



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

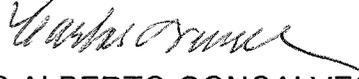
Processo nº : 10880.030016/95-95
Recurso nº : RD/103-1.007
Matéria : IRPJ e OUTROS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo : CONTER CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO S.A.
Sessão de : 18 DE FEVEREIRO DE 2002
Acórdão nº : CSRF/01-03.761

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - Na correção monetária das demonstrações financeiras relativas ao período-base encerrado em 31/12/90 deve ser considerada a variação do IPC ocorrida no ano de 1990, em consonância com a legislação vigente no exercício anterior, face o que dispõem os arts. 43, 44, 104 I, e 144, do Código Tributário Nacional e o artigo 150, III, "a", da Constituição Federal de 1988. Desta forma, o contribuinte pode compensar os saldos devedores de correção monetária correspondentes à diferença entre o IPC e o BTNF, integralmente, e não de forma escalonada como pretende o fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONTER CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO S.A.

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 MAR 2002

Processo nº : 10880.030016/95-95
Acórdão nº : CSRF/01-03.761

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, VALMIR SANDRI (Suplente Convocado), CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, JOSÉ CLÓVIS ALVES, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



Processo nº : 10880.030016/95-95
Acórdão nº : CSRF/01-03.761

Recurso nº : RD/103-01.007
Recorrente : CONTER CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO S.A.

RELATÓRIO

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

A douta Procuradoria da Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, recorre a este Colegiado (fls. 218/230) contra o Acórdão nº 103-20.396, de 17/10/00 (fls. 208/216), que acolheu o procedimento do sujeito passivo de, na correção monetária do bens integrantes do Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido, no período-base de 1990, utilizar-se de índice da variação do IPC e não do BTNF, infringindo os artigos 3º e 4º da Lei nº 8.200/91, e arts 31,33,38 e 39 do Decreto nº 332/91.

O Acórdão nº 103-20.396, de 17/10/00, está assim redigido:

“IRPJ – DIFERENÇA IPC/BTNF – No ano calendário de 1990, o índice a ser utilizado para a correção das demonstrações financeiras é aquele que incorpora a variação verificada no índice de Preços ao Consumidor – IPC, no período”.

A douta Procuradoria da Fazenda Nacional teve ciência do acórdão em 14/11/00 (fls. 217), e insurgiu-se contra o aresto na mesma data da ciência (fls. 218), suscitando dissídio jurisprudencial em duas questões: uma, relativa à competência do Conselho de Contribuintes em apreciar, ainda que de maneira incidental, a constitucionalidade de dispositivos legais, no que não logrou sucesso (fls.255/257), conformando-se com o despacho denegatório de seguimento que lhe foi dado ciência em 28/11/00 (fls.257); a outra, referente às conseqüências da diferença entre o IPC e o BTNF, na correção monetária das demonstrações financeiras, em que apresentou como paradigma o Acórdão o Acórdão nº 105-

Processo nº : 10880.030016/95-95
Acórdão nº : CSRF/01-03.761

12.515, anexado por cópia à petição recursal, logrando nesta questão reconhecimento da divergência e seguimento do recurso (fls. 255/257). Requer a reforma do mencionado julgado, em longo arrazoado em que procura demonstrar a improcedência do aresto recorrido e o acerto do acórdão paradigma no trato da matéria.

O Acórdão nº 105-12.515, de 19/08/98, por cópia às fls.247/254, está assim ementado:

“Despesa indevida de correção monetária – O saldo devedor de correção monetária referente à diferença IPC/BTNF 1990 somente pode ser utilizada como exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real, a partir do ano-calendário de 1993.

Insuficiência de receita de correção monetária – O saldo devedor de correção monetária referente à diferença IPC/BTNF 1990 deve ser transferido para o patrimônio líquido da empresa, com consequência no cálculo da correção monetária de balanço dos exercícios seguintes.

Contribuição Social Sobre o Lucro – O resultado do processo reflexo acompanha o decidido no matriz.”

O sujeito passivo tomou ciência do acórdão recorrido, do recurso especial e da decisão que lhe deu seguimento em 22/03/01 (fls. 260), apresentando em 03/04/01 suas contra-razões (fls. 261/273), nas quais pleiteia o não conhecimento do recurso de divergência por ausência de prequestionamento explícito e defende a prevalência do acórdão recorrido.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei.

Tomo conhecimento do recurso interposto pelo sujeito passivo, com fulcro no inciso II do artigo 32, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, atendidos que foram os pressupostos processuais previstos no citado dispositivo, como bem demonstrou o ilustre Presidente da Terceira Câmara em seu bem lançado despacho de fls. 255/257.

Os acórdãos em confronto realmente não dissentem quanto à existência do saldo devedor e o direito a sua compensação. No entanto, enquanto o acórdão recorrido sustenta que, no ano calendário de 1990, a correção monetária deve ser feita com base nos índices do IPC, sem escalonamentos, o acórdão paradigma sustenta o escalonamento. É aqui que reside a divergência.

Igualmente, conheço das contra-razões do sujeito passivo, apresentadas com guarda de prazo e previsão no art. 8º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela citada Portaria MF nº 55, de 16/03/98.

A matéria não é nova já tendo sido objeto de composição favorável à pretensão do contribuinte em diversas assentadas do Primeiro Conselho de Contribuintes e desta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Tive, inclusive, oportunidade de manifestar-me em igual sentido ao ensejo do julgamento do Recurso nº 106.864, que originou o Ac. 107-1.303, de 15/06/94, no voto que então proferi na qualidade de relator, nos seguintes termos:



"A inflação é um fator capaz de gerar lucros ou prejuízos meramente nominais no desempenho das atividades das pessoas jurídicas, sendo necessário afastar os seus efeitos através da correção monetária das demonstrações financeiras a fim de que se possa determinar com exatidão o resultado real do exercício.

Nesse sentido milita realmente a Exposição de Motivos do Decreto-lei nº 2.341/87, ao dizer que: "A correção monetária das demonstrações financeiras é necessária para que se elimine os efeitos da inflação sobre os resultados apurados pelas pessoas jurídicas. Os elementos do patrimônio passam a ser expressos em valores próximos aos reais, os resultados de cada período-base e, portanto, base de cálculo do imposto de renda ficam escoimados dos efeitos inflacionários, impedindo a apresentação de lucros meramente nominais."

Coerente com esse entendimento, o legislador consagrou no art. 3º da Lei nº 7.799, de 10/07/89, esse princípio, ao dispor que: "A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do Imposto sobre a Renda de cada período."

E o fez inspirado, por certo, no disposto nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional, que dizem:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, de renda ou dos proventos tributáveis."

Assim, um resultado fictício não configura renda ou proventos no sentido que lhes empresta a lei nacional, nem tampouco serve de base de cálculo do imposto de renda, pois não é real, nem arbitrado ou presumido, nos termos da lei.

Desse modo, é até possível que se adotem índices arbitrários para contenção de preços e salários, não assim para efeito de tributação do imposto de renda, mesmo porque esses são apenas dois elementos que influenciam a inflação que, como se sabe, se alimenta de outros mais. Deste modo, o índice de variação de preços e salários não corresponderá necessariamente à taxa de inflação do mesmo período.

Processo nº : 10880.030016/95-95
Acórdão nº : CSRF/01-03.761

Daí, os diferentes índices levantados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, como, p. e., o IPC (Índice de Preços ao Consumidor), elaborado com base no art. 10 da Lei nº 7.799, de 10/07/89; o Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF), elaborado com fundamento na Medida Provisória nº 189, de 30/05/90, e o Índice da Cesta Básica.

De acordo com o artigo 10, da Lei nº 7.799, de 10/07/89, a correção monetária das demonstrações financeiras seria efetuada com base na variação diária do valor do BTN fiscal, ou de outro índice que viesse a ser estabelecido por lei. Antes, o § 2º do artigo 5º da Lei nº 7.777, de 19/06/89, já prescrevera que "O valor nominal do BTN será atualizado mensalmente **pelo IPC.**"

Esta a legislação em vigor antes do início do ano-base de 1990.

