



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10680.011803/00-41
Recurso nº : 103-135982
Matéria : IRPJ e OUTRO – Ex: 1992
Recorrente : LABORATÓRIO HERTAPE LTDA
Recorrida : Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Interessada : FAZENDA NACIONAL.
Sessão de : 03 de dezembro de 2007
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

IRPJ – CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. É indevida a apropriação do saldo de despesa relativa às parcelas do de correção monetária IPC/BTNF-1990, de uma só vez em 1991. A dedução deveria ser feita a partir do exercício de 1993 à razão de 25% no primeiro ano e 15% nos cinco períodos subseqüentes. (LEI nº 8.200/91, art. 3º-I com redação dada pelo art. 11 da Lei nº 8.682/93).

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LABORATÓRIO HERTAPE LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE

JOSE CLOVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2008

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO, KAREM JUREIDINI DIAS e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

Recurso nº : 103-135982
Recorrente : LABORATÓRIO HERTAPE LTDA
Interessada : FAZENDA NACIONAL.

RELATÓRIO

LABORATÓRIO HERTAPE LTDA, CNPJ 17.168.980/000139, inconformado com a decisão consubstanciada no acórdão 103-21.689 de 12 de agosto de 2.004, interpõe Recurso Especial de Divergência, previsto no artigo 7º inciso II do RICSRF, aprovado pela Portaria MF 147/2007, artigo 32-II do antigo RICC, aprovado pela Portaria MF 55/98.

Afirma a recorrente em seu apelo que a câmara a não acolher a dedução do resultado devedor da correção monetária apurado em razão da diferença de alíquota IPC/BTNF, de uma só vez em 1.991, divergiu do acórdão 101-92.429, que admitiu tal correção.

O acórdão recorrido está assim ementado.

“Correção Monetária. Saldo devedor. Diferença IPC/BTNF. A diferença de correção monetária IPC/BTNF será compensada em quatro períodos-base, à razão de 25% em cada ano, a partir de 1.993.”

O acórdão paradigma 101-92.429, em relação à matéria galgada à esta instância especial, está assim ementado.

“IRPJ – CORREÇÃO MONETÁRIA – DIFERENÇA IPC/BTNF – PREJUÍZOS FISCAIS EXISTENTES EM 31.12.89 – RECONHECIMENTO DOS EFEITOS – Descabe a glosa da compensação feita no período-base de 1.993, da diferença IPC/BTNF correspondente aos prejuízos fiscais registrados no LALUR em 31.12.89, sob o argumento de que o montante compensado foi superior a 25%. O diferimento dessa correção complementar, exigido pelo artigo 3º da Lei nº 8.200/91, resulta em tributação de valores fictícios e conseqüente imposição ilegal do Imposto de Renda.”

O dissídio jurisprudencial submetido ao deslinde desta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais pode ser assim descrito:

Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

A empresa deduziu o saldo de CMB relativo à diferença IPC/BTNF, Lei 8.200/91 art. 3º, existente em 31.12.90 de uma só vez em 1991 sem obedecer ao escalonamento previsto no referido dispositivo com a redação que lhe fora dada pelo artigo 11 da Lei nº 8682/93.

A empresa em seu RE de folhas 209/221, argumenta em epítome o seguinte.

Descreve os fatos, a autuação mostra a divergência de interpretação existente entre os julgados e solicita que a CSRF se pronuncie para que passe a adequar ao entendimento majoritário do 1º CC, qual seja no sentido de admitir-se a compensação integral dos prejuízos, na forma realizada pela empresa.

Afirma que o escalonamento do aproveitamento do saldo devedor de CM obtido com a CM IPC/BTNF, afronta o conceito de renda art. 43 CTN, por tributar o patrimônio e não o acréscimo patrimonial.

Isso porque a Lei 7.799/89 impunha o BTNF como índice de correção monetária das demonstrações financeiras e do balanço patrimonial, determinando, ainda, que o seu valor nominal fosse atualizado pelo IPC.

Diz que houve manipulação dos índices de inflação após diversas MPs o Governo Federal conseguiu desvincular esses índices.

Reconhecendo a ilegalidade da desvinculação a Lei 8.200/91, juntamente com o Decreto 332/91, autorizaram a correção monetária da diferença IPC/BTNF, porém determinaram o diferimento à razão de 25% ao ano a partir de 1.993.

O diferimento implica em afronta ao artigo 43 do CTN e 153-III da Constituição Federal, caracterizando-se como empréstimo compulsório disfarçado, o que não se pode admitir.

Cita trechos do voto elaborado pelo eminente Conselheiro Celso Alves Feitosa no acórdão paradigma para reforçar sua tese.

E arremata:

"E nem há invocar-se que esta egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais estaria impedida de reconhecer a ilegalidade/inconstitucionalidade que assolam a exigência fiscal, *in casu*, a nítida ofensa ao artigo 43, do CTN, e ao artigo 153,III, da CF/88, por falecer-lhe competência.

Cita o acórdão 108-01.182, no qual a Oitava Câmara entendeu como obrigatório o exame de argumentos de inconstitucionalidades argüidas pelas partes



Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

litigantes sob pena de cerceamento do direito de defesa estampado no artigo 5º inciso LV da CF/88.

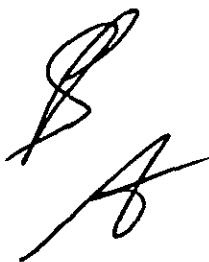
Pede o provimento do RE.

O Presidente da câmara recorrida através do despacho PRESI 103-0.040/2006, deu seguimento ao RE por entender estabelecido o dissídio jurisprudencial.

Cientificada a PFN apresentou contra razões e para rebater os argumentos apelativos do contribuinte, cita e transcreve ementa do Acórdão proferido pelo STF no RE nº 201-465-6, que reconheceu a constitucionalidade do artigo 3º inciso I da Lei nº 8.200/91.

Esta é uma síntese dos fatos e da legislação que apresento a debate para julgamento.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'B' followed by a long horizontal stroke and a small loop at the end.

Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES , Relator:

Recurso tempestivo e assente no artigo 5º, inciso II, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado no Anexo I da Portaria MF nº 55, de 16/03/98 atual artigo 7º inciso II do RICSRF aprovado pela Portaria MF 147/2007.

Houve-se com acerto o ilustre Presidente da Terceira Câmara ao recebê-lo pois a divergência está cristalina, pois o acórdão recorrido admite a dedução da despesa de correção monetária advinda da correção monetária da diferença IPC BTNF de uma só vez, enquanto que o paradigma entende ser obrigatório o escalonamento em seis anos previsto na Lei nº 8682/93.

O paradigma indicado em confronto com o aresto recorrido comprova a existência de dissídio jurisprudencial, como bem demonstrou aquela Presidência. A simples leitura dos dois acórdãos, notadamente os votos dos relatores demonstram a divergência entre eles.

Tomo, pois, conhecimento do sujeito passivo recurso e das contrarrazões da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional,.

O dissídio jurisprudencial quanto à interpretação da Lei nº 8.200/91, art. 3º com redação dada pelo artigo 11 da Lei nº 8.682/93, está cristalino.

Transcrevamos a legislação objeto da lide.

Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991

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 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:



Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

I - poderá ser deduzida, na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor;

O que está em julgamento é justamente o escalonamento do aproveitamento da CM devedora, pois na legislação anterior as empresas poderiam aproveitar o resultado integral no período base de sua apuração, reduzindo portanto o lucro real e a CSLL.

Como bem disse o relator do acórdão paradigma a questão era pacífica nas turmas da CSRF de que, aquelas empresas que tivesse se utilizado do IPC e não do BTNF na correção dos balanços de 1990 e aproveitado o saldo do CM de uma só vez estariam corretas, visto que a Lei 8.200/91 veio convalidar tal atitude. Entendia ainda que o escalonamento para aproveitamento do saldo de CM não era obrigatório pois estaria sendo ferido o conceito de renda.

Em maio de 2.002 o STF se pronunciou sobre a constitucionalidade do artigo 3º da Lei 8.200/91, cuja ementa transcrevo abaixo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 201.465-6 – MINAS GERAIS

Relator: MINISTRO NELSON JOBIM

RECORRENTE: UNIÃO FEDERAL

RECORRIDO: CONSTRUSERVICE CONST. E SERV. ENG. LTDA

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. CORREÇÃO MONTÁRIA. LEI 8.200/91 (ART. 3º, I, COM 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 (L. 8.200/91), prevendo a hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, constitui-se como favor fiscal ditado por opção política legislativa. Inocorrência, no caso, de empréstimo compulsório. Recurso conhecido e provido.”



Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

Depois de historiar os fatos e a legislação de regência o relator prolatou o seu voto o qual transcrevemos, na íntegra.

"5 voto.

Estes são dos dados da demanda.

Passo a analisar o caso.

5.1. A sistemática da L. 7.799, 10.07.1989.

Para sua compreensão, é necessário conhecer os procedimentos da L. 7.779/89.

Refiro-me aos procedimentos para a determinação do lucro real das empresas com a correção monetária das demonstrações financeiras.

A lei estabelecida que as empresas deveriam corrigir as contas do Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido³³.

Havia algumas exceções, que implicavam na correção de outras contas, como era o caso das empresas imobiliárias, que eram obrigadas a corrigir o estoque de imóveis.

Basicamente, o sistema funcionava da seguinte maneira:

(1) Suponha-se que um empresário construísse uma empresa com um capital disponível de 150 unidades monetárias (R\$ 150,00), dividido da seguinte forma:

- a) - \$100, em bens de capital, necessários ao empreendimento;
- b) \$50, em capital de giro (caixa/bancos).

O BALANÇO DE ABERTURA, dessa Empresa seria, então, assim demonstrado :

ATIVO

Caixa/Bancos	50	
Permanente	<u>100</u>	<u>150</u>

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital de Próprio³⁴ 150

³³ L. 7.799, 10.07.1989

Art. 4º Só efeitos da notificação do poder de compra de moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do período-base serão computados na determinação do lucro real mediante os seguintes procedimentos:

I – correção monetária, na ocasião da elaboração do balanço patrimonial:

- a) das contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, e das provisões para atender a perdas prováveis na realização do valor de investimentos;
- b) das contas respectivas do custo dos imóveis não classificados no ativo permanente;
- c) das contas respectivas das aplicações em ouro;
- d) das contas respectivas de adiantamentos a fornecedores de bens sujeitos à monetária, salvo se o contrato previr a indexação do creditado
- e) das contas integrantes do patrimônio líquido;
- f) de outras contas que venham a ser determinadas pelo Poder Executivo, considerada a natureza dos bens ou valores que representem;

(obs.: esse art 4º foi revogado pela L. 9.249/95).



Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

(2) Suponha-se que, até o final do ano, a empresa não houvesse feito nenhuma operação, e que a moeda, no período, tivesse perdido poder de compra na ordem de 20%.

Fazendo-se a correção, ter-se-ia:

ATIVO PERMANENTE:

Valor original : \$100

Correção (20%) : \$ 20 (perda inflacionário)

CAPITAL PRÓPRIO:

Valor original: \$150

Correção (20%) : 30 (perda inflacionária)

Esses resultados eram lançados em uma conta (L. 7.799/89, art. 4º, II³⁵) denominada.³⁶

(4) Se, ao contrário, o ganho inflacionário fosse maior que a despesa inflacionária – situação eu ocorre quando o capital próprio for inferior ao ativo permanente - a diferença positiva se constituiria em uma receita e seria computada no lucro real com opção, pelo contribuinte, para diferir a tributação (L. 7.799/89, art. 4º IV e ar. 20³⁷

³⁴ Capital próprio = patrimônio bruto – obrigações (passivo ou capital de terceiros). O mesmo que patrimônio líquido (diferença entre valor do ativo e o das obrigações). Ver BULHÕES PEDREIRA, Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia, p. 205; ns 85c, 85 Forense 1989.

³⁵ L. 7.799, 10.07.1989.

Art. 4º Os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do período –base serão computados na determinação do lucro real mediante os seguintes procedimentos:

.....
II - registro, em conta especial, das contrapartidas dos ajustes de correção monetária de que trata o item I;

(obs. : esse art. 4º foi revogado pela L. 9.249/95).

Ver ABULHÕES PEDREIRA, Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia, p. 768/769, item D e E, Forense, 1989.

³⁶ L. 7.799, 10.07.1989.

Art. 4º Os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do período-base serão computados na determinação do lucro real mediante os seguintes procedimentos:

.....
II - dedução, como encargo do período-base, do saldo da conta de que trata o item II, se devedor;

.....
(obs.: esse art. 4º foi revogado pela L. 9.249/95)

³⁷ L. 7.799, 10.07.1989.

Art. 4º Os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do período-base serão computados na determinação do lucro real mediante os seguintes procedimentos:

.....
IV - observando o disposto na Seção III deste Capítulo, cômputo no lucro real do saldo da conta de que trata o item II, se credor.



Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

O procedimento fazia sentido.

Corrigia-se o ativo permanente.

Ou seja, apurava-se o valor corrente desse ativo diante da inflação do período.

O resultado representava um "ganho inflacionário", pois valor desse ativo era atualizado.

De outra parte, corrigia-se o CAPITAL PRÓPRIO.

Nesse caso, verificava-se a perda de capacidade de compra que esse capital sofrera com a inflação.

Do ganho inflacionário deduzia-se a perda e tenha-se o resultado da CONTA ESPECIAL DE CORREÇÃO.

Se o resultado fosse negativo, se constituía em um encargo dedutível.

Se, positivo, em uma renda.

Tudo dependeria do resultado contábil da CONTA ESPECIAL.

Assim era tratada a inflação quanto à declaração de renda das empresas.

5.2. O Conceito de Renda.

Dito isso, posso a examinar o conceito de renda.

A CF atribui competência à UNIÃO para instituir imposto sobre

(Obs.: esse art. 4º foi revogado pela L. 9.249/95)

.....
Art. -20. O saldo credor da conta de correção monetária de que trata o item II do art. 4º será computado na determinação do lucro real, mas o contribuinte terá opção para diferir, com observância do disposto nesta Seção, a tributação do lucro inflacionário não realizado.

Obs.: Essa situação ocorreria na hipótese em que o capital fosse inferior ao ativo permanente:

ATIVO PERMANENTE:

Valor original : \$100

Correção (20%): \$ 20 (ganho inflacionário)

CAPITAL PRÓPRIO:

Valor original : \$ 80

Correção (20%) : \$ 16 (perda inflacionário)

CONTA ESPECIAL DE CORREÇÃO MONETÁRIA:

Receita \$ 20

Despesa \$ 16

\$ 04 - Positivo. É computado como lucro inflacionário.

Art. 153.....

.....
III - renda e proventos de qualquer natureza;
.....

Observo, desde logo, que o substantivo "*Renda*" está, na constituição, sem qualquer adjetivação.

O CTN (L. 5.172, 25/10.1966), como lei complementar e assim recebida pela CF de 1988, no seu art. 43.

".....

..... descreve a figura do 'imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza' e estabelece os limites da sua conceituação. A definição do fato gerador desse imposto, no sentido técnico exato do termo, compete à lei federal ordinária, que não pode extravassar dessa delimitação...

....."

No que nos interessa, o CTN delimita o fato o fato gerador do IR na

Art. 43.....aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

.....

O CTN conceitua a renda como o

" produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos".

A partir dessa conceituação, o CTN passa a prever, no artigo subsequente (art. 44), três modalidades de base de cálculo do IR:

a) o montante real;

b) o montante arbitrado; e,

c) o montante presumido da renda ou dos proventos tributáveis;³⁹
sobre a questão específica do "montante real", leio HENRY TILBERY:

".....

Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

b) No caso das pessoas jurídicas, aplica-se para apurar o **lucro real**, seguindo o conceito do acréscimo patrimonial, a teoria do balanço, que revela, além do resultado das atividades normais da empresa (lucro operacional), também outras variações patrimoniais, provenientes de operações ou ocorrências estranhas ao objeto social (transações eventuais).
(Hodiernamente denominadas não operacionais).
.....”(40)

Digo eu.

A legislação ordinária, no lugar da expressão constitucional “**REND**”, passou a utilizar, para uma das modalidades de base de cálculo, o a expressão “**LUCRO REAL**”.

Observo que a objetivação “**REAL**” é obra da legislação infraconstitucional ordinária.

Não está na Constituição, nem na lei complementar - CTN.
A definição de “**LUCRO REAL**” está no DL 1.598, de 26.12.1977, como

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

.....
“Art. 6º.....

§1º soma algébrica do lucro operacional (art.11⁴¹, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51⁴²) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Após essas definições, o DL. Arrola os itens que devem ser adicionados e excluídos do **LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO**, para se

⁴⁰ HENRY TILBERY, ob. Cit., p. 300.

⁴¹ DL 1.598/77:

Art. 11. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica. .

§1º A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreenderam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais .

§ 2º Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

§ 3º As ações ou quotas bonificadas, recebidas sem custo pela pessoa jurídica, não importarão modificação no valor pelo qual a participação societária estiver registradas no ativo nem serão computadas na determinação do lucro real.

⁴² DL. 1.598/77:



Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

chega enfim, ao LUCRO REAL Tributável (DL. 1.598/77, ar 6º, §§ 2º a 7º ⁴³).

A técnica legal para a determinação do LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é a da enumeração taxativa (a) dos elementos que compõem o LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO e (b) dos itens que devem ser, a este, adicionados e abatidos.

TABELA DE CÁLCULO DL 1.598, 26.12.1977	
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO ↓	LUCRO REAL ↓
LUCRO OPERACIONAL + RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS + SALDO DA CONTA DE CORREÇÃO + PARTICIPAÇÕES	LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO + ITENS ARROLADOS NO §2º DO ART. 6º - ITENS ARROLADOS NO §3º DO ART. 6º

Todo esse cômputo faz-se pelo denominado " *BALANÇO FISCAL*".

⁴³ DL. 1.598/77:

Art. 6º

§1º Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e qualquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§3º Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores excluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercício anteriores, observado o disposto no art. 64.

§4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do exercício, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados respectivamente.

§5º a inexistência quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa; se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexistência quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§7º - O disposto nos parágrafos 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexistência quanto ao período de competência.

 12

Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

Por tudo isso, constata-se que o "**BALANÇO FISCAL**" apura lucro diferente daquele apresentado pela contabilidade (⁴⁴).

Veja-se o caso da L. 9.249/95.

Ela determina a adição, ao lucro líquido, de itens que, no balanço contábil, são lançados como despesas, como por exemplo:

(a) as despesas com alimentação de sócios, adionistas e administradores (L. 9.249/95, art. 13, IV);

(b) algumas contribuições não compulsórias (L. 9.249/95, art. 13 V);

(c) despesas com brindes (L. 9.249/95, art. 13, VII).

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 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 insito 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).

⁴⁴ HERRY TILBERY, ob. Cit., p. 300.

Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

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

Leio em ALIOMAR BALEEIRO:

"....."(45)

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

Está no CTN como sendo

"... o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos" (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 desindexação da economia; e

⁴⁵ ALIOMAR BALLEIRO, Direito Tributário Brasileiro, p. 284, Forense, 11ª ed., 2.000.



Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

(c) estaria proibindo a desmontagem de um sistema de reajustes automáticos cujo efeito é a perpetuação da inflação.

Sabe-se que não é o caso.

Não há imposição constitucional de indexação da política monetária, nem tributária.

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

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

Leio, no voto do RELATOR NO TRF:

".....

... O Estado ..., não poderia prescrever que a diferença verificada, no ano de 1990, ..., fosse devolvida instituiu verdadeiro empréstimo compulsório. Na verdade, o Estado reteve o dinheiro do contribuinte, sem anuência deste, e promete devolver-lhe, parceladamente, dentro de certo prazo.

Entendendo que a retenção do dinheiro devido ao contribuinte, na hipótese, com devolução, posteriormente, caracteriza empréstimo compulsório, não posso tê-lo como confisco.

....." (VOTO TRF, fls. 158/159)

É evidente o equívoco do ACÓRDÃO.

Desdenhou o ACÓRDÃO do que se tratava.

A L. 8.200/91 era clara.

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.

O eventual resultado negativo, se existente, seria considerado despesa – encargo do período-base (L. 7.799/89, art. 4º, III) e poderia

"... ser deduzido, na determinação do lucro real, em seis anos calendário, a partir de 1.993, ..." (L. 8.200/91, art. 3º, I, redação da L. 8.682/93).



Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

A execução do disposto na regra, legal dava-se por novo cálculo na CONTA ESPECIAL DE CORREÇÃO MONETÁRIA.

A eventual diferença, para mais, no também eventual saldo negativo, seria deduzida, como encargo, nas declarações de renda de 1.993 a 1.998.

O ACÓRDÃO viu, nisso tudo, como está no VOTO CONDUTOR, "... retenção do dinheiro devido ao contribuinte, ..., com devolução, ... [posterior] ..." (fls. 159).

A própria EMENTA faz menção a uma

"....."

2. ... devolução da diferença ..."

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.

Vejamos um exemplo, para compreensão do que a lei autorizou.

Suponhamos que a aplicação da diferença entre os dois índices, teria modificado, para mais, o saldo devedor da CONTA ESPECIAL DE CORREÇÃO MONETÁRIA: de -10 para -15.

A parcela de -5 seria deduzida, na determinação do lucro tributável, nas declarações de 1.993 a 1.998 (25%, em 1993 e 15% nos anos subseqüentes).

