

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

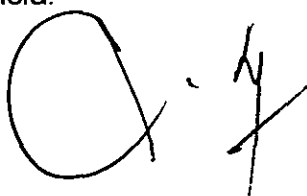
Processo nº : 10680.026867/99-22
Recurso nº : 132.768
Matéria : IRPJ - EX.: 1996
Recorrente : MECANORTE CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 28 DE JANEIRO DE 2004
Acórdão nº : 105-14.284

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECADÊNCIA - LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO. REALIZAÇÃO INCENTIVADA. SALDO CREDOR DA DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - A contagem do prazo decadencial, no caso da tributação do lucro inflacionário diferido, se inicia a partir do exercício financeiro em que deve ser tributada a sua realização. A tributação de ofício da parcela do lucro inflacionário acumulado deve considerar realizações mínimas anteriores, ainda que não tributadas por haverem sido alcançadas pelo instituto da decadência. O revigoreamento da Lei nº 8.200/1991, pela Lei nº 8.682/1993, restabeleceu a tributação da diferença de correção IPC/BTNF, a ela se sujeitando o contribuinte, independentemente de haver gozado do incentivo fiscal concernente ao saldo do lucro inflacionário acumulado (artigo 31, da Lei nº 8.541/1992), no período correspondente à revogação da norma. Os órgãos julgadores da Administração Fazendária afastarão a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, somente na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão do Supremo Tribunal Federal.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MECANORTE CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

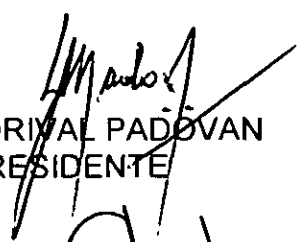
ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, ACOLHER, parcialmente a preliminar de decadência, nos termos do voto do relator, e, no mérito, por unanimidade NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos, quanto à preliminar, os Conselheiros José Carlos Passuello, Daniel Sahagoff. Eduardo da Rocha Schmidt e Roberto Bekierman (Suplente Convocado), que acolhiam integralmente a preliminar de decadência.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'O' followed by a vertical line and a small flourish.

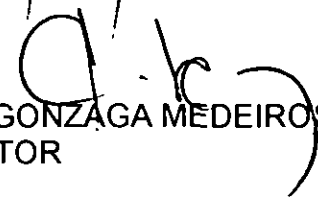
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.026867/99-22

Acórdão nº : 105-14.284



DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE



LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 FEV 2004

Participaram ainda, do presente julgamento os Conselheiros: VERINALDO HENRIQUE DA SILVA e CORINTHO OLIVEIRA MACHADO (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente o Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 10680.026867/99-22
Acórdão nº : 105-14.284

Recurso nº : 132.768
Recorrente : MECANORTE CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

MECANORTE CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, da decisão prolatada pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte/MG, consubstanciada no Acórdão de fls. 100/109, do qual foi cientificada em 23/09/2002, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fls. 111, por meio do recurso protocolado em 22/10/2002 (fls. 112/121).

Contra a contribuinte foi lavrado o Auto de Infração (AI) de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, de fls. 01/04, para formalização de exigência do crédito tributário nele constante, relativo ao ano-calendário de 1995, o qual se originou de revisão sumária de sua declaração de rendimentos relativa ao exercício financeiro de 1996 (DIRPJ/1996), em virtude da constatação da infração descrita como *“Lucro Inflacionário Acumulado realizado em valor inferior ao limite mínimo obrigatório, conforme demonstrativos anexos”*, fundamentada nos artigos 195, inciso II, 419 e 426, § 3º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994 (RIR/94); nos artigos 4º e 6º, da Lei nº 9.065/1995; e no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 8.200/1991.

Inconformada com o lançamento, a Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 27/35, instruída com os documentos de fls. 36 a 96, onde contesta a acusação fiscal, com base nos argumentos dessa forma sintetizados pelo acórdão recorrido:

“BREVE HISTÓRICO DOS FATOS

“No exercício de 1993, ano-calendário de 1992, foi tributada com base no lucro real, tendo apurado lucro inflacionário acumulado em 31 de dezembro de 1992.

“Em 19 de fevereiro de 1993 optou pela realização incentivada (art. 31 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992), efetuando o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.026867/99-22

Acórdão nº : 105-14.284

recolhimento do imposto de renda, calculado em 5% do saldo do lucro inflacionário, conforme DARF de fl. 82.

"Alega que as autoridades tributárias fizeram recair a exação em situação não abrangida pela legislação aplicável à época de sua opção.

"IMPUGNAÇÃO

"A opção pela realização do lucro inflacionário, concretizado pelo pagamento, teve por base o art. 31 da Lei nº 8.541, de 1992.

"O saldo credor da correção monetária complementar foi criado pela Lei nº 8.200, de 1991.

"Em 11 de fevereiro de 1993, houve revogação por inteiro da Lei nº 8.200, de 1991 pelo art. 7º da Medida Provisória nº 312, de 11 de fevereiro de 1993, inclusive do seu art. 3º, que previa a correção monetária complementar. Por esta razão, em 19 de fevereiro de 1993, o saldo do lucro inflacionário era o normal, sem levar em conta o valor correspondente à correção monetária complementar.

"A MP nº 312, de 1993 foi reeditada sucessivamente até que a MP nº 321, de 14 de maio de 1993 foi transformada na Lei nº 8.682, de 14 de julho de 1993, observado o princípio constitucional que não veda este tipo de procedimento.

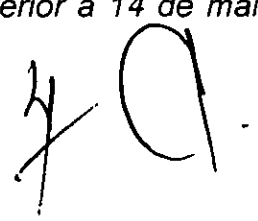
"Alega que em 19/02/1993, época que realizou o saldo do lucro inflacionário, não havia previsão legal de saldo de correção monetária complementar.

"Em 31 de dezembro de 1992, o saldo do lucro inflacionário controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) era subdividido em duas contas:

"- lucro inflacionário atualizado normal e,

"- saldo credor da correção monetária correspondente à diferença de IPC/BTNF, com realização a partir de 1993, revogado pela MP nº 312, de 1993 e revigorada pela Lei nº 8.682, de 1993, com efeitos a partir de 14 de maio de 1993.

"A revigoração da correção monetária complementar da diferença de IPC/BTNF tem sua eficácia restrita ao período posterior a 14 de maio



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.026867/99-22

Acórdão nº : 105-14.284

de 1993, observado o disposto no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil.

"Argumenta que não havia qualquer efeito a revigoração da Lei nº 8.200, de 1991.

"O plenário do Tribunal Regional Federal da 1ª Região firmou entendimento de ser inconstitucional a redação original do art. 3º, inc. I da Lei nº 8.200, de 1991, bem como, o da Lei nº 8.682, de 1993. Cita e Transcreve Ementa do TRF da 1ª Região para comprovar sua tese.

"Em 19 de fevereiro de 1993 aplicou a legislação vigente para a realização do lucro inflacionário. Transcreve ementa do Conselho de Contribuintes neste sentido.

"O mesmo entendimento encontra-se na consulta sob o nº 13603.000129/93-25, formulada pelo contribuinte FIAT ALLIS LATINO AMERICA S A, cópia de fl. 85/88.

"O restabelecimento lucro inflacionário com base na diferença de IPC/BTNF, fere o disposto no inc. XXXVI, do art. 5º da Constituição Federal.

"Ante o exposto, espera seja a presente defesa acolhida na sua integridade, julgando-se nenhum o lançamento efetuado, pois é absurda e ilegal a exigência de realização da correção monetária complementar IPC/BTNF sobre o saldo acumulado em 31/12/1992 de lucro inflacionário.

"Requer seja deferida a posterior juntada de documentos comprobatórios, de acordo com a faculdade conferida pelo art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação que lhe deu a Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993." (sic).

Conforme Acórdão de fls. 100/109, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte/MG rejeitou os argumentos da Impugnante e manteve a exigência, argumentando, em síntese, que com o revigoramento da Lei nº 8.200, de 1991, pelo artigo 11, da Lei nº 8.682, de 1993, o saldo da correção monetária complementar, correspondente à diferença IPC/BTNF, não submetido à tributação durante a vigência da Medida Provisória (MP) nº 312, de 1993 e reedições, voltou a se sujeitar às regras estabelecidas no ato revigorado. O referido aresto se acha assim ementado:

"Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

"Exercício: 1996

"Ementa: Saldo de Lucro Inflacionário Acumulado.

"Constatada a existência de saldo de lucro inflacionário a realizar efetua-se o lançamento do lucro inflacionário acumulado realizado em valor inferior ao limite mínimo obrigatório.

"Lucro Inflacionário. diferença de Correção Monetária IPC/BTNF.

"O art. 11 da Lei nº 8.682, de 14 de julho de 1993, revigorou a Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, restabelecendo-se, assim, a obrigatoriedade da correção monetária complementar da diferença IPC/BTNF.

"Ilegalidade de Normas Tributárias. Apreciação de Inconstitucionalidade.

"Falece competência à autoridade administrativa a apreciação de discussão sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis ou atos normativos infralegais, devendo tal matéria ser reservada ao Poder Judiciário.

"Lançamento Procedente."

Através do recurso voluntário de fls. 112/121, a Contribuinte vem de requerer a este Colegiado, a reforma da decisão de 1º grau, com base nos seguintes argumentos:

1. opõe-se às conclusões do julgado recorrido, sustentando que promoveu a realização incentivada do lucro inflacionário pelo saldo normal, em conformidade com a legislação então vigente, conforme demonstra, não se lhe aplicando os efeitos da reintrodução da Lei nº 8.200, de 1991, para fins de realização do lucro inflacionário acumulado;

2. inaugura a tese de decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento, ressaltando que essa preliminar, por se tratar de matéria de ordem pública,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10680.026867/99-22

Acórdão nº : 105-14.284

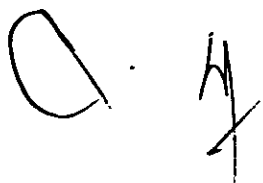
pode ser invocada a qualquer tempo e em qualquer instância; neste sentido, reproduz trechos de decisões judiciais e administrativas;

3. no caso dos autos, em que o tributo exigido se sujeita a lançamento por homologação, disciplinado pelo artigo 150, e seu parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), o aludido direito teria decaído, em razão de haver transcorrido mais de cinco anos entre a data da realização incentivada do lucro inflacionário acumulado (19/02/1993), e a da autuação (01/12/1999); sobre a matéria, invoca a jurisprudência produzida por este Primeiro Conselho de Contribuintes (1º CC);

4. já no mérito, retoma a alegação de que o recolhimento efetuado de acordo com a norma contida no artigo 31, inciso V, da Lei nº 8.541, de 1992 quitou toda a base impositiva de que tratou o incentivo fiscal instituído com a edição daquela lei, tendo em vista que inexistia, à época do recolhimento, saldo credor da diferença de correção monetária IPC/BTNF, em razão da revogação do ato legal que determinou a sua apuração e prescreveu os correspondentes efeitos tributários;

5. a Recorrente salienta que a realização incentivada, nos termos do dispositivo acima, se manifesta na data do recolhimento do IRPJ devido, conforme entendimento deste 1º CC, expresso no julgado que menciona; assim, o pagamento por ela efetuado formalizou, para fins de direito, a opção de que se cuida;

6. diz ser incontroverso o fato de que na data da realização incentivada a Lei nº 8.200/1991 não existia no ordenamento jurídico (revogada que fora pela MP nº 312, de 1993 e reedições), o que foi reconhecido pela própria decisão recorrida - e no Parecer COSIT nº 30, de 02/06/1999 (?), transcrito no aresto - o que leva a discussão a concluir se haveria, ou não, obrigação da ora Recorrente de pagar a diferença de IRPJ aflorada pelo restabelecimento posterior daquele diploma legal, que constitui o objeto do lançamento em questão;



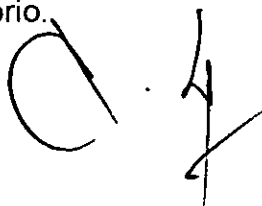
7. como o órgão julgador “a quo” reconheceu que o pagamento efetuado pela Contribuinte, na hipótese dos autos, configura ato jurídico perfeito e acabado, nenhum ato legal ou normativo a ele superveniente pode prejudicá-lo, sob pena de violação ao disposto no inciso XXXVI, do artigo 5º, da Constituição Federal;

8. *discorre sobre o disciplinamento constitucional das medidas provisórias, para concluir que o restabelecimento da Lei nº 8.200, de 1991, pela MP nº 321, de 1993 – após o recolhimento do tributo em questão – somente tem eficácia para o futuro, não podendo afetar os atos jurídicos perfeitos, de acordo com o artigo 6º, e seu parágrafo 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil; referida conclusão se coaduna com o entendimento exarado pela Superintendência Regional da Receita Federal – 6ª Região, no processo de consulta feita por terceiros, já invocada na fase impugnatória, a qual concluiu não ser necessário recolher o tributo incidente sobre o saldo da diferença de correção monetária IPC/BTNF, na hipótese de que se cuida; ilustra o argumento com a transcrição da ementa de acórdão prolatado pela 8ª Câmara deste 1º CC;*

9. por fim, a Recorrente traz à colação julgado da lavra do Tribunal Federal Regional da 1ª Região, concluindo pela inconstitucionalidade da redação original do artigo 3º, e seu inciso I, da Lei nº 8.200, de 1991, assim como, daquela dada pela Lei nº 8.682, de 1993, entendimento que não pode ser desprezado na apreciação do presente litígio.

O recurso foi encaminhado para a apreciação deste Colegiado, de acordo com o despacho de fls. 122, com a ressalva que inexistente crédito tributário formalizado nos presentes autos, o que dispensa a Contribuinte da exigência de qualquer medida concernente à garantia recursal.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'C' followed by a vertical line and a horizontal stroke.

V O T O

Conselheiro LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA:

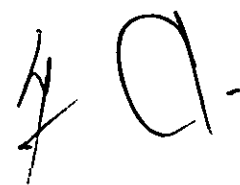
Ainda que não tenha sido suscitada na impugnação, concordo com a Recorrente na sua afirmação de ser legítima a arguição da preliminar de decadência nesta fase processual, não só por se tratar de matéria de ordem pública, de acordo com a jurisprudência invocada no recurso, como, também, em homenagem ao princípio do contraditório e da ampla defesa, que norteia o processo administrativo fiscal.

Feita essa digressão, passo a analisar, do meu ponto de vista, a aplicação do instituto da decadência sobre a matéria tratada nos presentes autos, concernente à tributação do lucro inflacionário – anteriormente diferido pelo contribuinte – por ocasião de sua realização, inicialmente, do ponto de vista genérico, independentemente das peculiaridades da lide de que se cuida, e, em seguida, considerando a realização incentivada de seu saldo acumulado, nos termos do artigo 31, da Lei nº 8.541, de 1992, abstraindo-me da questão relacionada à revogação – e posterior revigoração – da Lei nº 8.200, de 1991, que será objeto de apreciação do mérito do litígio.

I – DO TERMO INICIAL DO PRAZO DE DECADÊNCIA:

Considero oportuno, na análise do tema, reproduzir o voto vencedor por mim prolatado no Acórdão nº 105-14.089, Sessão de 16 de abril de 2003, ocasião em que demonstrei minha posição acerca da matéria.

“Embora possa parecer despidiendo, considero importante no contexto da construção do presente raciocínio, esclarecer o tratamento dado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.026867/99-22

Acórdão nº : 105-14.284

pela legislação tributária, ao resultado da conta de correção monetária do balanço apurado pelas pessoas jurídicas.

“Como o saldo da referida conta é encerrado diretamente contra a conta de resultado do período de apuração, compondo o lucro líquido do exercício, e aquele resultado tanto pode ser devedor (representando uma despesa dedutível), como credor (receita tributável), conclui-se facilmente que a correção monetária do balanço influencia diretamente o resultado tributável da pessoa jurídica no período em que é apurado, se constituindo na regra geral a ser observada pelos contribuintes.

“No entanto, ao contrário do saldo devedor, imediatamente dedutível na determinação do lucro real do período em que é apurado, no caso de saldo credor, o legislador instituiu uma regra que autoriza o contribuinte a protelar a tributação sobre a parcela do resultado que corresponder ao acréscimo do seu patrimônio que decorreu da variação do poder de compra da moeda nacional, o denominado lucro inflacionário.

“A postergação legal da taxaço do referido lucro compreende o período que vai da sua apuração, até a data em que o ativo permanente daquela forma valorizado é realizado pela pessoa jurídica, mediante as diversas formas em que o fenômeno econômico pode se exteriorizar (alienação, depreciação, baixa por obsolescência, etc).

“O exercício dessa faculdade fica subordinado ao atendimento de determinados procedimentos por parte do sujeito passivo, visando atender à metodologia de diferimento do lucro inflacionário, a saber:

“a) no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR (e no quadro correspondente da declaração de rendimentos), o valor a ser diferido deve ser excluído na determinação do lucro real, denotando a opção do contribuinte, pelo diferimento, e declarando que aquele valor não compõe o resultado tributável no período, criando, pois, um obstáculo legal à sua tributação de imediato, e impedindo, temporariamente, qualquer ação do Fisco tendente à exigência do imposto a ele correspondente;

“(ao contrário do entendimento expressado no voto vencido, o valor dessa forma diferido não compõe o lucro real do período de sua apuração, o qual constitui o fato gerador do imposto, exatamente pela sua exclusão, na determinação do resultado tributável).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.026867/99-22

Acórdão nº : 105-14.284

"b) no mesmo LALUR – e na declaração – será adicionado o valor da parcela do lucro inflacionário realizado em cada período de apuração, que corresponder à aplicação do percentual de realização do ativo permanente no aludido período, sobre o montante do referido lucro anteriormente diferido.

"Observe-se que, acordo com as regras originais constantes do artigo 53, do Decreto-lei nº 1.598/1977, a parcela do lucro inflacionário diferido a ser realizada em cada período, dependia, exclusivamente, do percentual de realização do ativo, fazendo com que o diferimento em tela tendesse para o infinito, tendo em vista que poderiam ocorrer situações em que o sujeito passivo não incorria em nenhuma das hipóteses de realização do ativo, não se obrigando a tributar qualquer valor do saldo do seu lucro inflacionário acumulado.

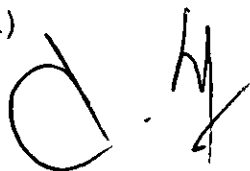
"Posteriormente, a legislação instituiu a obrigatoriedade de realização mínima do lucro inflacionário, estipulada em 5% ao ano (ou à base de 1/240, por mês) – artigo 23, da Lei nº 7.799/1989, c/c artigo 30, da Lei nº 8.541/1992; isso significa que o valor do lucro inflacionário apurado em um exercício deveria ser tributado, via adição na determinação do lucro real, em até 20 (vinte) anos, considerando a aplicação daquele percentual sobre o saldo do lucro inflacionário corrigido a cada período de apuração.

"A própria Lei nº 8.541, de 1992, em seu artigo 32, elevou o aludido percentual de realização mínima para 10% ao ano, ou à razão de 1/120 ao mês, a vigorar a partir do ano-calendário de 1995; assim, o contribuinte teria que, no prazo máximo de 10 (dez) anos, recolher o imposto incidente sobre o lucro inflacionário diferido, visando quitar o débito tributário correspondente ao seu montante.

"Relembrado de que forma a legislação trata a tributação do lucro inflacionário apurado pelas pessoas jurídicas, cabe se verificar a aplicação do instituto da decadência sobre a matéria em estudo, se iniciando pela reprodução do conteúdo dos dispositivos do CTN que disciplinam aquele instituto, já transcritos no voto vencido:

"Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

"(. . .)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.026867/99-22

Acórdão nº : 105-14.284

“§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. *(destaquei)*.

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados:

“I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

“(. . .)

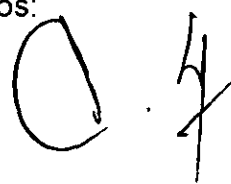
“Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.” *(destaquei)*.

“Vê-se dos dispositivos transcritos que, quer se considere o imposto de renda como tributo sujeito ao lançamento por homologação, quer se entenda submetido à regra do artigo 173, em ambas as situações, o legislador complementar subordina o início da contagem do prazo decadencial, à efetiva ocorrência do fato gerador, propiciando o direito de a Fazenda Pública formalizar o lançamento, para, somente depois de caracterizado esse direito, começar a fluir o prazo fatal para o seu exercício.

“A análise da sistemática de tributação do lucro inflacionário demonstra com clareza que não se pode invocar a regra geral do prazo quinquenal contado de sua apuração, para a aplicação do instituto, pois se a lei concede ao contribuinte a faculdade de diferir a tributação sobre parcela do aludido lucro, e essa faculdade é exercida, à Fazenda Pública é negado o direito de ação tendente a constituir o crédito tributário, não se lhe aplicando o disparo do prazo decadencial no que concerne àquela parcela, nem havendo, também, que se falar que, sobre ela, ocorreu o fato gerador do tributo.

“Neste sentido, vejamos como o artigo 116, do CTN, dispõe sobre o momento da ocorrência do fato gerador:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.026867/99-22

Acórdão nº : 105-14.284

“ I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

“II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.”

“Se considerarmos que a matéria sob análise se trata de situação de fato, e que o principal efeito da ocorrência do fato gerador é o nascimento da obrigação tributária, então, na espécie dos autos, o fato gerador somente ocorre no momento em que o contribuinte se obriga a realizar a parcela do lucro realizado diferido proporcional à efetiva realização do ativo permanente que lhe deu azo.

“Se, no entanto, considerarmos que se aplica à hipótese de que se cuida, o comando contido no inciso II, a situação jurídica a determinar o nascimento da obrigação tributária só vem a ocorrer, nos termos do direito aplicável – legislação citada – na data em que o ativo que motivou o ganho inflacionário for realizado, determinando a necessidade de tributação da parcela do correspondente lucro antes diferido.

“Numa ou noutra hipótese, a data a ser considerada para fins de contagem do prazo decadencial não pode ser a da apuração do lucro inflacionário diferido pelo contribuinte, mas sim, aquela em que o legislador elegeu como a que venha a produzir os efeitos da ocorrência do fato gerador, como o nascimento da obrigação tributária, no caso, a data em que o sujeito passivo deve submeter à tributação, a parcela que a lei o obriga a realizar.

“Se a lei concede ao contribuinte a faculdade de postergar o pagamento deste tributo, primeiro, indefinidamente, depois, em vinte anos e, por fim, em dez anos, eleger como termo inicial para aplicação do instituto de que se cuida, a data em que o lucro inflacionário foi gerado, e não, a de quando pode ser tributado, não me parece coerente com a aplicação do melhor direito, com a devida vênia do I. Relator do presente litígio e dos demais conselheiros que o acompanharam no seu voto.

“Mesmo a tese de que caberia ao Fisco questionar possíveis divergências entre os valores declarados e os controlados pela repartição fiscal, via SAPLI, apenas dentro do prazo daquela forma inaugurado, não se coaduna com o instituto da decadência, o qual, como vimos, somente se aplica à efetiva ocorrência do fato gerador,

não podendo ser invocada para procedimentos meramente contábeis ou administrativos, que não interfiram na base impositível do tributo do período em que aquele fato ocorre.

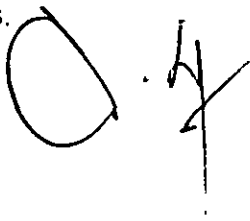
"Não é por outra razão que o legislador ordinário, se fundamentando no parágrafo único do artigo 195, do CTN, determinou a obrigação da pessoa jurídica de conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (artigo 4º, do Decreto-lei nº 486, de 1969).

"Observe-se que nem o legislador complementar, nem o ordinário, condicionou a guarda dos livros e documentos da escrituração do contribuinte ao prazo genérico de cinco anos da ocorrência do fato gerador, exatamente por vislumbrar situações em que a manutenção de tais elementos se faz necessária por prazos maiores (v.g. processos em curso, bens depreciables com vida útil superior àquele prazo, depreciação acelerada incentivada e, como na hipótese dos autos, tributação nos períodos futuros, em que se dá a realização, do lucro inflacionário diferido).

"Assim, é insustentável a alegação de que a contribuinte não se obriga a manter elementos probatórios da apuração do lucro inflacionário diferido a ser realizado nos períodos subseqüentes, por alegado transcurso do prazo decadencial, tomando por base, a data em que aquele lucro foi gerado, e não o período em que deve ser tributado.

"(. . .)" (os destaques são do original).

Fixado o entendimento lógico de que o termo inicial do prazo prescricional do direito de a Fazenda Nacional formalizar exigências relacionadas à matéria é a data a partir da qual não mais existe óbice legal para a taxaço do lucro inflacionário diferido pelo sujeito passivo, vejamos de que forma se pode concluir acerca do tema, nas hipóteses em que a realização daquele lucro foi antecipada pelo contribuinte, objetivando se beneficiar de tributação incentivada nos termos da Lei nº 8.541, de 1992, que constitui a espécie dos autos.



II – DA REALIZAÇÃO ANTECIPADA:

Segundo a Recorrente, o termo inicial do prazo decadencial, na situação sob análise, começaria a fluir a partir da data do recolhimento do imposto em quota única (19/02/1993), efetuado nos termos do artigo 31, do citado diploma legal; e, como a autuação somente foi formalizada em 01/12/1999, estaria extinto o direito de constituição do crédito tributário correspondente.

De acordo com o dispositivo citado, a realização do lucro inflacionário acumulado em 31/12/1992, acrescido do saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (Lei nº 8.200/1991, artigo 3º), poderia ser feita pelo sujeito passivo, de diversas formas, com alíquotas diferenciadas, e, como admite a defesa, se manifesta através do pagamento do imposto.

Como se tratava de um incentivo fiscal a ser gozado facultativamente pelo contribuinte, o fato de este não recolher o tributo integralmente, em relação à base de cálculo objeto da opção, não autorizava o Fisco a exigir, a partir da data do recolhimento, a diferença apurada, uma vez que este não se deparava com uma hipótese de infração ou inadimplência, a determinar a ação do agente do Estado.

Aliás, nem há que se falar de recolhimento a menor, pois, como enfatizado há pouco, a opção de que se cuida, apesar de poder estar constando de registros na escrituração comercial ou fiscal da pessoa jurídica (não informados, no caso presente), somente se manifestava através do pagamento do imposto, segundo o parágrafo 4º, do aludido artigo 31, da Lei nº 8.541/1992.

Entretanto, dado o caráter irretratável da opção e, conseqüentemente, o fato de que ela não poderia ser alterada (ou complementada, segundo o inciso II, do artigo 13, da Instrução Normativa SRF nº 96/1993, invocada na decisão recorrida), parece-me caber razão parcial à defesa, mas, tão somente, quanto ao fato de que o Fisco deveria ter considerado, no lançamento, as realizações mínimas a que se obrigava a autuada, nos

anos-calendário de 1993 e 1994, não mais passíveis de lançamento, por haverem sido alcançados pela decadência.

Com relação àqueles períodos, é de se verificar que, se restava configurada, após a opção, a diferença de que trata o artigo 13, do ato normativo citado, e sobre essa diferença, não mais poderia ser pleiteado o exercício da opção, o tratamento tributário a lhe ser dado retornava a ser o geral, que pressupunha a realização mínima obrigatória, a cada período de apuração, nos termos dos artigos 30, 32 e 33, da Lei nº 8.541/1992.

(O fato de entender que, na hipótese dos autos, a Contribuinte poderia efetuar o recolhimento relativo à realização antecipada concernente à diferença IPC/BTNF até a data do vencimento da opção, em decorrência do revigoramento da Lei nº 8.200, de 1991, conforme concluo na apreciação do mérito do litígio, não compromete esta análise, tendo em vista que, não tendo sido exercida a opção com relação àquela parcela, o tratamento tributário a lhe ser dado, passa a ser, igualmente, o geral).

Assim, se a Contribuinte não cumpriu com a norma legal, o Fisco não só poderia, como deveria exigir o imposto daí decorrente, relativo aos aludidos anos-calendário, observado o prazo decadencial.

Tal conclusão é consentânea com o fundamento contido na parte inicial deste voto, no sentido de que somente se inicia a contagem do prazo extintivo do direito da Fazenda Nacional formalizar a exigência relativa à tributação do lucro inflacionário acumulado, por ocasião de sua realização por parte do sujeito passivo, visto que, enquanto este estiver apto a diferi-lo para períodos posteriores, o aludido direito não pode ser exercido.

Portanto, voto no sentido de se acatar parcialmente a preliminar de decadência argüida pela defesa, para considerar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário sobre a parcela da base de cálculo correspondente à realização

mínima, nos anos-calendário de 1993 e 1994, do saldo do lucro inflacionário acumulado existente em 31/12/1992, corrigido monetariamente, nos termos do artigo 33, da Lei nº 8.541/1992, que, na espécie dos autos, corresponde, na íntegra, ao saldo credor de correção monetária da diferença IPC/BTNF.

Em consequência, o referido valor deverá ser deduzido do saldo da rubrica em questão, a ser parcialmente oferecido à tributação no ano-calendário de 1995, na proporção de sua realização no período, condicionado à análise do mérito que se fará a seguir.

DO MÉRITO:

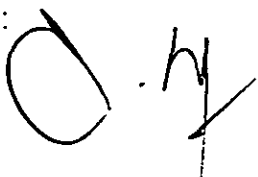
I – DA ALEGAÇÃO DA DEFESA:

Conforme relatado, no mérito, insiste a defesa no argumento de que, como o recolhimento do tributo relativo à realização antecipada do lucro inflacionário acumulado foi realizado no período correspondente à revogação da Lei nº 8.200, pela MP nº 312, de 1993, aquele pagamento corresponde a um ato jurídico perfeito, não podendo ser prejudicado por lei nova que viesse a ser editada no futuro, nos termos do artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, assim como, no artigo 6º, e seu parágrafo 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC).

Dessa forma, o revigoração daquela norma não poderia afetar o referido ato, "(. . .) de modo a autorizar a exigência fiscal pretendida", invoca a jurisprudência e decisão administrativa exarada em processo de consulta formulada por um terceiro contribuinte, concluindo naquele sentido.

Vejamos a procedência dessa alegação.

II – DOS EFEITOS DA REVOGAÇÃO (TEMPORÁRIA) DA LEI Nº 8.200/1991, SOBRE A REALIZAÇÃO ANTECIPADA DO LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO (LIA):



Com a revogação da Lei nº 8.200, de 1991, durante o período de 11 de fevereiro a 13 de julho de 1993, todos os demais atos legais e normativos que a ela se referiram, disciplinando os procedimentos das pessoas jurídicas tendentes ao atendimento dos comandos nela contidos, restaram, igualmente, prejudicados.

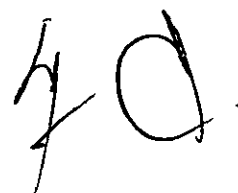
No caso do artigo 31, da Lei nº 8.541, de 1992, que incluiu o saldo credor de correção monetária correspondente à diferença IPC/BTNF, no incentivo fiscal destinado ao recolhimento do IRPJ antecipado em relação à realização do lucro inflacionário, o dispositivo passou (tacitamente) a contemplar, tão somente, o saldo do LIA como objeto daquele incentivo.

Portanto, o contribuinte que exercesse a faculdade prevista no aludido dispositivo, naquele período, apenas poderia fazê-lo em relação à segunda parcela acima, não havendo que se falar de opção ou pagamento parcial; o recolhimento realizado nessa circunstância, extinguiria o respectivo crédito tributário, se constituindo em um ato jurídico perfeito e acabado.

O referido ato, entretantes, não pode ser estendido à parcela do crédito que corresponderia à taxação do saldo credor IPC/BTNF, pois este inexistia no período; caso fosse efetuado qualquer pagamento àquele título, ele se constituiria em um indébito, passível de restituição.

Nesses termos, não prospera a tese da defesa, no sentido de que a perfeição do ato praticado fora do período de vigência da Lei nº 8.200 tem o condão de proteger quem o praticou em relação a esta norma, por inexistir lei que disciplinasse a matéria; noutras palavras, naquele interregno, o alegado ato jurídico possui proteção constitucional somente com relação à parte do comando contido no artigo 31, da Lei nº 8.541, de 1992, não prejudicada com a revogação da Lei nº 8.200.

A rigor, nos termos do parágrafo 3º, do artigo 2º, da já mencionada LICC, com a reintrodução da Lei nº 8.200, de 1991, no nosso ordenamento (pela Lei nº 8.682, de



14/07/1993), nem ao menos se teria a restauração da integridade da norma contida na Lei nº 8.541, de 1992, ficando a parcela referente ao saldo credor da conta IPC/BTNF, de fora do incentivo fiscal de que se cuida, tendo em vista que a sua derrogação (implícita) não foi expressamente afastada no novo ato, sendo vedada a repristinação tácita da lei no ordenamento jurídico brasileiro, como se verá adiante. A sua manutenção deveu-se a um interesse comum das partes (do Estado, por necessidade de caixa, e do sujeito passivo com disponibilidade de recursos, de gozar do benefício).

Assim sendo, caberia ao sujeito passivo interessado em se aproveitar do pagamento incentivado sobre o saldo da diferença IPC/BTNF, efetuar o recolhimento do tributo incidente sobre o respectivo valor, no prazo restante previsto no artigo 31 da norma instituidora do benefício fiscal, ou seja, até 31 de dezembro de 1994, ainda que já o tivesse feito em relação à outra parcela (saldo do LIA), como na hipótese dos autos.

III – DO REVIGORAMENTO DA LEI Nº 8.200/1991:

Dispõe o parágrafo 3º, do artigo 2º, da LICC que “salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência”.

O processo legislativo de revigoração da Lei nº 8.200 equivale à situação normatizada pelo dispositivo acima, com a repristinação da lei revogada através de expressa vontade do legislador, como buscarei demonstrar.

Sem se aprofundar na natureza do instituto das medidas provisórias, criado no bojo da CF de 1988, pode-se dizer que, ao ser editada a MP nº 312, em 11 de fevereiro de 1993, nos defrontamos com o fenômeno jurídico da edição de uma lei nova revogando uma anterior, por expressa declaração nela contida (artigo 7º), nos termos do parágrafo 1º, do dispositivo da LICC acima citado.

Ao ser convertida em lei, depois de seguidas reedições, o artigo daquela MP que revogava a Lei nº 8.200 foi suprimido; assim, poderíamos concluir que, especificamente quanto à revogação da lei em questão, a norma legal foi *revogada* (ou, tacitamente,

derrogada, pois tornada sem efeito na parte que determinou o afastamento da lei instituidora da correção monetária complementar IPC/BTNF).

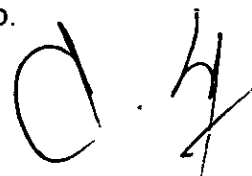
Considerando as peculiaridades do processo legislativo das medidas provisórias, os atos praticados na sua vigência foram seguidamente convalidados nas reedições da MP nº 312 (e na Lei nº 8.682, publicada em 14/07/1993); no que concerne à inexistência de obrigatoriedade de reconhecimento da diferença de correção IPC/BTNF, os respectivos procedimentos praticados pelas pessoas jurídicas no período em que vigeu o dispositivo revogador da lei que a instituiu gozam do *status* de ato jurídico perfeito, assegurado constitucionalmente.

Quis o legislador, no entanto, expressar que a revogação da Lei nº 8.200 havia decorrido de um equívoco político, tendo em vista as suas enormes (e danosas) conseqüências, tanto para o universo de contribuintes destinatários da norma (mormente aqueles que apuraram saldos devedores de correção monetária com a utilização dos índices oficiais de atualização que não traduziam a efetiva perda do poder de compra da moeda nacional), quanto para o Erário.

Assim, a restabeleceu, no artigo 11, da Lei nº 8.682, de 1993 e o fez ao abrigo da previsão contida no parágrafo 3º, do artigo 2º, da LICC, pois, ao dispor expressamente que ficava revigorada a Lei nº 8.200, fugiu ele da regra geral que veda o efeito repristinatório sobre a norma anteriormente abolida do ordenamento.

IV – DA VIGÊNCIA DA NORMA NO TEMPO:

Reinstituída a Lei nº 8.200, a partir da publicação da Lei nº 8.682, de 1993, volta a discussão em torno da retroatividade de seus efeitos, em razão de alcançar fatos ocorridos no ano de 1990 (correção monetária das demonstrações financeiras com a adoção de índices distintos dos previstos na legislação vigente à época de sua realização), tendo em vista que o seu texto, na essência, remanesceu inalterado.



No entanto, é certo que o seu restabelecimento obriga a todos os administrados, somente se exonerando de sua aplicação, aqueles que buscaram a tutela judicial e obtiveram êxito em seu desiderato expresso em ações impetradas com aquele fim.

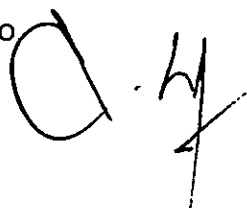
V – DA ISONOMIA:

O argumento da defesa peca, ainda, por ofender ostensivamente, um dos princípios básicos da Carta Magna, qual seja, o da isonomia, que representa, para Souto Maior Borges, o mais originário e condicionante dos princípios constitucionais, enquanto dele dependem todos os demais para sua eficácia.

Com efeito, a prevalecer a tese esposada, todos os demais contribuintes que apuraram saldo credor da diferença IPC/BTNF poderiam alegar que pretenderam, no período em que a Lei nº 8.200, de 1991 permaneceu revogada, recolher o tributo de forma antecipada, não o fazendo, pela inexistência de comando legal que os obrigasse ao reconhecimento daquela diferença; e, restabelecida a lei, o ato (digamos, *negativo*) por eles praticado, gozaria da pretensa *perfeição* amparada constitucionalmente, não mais lhes podendo ser exigido o IRPJ sobre aquele fato imponível.

Revigorada a norma legal, a obrigatoriedade de sua observância alcança todos os contribuintes administrados que se encontravam na mesma situação, ou seja, que tenham apurado o aludido saldo credor sujeito à tributação nos termos nela previstos, salvo se já haviam extinguido o correspondente crédito tributário pela sua realização antecipada, como exaustivamente analisado neste voto.

Espero haver demonstrado o equívoco da tese da defesa, não obstante o entendimento contrário contido na jurisprudência invocada pela Recorrente e até pela própria Administração Tributária, no processo de consulta formulada por terceiros, cuja decisão, além de não ter sido definitiva, não aproveita a Recorrente, como bem ressaltou o julgado recorrido



Por fim, a discussão acerca dos alegados vícios de inconstitucionalidade que estariam contaminando o diploma legal em questão (e o dispositivo que restabeleceu a sua validade), proposta pela Contribuinte, ao reproduzir ementa de aresto da lavra do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, não encontra guarida nesta esfera administrativa, por lhe faltar competência para apreciar arguições de tal natureza, como se verá.

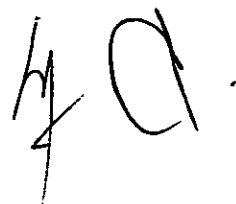
A apreciação de arguição de inconstitucionalidade e ilegalidade de legislação ordinária, em nosso ordenamento jurídico, compete, com exclusividade, ao Poder Judiciário (CF, artigo 102, I, "a", e III, "b").

Coerentemente com esta posição, tem-se consolidado nos tribunais administrativos o entendimento de que a arguição de inconstitucionalidade de lei não deve ser objeto de apreciação nesta esfera, a menos que já exista manifestação do Supremo Tribunal Federal, uniformizando a matéria questionada, o que não é o caso dos autos.

Nesta mesma linha, o Poder Executivo editou o Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, o qual, em seu artigo 4º, parágrafo único, determina aos órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, que afastem a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Ademais, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, veda, expressamente, aos seus membros, a faculdade de afastar a aplicação de lei em vigor, com a mesma ressalva acima, conforme dispõe o seu artigo 22A, introduzido pela Portaria MF nº 103, de 23 de abril de 2002.

Por todo o exposto, voto no sentido de, acatando em parte a preliminar de decadência suscitada pelo sujeito passivo, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para afastar a parcela correspondente à realização mínima do montante do lucro

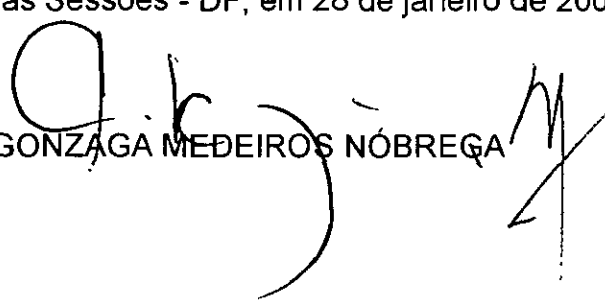
A handwritten signature in black ink, consisting of stylized initials and a surname, located at the bottom right of the page.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 10680.026867/99-22
Acórdão nº : 105-14.284

inflacionário acumulado (cuja origem se acha no saldo credor de correção monetária complementar IPC/BTNF), nos anos-calendário de 1993 e 1994, retificando-se, em consequência, o valor realizado àquele título arrolado na autuação, nos termos da legislação de regência.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 28 de janeiro de 2004.


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA