



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10880.054134/93-54
Recurso nº. : 137.878
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX.: 1991
Recorrente : MAPRI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 13 DE ABRIL DE 2005
Acórdão nº. : 108-08.264

IRPJ – BASE DE CÁLCULO – CORRETA APURAÇÃO – DEDUTIBILIDADE DA CSL – Considerando que a legislação prevê a dedutibilidade da Contribuição Social sobre o Lucro, para a apuração do IRPJ, considerando também que o tributo não tem efeito sancionatório nos termos do art. 3º do CTN, atributo específico de multa, a apuração do valor da imposição não pode desobedecer tais comandos e deve respeitar o correto procedimento.

CSL – DIFERENÇA IPC/BTNF – EFEITOS – É legítima a apropriação do saldo devedor decorrente da diferença IPC/BTNF da correção monetária de balanço do ano de 1990 relativamente à CSL. A Lei 8.200/91 estabelece expressamente que a diferença aplica-se às demonstrações financeiras (art. 5º), ou seja, o lucro líquido utilizado tanto para formação da base do IRPJ quanto da CSL deve ser o mesmo. O tratamento exclusivo ao IRPJ é apenas o relativo ao momento do aproveitamento da despesa e da realização da receita.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto MAPRI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para (I) reduzir a base de cálculo do ILL para 25% (vinte e cinco por cento), (II) admitir a dedução da CSL lançada de ofício na base de cálculo do IRPJ, e (III) cancelar na CSL a exigência da diferença do IPC/BTNF, sendo, neste item, vencidos os Conselheiros Nelson Lóssó Filho (Relator), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e José Carlos Teixeira da Fonseca, e designado o Conselheiro José Henrique Longo para redigir o voto vencedor, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54

Acórdão nº : 108-08.264

Recurso nº : 138.878

Recorrente : MAPRI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 SET 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAREM JUREIDINI DIAS, MARGIL MOURÃO GIL NUNES e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO. Ausente, justificadamente, a Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54

Acórdão nº : 108-08.264

Recurso nº. : 137.878

Recorrente : MAPRI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

Contra o contribuinte Mapri Administração e Participações Ltda., foram lavrados autos de infração do IRPJ, fls. 03/06, e seus decorrentes: ILL, fls. 275/280, e CSL, fls. 385/389, por ter a fiscalização constatado as seguintes irregularidades no exercício de 1991, período-base de 1990, descritas às fls. 60/61 e Termo de Verificação de fls. 51/53:

"1- apuramos a contabilização de diversas despesas não usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, conforme discriminado abaixo, contrariando o disposto no artigo 191 e § §, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 85450 de 04.12.80, complementa ainda o artigo 197 do mesmo Regulamento que não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem aos rendimentos e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento. PROVA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO - Para deduzir uma despesa não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio correspondente à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, toma o pagamento devido. Inaceitável a dedução de pagamentos de serviços identificados, em nota fiscal, ou outros documentos de controle internos com históricos sem fundamentações convincentes;

2- despesa indevida de correção monetária, caracterizada pelo saldo devedor de correção monetária maior que o devido em razão da empresa contrariamente ao disposto da legislação de regência (art. 3º da lei nº 8.200 c/c art. 38 do Decreto nº 332/91) não diferiu para o período-base de 1993 o efeito da correção IPC/BTNF, imputando ao resultado do exercício de 1991 ano-base de 1990, período fiscalizado; toda diferença, contabilizando portanto saldo de correção monetária



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

indevidamente a maior. (art. 35 da lei 7713/88). E em consequência quando da composição para apuração do lucro real, o resultado obtido não refletiu a realidade dos fatos, resultado este totalmente distorcido, que será feita uma nova composição em consonância com a legislação em vigor para os devidos ajustes."