A Lei tratou, no inciso I do art. 3º, de assegurar, ao contribuinte, uma dedução, que, é claro, repercutiria na apuração do LUCRO TRIBUTÁVEL que, por sua vez, repercutiria no imposto devido como, de resto, se passa com qualquer adição ou dedução determinada pela legislação.

A lei tratou de dedução do LUCRO TRIBUTÁVEL, em seis períodos-base, de diferença eventual de saldo devedor da CONTA DE CORREÇÃO.

E, diante disso, o ACÓRDÃO viu empréstimo compulsório!

É um saldo lógico infundado.

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. 4º 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.

Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

Tanto o ACÓRDÃO como o voto do Ministro-Relator ⁽⁴⁶⁾ analisam a questão como se vê a expressão constitucional "REND" 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 efeitos 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 consequência, a erronia do ACÓRDÃO.

De 1.977 até 1995⁽⁴⁷⁾, 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 que 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⁽⁴⁸⁾, CELSO DE MELLO identifica, com perfeição o objeto da L. 8.200/91:

"....."

⁴⁶ VOTO DO RELATOR, fls. 08:

"... desconsiderar-se, ..., a inflação do período agride, ..., o conceito de renda. ...".

⁴⁷ Art. 39, DL. 1.598/77; Art. 4º, L. 9.249/95. Lembre-se da L. 3.470, 28.11.1958 (Governo Juscelino Kubitschek), ver nota de rodapé 1.

⁴⁸ Nessa ADIN 712, ajuizada pelo PGR, pretendia-se a inconstitucionalidade dos arts. 3º e 4º da L. 8.200/91 sob os fundamentos de confronto com os princípios constitucionais da incolumidade do ato jurídico perfeito, da isonomia tributária, da irretroatividade da lei tributária e o princípio da anterioridade. CELSO DE MELLO negou, monocraticamente, a liminar, que foi referenciada pelo Plenário (Sessão de 20.08.92), vencido o Ministro Marco Aurélio, que a concedia. Em 20 de outubro de 1.998, o PERTENCE julgou prejudicada a ADIN (revogação da correção monetária das demonstrações financeiras pela L. 9.249/95).



Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

... 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 monetárias das demonstrações financeiras.

.....”
CELSO reproduz trabalho de BULHÕES PEDREIRA ⁴⁹:

.....”
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 – demonstrações financeira 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 de IR referente ao ano de 1.990 permaneceu intacta.
-
- Tanto que não se discutiu a inconstitucionalidade da legislação que descolou o BTF 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
-”

⁴⁹ Constitucionalidade da Lei 8.200, in O Estado de São Paulo, 19.08.1992.

Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

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

-” (Ver Nota 44)

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

Lei, 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 inconstitucionalidade seria não dessa norma, mas das que fixaram o método de cálculo ds demonstrações financeiras para 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 CF, 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 nºs 7.779/89 e 8.024/90, que dispõem em sentido contrário.

...⁵⁰

A Lei 8.200/91 não modificou a disciplina da base de cálculo do imposto de renda referente ao balanço de 1990.

Como percebeu CELSO 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.

Divirjo do Relator; conheço do recurso e lhe dou provimento.

Reconheço a constitucionalidade da Lei 8.200/91.

⁵⁰ Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em MS 92.04.14994-9/RS .do Trib. Reg 4º Região, nº 20, p. 51



Processo nº : 10680.011803/00-41
Acórdão nº : CSRF/01-05.749

Denego a segurança.

O resultado representava um *"ganho inflacionário"*,

Quanto ao argumento da possibilidade desta Turma poder examinar dispositivo constitucional em nada modifica a interpretação a ser dada ao artigo 3º da Lei 8.200, podendo esta Corte Administrativa, como de costume que seguir as orientações do Poder Judiciário, mormente as do STF a quem cabe em última e definitiva instância a interpretação da lei.

Quanto à alegação de manipulação dos índices, a questão foi solucionada com a decisão do STF que entendeu ser aplicável a lei vigente em cada ano calendário, assim em 1990 o índice legal de correção foi o BTNFI é este que deveria ser utilizado não procedendo, portanto a alegação de manipulação, pois isso leva ao entendimento de afronta à lei, o que não houve.

À CSLL aplica-se a decisão dada ao IRPJ dada a íntima relação de causa e efeito que os une

Assim conheço do recurso e no mérito voto no sentido de NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das sessões Brasília, DF, 03 de dezembro de 2.007.

JOSÉ CLÓVIS ALVES