A partir de 15/03/90, com as Medidas Provisórias nº 154, de 15/03/90, que criou nova sistemática para reajuste de preços e salários em geral, convertida na Lei nº 8.030, de 12/04/90, e 168, de 15/03/90, que instituiu o cruzeiro novo, convertida na Lei nº 8.024, de 12/04/90, foram feitas alterações na determinação do BTN, ao fixar-se o valor do BTN do mês de abril de 1990 no valor do BTN Fiscal do dia 1/04/90.

A MP nº 189, de 30/05/90, secundada pelas de nos. 195, de 30/06/90, 200, de 27/07/90, 212, de 29/08/90 e 237, de 28/09/90, convertidas na Lei nº 8.088, de 31/10/90, determinou que o valor nominal do BTN passaria a ser atualizado pelo Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF) apurado pelo IBGE com base na metodologia estabelecida em Portaria do Ministro de Estado da Economia, Fazenda e Planejamento.

Em face dessa alteração é que foi expedido o Ato Declaratório CST nº 230, de 28/12/90 (D.O. 31/12/90), que fixou em Cr\$ 103,5081 o valor do BTN de dezembro de 1990 para a correção monetária das demonstrações financeiras do balanço levantado pelas empresas em 31/12/90, quando o BTN desse mês ajustado pela variação do IPC no ano de 1990 era da ordem Cr\$ 207,5158.

Ora, o valor do BTN declarado pelo ADN CST nº 230/90, para atualização das demonstrações financeiras do balanço encerrado em 31/12/90, não pode prevalecer em face do que dispõe o artigo 150, III, "a" da Constituição Federal de 1988 e no artigo 104, inciso I, e 144 do Código Tributário Nacional.

Dizem os referidos dispositivos:

Constituição Federal:

7 

"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - "omissis";

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;"

Código Tributário Nacional:

"Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a imposto sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos."

"Art. 144. O lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Ao mudarem o critério de determinação do BTN, índice de correção monetária das demonstrações financeiras, da variação do IPC para a do IRVF, houve, como bem demonstrado pela recorrente, sensível redução do valor que seria apurado se mantido o critério determinado pela legislação vigente no ano-base, de sorte que houve um aumento fictício do resultado das empresas cujo patrimônio líquido superava o valor do ativo permanente. E isto porque o saldo devedor de correção monetária do balanço constitui despesa dedutível do imposto de renda.

É inegável a majoração de tributo, no caso sob julgamento, ocorrida em face da legislação baixada no curso do ano-base, cuja vigência o Código Tributário Nacional reserva para o exercício social seguinte.

A Lei nº 8.200, de 28/06/91 (D.O. 29/06/91), procurou reparar os efeitos danosos daquela legislação. Na verdade, o legislador reconheceu a adoção de índices que não correspondiam à inflação do período-base de 1990.

Quem, na correção monetária de suas demonstrações financeiras, se utilizou dos índices legitimamente aplicáveis, nos termos da Lei Maior e da Lei Nacional, não pode ser compelido a pagar um tributo indevido para depois ressarcir-se.

Na esteira dessas considerações, dou provimento ao recurso.”

Reporto-me também aos fundamentos do voto condutor do Acórdão nº CSRF/01-623, de 15 de março de 1999, da lavra do ilustre Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias, que praticamente esgotou a matéria, transcrevendo-o, na íntegra:

“Os recursos especiais foram manifestados no prazo legal e com observância dos demais pressupostos processuais, razão porque deles tomo conhecimento.

I. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Conforme consignado no relatório, o recurso alcança a parte não unânime do acórdão recorrido e diz respeito ao entendimento adotado pela C. Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a pessoa jurídica tem direito a proceder a correção monetária das demonstrações financeiras do ano de 1990, utilizando-se do índice que incorpora a variação do IPC, em vez do BTNF.

No caso dos autos, o contribuinte apropriou imediata e integralmente, no balanço de 31.12.91, a diferença do saldo devedor da conta de correção monetária do balanço do período-hase encerrado em 31.12.90.

O provimento da Câmara “a quo” na área do IRPJ repercutiu também nas exigências reflexas da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda devido na fonte (art. 35, Lei nº 7.713/88).

Merece ser confirmado o v. acórdão ora hostilizado.

Com efeito, esse entendimento está pacificado no âmbito das demais Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, e tem sido confirmado por esta Câmara Superior, conforme Acórdãos nºs CSRF/01-02.251, de 15/09/97, CSRF/01-02.313, de 08/12/97 e CSRF/01-02.332, de 08/12/97.