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 29/10/93, em cujo arrazoado de fls. 67/132, alega, em apertada síntese, o seguinte:

- 1- as empresas já tinham direito a chamada diferença IPC/BTNF antes do advento da Lei nº 8.200/1991, caso contrário ocorreria a tributação do capital e não da renda, sendo incontáveis as decisões administrativas e judiciais sobre a matéria expressando este entendimento;
- 2- o IPC é o índice mais correto para medir a inflação, devendo ser aplicado nas demonstrações financeiras das pessoas jurídicas por meio da correção monetária, por ser legal e constitucional;
- 3- a utilização do IPC, refletindo a perda do poder aquisitivo da moeda, impediu a tributação sobre a parcela do resultado que não representasse ganho real;
- 4- as alterações do critério de correção do BTN, desatrelando-se do IPC, o foram sem o amparo do processo legislativo, afrontando os princípios constitucionais da Capacidade Contributiva (art. 145, § 1º da CF), da Isonomia Tributária (art. 150, II da CF) e da Anterioridade (art. 150 III, "b", da CF), fazendo-o perder legitimidade para servir de indexador de balanços, por ter o executivo adotado índices distorcidos para sua apuração;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

5- a Lei nº 8.200/91, ao autorizar um complemento de correção monetária nas demonstrações financeiras do ano de 1990 (relativa à diferença IPC/BTNF), reconheceu a ocorrência de manipulação dos índices de correção monetária no exercício de 1991, período-base de 1990;

6- transcreve ementas de decisões judiciais, que consideram o IPC como o indexador a ser utilizado pelas empresas na atualização monetária das demonstrações financeiras do ano de 1990;

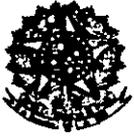
7- as despesas incorridas são dedutíveis, uma vez que foi indicada a operação ou causa que lhes deram origem (comissão por aproximação de negócio e custos incorridos na execução de operações sociais da contribuinte), sendo os beneficiários dos rendimentos e todas as operações acobertadas por notas fiscais devidamente registradas;

8- questiona a aplicação da Taxa SELIC como juros de mora.

Em 26 de dezembro de 2002 foi prolatado o Acórdão nº 4.451, da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília, fls. 484/490, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

*"DIFERENÇA IPC/BTNF – Consoante determina a legislação vigente à época, lei 7.799/89, artigo 10, o índice utilizado para a correção do balanço de 1.990 é o BTNF. A diferença do IPC/BTNF deve sofrer o tratamento estabelecido na lei 8.200/91 e alterações posteriores.
Lançamento Procedente"*

Cientificada em 19 de março de 2003, AR de fls. 492-verso, e novamente irresignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 22 de abril de 2003, em cujo arrazoado de fls. 518/535 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, agregando, ainda,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

que a exigência do ILL é inconstitucional e deve ser cancelada, pois o contrato social da empresa não prevê distribuição automática de lucros e que, em relação a CSL, a Lei nº 7.689/88 só determinava a adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido, sendo incabível a glosa no âmbito desta contribuição social das despesas de prestação de serviços, além da dedutibilidade da CSL lançada de ofício na base de cálculo do IRPJ.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

VOTO VENCIDO

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, inclusive como o depósito recursal de fls. 539/541, pelo que dele tomo conhecimento.

O litígio está sustentado nas seguintes matérias: glosa de despesas cuja efetividade não foi comprovada, diferença de correção monetária IPC/BTNF contabilizada indevidamente como despesa no ano de 1990, dedutibilidade da CSL lançada de ofício na base de cálculo do IRPJ e a inconstitucionalidade da exigência do ILL e da taxa Selic como juros de mora.

Durante os procedimentos de fiscalização, a recorrente foi intimada a comprovar a efetividade das despesas de comissão registradas no exercício de 1991, período-base de 1990, não juntando cópias de pedidos, acerto de contas ou quaisquer outros indicativos da efetividade da operação, não o fazendo até a fase recursal.

A dedutibilidade de custo e despesa está condicionada não só a sua necessidade, mas também à imperiosa comprovação de sua efetividade. Não há, portanto, que se falar em despesas normais, usuais ou necessárias, sem a prova da existência delas, ou de ter a empresa nelas incorrido. Não consegue a pessoa jurídica demonstrar sua efetividade, tratando-se de glosa de despesas com prestação de serviços.

A jurisprudência deste Colegiado tem se pautado por exigir um conjunto de elementos que comprovem a sua efetiva prestação. No caso em apreço



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

faltam provas, através de documentos idôneos, de que os serviços foram prestados, ficando apenas a recorrente no campo da alegação.

Todos os elementos trazidos aos autos militam contra a contribuinte, que em nenhum momento logrou, por elementos probantes, colocar em dúvida a acusação contida no trabalho fiscal. Pelo contrário, permanecem incólumes todas as provas coletadas pelo Fisco. Caberia à autuada contraditar esse conjunto probatório, demonstrando a lisura do procedimento adotado.

É farta a jurisprudência deste Conselho no sentido de que para serem aceitos os valores registrados na contabilidade como comissões sobre vendas deve ficar demonstrada, além de sua comprovação por documentos idôneos, efetivamente, a ocorrência da intermediação comercial e seu pagamento, não bastando que a emitente da nota fiscal esteja em situação regular com o fisco.

A seguir, transcrevo ementas de acórdãos que expressam este posicionamento:

“Acórdão n.º :101-92.235 CSRF

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - COMISSÕES SOBRE VENDAS - As despesas relativas a comissões sobre vendas devem ser comprovadas mediante documentação hábil e idônea, acompanhada da prova do efetivo pagamento pelos serviços prestados.”

Acórdão n.º 101-85.463

PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - Para se aceitar a operacionalidade das despesas com a prestação de serviços por terceiros, além dos requisitos da necessidade, usualidade ou normalidade dos mesmos, é lícito antes indagar da existência desses serviços, ou seja, a sua realidade, mormente se alguns deles foram prestador por empresas irregulares perante à Receita Federal.

COMISSÕES SOBRE VENDAS - Para a dedutibilidade do lucro líquido, de importância paga a título de comissão sobre vendas, e imprescindível, antes de tudo que as referidas vendas tenham sido efetivadas através de quem recebe a comissão, o que é passível de comprovação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

Acórdão nº 108-05.503

IRPJ - PASSIVO FICTÍCIO: A manutenção no Passivo do Balanço de obrigações já pagas autoriza a presunção legal, prevista no art. 180 do RIR/80, de que as obrigações foram quitadas com receitas mantidas à margem da escrita, cabendo à contribuinte a prova da improcedência desta presunção. Exclui-se da tributação o valor correspondente a erro de lançamento contábil.

IRPJ - COMISSÕES SOBRE VENDAS: Para que sejam aceitas, as despesas relativas a comissões sobre vendas devem atender a três condições fundamentais: ser comprovada mediante documentação hábil e idônea, ter demonstrado seu pagamento efetivo e a sua realização, com a prova do vínculo entre a comissão paga e a venda correspondente.

*TRD - PERÍODO DE INCIDÊNCIA COMO JUROS DE MORA: Face ao princípio da irretroatividade das normas, somente será admitida a aplicação da TRD como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando da vigência da Lei nº 8.218/91. Com a edição da IN SRF nº 32, publicada no DOU de 10/04/97 este entendimento ficou homologado pela Administração Tributária Federal.
Recurso parcialmente provido."*

Não se trata, portanto, de glosa de despesa indedutível na apuração do lucro real, tais como multas punitivas, gastos não necessários etc, como argumentado pela autuada, mas sim de despesa cuja efetividade não foi comprovada.

Então, por absoluta falta da prova da realização dos custos ou despesas glosados pela fiscalização, deve ser mantida a exigência quanto a estes itens do auto de infração.

Em relação à contabilização indevida de despesa de correção monetária no ano de 1990, pela utilização do índice do IPC/BTNF, vejo que recentemente o Supremo Tribunal Federal se manifestou a respeito da constitucionalidade da Lei nº 8.200/91, entendendo que ela contém um benefício aos contribuintes, admitindo como válida, portanto, a restrição temporal de utilização dos valores de saldo devedor de correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF porventura apurado e seu escalonamento contido no Decreto nº 332/91, conforme



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54

Acórdão nº : 108-08.264

podemos observar pela ementa do Recurso Extraordinário nº 201.465-6 abaixo transcrita:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI 8.200/91 (ART. 3º, I, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 8.682/92). 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 hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, constituiu-se como favor fiscal ditado por opção política legislativa. Inocorrência, no caso, de empréstimo compulsório. Recurso conhecido e provido”.

Assim, com o posicionamento da mais alta corte deste país quanto à Lei nº 8.200/91 e, por conseqüência, o reconhecimento da legalidade das determinações contidas no Decreto nº 332/91, constata-se que a recorrente estava impossibilitada de contabilizar como despesa no ano de 1990 o saldo devedor de correção monetária influenciado pela utilização do IPC/BTNF, devendo, portanto, ser mantido este item do lançamento relativo ao IRPJ.

Além disso, quanto à CSL, o artigo 456 do RIR/99, cuja matriz legal é o artigo 3º da Lei nº 8.200/91 e art. 11 da Lei nº 8.682/93, estabelece a limitação temporal para a dedutibilidade do saldo devedor da diferença IPC/BTNF, e identifica claramente que o benefício autorizado pelo legislador atingia apenas a apuração do Lucro Real, base de cálculo do Imposto de Renda, *in verbis*:

“Art. 456. A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal, nos termos do Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991, terá o seguinte tratamento fiscal (Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, art. 3º, e Lei nº 8.682, de 14 de julho de 1993, art. 11):



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54

Acórdão nº : 108-08.264

I - poderá ser excluída do lucro líquido, na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de vinte e cinco por cento em 1993 e de quinze por cento, ao ano, de 1994 até 31 de dezembro de 1998, quando se tratar de saldo devedor;

(Omissis)

§ 1º A exclusão de que trata o inciso I poderá ser efetuada em qualquer período de apuração do ano-calendário ou distribuída pelos respectivos trimestres, a critério da pessoa jurídica.

(Omissis)”

Também o artigo 1º da Lei nº 8.200/91 delimita o benefício ao Imposto de Renda, ao afirmar que “para efeito de determinar o lucro real - base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas - a correção monetária das demonstrações financeiras anuais, de que trata a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, será procedida, a partir do mês de fevereiro de 1991, com base na variação mensal do Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC”.

Regulamentando a matéria, o Decreto nº 332/91 dispôs que o resultado da correção monetária da Diferença IPC/BTNF/90 não terá influência no cálculo da CSL. Este artigo está assim redigido:

“Art. 41. O resultado da correção monetária de que trata este capítulo não influirá na base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88 e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art. 35).

§ 1º Caso o resultado seja credor, sua distribuição a sócio ou acionista pessoa física acarretará a cobrança do imposto de renda na fonte, calculado segundo o previsto no art. 25 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, devendo essa incidência ocorrer, também, na hipótese da redução do capital aumentado com parcela do referido resultado, na proporção do valor da redução.

§ 2º Os valores a que se refere o art. 39, computados em conta de resultado, deverão ser adicionados ao lucro líquido na determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art. 35).”(negritei)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

Claro está que a Lei nº 8.200/91, ao admitir a existência da diferença relativa à utilização do Índice IPC/BTNF, tratou de escalonar a dedutibilidade da despesa de correção monetária em seis anos-calendário, de 1993 até o ano de 1998, no âmbito do Imposto de Renda, e sendo esta dedutibilidade um benefício, como reconheceu o Supremo Tribunal Federal, não há que falar em possibilidade de sua dedutibilidade na apuração da base de cálculo da CSL no ano-calendário de 1990.

O lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte foi formalizado por via reflexa e tem íntima relação com a parcela do IRPJ exigida e foi tributada aqui pela alíquota de 8%, prevista no artigo 35 da Lei n.º 7.713/88.

Vejo que sua incidência já foi submetida ao crivo do Supremo Tribunal Federal que, em decisão de seu pleno, no julgamento do RE nº 172.058-1/SC considerou ser o art. 35 da Lei nº 7.713/88 inconstitucional para as sociedades anônimas e, quando não ocorrer a automática distribuição de lucros, para as sociedades por cotas de responsabilidade limitada.

Cabe aqui transcrever a síntese conclusiva constante do voto do Ministro MARCO AURÉLIO, relator de tal Recurso Extraordinário no Tribunal Pleno, seção de 30/06/95:

"Diante das premissas supra, concluo:

- a) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 conflita com a Carta Política da República, mais precisamente com o artigo 146, III, a, no que diz respeito às sociedades anônimas e, por isso, tenho como inconstitucional a expressão "o acionista" nele contida;*
- b) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é harmônico com a Carta, ao disciplinar o desconto do imposto de renda na fonte em relação ao titular da empresa individual, uma vez que o fato gerador está compreendido na disposição do artigo 43 do Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar;*
- c) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada situação do sócio cotista, quando o contrato social encerra, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo."*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

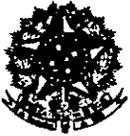
A própria administração tributária, por meio da IN SRF nº 63/97, admitiu, normatizando o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 172058-1, de 30/06/95, a revisão do lançamento do ILL, nas hipóteses de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, quando não restar provado que o contrato social da empresa atribui disponibilidade imediata do lucro aos sócios, no término do período-base.

No caso em tela, a atuada é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, contendo o Contrato Social da recorrente, fls. 135/144, cláusula atribuindo disponibilidade imediata de 25% dos lucros apurados aos sócios cotistas, ficando os 75% restantes em lucros acumulados.

Portanto, prevendo o Contrato Social da atuada a distribuição automática de 25% do lucro apurado como dividendos aos cotistas, deve ser reduzida a base de cálculo do ILL a este percentual, para que fique adequada ao previsto no contrato.

Cabe razão à recorrente quanto ao pleito da dedutibilidade da Contribuição Social sobre o Lucro exigida de ofício na formação da base de cálculo do IRPJ do ano de 1990, por não haver distinção entre o lucro real calculado no LALUR, Livro de Apuração do Lucro Real, e aquele apurado em procedimento de ofício, porque eles têm como ponto de partida o lucro líquido do exercício, levantado segundo os preceitos das leis comerciais, integrando a Contribuição Social sobre o Lucro, como despesa, o lucro contábil.

O Conselho de Contribuintes há algum tempo se posicionou pela unicidade do lucro, independentemente de ter sido declarado ou apurado de ofício. Dessa forma, sempre acatou que o prejuízo existente no período auditado fosse levado em consideração na apuração do *quantum debeatur*. Como exemplo, trago à colação o entendimento do acórdão nº 103-07.631, da lavra do ilustre Relator Urgel Pereira Lopes.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

"COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - MATERIA TRIBUTÁVEL APURADA EM AÇÃO FISCAL. A matéria tributável, apurada em ação fiscal, deve ser compensada com os prejuízos que sejam legalmente compensáveis, uma vez que a lei não distingue entre o lucro tributável declarado e o apurado em lançamento suplementar ou de ofício, considerando-se, ainda, que as parcelas da matéria tributável, identificadas em procedimento fiscal, também integram o lucro."

Assim, não existindo distinção entre o lucro apurado em lançamento de ofício e o declarado, as matérias lançadas, exigidas de ofício, nela incluídos os tributos e contribuições, precisam respeitar as respectivas regras de incidência e apuração das bases de cálculo, devendo, no caso em voga, ano de 1990, ser admitida a dedutibilidade da Contribuição Social sobre o Lucro exigida em procedimento de ofício, contemporânea à formação da base de cálculo do IRPJ aqui lançado, vez que o lucro real é calculado a partir do lucro líquido, após a dedução da Contribuição Social sobre o Lucro.

As ementas a seguir expressam o posicionamento deste Conselho a respeito do assunto:

"Acórdão nº: 108-05.617 - 16 de março de 1999, Relator: Mário Junqueira Franco Júnior e acórdão nº 101-93.332 de 24/01/2001, Relatora: Sandra Maria Pereira Faroni.

IRPJ – DEDUÇÃO DA CSLL DA BASE DO IRPJ – Por não existir diferença entre lucro declarado e lançado de ofício, a teor de remansosa jurisprudência deste Colegiado, a contribuição lançada de ofício deve ser deduzida da base de cálculo do IRPJ, obedecendo assim à regra matriz de definição da base do próprio IRPJ, pois o lucro real obtém-se do lucro líquido após a dedução da CSLL.

Acórdão nº 101-91.660, 09 de dezembro de 1997

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ – DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO – Apurada determinada matéria tributável, na apuração da base de cálculo do imposto de renda deve ser considerado o valor da contribuição social sobre ela incidente."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

A alegação de inconstitucionalidade apresentada pela recorrente a respeito da inaplicabilidade da taxa Selic como juros de mora, não pode aqui ser analisada, porque não cabe a este Conselho discutir validade de lei.

Tenho firmado entendimento em diversos julgados nesta Câmara, que, regra geral, falece competência a este Conselho de Contribuintes para, em caráter original, negar eficácia a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, porque, pela relevância da matéria, no nosso ordenamento jurídico tal atribuição é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, com grau de definitividade, conforme arts. 97 e 102, III, da Constituição Federal, *verbis*:

"Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(Omissis)

III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição."

Conclui-se que mesmo as declarações de inconstitucionalidade proferidas por juizes de instâncias inferiores não são definitivas, devendo ser submetidas à revisão.

Em alguns casos, quando exista decisão definitiva da mais alta corte deste país, vejo que o exame aprofundado de certa matéria não tem o condão de exorbitar a competência deste colegiado e sim poupar o Poder Judiciário de pronunciamentos repetitivos sobre matéria com orientação final, em homenagem aos princípios da economia processual e celeridade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

É neste sentido que conclui o Parecer PGFN/CRF nº 439/96, de 02 de abril de 1996, por pertinente, transcrevo:

"17. Os Conselhos de Contribuintes, ao decidirem com base em precedentes judiciais, estão se louvando em fonte de direito ao alcance de qualquer autoridade instada a interpretar e aplicar a lei a casos concretos. Não estão estendendo decisão judicial, mas outorgando um provimento específico, inspirado naquela.

(Omissis)

*32. Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo **pronunciamento final e definitivo do STF**, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa." (grifo nosso)*

Com base nestas orientações foi expedido o Decreto nº 2.346/97, que determina o seguinte:

*"As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, **de forma inequívoca e definitiva**, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto.*

§ 1 - Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia "ex tunc", produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial." (grifo nosso)

Este entendimento já está pacificado pelo Poder Judiciário, como se vê no julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que faz referência a precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF):



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

**"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN –
CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA –
INCONSTITUCIONALIDADE.**

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ nº 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido." (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ – Agravo Regimental 165.452-SC – Relator Ministro Ari Pargendler – D.J.U. de 09.02.98 – in Repertório IOB de Jurisprudência nº 07/98, pág. 148 – verbete 1/12.106).

Recorro, também, ao testemunho do Prof. Hugo de Brito Machado para corroborar a tese da impossibilidade desta apreciação pelo julgador administrativo, antes do pronunciamento do STF:

"A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional." (in "Mandado de Segurança em Matéria Tributária", Editora Revista dos Tribunais, págs. 302/303).

Do exposto, concluo que regra geral não cabe a este Conselho manifestar-se a respeito de inconstitucionalidade de norma, apenas quando exista decisão definitiva em matéria apreciada pelo Supremo Tribunal Federal é que esta possibilidade pode ocorrer, o que não é o caso em questão.

Além disso, o Supremo Tribunal Federal proferiu nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (nº 4-7 de 7.03.1991) que a aplicação de juros moratórios acima de 12% ao ano não ofende a Constituição, pois seu dispositivo que fixa a limitação ainda depende de regulamentação para ser aplicado. Assim está ementado tal julgado:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

"DIREITO CONSTITUCIONAL. MANDADO DE INJUNÇÃO. TAXA DE JUROS REAIS: LIMITE DE 12% AO ANO. ARTIGOS 5º, INCISO LXXI, E 192, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. Em face do que ficou decidido pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 4, o limite de 12% ao ano, previsto, para os juros reais, pelo § 3º do art. 192 da Constituição Federal, depende da aprovação da Lei Complementar regulamentadora do Sistema Financeiro Nacional, a que se referem o "caput" e seus incisos do mesmo dispositivo..." (STF pleno, MI 490/SP).

Lançamentos Decorrentes:

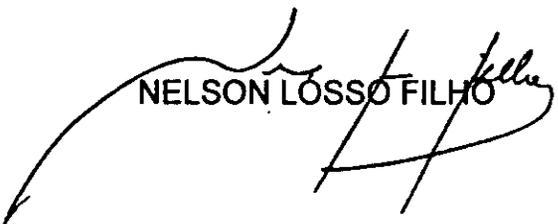
CSL E ILL.

Os lançamentos da Contribuição Social sobre o Lucro e do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido em questão tiveram origem em matéria fática apurada na exigência principal, onde a fiscalização lançou crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Tendo em vista a estreita relação entre eles existente, deve-se aqui seguir os efeitos da decisão ali proferida.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

- 1- reduzir a base de cálculo da exigência do ILL para 25% (vinte e cinco por cento).
- 2- admitir a dedução da CSL exigida de ofício na formação da base de cálculo do IRPJ.

Sala das Sessões - DF, em 13 de abril de 2005.


NELSON LÓSSO FILHO



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator Designado

Com a devida vênia do Relator, entendo que a diferença de correção monetária devedora relativa à diferença IPC/BTNF do ano de 1990 é dedutível para efeito da CSL.

A Lei 8200 trouxe o reconhecimento do correto índice de correção das contas do balanço. Se adotado o índice é evidente que o balanço gera reflexos tanto na órbita do IRPJ quanto da CSL. Com efeito, o seu artigo 5º estabelece que o disposto na Lei aplica-se à correção monetária das demonstrações financeiras. Ora, demonstrações financeiras, nos termos da legislação societária (Lei 6.404/76), servem para apuração do lucro líquido que é ponto de partida para formação da base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSL.

Tanto é que o oferecimento da tributação do saldo credor de correção monetária de balanço da Lei 7.799/89, tanto pelo IRPJ quanto pela CSL, decorria da sistemática das demonstrações financeiras, que devem ser consideradas como uma coisa única. O que se tratava distintamente, isso sim, era o diferimento do pagamento IRPJ sobre o lucro inflacionário, o qual não era aplicado à CSL.

Desse modo, é inconcebível tratar de modo diferente esses dois tributos no tocante ao tema de correção monetária de balanço e formação do lucro das demonstrações financeiras, ainda mais quando há dispositivo expresso nesse sentido (Lei 8.00/91, art. 5º).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

O entendimento sobre a aplicação da Diferença IPC/BTNF em relação à CSL está pacificado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se vê de julgamento acerca do momento da apropriação da Diferença IPC/BTNF, mas que fornece subsídio à questão tratada nestes autos:

"IRPJ - CSL e ILL - CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - ANO DE 1990 - DIFERENÇA IPC X BTNF - Reconhecida expressamente pela Lei n. 8200/91, é legítima a apropriação, como despesa, da diferença de correção monetária integralmente no resultado do período-base de 1990, em respeito ao princípio da irretroatividade das leis e ao primado do regime de competência. Nada impede que o contribuinte só o faça na apuração do resultado do período-base de 1991, uma vez que não gerado nenhum prejuízo para o Fisco. Legítima também a apropriação, nos anos de 1991 e 1992, das parcelas dos encargos de depreciações e respectiva correção monetária correspondentes à mesma diferença, por constituírem despesas incorridas nos períodos. (Ac. CSRF/01-02.623)

Vale mencionar jurisprudência desta própria Câmara:

IRPJ - CSL - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO DIFERENÇA IPC/BTNF: É legítima a aplicação da variação do IPC (Índice do preço ao consumidor) na atualização monetária das demonstrações financeiras das pessoas jurídicas no ano-base de 1990, índice expressamente reconhecido pela Lei nº 8.200/91 e Decreto nº 332/91. Os efeitos da recomposição do patrimônio da empresa devem ser reconhecidos nos períodos efetivamente incorridos, em respeito ao regime de competência. Ao coibir a influência deste efeito no lucro real e na base de cálculo da contribuição social o Decreto 332/91 extrapolou o conteúdo da Lei nº 8.200/91. (Acórdão 108-06019)

IRPJ E CSLL - DEPRECIÇÕES SOBRE PARCELAS DA DIFERENÇA IPC x BTNF - INEFICÁCIA DA REGRA CONTIDA NOS ARTS. 39 E 41 DO DECRETO N 332/91- A quota de depreciação deve ser calculada sobre o valor atualizado do bem, devendo ser contabilizada no período-base em que são considerados incorridos os custos, pelo desgaste do bem em função do seu uso na atividade da empresa, em estreita



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.054134/93-54
Acórdão nº : 108-08.264

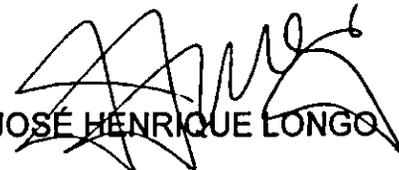
obediência ao regime de competência. O diferimento compulsório da dedutibilidade prevista no art. 39 do Decreto n° 332/91, além de ferir o regime de competência, não encontra respaldo em lei, contrariando o comando contido no art. 99 do CTN. **(Acórdão 108-05876)**

CSL - DIFERENÇA IPC/BTNF - LEI N° 8.200/91 - ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO E CORREÇÃO MONETÁRIA - O Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da Lei n° 8.200/91 no julgamento do RE n° 201.465-6, entendendo tratar-se a utilização do IPC como índice de correção monetária das demonstrações financeiras um benefício concedido à contribuinte, sendo válidas as determinações contidas no Decreto n° 332/91 a respeito do escalonamento do aproveitamento de seus efeitos no âmbito do IRPJ. O art. 3° da Lei n° 8.200/91 não incluiu a Contribuição Social sobre o Lucro no campo destas restrições, limitando-a ao IRPJ. Por força do artigo 5° desta mesma lei, as empresas deverão corrigir as demonstrações financeiras com base no IPC, influenciando a apuração do lucro líquido, ponto de partida para a determinação desta contribuição. **(Acórdão 108-07156)**

CSL – CORREÇÃO MONETÁRIA – DIFERENÇA IPC X BTNF – ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO, EXAUSTÃO E BAIXA – É legítima a dedução do diferencial de correção monetária entre IPC e BTNF dos encargos de depreciação, exaustão e baixa na apuração da base de cálculo da CSL, uma vez que a Lei 8200/91 reconheceu a referida diferença. **(Acórdão 108-06.143)**

Assim, voto no sentido de cancelar na CSL a exigência da diferença do IPC/BTNF.

Sala das Sessões - DF, em 13 de abril de 2005.


JOSE HENRIQUE LONGO

