



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA**

Processo n.º : 10980.015637/98-08
Recurso n.º : RD/107-0.216
Matéria: : IRPJ
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Suj. Passivo : COLÉGIO DOM BOSCO S/C LTDA.
Recorrida : 7ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 17 DE ABRIL DE 2002
Acórdão n.º : **CSRF/01-03.884**

IRPJ – CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS – ANO DE 1990 – DIFERENÇA IPC X BTNF – É legítima a apropriação integral, como despesa do ano de 1990, da diferença de correção monetária do balanço – IPC X BTNF -, em respeito ao regime de competência. Deve ser convalidado o procedimento de contribuinte que inicialmente observou o escalonamento estabelecido pela Lei nº 8.200/91, para depois, em 1995, apropriar o restante do saldo de correção monetária do balanço que só seria dedutível nos anos de 1996 a 1998.

Recurso especial a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL

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


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS - RELATOR

Processo n.º : 10980.015637/98-08
Acórdão n.º : CSRF/01-03.884

FORMALIZADO EM: 25 ABR 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, REMIS ALMEIDA ESTOL, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES E MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, por seu i. Procurador junto à Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, e com fulcro no art. 32, II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, recorre para a Câmara Superior de Recursos Fiscais **de parte da decisão** consubstanciada no Acórdão nº 107-06.056, de 13/09/2000, assim ementado (fl. 275):

“IRPJ – SALDO DEVEDOR DA CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR – IPC/BTNF – Tendo a empresa adotado para o reconhecimento do saldo devedor da diferença de Correção Monetária IPC/BTNF o escalonamento previsto na Lei nº 8.200/91, com redação dada pela Lei nº 8.682/93 no ano calendário de 1.993, e no ano calendário de 1994 ter optado pelo lucro presumido não lhe retira o direito de excluir, em ano posterior, quando tributada pelo lucro real, a parcela não deduzida naquele ano acrescida de valor suficiente para esgotar o saldo devedor da correção monetária do IPC/BTNF, sem o escalonamento previsto.

IRPJ – ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO - DIFERENÇA IPC/BTNF – A depreciação representa os custos pelo desgaste do bem, em função do seu uso na atividade da empresa, e, por isso deve incidir sobre o valor contábil atualizado e reconhecida pelo regime de competência. O art. 39 do Decreto nº 332/91 criou procedimento não previsto expressamente na Lei que visava regulamentar.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - BASE DE CÁLCULO - DIFERENÇA IPC/BTNF – As adições e exclusões ao lucro líquido para formação da base de cálculo da Contribuição Social estão exaustivamente expressas no art. 2º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90. O art. 41 do Decreto nº 332/91 foi além do poder regulamentador a que se destinava e, portanto, sua aplicação deve ser afastada.

Recurso provido.”



Em seu apelo, a douta Procuradoria suscita questão prejudicial, consistente na incompetência dos Conselhos de Contribuintes examinarem matéria constitucional.

Pondera a Fazenda Nacional (fls. 292/293):

“(...) verifica-se que a decisão final de desnecessidade de observância da sistemática compensatória prevista pelo artigo 3º da Lei 8.200/91, somente seria possível a partir da declaração incidental de inconstitucionalidade do referido dispositivo, já que não se pode adotar forma contábil de recomposição do prejuízo diferente da legalmente permitida, salvo se a lei que a instituiu for inconstitucional.

Por outro lado, é assente na jurisprudência desta Corte o defendido com veemência pela doutrina, especialmente pelo Prof. Hugo de Brito Machado, que ao Conselho de Contribuintes falece competência para apreciar questões constitucionais. A questão, inclusive, foi objeto do Parecer PGFN/CRE nº 439/96 e de decisão do Supremo Tribunal Federal (RTJ nº 96/496), sendo refutado a possibilidade de controle constitucional em nível administrativo.

No presente processo, há, portanto, uma ruptura lógica entre a questão prejudicial de inconstitucionalidade necessária ao exame do mérito e a decisão final, pois, se por um lado, esta E. Corte pode apreciar a questão principal, não pode ela enfrentar a questão incidental, pois exige a análise constitucional do dispositivo legal em destaque.

Assim, não poderia a decisão recorrida afastar a incidência do dispositivo previsto no artigo 3º da Lei nº 8.200/91, diante do princípio da presunção de constitucionalidade das leis, corolário da supremacia que é deferida à Constituição, como vértice do ordenamento jurídico. Ao revés, deveria ter sido considerado o referido dispositivo legal e suas consequências jurídicas, de forma a impedir que se adotasse meio de recomposição do prejuízo inflacionário, diverso daquele previsto legalmente.”

No mérito, assevera a d. Procuradoria (fl. 295):

“(...) verifica-se que na ausência de lei que preveja de modo inequívoco e através de indexadores específicos, não há reflexos jurídicos para a corrosão inflacionária que vem atacando a moeda em períodos sucessivos, por se tratar unicamente de fenômeno econômico.

Desta forma, a inflação real é aquela que a lei adotar como tal, ou seja, inexistindo previsão legal, não se pode configurar a inflação como fato jurídico, existindo apenas como fenômeno econômico, não representando qualquer significado no mundo da normatividade jurídica.

Conceitua-se como fato jurídico todo o acontecimento fático passível de ser sentido no mundo jurídico. Assim, a repercussão do fato social ou natural no mundo do Direito, atribui a este qualificação jurídica, provocando a criação, a modificação ou a extinção de direitos. Portanto, ao fato jurídico, consagra-se a função precípua de ser pressuposto material dos direitos subjetivos."

E conclui (fl. 296):

"(...) a disciplina legal do saldo devedor de correção monetária referente à diferença IPC/BTNF está prevista na Lei 8.200/91, sendo sua observância imperiosa, diante dos princípios da legalidade e da presunção de constitucionalidade das leis, até porque antes do advento do referido diploma legal, não se reconhecia efeito jurídico ao expurgo inflacionário ocorrido no período."

Em apoio ao seu entendimento, apontou o i. Procurador da Fazenda Nacional os Acórdãos nºs 105-13.111, 105-13.108 e 105-12.515, assim ementados, no particular (fls. 299, 308 e 315):

"EX 1992 – IRPJ – IPC/BTNF – INCONSTITUCIONALIDADE DE ATOS NORMATIVOS – Falece competência ao Conselho para declaração originária de inconstitucionalidade de atos normativos, ante o princípio do plenário, prerrogativa esta outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário, eis que, em matéria de direito administrativo, presumem-me constitucionais todas as normas emanadas dos Poderes Legislativo e Executivo. Em sede administrativa somente é dado a apreciação de inconstitucionalidade ou ilegalidade após a consagração do STF (art. 97, 102, III "a" e "b" da CF)." (Ac. 105-13.111 e Ac 105-13.108)

"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." (Ac. 105-12.515)



Processo n.º : 10980.015637/98-08

Acórdão n.º : CSRF/01-03.884

O recurso especial foi admitido pelo Presidente da E. Sétima Câmara, por despacho de fls. 334/336.

Intimado, o sujeito passivo COLÉGIO DOM BOSCO S/C LTDA. ofereceu contra-razões às fls. 342/354, propugnando pelo não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional ou, caso conhecido, pela manutenção do aresto recorrido.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, Relator

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e merece ser conhecido **na parte** em que o i. Procurador suscitou e logrou comprovar o dissídio jurisprudencial.

Preliminarmente, portanto, releva delimitar a matéria objeto de recurso especial, reportando-me para tanto ao voto do Conselheiro designado para redigir o aresto ora hostilizado, que bem identifica as quatro matérias que foram examinadas pela C. Sétima Câmara (fl. 283):

“Acompanho o voto do nobre Conselheiro no que diz respeito as seguintes matérias: i) o fato de ter o contribuinte optado pelo lucro presumido no ano de 1994 não LHE RETIRA O DIREITO de excluir em ano posterior, quando tributada pelo lucro real, a PARCELA NÃO DEDUZIDA NAQUELE ANO da diferença do IPC/BTNF; II) de deduzir os encargos de depreciação diferença IPC/BTNF, em função do seu uso na atividade da empresa, e, por isso deve incidir sobre o valor contábil atualizado e reconhecida pelo regime de competência, vez que o art. 39 do Decreto nº 332/91 criou procedimento não previsto expressamente na Lei que visava regulamentar; III) estar correto o procedimento da autuada em não adicionar na base de cálculo da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A DIFERENÇA IPC/BTNF – já que as adições e exclusões ao lucro líquido para formação da base de cálculo da Contribuição Social estão exaustivamente expressas no art. 2º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90, conseqüentemente o art. 41 do Decreto nº 332/91 foi além do poder regulamentador a que se destinava, portanto, sua aplicação deve ser afastada.

Entretanto, com a devida vênia passo a discordar do nobre Relator e dos Conselheiros que lhe acompanham no que diz respeito a manutenção da medida fiscal sobre: **vedação da antecipação referente a dedução da diferença do IPC/BTNF superior a 15%**

Processo n.º : 10980.015637/98-08
Acórdão n.º : CSRF/01-03.884

efetuada no ano calendário de 1995, ou seja a compensação total do saldo existente na parte "B" do LALUR." (negritei)

E é exatamente **essa quarta matéria** (apropriação integral, no ano de 1995, do saldo devedor de correção monetária do balanço – IPC X BTNF, que seria dedutível somente nos anos de 1996 a 1998) sobre a qual o entendimento da Câmara recorrida não foi unânime, que constitui objeto do presente recurso especial.

A irresignação da douta Procuradoria quanto a esse tópico, muito embora, *data venia*, utilizando linguagem de pouca precisão técnica, está assim manifestada em seu apelo (fl. 289):

"Insurge-se a Fazenda Nacional contra o r. acórdão proferido pela e. Câmara *a quo*, **na parte** (negritei) em que julgou procedente a compensação de crédito originado da diferença entre os índices de correção monetária IPC e BTNF das demonstrações financeiras, previsto no art. 3º da Lei 8.200/91, com débitos fiscais do ora Recorrido no ano de 1995, sem que se observasse a percentagem de crédito compensável, previsto pela norma para aquele ano calendário (1995)."

O tema não é novo para esta Turma; pelo contrário, já foi exaustivamente debatido por este Colegiado, tendo restado pacificado o entendimento de que é legítima a correção monetária das demonstrações financeiras do período-base de 1990, pelo índice determinado pela variação do IPC, em vez do BTNF.

Assim se decidiu nos Acórdãos nºs CSRF/01-02.251, de 15/09/97, CSRF/01-02.313, de 08/12/97, CSRF/01-02.332, de 08/12/95, CSRF/01-02.347, de 08/12/97, CSRF/01-02.623, de 15/03/99, CSRF/01-03.602, de 05/11/2001, CSRF/01-03.621, de 06/11/2001, entre tantos outros.

Esta Turma tem validado procedimentos adotados por contribuintes no sentido de apropriar integralmente, **já no ano de 1990**, os efeitos da referida diferença de correção monetária do balanço.



Também foi admitida a apropriação integral, **nos anos de 1991 ou 1992**, da mencionada diferença de correção monetária, conforme faz certo o Acórdão n.º CSRF/01-02.313, de 08/12/97, em que fui Relator, assim ementado:

"IRPJ – CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS – ANO DE 1990 – DIFERENÇA IPC X BTNF – Reconhecida expressamente pela Lei n.º 8.200/91, é legítima a apropriação como despesa, da diferença de correção monetária integralmente no resultado do período-base de 1990, em respeito ao regime de competência. Nada impede que o contribuinte só o faça na apuração do resultado do período-base de 1991, uma vez não gerando nenhum prejuízo para o Fisco." (grifei)

O caso dos autos, em que o contribuinte decidiu inicialmente por observar o escalonamento estabelecido pela Lei n.º 8.200/91, para fins de apropriação da diferença do saldo devedor de correção monetária IPCXBTNF (25% em 1993 e 15% ao ano, de 1994 a 1998), para depois, no ano de 1995, apropriar o restante do saldo de correção monetária do balanço que só seria dedutível nos anos de 1996 a 1998, em nada difere dos outros julgados retromencionados.

Não convalidar o procedimento adotado pelo contribuinte no caso sob exame implicaria estabelecer tratamento discriminatório, configurando verdadeira penalidade à pessoa jurídica que preferiu aguardar a consolidação do seu direito, por meio de jurisprudência administrativa que já lhe era favorável àquela época.

Ora, na verdade, na situação em tela, o contribuinte não antecipou despesa, como acusou o Fisco, mas, sim, postecipou despesa que legalmente poderia já Ter apropriado no ano de 1990, não havendo pois qualquer prejuízo para a Fazenda Nacional.



Lembro que, recentemente, em sessão de 13 de junho de 2001, no julgamento do RESP/133.069-SC, a E. Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça chegou a essa mesma conclusão (a decisão ainda não foi publicada no D.J.).

Peço vênia para reproduzir trecho do voto proferido pelo ex-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 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 precisar 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 ele 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.

Quando, 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

Processo n.º : 10980.015637/98-08
Acórdão n.º : CSRF/01-03.884

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 – pag. 92)

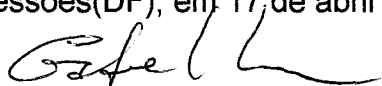
Essa conclusão é relevante porque acena na diretriz já inicialmente traçada, no sentido de que era o IPC o indexador hábil para fixar a variação do valor das OTNs no ano de 1990, como também já observara a iminente jurista citada, em parecer específico sobre a Lei 8.200/91, do qual extraio o seguinte 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 distorção 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 considerando que a questão prejudicial suscitada pela douta Procuradoria, consistente na incompetência dos Conselhos de Contribuintes examinarem matéria constitucional, na verdade está ligada ao mérito, e com ele se confunde, pois **constitui fundamento dos arestos paradigmas da divergência para aplicar literalmente as disposições da Lei nº 8.200/91**, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões(DF), em 17 de abril de 2002



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS - RELATOR