

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 11080.011302/97-10
Recurso nº. : 118.158
Matéria: : IRPJ e PIS REPIQUE: 1º e 2º semestre/92
Recorrente : RENNER HERRMANN S.A.
Recorrida : DRJ EM PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 24 DE FEVEREIRO DE 1999
Acórdão nº. : 108-05.579

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO PELO IPC EM 1990 - RECONHECIMENTO DA DIFERENÇA EM PERÍODOS SUBSEQUENTES: Autorizada pela Lei nº. 8.200/91 a apuração de diferença de correção monetária entre os indexadores do IPC e BTNF, deveria tal parcela ser reconhecida integralmente no ano de 1990, em respeito ao primado do regime de competência. Todavia, caracteriza mera postergação de despesa a apropriação da diferença negativa em períodos subsequentes, pelo que, não tendo efeitos tributários, improcede a glosa pela inexistência de prejuízo ao Fisco (PN-CST nº 57/79).

PIS-REPIQUE - DECORRÊNCIA: Não confirmados os pressupostos que sustentavam a exigência principal, impõe-se o cancelamento da incidência lançada por via reflexa.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RENNER HERRMANN S/A

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ ANTONIO MINATEL
RELATOR

Processo nº. : 11080.011302/97-10
Acórdão nº. : 108-05.579

FORMALIZADO EM: 26 FEV 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LÓSSO FILHO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



Processo nº. : 11080.011302/97-10
Acórdão nº. : 108-05.579

Recurso nº. : 118.158
Recorrente : RENNER HERRMANN S.A.

RELATÓRIO

Contra a Recorrente foram lavrados autos de infração, cientificados em 17.12.97, para exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ – fls. 50/55), e da contribuição destinada ao Programa de Integração Social incidente sobre o próprio imposto de renda lançado (PIS REPIQUE – Fls. 56/60), por ter constatado a fiscalização que a empresa excluiu indevidamente da base tributável, em 30.06.92 e 31.12.92, parcelas do saldo devedor de correção monetária de balanço, apurado pelo confronto entre os índices IPC x BTNF que, na forma da Lei nº. 8.200/91, só seriam dedutíveis a partir do ano de 1993, nos limites fixados pela referida lei, alterada pela Lei nº. 8.682/93.

A glosa encetada pelo Fisco alcança os valores indicados na linha 32 do quadro da Apuração do Lucro Real, constante do Anexo 2 da declaração de rendimentos retificadora apresentada em 27.12.95 (fls. 26/44), declaração esta que serviu de suporte para a propositura de AÇÃO ORDINÁRIA DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO contra a União Federal, como dá conta a cópia da petição de fls. 08/11. São os seguintes os valores glosados:

30.06.92	Cr\$ 6.352.832.340,00, e
31.12.92	Cr\$ 16.325.266.660,00.

Os lançamentos foram impugnados pela petição protocolizada em 15.01.98, alegando a autuada, no arrazoado de fls. 67/72, que o IPC era o indexador vigente para atualizar as demonstrações financeiras no ano de 1.990, conforme previsão contida na Lei 7.799/89, o que foi reconhecido pela Lei nº.

Processo nº. : 11080.011302/97-10
Acórdão nº. : 108-05.579

8.200/91. No entanto, entende ser inconstitucional a limitação imposta pela referida lei ao escalonar a possibilidade de dedução da diferença apurada, o que a seu ver caracteriza empréstimo compulsório, despido dos pressupostos constitucionais.

No tocante ao lançamento do PIS, exigido na forma do art. 3º, § 2º, da Lei Complementar 07/70, aduziu que essa contribuição era devida nos moldes estabelecidos pelos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449/88, cujo afastamento do ordenamento jurídico pelo vício da inconstitucionalidade não é suficiente para restaurar a vigência da norma anterior revogada. Invocou, para tanto, os preceitos do art. 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil. Contestou, também, a imposição de multa e juros moratórios, em procedimento que implicou mudança no critério jurídico do lançamento, o que a seu ver contraria os artigos 100 e 146 do CTN.

Sobreveio a decisão de primeiro grau que manteve integralmente o crédito tributário lançado, pelos fundamentos que estão sintetizados na sua ementa, do seguinte teor:

“CORREÇÃO IPC/BTNF – CONSTITUCIONALIDADE: *A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo, conforme art. 102 da CRFB/88.*

FATO NÃO COMPLETAMENTE APRECIADO: *O artigo 146 do CTN protege contra mudança de critério jurídico os fatos já completamente apreciados e lançados. Fatos erroneamente contabilizados pelo contribuinte, implicando tributo não pago, nem lançado em momento algum, não se albergam nesse dispositivo legal.*

RETROATIVIDADE DA LC 07/70: *Edição do Decreto nº 2.346/97 vincula os agentes do fisco a considerarem que os efeitos da Resolução nº 049/95 do Senado da República são*

Jm

Ed

Processo nº. : 11080.011302/97-10
Acórdão nº. : 108-05.579

ex-tunc, assim é correta a aplicação da LC 07/70 aos fatos geradores da contribuição para o PIS em 1992.

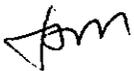
LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Cientificada da decisão em 18.08.98 (AR de fls. 89), apresentou recurso voluntário que foi protocolizado em 31.08.98, acostado às fls. 90/105, onde reproduziu os mesmos fundamentos já expendidos na peça impugnatória, aditando indicação de jurisprudência, administrativa e judicial, que entende militar em seu favor.

À fl. 106 consta cópia de guia de "Depósito à Disposição da Secretaria da Receita Federal", pela qual a Recorrente comprova que depositou, junto à Caixa Econômica Federal, a importância de R\$ 1.547.705,89 (hum milhão, quinhentos e quarenta e sete mil, setecentos e cinco reais e oitenta nove centavos), correspondente a 30% (trinta por cento) do crédito tributário em litígio, exigido pela Medida Provisória nº 1.621-30, de 15/12/97.

Contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional no Rio Grande do Sul reportando-se aos fundamentos da decisão monocrática.

É o Relatório.



Processo nº. : 11080.011302/97-10
Acórdão nº. : 108-05.579

VOTO

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Embora conste dos autos informação da existência de ação judicial intentada pela Recorrente contra a União Federal, para reaver tributo pago a maior no ano de 1992, o que, aliás, motivou o início do procedimento fiscal que culminou com a lavratura do auto de infração ora contestado, não me parece que a questionada "Ação Ordinária de Repetição de Indébito" (fl. 02/05) tenha o condão de deslocar o exame de mérito para a esfera judicial, pois sua causa de pedir é muito diferenciada do mérito da controvérsia trazido para exame deste colegiado. Enquanto lá se quer reaver tributo pago a maior, ainda que espelhado em retificação da declaração de rendimentos do ano de 1992, motivada pelo reconhecimento de diferença de correção monetária do IPC x BTNF do ano de 1990, aqui se contrapõe oposição a lançamentos tributários formalizados de ofício, que exigem tributo e penalidades pela glosa de deduções inseridas na referida declaração retificadora.

Ainda que pareça sutil essa diferença entre o objeto do processo administrativo e do processo judicial, vejo que assim também entendeu a autoridade julgadora de primeiro grau, na medida em que ignorou o comando contido no ADN-COSIT nº 03/96 para, tomando conhecimento da impugnação, adentrar no mérito da matéria submetida a seu julgamento, deliberando por julgar inteiramente "PROCEDENTE O LANÇAMENTO".





Processo nº. : 11080.011302/97-10
Acórdão nº. : 108-05.579

Outro ponto que merece reflexão diz respeito à oportunidade do próprio lançamento tributário que se discute nestes autos. Como já registrado, o auto de infração foi formalizado tomando como ponto de partida as novas informações prestadas na declaração de rendimentos retificadora do período-base de 1992, apresentada quase três anos depois, ou seja em 27.12.95, sendo certo que o imposto de renda devido no ano de 1992 foi originalmente apurado e pago com base na primeira declaração apresentada, tanto que é esse o fundamento da mencionada Ação de Repetição de Indébito (fl. 02/05).

Ora, parece razoável afirmar que, se o Fisco não concorda com a inclusão da despesa relativa à diferença IPC x BTNF na apuração da base tributável do ano de 1992, bastaria simplesmente indeferir o pleito de retificação da declaração, providência que inibiria a alteração da base tributável do ano de 1992 e confirmaria o imposto lá apurado e já pago. A controvérsia, se instaurada, estaria circunscrita na possibilidade ou não da pretendida retificação, cuja solução final também seria suficiente para o deslinde do mérito contido na mencionada Ação Judicial de Repetição de Indébito.

Nesse passo especulatório é possível acenar que, se há tributo anterior já declarado e pago sem os questionados ajustes, não parece lógico que venha a ser constituído novo crédito tributário em cima de glosas materializadas em declaração retificadora sem considerar os pagamentos anteriores, sob pena de restar configurada a duplicidade da exigência. Ou as alterações contidas na declaração retificadora não se limitam aos questionados ajustes, ou então a manutenção da exigência contida no lançamento formalizado de ofício (auto de infração) poderá estar legitimando o pedido de repetição de indébito formalizado pela pessoa jurídica, visto que, todo o tributo considerado devido no ano de 1.992 está contido no valor ora lançado e exigido de ofício.

Feitas essas ressalvas, vejo que a matéria de mérito já é do conhecimento desta E. Câmara, que tem pautado suas decisões no sentido de



Processo nº. : 11080.011302/97-10
Acórdão nº. : 108-05.579

admitir a apuração da diferença de correção monetária dos indexadores IPC x BTNF, integralmente no período-base de 1990, em obediência ao primado do regime de competência. Assim, também, já decidiu a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, como indica a ementa do Acórdão CSRF/01-02.313, da sessão de 08 de dezembro de 1997:

“IRPJ – CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS – ANO DE 1990 - DIFERENÇA IPC x BTNF: Reconhecida expressamente pela Lei nº 8.200/91, é legítima a apropriação como despesa da diferença de correção monetária integralmente no resultado do período-base de 1.990, em respeito ao regime de competência. Nada impede que o contribuinte só o faça na apuração do resultado do período-base de 1.991, uma vez não gerado nenhum prejuízo ao Fisco” (D.O.U. de 07/05.98, seção I, pág. 30).

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 autorização contida na Lei nº. 8.200/91, não só explicitou o índice adequado, mas expressamente determinou a sua adoção, como se verifica do art. 32 do Decreto nº 332, publicado no D.O.U. 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.”

Jom

Cal

Processo nº. : 11080.011302/97-10
Acórdão nº. : 108-05.579

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:

“§ 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.

Dai porque é totalmente imprópria a regra do artigo 38 do já anotado Decreto nº. 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 posta pela

Jm

Est

Processo nº. : 11080.011302/97-10
Acórdão nº. : 108-05.579

Constituição e que qualquer sistema jurídico 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 1.990, tinha a pessoa jurídica o direito de atualizar as suas demonstrações financeiras com base na variação determinada pelo Índice de Preços ao Consumidor – IPC.

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

Concluiu a Professora de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, aduzindo que o retardamento compulsório da dedução da parcela devedora de correção monetária do ano de 1990 constitui-se em grave ofensa “...à irretroatividade das leis, uma vez que o direito à dedução das perdas de valor,

Jom

Gal

Processo nº. : 11080.011302/97-10
Acórdão nº. : 108-05.579

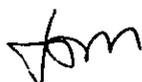
expressas nos encargos de inversão já era amplamente assegurado pelas leis em vigor, no ano de 1990.” (ob. citada - pag. 92)

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, em parecer específico sobre a Lei nº. 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 nº. 7.777/89 e o art. 1º da Lei nº. 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)

Ainda que entenda não ser pertinente ao Tribunal Administrativo - **em caráter originário e antes do pronunciamento do Poder Judiciário** - afastar a eficácia da Lei nº. 8.200/91 sob argumento da sua inconstitucionalidade, não se pode olvidar que nem a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional conseguiu poupá-la do vício da inconstitucionalidade. Com efeito, convocada a prestar as informações na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 712-2/600, proposta pelo então Procurador-Geral da República contra os artigos 3º e 4º da citada Lei nº. 8.200/91, não hesitou o ilustre defensor da Fazenda Nacional em mostrar a desconformidade da norma com o sistema jurídico, manifestando-se favorável à ação intentada, como se vê de trechos que se transcreve do PARECER PGFN/CAT/Nº 452/92, de 07/05/92:

“3. A procedência da postulação é manifesta.



Processo nº. : 11080.011302/97-10
Acórdão nº. : 108-05.579

4. *Com efeito, não podem prosperar as alterações introduzidas pela Lei nº 8.200, de 1991, nos impugnados arts. 3º e 4º, verbis:*

.....
5. *As normas transcritas são flagrantemente incompatíveis com o preceituado nos arts. 5º, XXXVI, e 150, III, a e b, da Constituição Federal, visto serem elas a todas as luzes retroperantes, alcançando o período-base de 1990.*

6. *E não vinga argumentar com o fato de os efeitos fiscais pecuniários da correção, na espécie, só se concretizarem a partir do período-base de 1993.*

7. *Não é assim.*

8. *Dispiciendo (sic) é pensar em efeitos pecuniários, que a Lei protraiu para 1994. O que sobreleva, in casu, é que se introduziram alterações de critérios de indexação, a modificarem balanços já encerrados e o próprio fato gerador, que a esta altura já se constitui em ato jurídico perfeito. A inconstitucionalidade, aí, é evidente.*

9. *Em outras palavras, o impugnado art. 3º da Lei nº 8.200/91 não poderia modificar critérios de correção e mandar aplicar o diferencial no ano de 1990, pois à época o critério era outro, já assegurado às empresas, como ato jurídico perfeito.”*

E arremata o festejado parecer:

*“22. Sob qualquer prisma, pois, que se considera a questão, a inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados é manifesta, sendo mesmo de se estimar venha efetivamente de ser decretada a sua **suspensão liminar**, como requerido na inicial, sob pena de se criarem situações de difícil reparação com as declarações de renda ultimadas pelas pessoas jurídicas.”*

Jom

CSL

Processo nº. : 11080.011302/97-10
Acórdão nº. : 108-05.579

Se a clareza do pronunciamento transcrito afasta qualquer dúvida sobre a impertinência da pretensão legislativa, também não se pode olvidar que se era legítimo o reconhecimento da despesa relativa à diferença de variação monetária entre o IBC e o BTNF já no ano de 1990, nenhum prejuízo traz ao Fisco o fato dessa despesa ser apropriada em período superveniente, por deliberação da própria pessoa jurídica, posto que estaria ela postergando despesa e não receita.

Esse entendimento, além de lógico, está consagrado em ato há muito tempo expedido pela própria Administração Tributária que, ao interpretar a norma contida no art. 6º do Decreto-Lei nº. 1.598/77, esclareceu sobre os efeitos fiscais em face de lançamentos contábeis efetivados em período-base diverso daquele a que competem os respectivos fatos. É esclarecedor o seu item 6, *verbis*:

“6. Nem toda inexatidão contábil, porém, autoriza a constituição de crédito tributário. É o que prescreve o parágrafo 5º. O lançamento só se justifica quando da inexatidão decorra prejuízo para o Erário, seja através de postergação de pagamento do imposto para exercício posterior ao que seria devido (§ 5º, a), seja por diminuição do imposto mediante indevida redução do lucro real em qualquer período-base (§ 5º, b). Vê-se, assim, que a inexatidão com efeitos tributários (§ 5º) tem amplitude menor que a da inexatidão contábil, na qual evidentemente se insere.

6.1 – Ante isso, e tomando por referência o período-base competente, há que se constatar que o registro antecipado de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro, ou a contabilização posterior de custo ou dedução não ocasionam, via de regra, prejuízo para o Fisco, quando então tais eventos não autorizam efetivação de lançamento. Configuram meras inexatidões contábeis, sem efeitos tributários”. (grifo não do original)

Jom

Gal

Processo nº. : 11080.011302/97-10
Acórdão nº. : 108-05.579

A questionada diferença IPC x BTNF diz respeito ao período-base de 1.990, e lá foi apropriada por um grande número de empresas antes mesmo do advento da Lei nº. 8.200/91. Parece-me ferir o princípio da isonomia crivar de indedutibilidade exatamente a empresa que postergou o reconhecimento daquela despesa, procedimento catalogado no grupo de eventos que, como visto, *“não autorizam efetivação de lançamento”*.

Essa mesma diretriz está contemplada na deliberação da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a mesma matéria. Confirmam-se os Acórdãos CSRF/01-02.313 (citado no início) e CSRF/01-02.347, cujas ementas publicadas em 07 de maio de 1998, ao se referirem à possibilidade de reconhecimento da diferença do IPC x BTNF do ano de 1.990, expressam, em linguagem taxativa, que *“nada impede que o contribuinte só o faça na apuração do resultado do período-base de 1991, uma vez não gerado nenhum prejuízo ao Fisco”*.

Por todos os fundamentos expostos, vejo que não podem prosperar os lançamentos materializados pelo Fisco, porque se chocam contra norma que reconhece, mesmo que tardiamente, a licitude do procedimento adotado pela empresa, cuja adoção intempestiva não pode resultar em tributação sabidamente indevida. Estando a exigência da contribuição ao PIS-Repique sustentada na mesma matéria fática, impõe-se o cancelamento do crédito lançado por via reflexa, pela não confirmação dos pressupostos que sustentavam a exigência do lançamento principal.

Nessa linha de entendimento, voto no sentido de DAR PROVIMENTO AO RECURSO, para cancelamento integral das exigências lançadas.

Sala das Sessões - DF, em 24 de fevereiro de 1999.


JOSE ANTONIO MINATEL
14

