

MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

LADS

Sessão de 19 de agosto de 1994

ACORDÃO NR. 101-87.046

Recurso nr. : 106.357 - IRPJ - EX: 1992

Recorrente : JOSE MARTINS DA SILVA & CIA. LTDA.

Recorrida : DRF EM NOVO HAMBURGO - RS.

APROPRIAÇÃO DE DEPRECIÇÃO E CORREÇÃO MONETÁRIA - Improcedente a glosa de apropriação ao resultado do exercício, dos encargos relativos à depreciação de bens do imobilizado e correção monetária correspondente a parcela da diferença entre a correção do ativo com base no IPC e BTNF.

DESPESAS OPERACIONAIS - Obrigações acessórias não cumpridas, convertidas em obrigações principais. Aplicação do disposto no art. 113, parágrafo 3o. do CTN e no art. 225 do RIR/80. Glosa improcedente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSE MARTINS DA SILVA & CIA. LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 1994

MARIAM SELF

- PRESIDENTE

FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

09 DEZ 1994

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

Acórdão nr. 101-87.046

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, RAUL PIMENTEL, KAZUKI SHIOBARA, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIAO RODRIGUES CABRAL.

Fm



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

RECURSO NR.: 106.357

ACORDAO NR.: 101-87.046

RECORRENTE : JOSE MARTINS DA SILVA & CIA. LTDA.

R E L A T O R I O

A empresa supra-referenciada, qualificada nos autos, foi alvo da ação fiscal a que alude o Auto de Infração de fls. 19/24, onde é exigido o recolhimento do crédito tributário em valor equivalente a 37.092.64 Ufirs, em consequência das seguintes irregularidades detectadas no exercício de 1992, período-base de 1991:

1 - APROPRIAÇÃO DE DEPRECIACÃO E CORREÇÃO MONETÁRIA:

No aludido exercício foi objeto de glosa o valor de encargos relativos à depreciação de bens do imobilizado e correção monetária correspondente à parcela da diferença entre a correção do ativo com base no IPC e BTNF.

2 - DESPESA OPERACIONAL INDEVIDA:

No mesmo exercício foi objeto de glosa o valor correspondente à correção monetária, juros e multa, calculados sobre parcelas de contribuição devidas e não pagas ao INSS.

Pelo seu inconformismo, a interessada ingressou com a Impugnação de fls. na qual apresenta argumentos assim sintetizados:

FM



PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

Acórdão nr. 101-87.046

- INAPLICABILIDADE DA UFIR

Contestando a aplicação da UFIR no exercício de 1992, diz o contribuinte que:

a) o Diário Oficial da União que trouxe a edição da Lei 8.383/91, embora datado de 31 de dezembro de 1991, na verdade somente foi entregue aos Correios para circulação no dia dois de janeiro;

b) tal fato foi reconhecido pelo próprio Diretor Geral da Imprensa Nacional, conforme declaração veiculada pelo Diário de Comércio e Indústria, edição do dia 10/04/92;

c) por esta razão, a lei não pode ser aplicada ao exercício de 1992, por infringir o princípio constitucional da anterioridade.

- APROPRIAÇÃO DE DEPRECIACÃO E CORREÇÃO MONETÁRIA

Contestando este item, diz o reclamante que a autorização do art. terceiro da Lei 8.200/91 foi transformada em obrigação, por força do Decreto 332/91, por ter compelido as empresas ao cálculo da diferença de correção monetária do balanço de 1990, decorrente de seu cômputo com base na variação pelo IPC. A função do decreto é a de regulamentar a lei, não podendo ir além do disposto no diploma legal. Desta forma, o artigo 32 do Decreto 332/91 incorreu em flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade.

A ilegalidade da exigência de que a correção monetária do balanço fosse, no ano-base de 1990, feita com base no BTNF, decorreu do princípio básico da correção monetária do balanço, que era a de expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de




PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

Acórdão nr. 101-87.046

cálculo do imposto de renda de cada período-base (art. terceiro da Lei 7.799/89).

Os diferimentos pretendidos pelo Decreto 332/91 são inconstitucionais, pelas seguintes razões:

a) acarretarão o pagamento do Imposto de Renda referente aos períodos-base de 1991 e 1992, sobre valores que não constituem aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, violando, assim, o disposto no art. 43 do CTN;

b) viola, também, o princípio constitucional da isonomia (art. 150, II, da Constituição Federal de 1988), não só por força da situação descrita na alínea anterior, mas, também, porque as empresas que, mediante ação judicial ou não, já efetuaram a correção monetária do balanço em 1990 com base no IPC, reconheceram em 1991 os efeitos da diferença da correção monetária do balanço naquele período-base;

c) o diferimento da dedutibilidade da parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, ou de custo de bem baixado, a qualquer título, que corresponder a diferença da correção monetária do balanço pelo IPC e pelo RTNF em 1990, pretendida pelo art. 39 do Decreto nr. 332/91, é, também, evidentemente inconstitucional, por constituir criação regulamentar, sem qualquer base legal, infringindo, assim, o disposto no art. 99 do CTN;

d) o Decreto nr. 332/91 foi editado muito depois de esgotado, em 29/08/91, o prazo de sessenta dias, dentro do qual, segundo dispôs expressamente o art. sexto da Lei 8.200/91, o mesmo deveria ter sido regulamentado, o que macula o prefalado Decreto de vício formal insanável. *Fm*

PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

Acórdão nr. 101-87.046

- DESPESA OPERACIONAL INDEVIDA

Diz o reclamante que o art. 225 do RIR/80 deixa claro que, para o tributo ser dedutível como custo ou despesa operacional, é suficiente a ocorrência do fato gerador respectivo. O pagamento ou não no seu prazo é questão alheia à verificação do custo ou despesa. Ora, se os tributos são dedutíveis, os acréscimos pecuniários resultantes do inadimplemento da obrigação acessória também o são, uma vez que convertem-se em tributos.

Pela decisão de fls. 51/58, a autoridade monocrática indeferiu a Impugnação, ao fundamento que:

- INAPLICABILIDADE DA UFIR

O contribuinte contestou a cobrança do imposto de renda, no exercício de 1992, transformado para UFIR. A argumentação, em síntese, é de que a exigência é inconstitucional, por não ter a Lei 8.383/9 observado o princípio da anterioridade. A sua publicação somente teria ocorrido no dia 02 de janeiro de 1992. Não traz ao processo qualquer comprovação do que alega.

Para todos os efeitos legais a citada Lei entrou em vigor no dia 31/12/91, por ter sido publicada no Diário Oficial daquela data, a arguição de inconstitucionalidade, no entanto, não pode ser apreciada na esfera administrativa, por ser esta uma prerrogativa do Poder Judiciário o julgamento. As autoridades fiscais, estando a legislação em plena vigência, compete unicamente seu cumprimento. Por este motivo, deve ser o crédito exigido com base na UFIR.

- AFROPRIAÇÃO DE DEPRECIÇÃO E CORREÇÃO MONETÁRIA

A glosa realizada neste item corresponde a parcela da correção monetária, relativa ao ano-base de 1990, realizada no ano-base de 1991 por autorização da Lei 8.200/91.



PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

Acórdão nr. 101-87.046

A correção monetária das demonstrações financeiras, no ano-base de 1990, deveria ser realizada com base na variação do BTNF, conforme disposto no art. 10 da Lei 7.799/89. No artigo primeiro desta lei foi instituído o BTNF, que seria atualizado de conformidade com o parágrafo segundo do artigo quinto da Lei 7.777/89. A forma de atualização prevista neste artigo foi o IPC. Tal critério foi posteriormente alterado pela Lei 8.024/90 que, em seu art. 22, estabeleceu novo índice para atualização do BTNF.

Sentindo-se prejudicados, inúmeros contribuintes impetraram Mandados de Segurança, alegando que os valores do BTNF nos meses de março e abril de 1990 foram reajustados em índices inferiores ao IPC.

Vindo ao encontro das reivindicações dos contribuintes, a Lei 8.200, editada em 28/06/91, autorizou a correção especial das demonstrações financeiras dos períodos-base de 1990. Esta consiste em permitir aos contribuintes realizarem a correção monetária daquele período com base na variação do IPC. O artigo terceiro da Lei 8.200/91 estabelece:

"Art. 3. - 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 BTNF, terá o seguinte tratamento:

I - poderá ser deduzida 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 determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor." (grifamos)

Fm



PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

Acórdão nr. 101-87.046

A redação do dispositivo legal, acima transcrito, é perfeitamente clara. Quando a lei diz que a parcela de correção monetária do ano-base de 1990 "terá o seguinte tratamento", quer significar que ela está excluindo qualquer outro procedimento que não seja aquele que ela está impondo. São estabelecidos nos incisos I e II as formas de aproveitamento na apuração do lucro real, a serem dadas ao saldo credor ou ao saldo devedor. No inciso I é disposto que o contribuinte "poderá". Aí sim, é uma faculdade dada pela lei. O contribuinte irá ou não utilizá-la, mas a opção fica restrita na própria redação do inciso, que impõe esta faculdade seja utilizada "a partir de 1993".

Em outros termos, a lei faculta seja deduzido do lucro a diferença entre a correção monetária calculada com base no BTNF e aquela com base no IPC. Esta opção poderá ser feita ou não, tal critério fica do livre arbítrio do contribuinte, mas somente será exercido a partir de 1993. E, também, a partir deste ano, que será tributado o saldo credor. Neste caso não há opção, há imposição legal.

Face ao exposto, rejeita-se o argumento do reclamante de que a Lei 8.200/91 criou uma faculdade, que foi transformada em obrigação pelo Decreto. A obrigação de fazer a dedução, somente a partir do ano de 1993, está perfeitamente clara no próprio texto da lei, como foi demonstrado.

A correção monetária do balanço abrange, igualmente, as contas de depreciação que fazem parte do Ativo Permanente e, por esta razão, não podem ter tratamento diverso do restante das demais contas. O art. 39 do Decreto 332/91 é apenas desdobramento daquilo que está determinado no art. quarto da Lei 8.200/91.

Não cabe na esfera administrativa apreciar a aquisição de inconstitucionalidade da lei ou sua inconformidade com dispositivos do Código Tributário Nacional (PN CST 329/70).

- DESPESA OPERACIONAL INDEVIDA

Neste item foram objeto de glosa os valores de cor-

Fm 

PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

Acórdão nr. 101-87.046

reção monetária, juros e multa, calculados sobre o valor de débitos com o INSS não foram pagos.

O argumento do reclamante, ao defender a dedutibilidade dos valores tributados no Auto de Infração, é de que o artigo 225 do RIR/80 o ampara neste procedimento. Este artigo está assim redigido:

"Art. 225 - Os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária."

O texto legal é taxativo ao aditar que os tributos sejam deduzidos no período em que ocorre o fato gerador. Não há qualquer exigência quanto ao seu pagamento, portanto, pago ou não, o tributo é dedutível. Porém, no caso do processo, não houve glosa do valor da contribuição devida ao INSS. Sua dedutibilidade foi admitida pelo autuante, que não a incluiu no Auto de Infração. Os valores nele tributados foram, como explicitado acima, os juros, correção monetária e multa.

Em relação à multa, já existe jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, consolidada no Acórdão nr. 101-76.379/86, cuja ementa, publicada no D.O.U. de 01/02/88, diz:

"- DEDUÇÃO CONDICIONADA AO PAGAMENTO

quando dedutíveis, os valores das multas somente poderão ser apropriadas após seu pagamento. Em caso contrário, implicaria em provisão não autorizada pela legislação fiscal."

O texto acima dispensa maiores comentários e se aplica também aos juros. A admissão do cálculo de juros sobre débitos não quitados, seja de impostos ou contribuições, representaria a admissão de provisão não prevista na legislação.

A correção monetária dos débitos fiscais é admitida como despesa dedutível, mas não encontra amparo legal

 Fm

PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

Acórdão nr. 101-87.046

no artigo 225 do RIR/80, como quer o contribuinte. Ela tem respaldo no artigo 254 do RIR/80, que estabelece:

"Art. 254 - Na determinação do Lucro Operacional:

.....
 II - poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos.
 "

Este dispositivo é o que permite a dedução, como despesa do exercício, da correção monetária daqueles valores escriturados em cruzeiros, mas que são devidos em moeda estrangeira ou índices, como é o caso do BTNF ou UFIR. Neste caso, ao fechar seu balanço, o contribuinte irá atualizar tais débitos a partir de seu vencimento, aplicando sobre eles o índice correspondente.

No caso específico do processo, o débito para com a previdência, no ano-base de 1991, não poderia sofrer qualquer atualização, pela simples razão de que débitos para com a União, neste período, não era corrigidos. A Lei 8.177, de 01 de março de 1991, em seu artigo terceiro, determinou a extinção do BTNF, que era o índice de atualização dos impostos e contribuições federais. Nesta lei foi criada a Taxa Referencial Diária que passou a ser o indexador desses débitos. Tal dispositivo, no entanto, foi alterado pela Lei nr. 8.218/91 que, em seu artigo 30, estabelece:

"Art. 30 - O caput do artigo 9, da Lei 8.177, de 01 de março de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 9 - A partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social..." (grifamos)

Sendo a TRD uma taxa de juros e não existindo qualquer índice de correção monetária no ano-base de 1991,

PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

Acórdão nr. 101-87.046

que pudesse ser exigido sobre os débitos com a previdência, inadmissível se torna a pretendia atualização contábil deste débito."

Segue-se o tempestivo recurso de fls. 60/79, lido na íntegra em plenário.

E o relatório. *fm*



PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

ACORDÃO NR. 101-87.046

V O I O

Conselheiro : FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator:

Em questão preliminar a recorrente requer a remessa dos autos ao Órgão Julgador de 1ª. instância para seja proferida nova decisão apreciando questão relevante invocada nas razões iniciais, que não fora apreciada, qual seja, QUESTÃO CONSTITUCIONAL.

De fato a recorrente alegou em sua impugnação, a impossibilidade da utilização da Ufir, no exercício de 1992, para efeito de corrigir o débito fiscal, com fundamento da Lei 8383/91.

E que o Diário Oficial da União que trouxe a edição da referida Lei, embora datado de 31 de dezembro, na verdade, somente foi entregue aos Correios para circulação no dia 2 de janeiro de 1992, o que foi reconhecido pelo próprio Diretor Geral da Imprensa Nacional.

Desta forma somente poder-se-ia cogitar da vigência e eficácia da Lei n. 8.383/91, após efetiva circulação da edição do Diário Oficial que a veiculou, ou seja, a partir de 2 de janeiro, de 1992, em acato ao princípio da anterioridade (art. 150-III, "B" da Constituição Federal), o qual determina que a lei majoradora ou instituidora de tributo só poderá ter valor no exercício seguinte ao da sua publicação.

Cita a Súmula 67 do S.T.F., segundo a qual:

"É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado no mesmo exercício financeiro."

Manifestando-se sobre essa alegação, a decisão recorrida sustenta que, para todos os efeitos legais a citada lei entrou em vigor no dia 31/12/91, por ter sido publicada no Diário Oficial daquela data. Aduz que "a arguição de inconstitucionalidade, no entanto, não pode ser apreciada na esfera administrativa, por ser esta uma prerrogativa do Poder Judiciário. As autoridades fiscais, estando a



PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

Acórdão nr. 101-87.046

legislação em plena vigência, compete unicamente seu cumprimento". Por essa razão entendeu que deve ser o crédito exigido com base na UFIR.

Como se vê, a decisão recorrida manifestou-se sobre o fato alegado pela recorrente, dizendo que para todos os efeitos legais a Lei 8.383/91, entrou em vigor no dia 31/12/91, por ter sido publicada no Diário Oficial daquela data., não adentrando porém no aspecto da sua inconstitucionalidade, por ser esta uma prerrogativa do Poder Judiciário.

Este Colegiado tem decidido reiteradamente neste sentido, isto é, que não é de sua competência apreciar o aspecto da inconstitucionalidade das leis, sendo esta uma prerrogativa do Poder Judiciário.

Nessas condições é de ser rejeitada a preliminar arguida no recurso.

No que concerne a glosa do valor de encargos relativos à depreciação de bens do imobilizado e correção monetária correspondente à parcela da diferença entre a correção do ativo com base no IPC e BTNF, estou em que razão assiste à Recorrente.

Verificou o Fisco que a Recorrente apropriou na declaração de rendimentos do exercício de 1992, período-base de 1991, as parcelas correspondentes aos encargos de depreciação de bens e direitos do Ativo Imobilizado, tendo deduzido na determinação do lucro tributável, o valor de Cr\$ 2.214.927,28, correspondente à depreciação e correção monetária, relativa à diferença entre a correção monetária com base no IPC e no BTN FISCAL.

Por entender que esse procedimento não guardou conso-



PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

Acórdão nr. 101-87.046

nância com o disposto nos arts. 18 e 39 do Decreto nr. 332/91, e no art. 3o. da Lei nr. 8.200/91, posto que, a dedutibilidade efetuada teria lugar tão somente a partir do ano-base de 1993, a autoridade fiscal glosou a dedução.

De fato, além de infringir os princípios constitucionais tributários, o diferimento para o ano de 1993 e seguintes, do reconhecimento dos efeitos contábeis e fiscais da aludida diferença de correção monetária do balanço, acentua a grave lesão já ocorrida do direito dos contribuintes que, em 1990, efetuaram a correção monetária do balanço com base na variação do BTNF.

Os contribuintes que efetivaram em 1990 a correção monetária do balanço com base na variação do BTNF, realizaram-na com uma defasagem acumulada da ordem de 949,68%, verificada entre as variações do IPC e do BTNF, naquele ano.

Acrescente-se que o Decreto nr. 332/91, foi editado muito depois de esgotado, em 29/08/91, o prazo de 60 (sessenta) dias, dentro do qual, segundo dispôs expressamente o art. 6o. da Lei nr. 8.200/91, a mesma deveria ter sido regulamentada, o que macula o referido Decreto de vício formal insanável.

Na esteira dessas considerações, entendo que a glosa fiscal é improcedente.

Relativamente ao valor de Cr\$ 23.501.507,60, contabilizado pela Recorrente como despesa operacional, que engloba multas, juros e correção monetária passivo, incidentes sobre contribuições devidas ao INSS, referentes aos meses de outubro e dezembro de 1990, pendentes de pagamento, o fisco glosou a dedução por entender que os

Fuj

PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

Acórdão nr. 101-87.046

acréscimos incidentes sobre as referidas contribuições somente serão mensurados, exigidos e realizados se e quando o recolhimento das obrigações a que se referem vier a ser efetivado.

No caso, a Recorrente aplicou o disposto no art. 225 do RIR/80, cuja matriz é o art. 16 do Dec.-lei nr. 1.598/77.

Segundo reza o referido dispositivo regulamentar, "os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária".

Sustenta a interessada que se trata de obrigações acessórias não cumpridas, que se converteram em obrigação principal pelo simples fato de seu inadimplemento (parágrafo 3o. do art. 113 do CTN), e se os tributos são dedutíveis, os acréscimo pecuniários resultantes do inadimplemento da obrigação acessória, também o são.

O fisco aplicou as disposições do art. 171 - II do RIR/80, por ocorrida inexatidão quanto ao período-base de escrituração de despesa.

De conformidade com o inciso II do referido art., serão considerados como redução indevida do lucro real, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos e contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exibibilidade esteja suspensa, nos termos do art. 151 da Lei 5.172/66.

Na espécie dos autos não se trata de contribuições e acréscimos cuja exigibilidade estava suspensa eis que a própria Recor-


fm

PROCESSO NR. 11065-002.749/92-17

Acórdão nr. 101-87.046

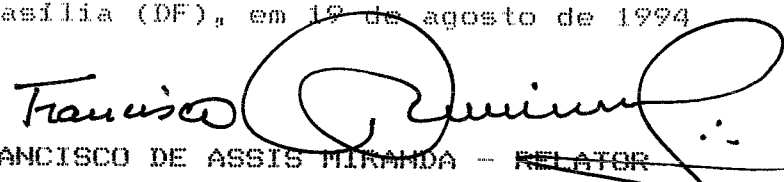
rente reconheceu o inadimplemento. Assim entendido não é aplicável o disposto no art. 171-II do RIR/80.

Releva notar que o art. 16 do Dec.-lei nr. 1.598/77, reproduzido no art. 225 do RIR/80, supra-transcrito, no qual se amparou a Recorrente, somente foi revogado pelo art. 57-I da Lei nr. 8.541/92, a partir de quando as obrigações referentes a tributos e contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

Como os acréscimos referem-se ao período-base de 1990, a norma do art. 225 do RIR/80, é aplicável, eis que ainda não tinha sido revogada na data da ocorrência do fato gerador.

Por todo o exposto, e considerando mais o que dos autos consta, voto pelo não acolhimento da preliminar e, no mérito, pelo provimento do recurso.

Brasília (DF), em 19 de agosto de 1994


FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR 