calculada sobre as contas do Ativo Permanente.

Assim, é impertinente o argumento da Recorrente de que procedeu àquela exclusão porque era indevida a apropriação de variação monetária ativa sobre o questionado Investimento, tendo em vista que a conta deveria estar classificada no Ativo Permanente e, aí, sujeita à correção monetária de balanço. Isto porque, atualizando contabilmente aquele direito com base na variação da UFIR, como fez a autuada, era irrelevante o fato de a conta estar classificada no Ativo Circulante ou no Permanente, porque se classificada no Ativo Permanente também estaria sujeita à atualização pela mesma variação da UFIR durante o ano de 1.995,



Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

último ano em que vigorou o sistema de correção monetária das demonstrações financeiras, revogado que foi pelos arts. 4º e 5º da Lei 9.249/95.

Militam, ainda, contra a tese da Recorrente os próprios demonstrativos mensais emitidos pela Sociedade em Conta de Participação (investida), acostados às fls. 103/113, uma vez que deles consta que o investimento recebido por aquela sociedade era controlado em UFIR. A alusão ao pronunciamento da empresa TREVISAN Auditores Independentes também não socorre a autuada, pois, ao lado de orientar sobre o desmembramento da conta de Investimento para segregar os valores das bonificações da GMB e seu tratamento tributário (matéria alheia à controvérsia dos autos), termina por confirmar a necessidade de atualização do investimento já comentada, via correção monetária das demonstrações financeiras. É o que está expresso no final da pág. 3 do parecer, à fl. 146 dos autos, *verbis*:

“Por outro lado, entendemos que a conta de investimentos em sociedade em conta de participação estará sujeita à correção monetária de balanço nos termos da Lei nº 8.200 de 28 de junho de 1.991, pois é uma conta integrante do grupo do ativo permanente. Essa receita de correção monetária de balanço não compõe a base de cálculo do PIS”

De todo o exposto, sou pela manutenção da glosa enfocada neste tópico.

2 - RECUPERAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS A MAIOR – EFEITOS TRIBUTÁRIOS

Demonstrou a fiscalização que a empresa autuada promoveu a recuperação de tributos pagos a maior (COFINS, PIS, IRPJ e CSLL), tendo contabilizado em 31.12.95 uma receita no valor de R\$ 653.744,39, da qual excluiu quase a totalidade (R\$ 653.356,13) quando da apuração da base tributável da Contribuição Social sobre o Lucro do mês de dezembro/95, conforme consta do

Jom

Gab

Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

relatório fiscal de fls. 121/122 e demonstrativo de fl. 95. Para essa exclusão, alegou a autuada que os valores recuperados seriam utilizados para compensação com outros débitos, sendo a receita reconhecida à medida em que realizada cada compensação.

Inferre-se, assim, que a controvérsia se cinge ao **momento adequado para o reconhecimento da receita proveniente da recuperação de tributos pagos a maior**, se no momento da apuração e quantificação do direito – como quer o Fisco –, ou no momento da efetiva utilização do direito via compensação – como pretende o contribuinte.

Contrariamente ao fundamento utilizado pela autoridade julgadora de primeira instância, registro que não está em discussão o direito ao crédito dos mencionados valores, tampouco se os tributos pagos eram devidos ou indevidos. Entendo que essa condição foi validada pelo agente da fiscalização quando dos procedimentos da auditoria, tanto que o autuante se insurgiu unicamente contra os efeitos do diferimento adotado pela autuada e não contra o próprio direito, daí a inevitável conclusão de tê-lo dado como legítimo.

Como já acenado, o ponto nodal discutido nos autos radica em torno do exato momento do reconhecimento, como receita, dos tributos recuperados. Contudo, a resposta a essa indagação não pode ser oferecida sem uma abordagem panorâmica, ainda que breve, sobre os efeitos dessa recuperação, ainda mais que só a fixação de algumas premissas básicas poderá garantir suporte lógico para o deslinde de intrincada questão.

A recuperação de créditos tributários, decorrentes de tributos pagos indevidamente, é tema que ultimamente tem granjeado extrema relevância, dado o avanço legislativo propiciado pela possibilidade de imediata compensação dos valores apurados com débitos da mesma natureza (art. 66 da Lei 8.383/91, com a alteração do art. 39 da Lei 9.250/95), que evoluiu para a possibilidade de o crédito

Jam

Col

Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

ser utilizado para liquidar tributos de natureza diversa (arts. 73 e 74 da Lei 9.430/96 e art. 11 da Lei 9.779/99).

Daí ser de inteira pertinência que, no âmbito da pessoa jurídica, sejam investigados os efeitos tributários concretos advindos dos valores recuperados, para que se possa definir: **a) os tributos passíveis de incidência sobre essa recuperação; b) as parcelas que devem integrar a sua base de cálculo, e c) o exato momento do oferecimento à tributação, quando devida.**

De pronto, registro que não há regra específica regulando esses efeitos no contexto da legislação tributária federal. Estou convicto, também, de que não será possível uniformizar o tratamento tributário dos valores dos tributos recuperados sob o manto de um único procedimento, pelas peculiaridades intrínsecas que o nosso sistema reserva para cada incidência tributária.

Assim, o único comando capaz de acenar para o adequado tratamento tributário ao valor do tributo recuperado passa, necessariamente, pela **investigação dos efeitos anteriormente provocados, quando do registro do encargo previsto na regra original de incidência do tributo objeto da restituição ou da compensação**, visto que a devolução do tributo anteriormente pago deve anular aqueles efeitos.

Versando sobre a restituição dos tributos pagos indevidamente, não é sem razão que os arts. 165 e 166 do Código Tributário Nacional asseguram que o direito de pleitear a restituição – e também a compensação - é da pessoa que figurou na relação jurídica original da regra que deu origem ao nascimento do tributo (sujeito passivo), como contribuinte ou na qualidade de substituto tributário, porque não se pode perder de vista que **a restituição tão-somente implementa a desconstituição da relação jurídica original nascida com a regra de incidência.**

Jom

Gal

Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

Pronto, este é o norte. Se a restituição – e também a compensação – visam desconstituir a relação jurídica original nascida com a regra de incidência, por isso é imperativo que sejam formalizadas pelas mesmas partes, é fundamental que os procedimentos a serem adotados no trato dos valores do tributo recuperado possam neutralizar todos os efeitos tributários anteriormente provocados pela incidência que, posteriormente, se revelou indevida.

Com acento nas premissas até aqui colocadas, já é possível especular sobre o adequado tratamento tributário a ser dispensado a algumas hipóteses de repetição de indébito, senão vejamos:

PIS E COFINS RECUPERADOS: o valor agora apurado traduz recuperação de custos/despesas e, como tal, integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com o objetivo de neutralizar a anterior redução da base tributável dessas mesmas incidências, quando da apropriação do encargo das contribuições que deu origem ao recolhimento indevido;

CSLL RECUPERADA: se o valor apurado referir-se a período em que a contribuição social sobre o lucro era dedutível da sua própria base de cálculo, e também do IRPJ, pelas mesmas razões do item precedente é imperioso que o valor recuperado seja agora adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, para neutralização da dedução anteriormente aproveitada. *A contrario sensu*, se o valor recuperado referir-se a período em que a contribuição social sobre o lucro não afetou a sua própria base de cálculo, tampouco do IRPJ, a neutralização que se espera é a recomposição do saldo da conta de Lucros Acumulados do grupo do Patrimônio Líquido, indevidamente reduzida pela anterior apropriação da CSLL, pelo que o valor do crédito recuperado melhor se amolda ao tratamento de “ajuste de exercícios anteriores”, sem necessidade de transitar pelo resultado do exercício do período da sua apuração, posto que não representa ingresso de nova receita passível de ser alcançada pelo conceito de renda previsto no art. 43 do CTN;



Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

IRPJ RECUPERADO: pelas mesmas razões expostas na parte final do item precedente, a efetiva desconstituição da regra de incidência opera-se pelo retorno da parcela do IRPJ ora recuperado ao seu ponto de origem, melhor dizendo, o direito relativo ao IRPJ A COMPENSAR, contabilizado no Ativo, deve ter como contrapartida conta do Patrimônio Líquido, recompondo o valor dos lucros à disposição dos sócios/acionistas, indevidamente reduzido quando do anterior provisionamento do IRPJ que se revelou indevido. Assim, não há que se cogitar de qualquer inclusão do valor recuperado, seja na base de cálculo do IRPJ, seja na base tributável da CSLL.

Feitas essas digressões, volto à controvérsia existente nestes autos, onde verifico que parte dessa diretriz já foi observada pela autuada, uma vez que os valores recuperados, do IRPJ e da CSLL, não foram contabilizados como receita pela autuada, não compondo a parcela de R\$ 653.744,39 indicada pela fiscalização, vale dizer, não transitaram pelo resultado do exercício e, conseqüentemente, não compõem a parcela excluída da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro (R\$ 653.356,13). Só a variação monetária ativa é que foi contabilizada como receita, visto que o direito reconhecido no Ativo teve como contrapartida conta patrimonial, com crédito nas respectivas contas de provisão ("Provisão IRPJ" e "Provisão CSLL" – fl. 122), a meu ver, equivocadamente.

Se verdadeiras as premissas anteriormente lançadas, e sem perder de vista que estes fatos estão registrados em 31.12.95, quando ainda vigente o sistema de correção monetária das demonstrações financeiras pela variação da UFIR, não é difícil apontar os equívocos cometidos em relação aos valores do IRPJ e da CSLL recuperados:

1º) a parcela correspondente à correção monetária do IRPJ e da CSLL tem a mesma natureza do principal, representando o valor atualizado simplesmente a nova tradução do mesmo valor originalmente dispendido, daí porque deveria ter a mesma contrapartida atribuída ao valor do principal;

Jam

Gal

Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

2º) a parcela da CSLL recuperada (R\$ 2.565,82) deveria também compor o resultado do período, como "recuperação de custo/despesa", integrando a base de cálculo da própria CSLL e do IRPJ, para neutralizar anterior aproveitamento como dedução da base cálculo desses dois tributos;.

3º) a parcela do IRPJ recuperado - e também a sua atualização monetária - deveriam ter como contrapartida conta do Patrimônio Líquido, e não conta de provisão do Passivo Circulante e de receita de variação monetária ativa, como respectivamente considerados;.

Todavia, o crivo da fiscalização não está dirigido para essas impropriedades aqui apontadas, estando a glosa centrada na exclusão da base tributável da contribuição social de dezembro/95, de valores de tributos recuperados que efetivamente foram contabilizados como receita. Esses valores referem-se:

à COFINS e sua atualização monetária	R\$ 219.201,14
ao PIS e sua atualização monetária	R\$ 433.378,77
à atualização monetária do IRPJ	R\$ 879,64
à atualização monetária da CSLL	<u>R\$ 284,84</u>
TOTAL DA RECEITA	R\$ 653.744,39

Particularizados os diferentes efeitos que devem ser considerados em cada caso de recuperação de tributo, resta examinar o cerne da controvérsia ainda pendente nestes autos, qual seja, **nas hipóteses em que os valores recuperados forem passíveis de tributação, qual o momento adequado para inclusão na base de cálculo de outras incidências tributárias, se no momento da apuração e quantificação do direito, ou no momento da sua efetiva utilização via compensação ou restituição.**

A questão é tormentosa e passa, necessariamente, pela confrontação do procedimento com o denominado **regime de competência**, fixado

fam

Gal

Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

como diretriz pela legislação comercial no art. 187, § 1º, da Lei 6.404/76, norma imperativa no sentido de que *"na determinação do resultado do exercício serão computados:*

- a) *as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda".*

Consoante entendimento já manifestado pela própria administração tributária no item 4.3 do Parecer Normativo CST nº 58/77, *"regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa"* (grifei), vale dizer, está voltado tanto para o trato das receitas, como para a disciplina das despesas.

Partindo para o lado das receitas, esse *"momento em que nasce o direito ao rendimento"* tem a ver com outro princípio que, com igual relevância, também norteia a elaboração das demonstrações financeiras das pessoas jurídicas, denominado de **princípio da realização**. A ciência contábil atribui-lhe o comando de definir que, *"como norma geral, a receita é reconhecida no período contábil em que é realizada. A realização usualmente ocorre quando bens ou serviços são fornecidos a terceiros em troca de dinheiro ou de outro elemento do ativo"*. ("CONTABILIDADE INTRODUTÓRIA" – Equipe de Professores da FEA/USP – 8ª edição – Editora Atlas – pág. 260 – grifo acrescido)

Na verdade, não há qualquer exagero em afirmar que tudo está contemplado pelo **regime de competência**, que se desdobra em duas vertentes para implementar a sua inteira efetividade: a) **incorrência**, para os gastos, vale dizer, os custos e despesas competem ao período em que se revelarem incorridos; e b) **realização**, para os ingressos, ou seja, o reconhecimento das receitas compete ao período em que efetivamente realizadas.



Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

No campo das transações comerciais com vendas de mercadorias – e também vendas de serviços - é pacífica a aplicação do vetor da realização, sendo incontroverso que a receita deve ser reconhecida quando a mercadoria é entregue ao adquirente, ou quando o serviço é efetivamente prestado, independentemente do momento do recebimento do preço, bastando que a operação confira ao vendedor, ou ao prestador do serviço, a titularidade de um direito passível de ser exercitado – disponibilidade jurídica. A característica da “troca”, por dinheiro ou por outro elemento do ativo, é determinante para que se considere a receita realizada.

Esse entendimento vem confirmado na Resolução nº 750, do Conselho Federal de Contabilidade, publicada no D.O.U. de 31/12/93, que estabeleceu diretrizes específicas para o “princípio da competência”, vazadas nos seguintes termos:

“Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º - O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição do patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

§ 2º - [.....]

§ 3º - As receitas consideram-se realizadas:

1 – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por ela prestados.” (grifo acrescido)

Todavia, não me parece tão simples a aplicação deste mesmo princípio quando está em jogo a apropriação de um direito, como no caso sob exame que trata de levantamento de valores de tributos anteriormente pagos a

Jom

Est

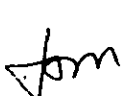
Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

maior, direito este contabilizado no Ativo a título de "Tributo a Compensar". O levantamento dos valores indevidamente pagos já configuraria receita integralmente realizada, no momento da sua apuração e quantificação por iniciativa do contribuinte? Teria o contribuinte a liberdade para decidir sobre o momento da realização dessa receita, antecipando ou postergando o registro da apuração dos valores pagos a maior?

Penso que a resposta é negativa para as duas questões. Tenho para mim que, no campo exclusivo da apuração unilateral dos direitos, a contrapartida para os valores registrados no ativo como "Tributo a Compensar" traduz **receita ainda a realizar**, que só se materializa com o efetivo exercício do direito potencializado. Isto porque, o mero registro escritural do direito ainda não confere à empresa qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de riqueza nova, porque ainda não auferida, não realizada, daí não ser possível enquadrar o simples registro escritural no conceito de renda previsto no art. 43 do CTN.

Sensibiliza-me o argumento, embora de cunho estritamente econômico, das nefastas conseqüências se adotada a tese em sentido contrário. Com efeito, não parece razoável que se possa impor ao sujeito passivo obrigação de antecipar novo pagamento de tributo, calculado exatamente sobre os valores que ainda permanecem indevidamente em poder do Fisco, enquanto não disponibilizada a restituição dos valores pagos a maior, ou enquanto não exercitada a efetiva compensação.

A efetiva utilização do direito para liquidar outra obrigação tributária registrada no passivo da empresa (compensação), esta sim, traduziria a mencionada "troca" que tipifica a realização daquele direito e demarcaria, no tempo, o período competente para o reconhecimento do ganho auferido com a extinção de obrigação sem desembolso financeiro.



Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

Se assim não for, estar-se-ia admitindo que o contribuinte poderia decidir, ao seu talante, quando e quanto oferecer à tributação, bastando que efetuasse levantamentos parciais dos valores indevidamente pagos, que seriam tributados à medida em que praticasse os registros dessas apurações parciais. A apuração parcelada poderia coincidir, por exemplo, com a exata necessidade de crédito para fazer face às obrigações que pretendesse extinguir via compensação. Se esse procedimento pode ser convalidado pelo Fisco, porque não há como restringir o direito do contribuinte a uma única apuração globalizada, é porque está confirmado que o simples registro escritural do direito ainda não lhe atribui o *status* de receita realizada, o que só ocorreria quando da sua “troca” por obrigação a ser extinta (efetiva compensação).

Essa assertiva vem confirmada, mais uma vez, na mesma Resolução CFC nº 750/93, cujo § 3º do mesmo artigo 9º, atrás referido, arremata as hipóteses de realização da receita com mensagem elucidativa:

“§ 3º - As receitas consideram-se realizadas:

I - [.....]

*II - quando do **desaparecimento, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo;***

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros”.

Na mensagem do inciso II está claramente implícita a hipótese de **extinção de obrigação sem desembolso financeiro**, como é o caso da compensação, não estando ali referida, por impertinente, a quitação de uma duplicata de fornecedor via pagamento, por exemplo. Alerta-se, também, que o inciso III está voltado para “geração de ativos” com, no mínimo, **disponibilidade jurídica passível de ser exercitada**, daí a expressa prescrição de que a receita estaria realizada quando os ativos forem gerados *“independentemente da intervenção de terceiros”*. Se ainda dependente da intervenção de terceiro, como o direito traduzido no “Tributo a compensar” que depende de homologação do Fisco,



Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

enquanto não disponibilizado o direito ou não exercitada a compensação, não haveria qualquer receita realizada.

Não se pode olvidar que o direito, unilateralmente apropriado pelo sujeito passivo como "Tributo a Compensar", está condicionado a evento futuro, qual seja a posterior homologação, expressa ou tácita, por parte das autoridades fazendárias, condição esta de caráter nitidamente resolutório. Assim, seus efeitos devem retroagir à data da prática do ato da compensação e não à data do registro escritural do direito apropriado, o que confirma, por mais esta via, que o único ato capaz de produzir disponibilidade jurídica para a empresa é o da efetiva compensação, e não o ato do registro escritural do direito, tanto que só a compensação é passível de glosa por parte do Fisco.

De outra parte, se o registro escritural do direito deve ser de pronto efetuado, em atendimento ao "princípio da oportunidade" (Resolução CFC nº 750/93, art. 6º), não menos verdade que só traduzirá mutação patrimonial positiva no patrimônio líquido se, simultaneamente, referir-se à receita realizada. Não traduzindo receita realizada, o incremento do Ativo ("Tributo a Compensar") teria como contrapartida idêntico valor acrescido no Passivo ("Receita a Realizar"), sem qualquer efeito no Patrimônio Líquido.

Mas isso não é tudo. Se é certo que não há direito que não se contraponha a uma obrigação, e vice-versa, também não se pode falar em receita de uma parte que ainda não corresponda a custo, despesa ou encargo da outra. Com efeito, se o simples registro escritural do montante pago a maior apurado pelo contribuinte ainda não traduz qualquer encargo, despesa ou desembolso para o poder público, também não pode significar receita para o contribuinte. O paralelismo entre receita e despesa só fica evidenciado quando da efetiva compensação, momento em que a vantagem auferida pelo sujeito passivo pela extinção de obrigação sem desembolso financeiro (receita realizada pelo contribuinte), terá como



Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

contrapartida necessária a subtração de valores que se esperava ingressar aos cofres públicos (encargo do sujeito ativo).

Na legislação tributária vigente é possível encontrar procedimento que serve de paradigma para a hipótese ora analisada. Com efeito, ao dispor sobre a recuperação de créditos anteriormente deduzidos como perdas, determina o art. 12 da Lei 9.430/96 que sejam computados no lucro real o montante dos créditos recuperados, *“em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real”*, o que evidencia a necessidade de efetivo ingresso de um elemento novo no ativo, de conteúdo econômico material disponível e não meramente escritural. Mesmo existindo sentença judicial definitiva, assegurando o direito de receber o valor anteriormente baixado como perda, ainda assim não se pode falar em receita já realizada, pela falta do requisito da disponibilidade.

A propósito do tema da disponibilidade da renda, é elucidativo o pronunciamento do Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO, no julgamento do RE 172.058-SC perante o STF, quando teve a oportunidade de lecionar:

“A disponibilidade econômica significa a obtenção de renda, significa ingresso real no patrimônio da pessoa, de moeda ou seu equivalente, ou a possibilidade de a pessoa dispor da renda. Já a disponibilidade jurídica significa ou traduz a possibilidade, tendo em vista disposições jurídicas ou contratuais, de o sujeito dispor de uma renda posta à sua disposição” (in “Revista Trimestral de Jurisprudência do STF – volume 165 – pág. 1076)

Se não bastassem todos os argumentos já colacionados, penso que não se pode perder de vista que a pretensão de tributar os valores pagos a maior, objeto de recuperação, tem como alvo um **crédito da empresa perante o poder público**. Ora, fica difícil sustentar a imediata tributação desse crédito no momento do seu registro escritural, quando o próprio legislador tributário vem,

Jom

Gal

Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

sistematicamente, evoluindo no sentido de, nas operações praticadas com o poder público, só admitir a incidência de tributos quando do efetivo recebimento desses créditos, em flagrante reconhecimento de que até o regime de competência é impróprio para essas operações, visto ser notório que o poder público não é pontual no cumprimento de suas obrigações.

Com efeito, a regra que autorizava diferir a tributação dos resultados das operações praticadas com o poder público era, inicialmente, específica para contratos de longo prazo, e só para o âmbito do IRPJ (Decreto-lei 1.598/77, art. 10, matriz legal do art. 360 do RIR/94). Tal tratamento evoluiu com a IN-SRF N° 46/89 que, independentemente de lei, passou a admitir o diferimento também para fins de incidência da contribuição social sobre o lucro criada pela Lei 7.689/88, extensivo às operações subcontratadas, não mais constando o requisito de referir-se a contratos de longo prazo. A base legal para esse avanço veio posteriormente exteriorizada no art. 3° da Lei 8.003/90, com nova extensão para o então vigente Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), criado pelo art. 35 da Lei 7.713/88, e expressa aplicação retroativa ao ano de 1.989.

Fechando o desenho tributário para as operações com o poder público, mais recentemente, vem o art. 7° da Lei 9.718/98 espancar todas as dúvidas sobre a necessidade desse tratamento diferenciado, generalizando o diferimento para alcançar, também, a apuração das bases de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, inclusive nas operações que forem subempreitadas ou subcontratadas.

Em conclusão, se há reconhecimento expresso no sentido de que os direitos das pessoas jurídicas, relativos a fornecimentos de bens e serviços para poder público, só possam ser tributados quando do efetivo "recebimento do preço", ainda que pactuados com prazo certo e determinado, com maior razão a tributação dos créditos relativos a tributos pagos a maior e não devolvidos deve deslocar-se para o momento da efetiva compensação ou restituição, ainda mais que não há



Processo nº. : 10640.001263/96-15
Acórdão nº. : 108-05.636

prazo determinado para essa implementação, e o direito à compensação ainda se traduz em mera faculdade passível de ser exercitada pelo sujeito passivo.

Por todos os fundamentos aqui expostos, VOTO no sentido de CONHECER EM PARTE do recurso, para afastar a glosa efetuada pelo Fisco sobre a parcela de recuperação de tributos, excluída pela empresa na apuração da base de cálculo da contribuição social do mês de dezembro/95, no valor de R\$ 653.356,13.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 1.999


JOSE ANTONIO MINATEL
