



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-5

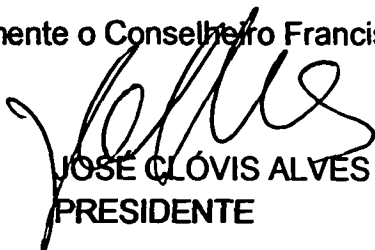
Processo nº. : 11020.001713/98-74
Recurso nº. : 128.615
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Exs: 1995 e 1996
Recorrente : STÚDIO UNO LTDA.
Recorrida : DRJ em SANTA MARIA - RS
Sessão de : 23 de janeiro de 2002
Acórdão nº. : 107-06.527

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NORMAS PROCESSUAIS – AÇÕES JUDICIAL E ADMINISTRATIVA CONCOMITANTES – IMPOSSIBILIDADE – A busca da tutela jurisdicional do Poder Judiciário, antes ou depois do lançamento “ex officio”, enseja renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito, por parte da autoridade administrativa, tornando-se definitiva a exigência tributária nesta esfera.

CMB – GLOSA – DIFERENÇA IPC/BTNF – IMPROCEDÊNCIA – O real indexador da CMB é o IPC, índice oficial medidor da inflação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por STÚDIO UNO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho Contribuintes, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER da matéria submetida ao Poder Judiciário e DAR provimento ao recurso para restabelecer a dedutibilidade dos valores das diferenças entre o IPC e o BTNF, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente temporariamente o Conselheiro Francisco de Assis Vaz Guimarães.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 FEV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, PAULO ROBERTO CORTEZ, MAURILIO LEOPOLDO SCHIMITT (Suplente convocado), JOSÉ ANTONINO DE SOUZA (Suplente convocado) e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS e LUIZ

 MARTINS VALERO.



Recurso nº. : 128.615
Recorrente : STÚDIO UNO LTDA.

RELATÓRIO

STÚDIO UNO LTDA., já qualificado nestes autos, recorre a este Colegiado, com fundamento na petição de fls. 218/226, da decisão prolatada às fls. 207/211, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 01, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Consta da descrição dos fatos no auto de infração a seguinte irregularidade:

**“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS
ANTERIORES
COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO
NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES**

Valor apurado conforme relatório de atividade fiscal, onde demonstra-se que o contribuinte busca compensar, através de outras exclusões, bases de cálculo negativa referente aos anos calendários de 1990 e 1991, não previstas na legislação aplicável, resultando na redução indevida das bases de cálculo relativas a 31/12/94 e de 31/07/95 (cisão parcial). Além de não ter adicionado os valores das diferenças entre o IPC e o BTNF.”

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 156/162, seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem a seguinte redação:



“CSLL – Ano-calendário: 1994, 1995

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL


A propositura pela contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial – por qualquer modalidade processual – antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF

A diferença de correção monetária IPC/BTNF, do ano 1990, dos encargos de depreciação, amortização e exaustão e baixas de bens, acrescidos da respectiva correção monetária e da parcela do custo de bem baixado a qualquer título, computados em conta de resultado, devem ser adicionados ao lucro líquido na apuração da base de cálculo da contribuição social.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”

Ciente da decisão de primeira instância em 23/08/01 (AR fls. 214, a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo em 21/09/01 (fls. 218), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a legislação comercial (Lei nº 6.404/76, art. 183, V e § 2º, alínea “a”), estabelece que a depreciação é um elemento redutor do valor do ativo imobilizado, consistindo-se num redutor do resultado do exercício;
- b) que tal regra se justifica, na medida em que a redução traduz monetariamente a depreciação decorrente da utilização dos bens pela pessoa jurídica em seu processo produtivo, o que importa no reconhecimento do desgaste dos mesmos e, consequentemente, da perda do valor relativo dos bens;



- c) que, sendo certo que a depreciação é um redutor do resultado do exercício, resta evidente que os seus efeitos sobre o mesmo somente poderiam ser anulados se a legislação que regula a base de cálculo da CSLL determinasse, expressamente, a adição dessa parcela ao resultado do exercício;
- d) que não existe qualquer regra legal determinando tal adição a amparar o lançamento fiscal em tela e a decisão recorrida;
- e) que o Decreto 1.041/94 (RIR/94) e o Decreto 332/91, ao pretenderem, sem o devido amparo em lei no sentido formal e material, instituir a obrigação de adicionar os valores relativos à depreciação do resultado do exercício, acabaram por contrariar a regra contida no art. 99 do CTN, segundo a qual *“o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos”*;
- f) que, com respeito à diferença de correção monetária – IPC/BTNF, a Lei nº 8.200/91, admitiu expressamente a utilização do índice IPC para a correção monetária das demonstrações financeiras;
- g) que a decisão de primeira instância peca ao invocar disposições contidas em decretos para obrigar seja adicionado, ao resultado do exercício, as diferenças de correção monetária do ano de 1990, relativas às parcelas de depreciação, quando a lei aplicável silencia a tal respeito;
- h) que improcede a decisão de primeira instância ao não conhecer a impugnação tendo em vista a discussão da matéria junto ao Poder Judiciário, pois a ação foi interposta em 10/04/95, anterior ao advento do auto de infração;

Às fls. 306, a apreciação favorável da DRF em Caxias do Sul – RS, ao arrolamento de bens para o seguimento do recurso voluntário, nos termos da IN SRF 26/2001.

X? É o relatório.

X

VOTO


Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, tratam os presente autos de exigência fiscal constituída em razão do recolhimento a menor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo em vista as seguintes irregularidades fiscais: a) compensação, em 31/12/94, das bases de cálculo negativas apuradas nos anos-calendário de 1990 e 1991; b) falta de adição dos valores relativos à depreciação e a correspondente correção monetária da diferença de índices entre o IPC e o BTNF.

Com respeito à compensação da base de cálculo negativa dos anos-calendário de 1990 e 1991, referida matéria encontra-se pendente de julgamento, em grau de recurso, junto ao Poder Judiciário.

Dessa forma, tendo a contribuinte ingressado com ação perante o Poder Judiciário para discutir especificamente a matéria de mérito objeto do auto de infração, nesse particular, há concomitância na defesa, ou seja, a busca da tutela do Poder Judiciário, bem como o recurso à instância administrativa.

A opção da discussão da matéria perante o Poder Judiciário foi da recorrente, e o auto de infração lavrado, fundamentalmente, objetivou a constituição do crédito tributário como medida preventiva dos efeitos da  decadência.



Cabe citar, aqui, parte do parecer de autoria do Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Pedrylvio Francisco Guimarães Ferreira:

“Todavia, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.

Outrossim, pela sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. SUPERIOR, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo; AUTÔNOMA, porque a parte não está obrigada a percorrer, antes, as instâncias administrativas, para ingressar em Juízo. Pode fazê-lo diretamente.”

No mesmo sentido o Sub-procurador Geral da Fazenda Nacional, Dr. Cid Heráclito de Queiróz, assim pronunciou:

“11. Nessas condições, havendo fase litigiosa instaurada – inerente a jurisdição administrativa –, pela impugnação da exigência (recurso latu sensu), seguida, ou mesmo antecedida, de propositura de ação judicial, pelo contribuinte, contra a Fazenda, objetivando, por qualquer modalidade processual – ordenatória, declaratória ou de outro rito – a anulação do crédito tributário, o processo administrativo fiscal deve ter prosseguimento – exceto na hipótese de mandado de segurança ou medida liminar, específico – até a instância da Dívida Ativa, com decisão formal recorrida, sem que o recurso (latu sensu) seja conhecido, eis que dele terá desistido o contribuinte, ao optar pela via judicial.”

No caso em questão, o contribuinte ingressou com ação judicial antes da feitura do lançamento de ofício. Por seu turno, a Autoridade Fiscal, com o

intuito de salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional, constituiu o crédito tributário.

Portanto, tratam-se de ações concomitantes para julgamento do mesmo mérito, verificando-se, do exposto, que a contribuinte fez sua opção, escolhendo a esfera judiciária para discutir o mérito existente no presente processo.

Não teria sentido que o Colegiado se manifestasse sobre matéria em debate no Poder Judiciário, visto que qualquer que fosse a sua decisão prevaleceria sempre o que seria decidido por aquele Poder.

Dessa forma, a solução da pendência foi transferida da esfera administrativa para a judicial, instância superior e autônoma, que decidirá o litígio com grau de definitividade.

Assim, a Administração, deixando de ser o órgão ativo do Estado e passando a ser parte na contenda judicial, quanto ao mérito em si da demanda, não mais pode julgar o litígio, cabendo ao Judiciário compor a lide.

Com respeito a dedutibilidade da diferença de correção monetária IPC/BTNF, de acordo com decisões desta Câmara, inclusive deste relator proferida no Acórdão nº 107-05.370, que abaixo reproduzo, é de se prover o recurso do contribuinte:

“4.2 A inflação e o Imposto de Renda

A questão da correta apuração da renda, que impõem a exclusão dos valores puramente inflacionários, longe de ser meramente acadêmica, é jurídica e decorre do Direito posto, pois, evidentemente, se a base de cálculo do imposto sobre a renda é a renda e proventos de qualquer natureza auferidos



(CF, art. 153, III, e CTN, arts. 43 e 45), somente se pode tributar, a esse título o que efetivamente representar acréscimos patrimonial.

Isto porque não há dúvida alguma de que, sem acréscimo patrimonial, não há renda ou lucro, como ensina com precisão Rubens Gomes de Souza:

“20 – Assim, a comissão de 1964 julgou mais adequado, à função prática de definir o fato gerador do imposto, dar ênfase ao requisito da aquisição da disponibilidade. Mas nem por isso... o requisito de tratar-se de riqueza nova foi repudiado; pelo contrário, não só ele está implícito no conceito de disponibilidade... mas também expresso no art. 43, nº I, onde se diz que a renda é um “produto” do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e no art. 43, nº II, onde se diz que os proventos de qualquer natureza são os ‘acréscimos patrimoniais’ não compreendidos no inciso anterior. A propósito, vale sublinhar que essa redação do inciso II implica que também a renda, de que trata o inciso I, é um acréscimo patrimonial, como já está dito pela palavra “produto” constante desse inciso”

E em outra oportunidade assevera:

“Pela análise da definição do CTN à luz dos meus trabalhos anteriores que, como disse, a inspiraram, vê-se que a parte essencial do conceito de rendimento é a que foi acrescentada ao que já constava da legislação anterior; ou seja, o requisito de tratar-se da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de um elemento de riqueza que venha aumentar o patrimônio produtor”.

Mas, quem deu a dimensão exata da correção monetária e o conceito de renda, com sua genialidade ímpar, foi Pontes de Miranda. Vejamos:

“Correção do valor monetário absolutamente não aponta renda. Nada rendeu; foi a moeda que se desvalorizou. O Estado, para poder editar regras jurídicas sobre tributos, tem de partir da afirmação e da prova de que há suporte fáctico necessário e suficiente para cada uma das regras jurídicas. Onde não há terreno não se pode tributar com imposto predial. Onde não há

ato jurídico não se pode exigir selo de instrumento. Onde não há renda ou consignação não se pode querer que se atenda a imposto de vendas e consignações. Onde não há renda não é concebível imposto de renda.

A renda supõe o acréscimo de valor em moeda, entre dois pontos de tempo, a determinado poder econômico, sem que se possa pensar em renda se o poder econômico apenas mudou de valor por ter-se degradado a moeda. Não importa qual seja a teoria dos economistas para conceituar renda (e.g. Georg Stranz, B. Pulsting, R.M. Hely,). A depreciação de renda não é fonte de renda: o valor verdadeiro persiste, em princípio; por isso se corrige o valor falsificado, digamos assim, da moeda. Com as inflações, dificilmente se obtém ressunção do valor. Ouro da moeda. Mas, obtenha-se ou não, a renda só se produz se o que se tinha persiste e há plus, que é a renda”.

Ou seja, somente há renda, como base de incidência de tributo, se do resultado se expurgaram os efeitos da inflação real verificada no período.

A Suprema Corte, no RE 89.791-7, relator o Ministro Cunha Peixoto, deixou claro o seu pensamento ao analisar o conceito de renda:

“Na verdade por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo de patrimônio.

...

Ora, a correção monetária, realmente, não constitui rendimento, porque lhe faltam elementos constitutivos deste, principalmente a reprodutividade. A renda se destaca da fonte sem empobrecê-la. Tal não ocorre na correção monetária, onde o capital continua o mesmo; apenas é atualizado para o valor do dia do pagamento.

Sem ela, haveria uma diminuição do capital. Procura-se, com a correção monetária, apenas dar ao capital o mesmo valor que tinha, quando do negócio. Nada se lhe acrescenta; portanto, nenhuma renda há.

P

A correção monetária, portanto, não é renda, mas simples restauração do valor primitivo do capital. Trata-se de mera alteração nominal, e não real. Mera substituição do desfalque do valor, e não acréscimo do valor... não é lícito ao legislador dizer que a diminuição do patrimônio constitui renda, pois o conceito dela, além de estar consubstanciado no art. 43 do Código Tributário Nacional, existe no Direito Privado, quer no Código Comercial (lucros etc. arts. 302, 288), seja no Código Civil (frutos, produtos, rendimentos, renda, etc. – art. 60; 178; parágrafos 10; 674; VI; 749, etc)."

Vai daí que, para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto de renda, é imperativo constitucional efetuar-se o expurgo de valores meramente inflacionários, seja corrigindo-se o custo da aquisição de bens na apuração do ganho de capital das pessoas físicas (PF), seja expurgando-se a correção monetária das aplicações financeiras efetuadas (PF), seja corrigindo-se as tabelas de incidência do imposto e as deduções permitidas (PF), seja aplicando às demonstrações financeiras das pessoas jurídicas a sistemática de correção monetária de balanço (CMB), assunto que abordaremos a seguir.

Porém, o que é de capital importância, não é qualquer índice que pode ser imposto aos contribuintes como comumente vem ocorrendo. Muito menos pode o Poder Executivo, não importa a que pretexto, não querer admitir a correção monetária ou impor índices irreais.

A correção monetária, desde que à lei fosse possível indicar o indexador que bem quisesse, ao argumento da existência de inúmeros deles (o que é uma verdade incontestável), forçoso concluir que essa liberdade de escolha não lhe dá a faculdade de escolher índice que não reflita a real desvalorização da moeda, muito menos de manipulá-los.

4.3 A correção monetária de balanço

A correção monetária de balanço (CMB), em países de economia altamente inflacionária, mais do que um mero mecanismo contábil de avaliação de patrimônio das pessoas jurídicas, é de transcendental importância, pois visa, em última análise, expurgar do resultado do exercício (o lucro líquido contábil), consequentemente do lucro real, os efeitos da desvalorização da moeda.

P

Henry Tibery, em monografia sobre o tema, dando a dimensão exata da CMB, pondera:

“No caso importantíssimo do lucro das empresas impõe-se a eliminação da parcela inflacionária dos lucros sob a perspectiva da preservação de substância.

A preocupação tem seu motivo no fato e no momento em que lucros meramente nominais – isto é, a parte que ultrapassa os lucros reais -, saíam da empresa, seja por distribuição de lucros, seja por tributação – a empresa ficará enfraquecida isto é uma séria ameaça para sobrevivência das empresas. A tributação das pessoas jurídicas em regime inflacionário deve evitar este perigo. A preservação da substância torna necessário expurgar do resultado, a faixa nominal, inflacionária”.

Ou seja, em um regime inflacionário, apurar corretamente o resultado de cada período base das pessoas jurídicas, necessário, inclusive, para a correta mensuração do patrimônio empresarial, é de fundamental importância no Direito Tributário e societário para se evitar a dilapidação do patrimônio empresarial, o que fatalmente ocorreria, pois, a título de tributos incidentes sobre a renda (lucro) estar-se-iam entregando parcelas do patrimônio.

É que o sistema de correção monetária do patrimônio líquido e dos ativos corrigíveis monetariamente da pessoa jurídica, cujo saldo devedor é levado para o resultado do exercício (determinação do lucro), visa exatamente a recompor a perda do poder aquisitivo da moeda representada no capital próprio, impedindo com isto a tributação da renda fictícia.

Nesse sentido é a lição de Bulhões Pedreira:

“A inflação, ao modificar o poder de compra da moeda nacional, tem efeitos sobre os elementos patrimoniais que distorcem as demonstrações financeiras levantadas com base em

escrituração que adota o custo histórico como critério de avaliação e usa a moeda nacional como unidade de medida de valor.

A finalidade do procedimento de correção monetária previsto nas leis comercial e tributária, é eliminar essas distorções do balanço e da demonstração do resultado do exercício.

O procedimento regulado pelo decreto-lei nº 1.598/77 adota o princípio de corrigir em cada balanço, a expressão monetária de valor histórico dos elementos estáveis do patrimônio – ativo permanente e patrimônio líquido – que são os que sofrem maiores distorções no curso da inflação (porque não estão sujeitos a contínua substituição, como ocorre com os elementos do ativo e do passivo circulante). As contrapartidas dos lançamentos de ajustes das contas do ativo permanente e do patrimônio líquido são registradas em conta especial transitória, cujo saldo é computado na determinação do lucro líquido do exercício”.

“A correção dos efeitos da inflação sobre os resultados da pessoa jurídica é obtida através da transferência, para as contas de resultado, do saldo da conta especial transitória na qual são registradas as contrapartidas dos lançamentos de correção do ativo permanente e do patrimônio líquido. O saldo devedor dessa conta elimina das contas do resultado lucros contábeis que são fictícios porque têm a função de manter – em moeda de poder de compra constante – o capital de giro próprio da pessoa jurídica”.

Rubens Gomes de Sousa, no mesmo diapasão, em estudo sobre o tema, asseverou:

“6.4 – Esta digressão serve para mostrar que o Direito Brasileiro, não somente o tributário, mas o das obrigações em geral, evolui decididamente no sentido de abandonar o nominalismo monetário em favor da consideração dos valores reais, patrimoniais ou financeiros, expressos em termos de poder aquisitivo efetivo e atual da moeda. Esta premissa básica pode visar objetivos diferentes conforma a natureza de cada hipótese. Mas, no caso que interessa ao presente trabalho, o objetivo visado é evidentemente o de evitar a descapitalização das empresas pela tributação de lucros meramente escriturais



(às vezes popularmente chamados “lucros de papel”), decorrentes apenas de uma apreciação, em termos de moeda desatualizada, dos valores patrimoniais ou financeiros que ocorrem para a formação do lucro “real” sujeito ao imposto de renda”.

Assim sendo, visto que o expurgo dos efeitos inflacionários na apuração dos resultados das pessoas jurídicas, a exemplo do que ocorre com as pessoas físicas, deriva do texto maior, que somente permite, em relação ao imposto de renda, a incidência sobre o lucro real apurado, tem-se como conclusão óbvia que, não importando o nome que se queira dar ao indexador da CMB (ORTN, OTN, BTNF, UFIR, etc.), é imperativo constitucional que o índice utilizado reflita a desvalorização da moeda.

A propósito dessa tema, João Dácio de S.P. Rolim, em excelente e pioneiro estudo, transformado em tese amplamente debatida e aprovada, por unanimidade, no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE – Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial, cujas conclusões adotamos integralmente, como muita propriedade assim se pronunciou:

“1- A correção monetária de balanço é imperativo de ordem constitucional para evitar a tributação do lucro fictício e a violação dos princípios da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade. Portanto, por ser substancial – e, não, por decorrer de sistemática legal – impõe-se sua adoção para efeito fiscal independentemente de lei ordinária que a preveja, em face da realidade inflacionária e da corrosão do poder aquisitivo da moeda.

2- A legislação ordinária que institua correção monetária divorciada da realidade deve ser afastada por comando imperativo de ordem constitucional.

3- A legislação infraconstitucional que adote, para efeito de correção monetária de balanço, índices expurgados oficialmente, deve ser colmatada por legislação, que



reconheça, para outros efeitos jurídicos, os índices plenos de variação dos preços”.

Na esteira dessas colocações, impõe-se a conclusão, na linha inclusive de outras decisões deste Conselho, que a correção monetária de balanço das demonstrações financeiras da recorrente do ano de 1990 deve ser efetivada levando-se em consideração a variação do IPC, real indexador da inflação brasileira e, também, da correção monetária de balanço, dado que no bojo do denominado Plano Collor a variação do BTNF, foi artificialmente manipulada, fato hoje notório e que dispensa maiores digressões.

Se mais não bastasse, relativamente a contribuição social sobre o lucro, a restrição quanto a dedução dos encargos relativos a diferença IPC/BTNF não consta da Lei 8200/91, mas sim de seu Decreto regulamentador que, no particular, a toda evidência, extrapolou os seus limites, pelo que não pode ser aplicável.

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso no que versa sobre a matéria submetida ao Judiciário e, no mais, pelas razões expostas, dar provimento ao recurso para que se restabeleça a dedução dos valores das diferenças entre o IPC e o BTNF..

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de janeiro de 2002.


P. NATANAEL MARTINS