Peço vênua para reproduzir trecho do voto proferido pelo Conselheiro José Antonio Minatel, condutor do acórdão nº 108-04.718, de 12 de

novembro de 1997, da C. Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por muito bem abordar a questão sob exame:

“Entendo que não mais há necessidade de se investigar toda a cronologia do processo legislativo, nem as diversas diretrizes fixadas para os planos emergenciais de governo, para que se possa exteriorizar, com segurança, a resposta para a questão que aqui se apresenta. Aliás, longe de qualquer impropriedade acerca de exame de constitucionalidade, vejo que a resposta já foi oferecida pelo próprio Poder Executivo que, com apoio na Lei nº 8.200/91, não só explicitou o índice adequado mas expressamente determinou a sua adoção, como se verifica do art. 32 do Decreto nº 332, publicado no DOU. De 05 de novembro de 1991, que assim se apresenta:

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

Embora tardiamente reconhecido, zelou o referido Decreto para preciar a verdadeira localização desse ajuste, consignando que mesmo que registrada aquela diferença no curso do período-base de 1991, seria ela sempre referida ao ano de 1990, como se pode extrair da mensagem inserta no parágrafo 4º do artigo acima reproduzido, que assim expressa:

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

Nada mais claro, nem poderia ser diferente, limitando-se o legislador a render homenagem ao primado do regime de competência dos exercícios, uma vez que ao admitir a diferença de índices no cálculo da correção monetária de balanço no ano de 1990 e, ato contínuo, determinar o refazimento daqueles cálculos para apuração da real diferença, não poderia olvidar do aspecto temporal dos seus efeitos, ou, na linguagem da ciência contábil, aquela diferença compete ao período-base encerrado em 31 de dezembro de 1990 e lá deve ser alocada para que produza todos os seus efeitos.

Daí porque é totalmente imprópria a regra do artigo 38 do já anotado Decreto 332/91, que determinou a postergação compulsória da dedução da parcela devedora, a partir do período-base de 1993, e ainda mais, inicialmente rateada em quatro parcelas anuais, posteriormente estendido o rateio para seis parcelas. A regra deste artigo só pode ser entendida como um apelo do legislador, ou uma moratória pleiteada pela Administração Tributária no sentido de que, reconhecido o pleito do sujeito passivo, conceda ela um favor de amortizá-lo em parcelas, para não estancar de uma só vez o fluxo da arrecadação tributária.

Não há necessidade de submeter a regra do art. 38 a outros testes de consistência jurídica, porque não passa pela primeira barreira aposta pela Constituição e que qualquer sistema jamais tolera: a retroatividade. Mesmo que se pretendesse salvá-la, para lhe atribuir outra natureza que não a interpretativa, ainda assim, só teria o condão de confirmar que no ano de 1990 tinha a pessoa jurídica o direito de atualizar as suas demonstrações financeiras com base na variação determinada pelo Índice de Preços ao Consumidor - IPC.

Essas observações não escapou da acuidade da professora MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, que em aguçada crítica assim se pronunciou:

“A indexação deve expressar sempre a inflação real do período, tratando as partes envolvidas de forma isonômica. É ou deveria ser um instrumento neutro, que recompõe débitos e créditos, assegura a exatidão das demonstrações financeiras, em benefício de contribuintes, Fazendas Públicas, credores e terceiros direta ou indiretamente envolvidos.

Quanto, entretanto, se converte em instrumento político de camuflagem da inflação, ou meramente arrecadatório, unilateralmente manipulado pelo Poder Executivo, em benefício próprio, assentando-se em índices inidôneos ou irreais, gera graves distorções, alterando a própria natureza específica do tributo, falseando a discriminação constitucional de competência tributária ou ofendendo os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva ou da não cumulatividade...” (in “REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO nº 60, pág 82 - grifos do original)

Concluiu a Professora de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, aduzindo que o retardamento compulsório da dedução da parcela devedora de correção monetária do ano de 1990 constitui-se em grave ofensa”... à irretroatividade das leis, uma vez que o direito à dedução das perdas de valor, expressa nos encargos de inversão já era amplamente assegurado pelas leis em vigor, no ano de 1990.” (O. Citada - pág. 92)

Essa conclusão é relevante porque acena na diretriz já inicialmente traçada, no sentido de que era o IPC o indexador hábil para fixar a variação do valor das OTNs no ano de 1990, como também já observara a iminente jurista citada, em parecer específico sobre a Lei 8.200/91, do qual extraio o seguinte trecho:

“Mas esse mesmo cipoal de atos normativos, que a Administração, erroneamente, pretendeu aplicar às demonstrações financeiras, sequer revogou, de forma tácita ou expressa, o art. 5º da Lei 7.777/89 e o art. 1º da Lei 7.799/89, continuando a ser o IPC, por todo o ano de 1990, o único indexador oficial de atualização monetária, para fins tributários e societários”. (in “REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO” nº 59 - pag. 150)

Com assento nessas lições, vejo que não se pode censurar o procedimento da Recorrente, que tomou a iniciativa de evitar qualquer distorções em suas demonstrações financeiras do período-base de 1990, adotando índice legalmente previsto para aquele período-base, mais tarde reconhecido expressamente pela Lei 8.200/91.”

Em face dessas considerações, e tendo em vista que, se é legítima a apropriação da diferença de correção monetária integralmente no resultado do período-base de 1990, nada impede que o contribuinte o faça apenas em 1991, uma vez não gerado nenhum prejuízo para o Fisco, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

II. RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

Como relatado, insurge-se o contribuinte contra a decisão da C. Terceira Câmara que, a despeito ter considerado correto o procedimento adotado pela pessoa jurídica no sentido de corrigir monetariamente suas demonstrações financeiras do ano de 1990 pela variação do IPC, em vez do BTNF, não admitiu a apropriação, nos anos de 1991 e 1992, da despesa de depreciação e respectiva correção monetária, relativa à mesma diferença de atualização monetária - IPC/BTNF -, por entender ser essa despesa dedutível somente a partir do ano de 1993, nos termos da Lei nº 8.200/91.

No voto condutor do aresto guerreado, o Conselheiro Relator justificou esse entendimento (fls. 773/774):

“Como a presente demanda, também se refere a dedutibilidade da despesa de depreciação, inclusive sobre parcela referente a correção monetária complementar relativa a diferença IPC/BTNF, cabe argüir o que segue:

Ocorre que a Lei nº 8.200/91 limitou esta dedutibilidade, determinando que as parcelas de depreciações do bens, referente a atualização do seus custos pela aplicação da diferença de correção monetária IPC/BTN, somente seriam dedutíveis a partir no período-base encerrado em 1993.

Diferentemente do resultado da conta transitória de correção monetária, cuja dedutibilidade deveria seguir as regras dos comandos normativos vigentes à data da ocorrência do fato gerador, período-base encerrado em 1990, as depreciações são despesas apropriadas em períodos bases subseqüentes. No que se refere a dedutibilidade da atualização monetária da despesa de depreciação, bem como da depreciação acumulada registradas no período-base encerrado em 1990, a questão já se encontra pacificada porque consagrado o entendimento de que o resultado da diferença da correção monetária do balanço em 1990 deveria obedecer a legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador.

Como a lei nº 8.200/91 é de 1991 não poderia regular situações pretéritas, por força do disposto no Art. 144 do Código Tributário Nacional.

Entendo que a limitação imposta pela Lei nº 8.200/91 é questionável, porque altera a apuração da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro. O lucro deve ser apurado de forma a refletir o efetivo acréscimo patrimonial no período de apuração.

Este Conselho, entretanto, somente tem negado aplicação da lei quando já apreciada a matéria e consagrada interpretação neste sentido, pelo poder judiciário. Quando negada a aplicação de determinada norma jurídica de forma iterativa pelo judiciário, este Colegiado tem se antecipado na solução das demandas de forma a proteger o erário público das verbas de sucumbência que suportaria caso as questões tivessem que ser solucionadas no âmbito daquele o poder. Somente quando a aplicação de determinado dispositivo legal confronta-se, flagrantemente, com o sistema jurídico no qual está inserido é que este colegiado tem conformado a aplicação da norma ao sistema, como no caso da TRD cobrada como juros no período compreendido entre fevereiro a julho de 1991 porque a Lei nº 8.218/91 somente passou a vigor em agosto do mesmo ano.”

Não posso comungar desse entendimento.

Permito-me aqui registrar, para que os meus pares possam bem se situar na matéria, como já o fiz oralmente em outras oportunidades, a evolução jurisprudencial do Primeiro Conselho de Contribuintes sobre a questão da correção monetária do balanço do ano de 1990 e seus reflexos em anos posteriores.

No início do ano de 1994 a matéria começou a ser debatida em algumas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Após alguns pedidos de vista, os Membros da C. Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiram à unanimidade, em sessão de 18/05/94, que, efetivamente, o índice legal a ser utilizado para a correção monetária das demonstrações financeiras do ano de 1990 incorpora a variação do IPC.

O acórdão, pioneiro sobre o tema (Acórdão nº 108-01.123), da lavra da ilustre Conselheira Sandra Maria Dias Nunes, que se encontra inclusive anexado aos autos (fls. 781/789), traz como fundamento principal:

“Conforme dito anteriormente, nenhum destes atos conseguiram revogar o IPC-IBGE como indexador oficial dos índices aplicáveis na correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei nº 7.799/89, legislação vigente durante o período-base de 1990, permanecendo válido o critério determinado pelo parágrafo 2º do artigo 5º da Lei nº 7.777/89. Lembre-se que a MP nº 189/90 não revogou expressamente a lei

anterior (Lei nº 7.777/89 e 7.799/89) como também não a revogou tacitamente, pois não existe incompatibilidade na existência de diversos índices para diversos fins.” (grifei)

Posteriormente a matéria passou a ser decidida por outras Câmaras, que adotaram, amplamente, o mesmo entendimento, incorporando também outros fundamentos.

Em seguida, examinou-se caso de contribuinte que efetuou a correção monetária do balanço encerrado em 31/12/90 de acordo com as instruções da Receita Federal e, posteriormente, ingressou com pedido de retificação da declaração de rendimentos, para apropriar, ainda no ano de 1990, a parcela da correção monetária correspondente a diferença IPC/BTNF, ou apropriou integralmente essa parcela no ano de 1991, mas referida ao ano de 1990.

Em ambos os casos, as Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes têm validado os procedimentos dos contribuintes, notadamente porque a inobservância do regime de competência que implique em postergação de despesa, sem qualquer prejuízo para o Fisco, não pode merecer censura (v. Acórdãos nº 108-04.099, de 20/03/97, nº CSRF/01-02.313, de 08/12/97, entre outros).

Examinou-se também caso de contribuinte que compensou, a partir do ano de 1991, parcela do prejuízo fiscal apurado em 1990, ocasião em que se utilizara do IPC, em vez do BTNF, para corrigir o seu balanço; e de contribuinte que apropriou, também a partir do ano de 1991, parcela dos encargos de depreciação correspondente à mesma diferença (hipótese dos presentes autos).

Em ambos os casos também se tem decidido favoravelmente aos contribuintes, posto que se trata de mera consequência do entendimento anteriormente fixado (v. Acórdão nº CSRF/01-02.332, de 08/12/97, entre outros).

Ocorre que essas manifestações das diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes e desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, em alguns aspectos, não se conformam com as disposições da Lei nº 8.200, de 28/06/91, notadamente seu art. 3º, que estabelece:

“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.

I - poderá ser deduzida na determinação do lucro real, em quatro períodos-base, a partir de 1993, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, quando se tratar de saldo devedor;

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

Em razão do diferimento acima previsto, outros fundamentos passaram a ser utilizados pelas diversas Câmaras, com vistas a tangenciar as limitações impostas pela lei.

Dentre esses fundamentos destacam-se: 1. violação ao conceito de renda estampado no art. 43 do Código Tributário Nacional; 2. ofensa aos princípios constitucionais da irretroatividade, da anterioridade, do direito adquirido, do não confisco, da capacidade contributiva, entre outros.

Tenho sustentado, em consonância com o pensamento dominante nos Conselhos de Contribuintes, que os tribunais administrativos não têm competência para negar eficácia a lei vigente, sob o argumento de conflito com o CTN ou com a Constituição Federal.

Entendo que qualquer lei de hierarquia inferior, que viole a Carta Magna ou o CTN - norma complementar à Constituição -, só pode ter o vício de inconstitucionalidade reconhecido, em caráter definitivo, pelo Supremo Tribunal Federal.

Contudo, já tendo Suprema Corte declarado inconstitucional determinada norma, devem os tribunais administrativos, de logo, aplicar o que a mais alta Corte já decidiu, com grau de definitividade, evitando ações repetitivas da União perante o Poder Judiciário, cujos resultados já são, diante mão, conhecidos.

No caso sob exame, a solução que se propõe, reconhece este Conselheiro, conflita, é verdade, com o entendimento de que este Tribunal Administrativo não tem competência para deixar de aplicar lei vigente.

Entretanto, trata-se de situação excepcionalíssima, posto que, uma vez não adotada a solução proposta, este Tribunal estaria, ai sim, se manifestando sem a coerência e o bom senso necessários, possibilitando decisões injustas e instaurando a insegurança jurídica.

Ora, se se firmou o entendimento, amplamente dominante, de que o contribuinte que corrigiu monetariamente, já em 31/12/90, suas demonstrações financeiras pelo índice que incorpora a variação do IPC, o fez em consonância com a lei vigente, como censurar aquele que só no balanço de 31/12/91 apropriou os efeitos da diferença de correção monetária IPC/BTNF, se a postergação de despesa não gerou prejuízo para o Fisco? Como recusar a compensação de prejuízos fiscais efetuada a partir do ano

de 1991, referente à diferença IPC/BTNF sem violar frontalmente o princípio constitucional da irretroatividade das leis? Como não admitir a apropriação, a partir de 1991, da parcela dos encargos de depreciação correspondente à mesma diferença (hipótese desses autos), sem grave ofensa ao primado do regime de competência dos exercícios, uma vez que a despesa foi incorrida?

A propósito desses encargos de depreciação, que se constituem na matéria objeto do presente recurso especial do sujeito passivo, duas razões adicionais me levam a rejeitar de vez as conclusões do aresto recorrido neste particular.

A primeira é que me parece absolutamente contraditória a posição adotada pelo Relator, de não admitir a dedutibilidade desses encargos de depreciação nos anos de 1991 e 1992, sob o argumento de que, quando apropriadas, a Lei 8.200, de 28/06/91, que diferiria essa dedutibilidade para a partir do ano de 1993, já se encontrava em vigor.

Ora, a C. Terceira Câmara considerou legítimo o procedimento do contribuinte de apropriar, em 31/12/91, a parcela da correção monetária das demonstrações financeiras do ano de 1990, correspondente à diferença IPC/BTNF, quando já vigia a Lei 8.200/91.

A segunda razão é que, em verdade, diferentemente do que afirmou o Relator à fl. 773, a Lei nº 8.200/91 não regulou o tratamento dispensado às parcelas dos encargos de depreciação, conforme se constata da leitura do seu art. 3º retrotranscrito.

Esse disciplinamento, prevendo o diferimento da dedutibilidade desses encargos, foi feito pelo Decreto nº 332, de 04/11/91, que, em seu art. 39, dispôs:

“Art. 39 - Para fins de determinação do lucro real, a parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, ou do custo de bem baixado a qualquer título, de que corresponder à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal somente poderá ser deduzida a partir do exercício financeiro de 1994, período-base de 1993.” (grifei)

De se acolher, portanto, o recurso especial do contribuinte, para excluir da incidência do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda devido na fonte (art. 35, Lei nº 7.713/88) as parcelas de Cr\$ 190.635.960,00, referente ao ano de 1991, Cr\$ 328.715.089,00, referente ao primeiro semestre de 1992, e Cr\$ 1.176.271.924,00, referente ao segundo semestre de 1992.

Nessa conformidade, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e de DAR provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Processo nº : 10880.030016/95-95
Acórdão nº : CSRF/01-03.761

É como voto.”

Face ao exposto, entendo que a razão está com o acórdão recorrido, afastando a exigência do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro, e que, portanto, deve prevalecer.

Nego, portanto, provimento ao recurso de divergência.

Sala das Sessões-DF, em 18 de fevereiro de 2002.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR