



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13709.001613/95-64
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-001.544 – 1ª Turma
Sessão de 22 de janeiro de 2013
Matéria IRPJ
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e SOCIEDADE TÉCNICA E INDUSTRIAL E LUBRIFICANTES - SOLUTEC
FAZENDA NACIONAL e SOCIEDADE TÉCNICA E INDUSTRIAL E LUBRIFICANTES - SOLUTEC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício:1994

Ementa:

IRPJ. CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF. SALDO DEVEDOR. EXCLUSÃO INTEGRAL.

O índice legalmente admitido, para efeito da correção monetária das demonstrações financeiras, encerradas em 1990, incorporava a variação do IPC no período, sendo, por via de consequência, legítima a apropriação, a partir do ano-calendário de 1991, do saldo devedor da correção monetária complementar da diferença do IPC/BTNF, reconhecida que foi, expressamente, pela Lei nº 8.200, de 1991.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negado provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado) e Marcos Vinicius Barros Otoni (suplente convocado) que deram provimento parcial ao recurso. Por maioria de votos, negado provimento ao recurso do contribuinte. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado) e Marcos Vinicius Barros Otoni (suplente convocado) que deram provimento parcial ao recurso. Declararam-se impedidos os Conselheiros Valmir Sandri e João Carlos de Lima Júnior.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez – Redator Ad Hoc - Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Júnior, Jorge Celso Freire da Silva, Suzy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, José Ricardo da Silva, Plínio Rodrigues de Lima.

Relatório

Cientificada da decisão de Segunda Instância, em 08/10/2008 (fls. 550), a Fazenda Nacional, por seu procurador, legalmente habilitado, junto a Turma Julgadora, apresenta, tempestivamente, seu Recurso Especial, datado de 09/10/2008 (fls. 552/559), para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma da decisão proferida pela então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 101-95.715, de 18/08/2006 (fls. 519/532) cuja decisão, por maioria de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto, em 30/06/2004, pela contribuinte (fls. 473/499).

O pleito da Fazenda Nacional busca amparo legal no art. 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, atualmente regido pelo art. 64, II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010.

Da mesma forma, a contribuinte SOCIEDADE TÉCNICA E INDUSTRIAL E LUBRIFICANTES - SOLUTEC, inconformada com a decisão de Segunda Instância prolatada pela então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 101-95715, de 18/08/2006 (fls. 519/532) cuja decisão, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso, recorre, tempestivamente (24/09/2009), a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do seu Recurso Especial de fls. 613/619.

O pleito da contribuinte busca amparo legal no art. 64, II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010.

Consta dos autos, que contra a contribuinte da foi lavrado, em 14/07/1995, os Autos de Infrações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ; Programa de Integração Social – PIS; Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF e Contribuição Social (fls. 02/17), com ciência, em 26/11/1999 (fls. 07) exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 8.856.103,73, a título de IRPJ, PIS, IRRF e CSLL, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 100% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor dos tributos referentes aos exercício de 1991 a 1994, correspondentes aos anos-calendário de 1991 a 1993, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS - GLOSA DE DESPESAS: Despesa indevida, referente ao saldo devedor de correção monetária, relativo a diferença IPC/BTNF, apurada no balanço patrimonial levantado em 31/12/90 e deduzido integralmente no mês de janeiro, do exercício financeiro de 1994, ano-calendário de 1993. Infração capitulada nos arts. 157, e § 1º, 191, 192, 197 e 387, inciso I do RIR/80; art. 3º da Lei nº 8.200, de 1991, art. 32 a 39 do Decreto nº 332, de 1991. (Valor deduzido 100% Cr\$ 29.528.364,00 - Valor permitido 25% Cr\$ 7.382.091,00 - Valor a tributar Cr\$ 22.146.273,00).

2 - OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS - VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS – MUTUO PJ LIGADAS CONTRATADAS: A empresa apurou, registrou contabilmente e ofereceu como Variação Monetária Ativa, correção monetária a menor sobre empréstimos a empresas ligadas/coligadas, uma vez que corrigiu o saldo médio mensal, quando deveria ter corrigido o saldo diário. Infração capitulada nos arts. 157 e parágrafo 1º, 175, 254, inciso I; e 387, inciso II do RIR/80; art. 21 do Decreto Lei nº 2.065, de 1983 e art. 5º e parágrafo único do Decreto Lei nº 2.072, de 1983.

Impugnado, tempestivamente, o lançamento, em 14/08/1995 (fls. 244/267) e após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ decide julgar parcialmente procedente o lançamento, mantendo, em parte, o crédito tributário lançado (fls. 433/467), com base, em síntese, nos seguintes argumentos básicos:

- que não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguições de inconstitucionalidade, ilegalidade, arbitrariedade ou injustiça de atos legais e infra legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional;

- que o Controle da Constitucionalidade das Leis é de competência exclusiva do Poder Judiciário, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal. Tendo sido declarados o Decreto-Lei nº 2.445, de 1988 e o Decreto-Lei n 2.449, de 1988 inconstitucionais pelo STF, tal decisão há de ser acolhida na esfera administrativa;

- que o fato de a matéria estar sendo discutida na esfera judicial, não impede o fisco de constituir o crédito pelo lançamento, para evitar a decadência, mas impede a mesma análise na esfera administrativa;

- que a concessão de medida liminar em mandado de segurança, anterior à ação fiscal, bem como a interposição de ação ordinária quanto ao mesmo objeto, importa em renúncia de discutir a matéria objeto da ação judicial, na esfera administrativa, uma vez que as decisões judiciais se sobrepõem às administrativas, sendo analisados apenas os aspectos do lançamento não abrangidos pela ação mandatal;

- que os Autos de Infração só seriam considerados nulos na hipótese de conterem elementos que implicassem preterição do direito de defesa do sujeito passivo, ou, ainda, se ausentes os requisitos mínimos necessários à sua feitura em boa forma, de modo a, igualmente, impedir o exercício desse direito, em sua amplitude;

- que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos;

- que é cabível a multa de ofício nos casos de cassação de medida liminar em mandado de segurança, anterior ao lançamento, por fazer desaparecer os efeitos daquela medida judicial;

- que a nova lei se aplica a ato ou fato não definitivamente julgados quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática;

- que é defeso ao contribuinte utilizar índices de correção monetária diversos daquele previsto em lei. A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, decorrente da diferença entre a variação ocorrida entre o IPC e o BTN Fiscal, deve ser deduzida na determinação do lucro real, no percentual de 25 %, no exercício de 1994;

- que o reconhecimento da receita de correção monetária decorrente de contratos de mútuo firmado entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, deve ser feito com base na variação diária dos índices utilizados para a correção monetária das demonstrações financeiras;

- que sendo decorrente das mesmas infrações tributárias que motivaram a autuação relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, deverá ser aplicada idêntica solução, em face da sua estreita relação de causa e efeito;

- que com a suspensão das disposições contidas no Decreto-Lei n.º 2.445, de 1988 e Decreto-Lei n.º 2.449, de 1988, pela Resolução n.º 49, de 09 de outubro de 1995, do Presidente do Senado Federal (DOU de 10 de outubro de 1995), não subsiste o lançamento da contribuição para o Programa de Integração Social calculada com base naqueles diplomas legais;

- que a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-lei n.º 2.445, de 1988 e 2.449, de 1988, retirados do ordenamento jurídico nacional pela Resolução do Senado n.º 49, de 1995, produziu efeitos ex tunc, em nada alterando a vigência dos dispositivos das leis complementares que pretenderam alterar;

- que tendo sido vedada a constituição de créditos tributários, nos termos do Art. 35 da Lei n.º 7.713, de 1988, em relação às sociedades por ações e, autorizadas as Delegacias de Julgamento a reformularem os créditos pendentes, efetuados em desacordo com o disposto no Art. 10 da IN/SRF n.º 63, de 1997, há de ser cancelado o lançamento quanto a este imposto;

- que em face do princípio da irretroatividade das normas, somente será admitida a aplicação da TRD como juros de mora a partir de 30 de julho de 1991, quando da vigência da Lei n.º 8.218, de 1991, em razão da Instrução Normativa SRF n.º 32, de 1997, que homologou este entendimento.

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 02/06/2004, conforme Termo constante às fls. 466/467, e com ela não se conformando, a recorrente interpôs, tempestivamente, em 30/06/2004, o seu Recurso Voluntário (fls. 473/499), o qual, ao ser apreciado pela então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do

Acórdão nº 101-95.715, de 18/08/2006 (fls. 519/532), cuja decisão foi, por maioria de votos, pelo provimento parcial, conforme se verifica de sua ementa:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E OUTROS — AC. 1990 a 1994 DIFERENÇA IPC/BTNF — DIFERIMENTO — APROPRIAÇÃO DE PARCELA — É indevida a dedução integral de despesa referente ao saldo devedor de correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF, apurada no balanço patrimonial levantado em 31 de dezembro de 1990, no mês de janeiro de 1994. Sendo cabível a dedução do percentual de 15%, relativo ao ano-calendário de 1994, respectivamente, posto que a autuação se deu em 1995.

CONCOMITÂNCIA DE DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA E JUDICIAL DE MESMA MATÉRIA — RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA — SÚMULA n.º 01 DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.

MÚTUOS - VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS - CORREÇÃO MONETÁRIA DIÁRIA — As variações monetárias ativas de mútuos entre pessoas jurídicas ligadas deveriam ter seus saldos corrigidos diariamente e não pelo saldo médio mensal. A descaracterização das operações como não sendo de mútuo dependem de prova, as quais não foram produzidas pela recorrente nos presentes autos.

LANÇAMENTO REFLEXOS - O decidido em relação ao tributo principal aplica-se às exigências reflexas em virtude da relação de causa e efeitos entre eles existentes.

Recurso voluntário provido em parte.

Cientificada, formalmente, da decisão de Segunda Instância, em 08/10/2008, conforme Termo constante às fls. 550, a Fazenda Nacional interpôs, de forma tempestiva (09/10/2008), o seu Recurso Especial do Divergência (fls. 552/559), com amparo no art. 7º, inciso II, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, no qual demonstra irresignação contra a decisão da diferença IPC/BTNF, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a e. Câmara a quo, no mérito, julgou que o Recorrido poderia aproveitar a diferença de correção monetária IPC/BTNF, disposto pela Lei n.º 8.200/91, sem que fosse necessário observar o art. 30 da própria Lei, que previa o aproveitamento parcelado dessa mesma quantia, tendo em vista a suposta postergação no pagamento do tributo;

- que o entendimento esposado pela e. Câmara a quo não esta corroborado pela jurisprudência dominante neste e. Conselho de Contribuintes. Com efeito, a Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já decidiu que a diferença de correção monetária, decorrente da aplicação dos índices IPC e BTNF, deve ser aproveitada de acordo com o disposto pela Lei 8.200/91 (e também, evidentemente, com as alterações posteriores);

- que, nestes termos, demonstrada a divergência jurisprudencial, diante do acórdão paradigma em anexo, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente Recurso Especial, consoante o disposto no artigo 15, § 2º do Regimento Interno

aprovado pela Portaria MF nº 147/07;

- que o Supremo Tribunal Federal decidiu, em acórdão recente (RE n.º 201.465-6, MG), que o art. 30, I, da Lei 8.200/91, ao dispor um prazo para que os contribuintes pudessem aproveitar a despesa decorrente da diferença de correção monetária IPC/BTNF, não ofende a Constituição Federal de 1988;

- que, desse modo, face ao pronunciamento do e. STF sobre o tema, não resta mais nenhuma dúvida que o aproveitamento integral da diferença de correção monetária IPC/BTNF, consoante requerido pelo Recorrido, não está acobertado por nenhum dispositivo constitucional, devendo ser aplicado o disposto no art. 30, I da Lei 8.200/91. Prova disso é que, nos caso dos autos, tanto a sentença como o acórdão indeferiram a pretensão do Banco;

- que relativamente ao argumento que o aproveitamento integral dos prejuízos, sem a observância da limitação de 30%, configuraria postergação da CSLL, não se trata de fundamento para anular a cobrança. Mesmo que a autoridade autuante não tenha apurado a suposta postergação, o Recorrido, além de não alegar a suposta postergação em nenhum momento no presente processo administrativo, por seu turno, também não provou que recolheu, posteriormente, o tributo ora exigido;

- que, entretanto, e aqui está o erro cometido pela e. Câmara de origem, data venha, o lançamento que não considera uma possível postergação do tributo, como no presente caso em que o aproveitamento integral dos prejuízos pode realmente ter resultado no diferimento da CSLL devida, somente pode ser anulado quando o contribuinte demonstra a postergação, provando o pagamento a posterior do tributo;

- que é evidente que, demonstrada a postergação, estará provado o vício formal no lançamento, sendo justa a sua anulação. Sem que exista a prova da postergação, resta apenas uma simples alegação da insubsistência do auto de infração, alegação que não pode anular a cobrança.

Segue abaixo o acórdão paradigma apresentado, pela Fazenda Nacional, do qual transcrevo a sua respectiva ementa (fls. 560):

Acórdão 105-13708:

:PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO — NEGATIVA DE EFEITOS DA LEI VIGENTE — COMPETÊNCIA PARA EXAME - Estando o julgamento administrativo estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade, não poderia negar os efeitos de lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

INCONSTITUCIONALIDADE — A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso administrativo não é o foro ip próprio para discussões dessa natureza, haja vista que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre inconstitucionalidade dos atos legais é de competência do Supremo Tribunal Federal.

IRPJ — CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO — DIFERENÇA IPC/BTNF NO PERÍODO-BASE DE 1990 - O contribuinte deve submeter-se à legislação tributária vigente e sua respectiva regulamentação. A diferença verificada no período-base de 1990 entre a variação do índice do IPC e do

BTNF, somente poderá refletir na determinação do lucro real em seis anos-calendários a partir de 1.993, como determina a Lei no 8.682/93.

Recurso não provido.

Após o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional o Presidente da então Primeira do Primeiro Conselho de Contribuinte exarou o Despacho nº 422, de 24/11/2008 (fls. 562/563) dando seguimento ao Recurso Especial do Procurador, no que diz respeito da diferença IPC/BTNF, por satisfazer aos pressupostos regimentais.

Encaminhado os autos para a repartição de origem o contribuinte foi cientificado, nos termos regimentais, em 04/09/2009, do Acórdão prolatado e do Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, apresentando, em 24/09/2009, as suas contrarrazões (fls. 569/675), baseado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a União Federal, por intermédio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, interpôs o presente Recurso Especial objetivando alterar o Acórdão nº 101-95.715 relativamente a questão do Saldo Devedor de Correção Monetária apurado entre a diferença de índices IPC/BTNF inerente ao balanço levantado em 31/12/90;

- que do auto de infração, que dá conta de que a recorrente efetuou a dedução indevida da despesa referente ao saldo devedor de correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF, apurada no balanço patrimonial levantado em 31 de Dezembro de 1990, integralmente no mês de janeiro do exercício financeiro de 1994, ano-calendário de 1993, não procedendo ao diferimento determinado pela legislação de regência da matéria;

- que, de acordo com o voto do relator, observa-se que o provimento parcial, nesta parte, está fundamentado nos seguintes argumentos (1) - que artigo 3º, I, da Lei nº 8.200/91, regulamentado pelo Decreto nº 332/1991 estabeleceu que a dedução das despesas decorrentes do saldo devedor da correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF poderia ser realizada em quatro anos consecutivos a partir do ano calendário de 1993, em percentuais uniformes de 25% ao ano; (2) - que a Lei nº 8.682/1993 alterou os prazos e percentuais de diferimento indicando para 25% no ano calendário de 1993 e de 15% para os cinco anos subsequentes a partir de 1994; (3) - - que ocorre que, corretamente, o lançamento original, excluiu na operação do valor da dedução indevida o percentual de 25%, correspondente à parcela prevista de dedução relativa ao ano Calendário de 1993; (4) - que não obstante equivocou-se ao deixar de excluir da autuação a parcela correspondente a 15% relativa ao ano calendário de 1994, tendo em vista que na data da lavratura do lançamento (14 de julho de 1995) já se encontrava encerrado o citado ano calendário, o que autorizava a dedução referida;

- que em sua peça recursal alega basicamente o nobre representante da Fazenda Nacional que a matéria em apreço já se encontra pacificada no âmbito judicial, que não corrobora as conclusões adotadas pela e. Câmara a quo, comprova-se que o r. acórdão recorrido interpretou erroneamente o art. 42 da Lei nº 8.981/95, portanto, ser integralmente reformado. Conclui requerendo o conhecimento e provimento do presente recurso, afim de que seja reformada a decisão recorrida, e mantida integralmente a r. decisão proferida pela d autoridade de primeira instância;

- que, data máxima vênia, mas o nobre Procurador ao requerer a reforma do Acórdão, fazendo com que prevaleça a decisão de 1ª instância, deixa de observar que o mérito

envolve um aspecto temporal ou seja, se o saldo devedor de correção monetária apurado através da diferença entre os índices IPC/BTNF deveria ou não ser diferido a razão de 15% ao ano;

- que, portanto, é por esta razão que o v. Acórdão, neste particular, não deve ser reformado, pois o voto do eminente Relator foi no sentido de que a Recorrida poderia ter deduzido 40% do saldo devedor em 1994 (25% referente ao ano de 1993 e 15% ao de 1994) em virtude da autuação ter sido lavrada em 1995, logo houve o direito adquirido de se deduzir o saldo devedor no percentual acima.

Cientificado, formalmente, da decisão de Segunda Instância, em 04/09/2009, conforme Termo constante às fls. 603, a Contribuinte interpôs, de forma tempestiva (24/09/2009), o seu Recurso Especial do Divergência (fls. 613/619), com amparo no art. 64, II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010, no qual demonstra irresignação contra a decisão prolatada, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o mérito está segregado em três blocos, a saber: (A) Diferença IPC/BTNF — DIFERIMENTO - APROPRIAÇÃO DE PARCELA; (B) CONCOMITÂNCIA DE DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA E JUDICIAL DA MESMA MATÉRIA — RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA — SÚMULA Nº DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES; (C) MÚTUOS — VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS — CORREÇÃO MONETÁRIA DIÁRIA;

- que em relação ao item "A" a decisão recorrida admitiu em parte o Recurso Voluntário, na medida em que reconheceu devida a dedução de 40% do saldo devedor de correção monetária inerente a diferença IPC/BTNF em Janeiro de 1994 sob a premissa de que a lavratura do auto de infração ocorreu em 1995, logo a Recorrente faz jus a dedução de 40% do saldo devedor, sendo 25% pertencente ao ano calendário de 1993 e 15% ao de 1994;

- que como se pode observar a matéria em apreço envolve questão de cunho TEMPORAL ou seja saber se a dedução na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do saldo devedor de Correção Monetária está ou não diferido até 1998;

- que, portanto, não está aqui se discutindo se a despesa é ou não dedutível, mas quando a mesma poderá ser deduzida;

- que ocorre que já estamos em 2009 e o direito da Recorrente em deduzir 100% do saldo devedor já ocorreu, logo há direito adquirido, razão pela qual este quesito da autuação deve ser extinto.

Segue abaixo os acórdãos paradigmas apresentados, pela Contribuinte, do qual transcrevo as suas respectivas ementas (fls. 560):

Acórdão 103-20835:

IRPJ — CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF — SALDO DEVEDOR — EXCLUSÃO INTEGRAL — O índice legalmente admitido, para efeito da correção monetária das demonstrações financeiras, encerradas em 1990, incorporava a variação do IPC no período, sendo, por via de consequência, legítima a apropriação integral, a partir do ano calendário de 1991, do

saldo devedor da correção monetária complementar da diferença do IPC/BTNF, reconhecida que foi, expressamente, pela Lei nº 8.200/91.

Acórdão 103-19843:

IRPJ — EXERCÍCIO DE 1992 — SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA — UTILIZAÇÃO DO IPC ACUMULADO AO INVÉS DO BTNF NO ANO DE 1990 — Improcedência parcial do lançamento — É legítima a correção monetária das demonstrações financeiras do período base de 1990, pelo índice determinado pela variação do IPC, em vez do BTNF, conforme reconhecido pela Lei nº 8.200/91.

A postergação do lançamento do saldo devedor de correção monetária efetivamente admitido em diploma legal para períodos subseqüentes ao de sua apropriação na contabilidade afronta o regime de competência a que se subordina a escrita fiscal da pessoa jurídica.

Após o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, sucessora da Primeira do Primeiro Conselho de Contribuinte exarou o Despacho nº 1100-00.302/2010, de 18/12/2009 (fls. 638/640) dando seguimento ao Recurso Especial da Contribuinte Procurador, no que diz respeito da diferença IPC/BTNF, por satisfazer aos pressupostos regimentais.

Encaminhado os autos para a ciência da Fazenda Nacional, o representante legal tomou ciência, em 23/04/2010 (fls. 642), apresentando, em 23/04/2010, as suas contrarrazões (fls. 644/645), baseado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o Contribuinte se insurge contra o Acórdão de nº 101-95.715, proferido pela 1ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, que não admitiu a dedução integral, em janeiro do ano-calendário de 1994, do saldo devedor de correção monetária relativa à diferença IPC/BNTF apurado no balanço patrimonial levantado em 31 de dezembro 1990;

- que a norma foi bastante clara em determinar que a dedução da correção monetária decorrente da diferença IPC/BNTF deveria se dar parceladamente, à razão de 25% (vinte e cinco por cento) ao ano, a partir de 1993;

- que, posteriormente, com o advento da Lei nº 8.682, de 1993, o procedimento de dedução mudou. Com tal alteração, a dedução in foco deixou de ser realizada em quatro parcelas de 25% (vinte e cinco por cento), e passou a ser feita em seis parcelas, sendo a primeira de 25% (vinte e cinco por cento), e as cinco restantes de 15% (quinze por cento);

- que, de um modo ou de outro, a legislação de regência jamais previu a possibilidade de dedução integral, isto é, em parcela única, como o fez o Contribuinte. Sendo assim, a pretensão do Contribuinte de ver legitimada a sua dedução, em uma única parcela, do saldo devedor decorrente da correção monetária referente à diferença IPC/BNT, é absolutamente infundada, pois não tem o mínimo respaldo legal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Redator Ad Hoc Designado

Inicialmente é de se ressaltar, que em face da necessidade da formalização da decisão proferida no Acórdão nº 9101-001.544, de 22 de janeiro de 2013, processo de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que o Conselheiro José Ricardo da Silva, relator do processo, não mais faz parte de nenhum dos colegiados que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o Presidente da 1ª Turma da CSRF resolveu designar este conselheiro como redator ad hoc, para formalizar o acórdão já proferido, nos termos do item III do art. 17 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

Tendo a Fazenda Nacional tomado ciência do decisório recorrido em 08/10/2008 (fls. 550) e protocolizado o seu Recurso Especial de Divergência, em 09/10/2008 (fls. 552/559), isto é, dentro do prazo de 15 (quinze) dias, evidencia-se a tempestividade do mesmo nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Da mesma forma, a Fazenda Nacional, cumpriu com os requisitos previstos no RICARF para interpor Recurso Especial do Divergência, já que demonstrou que a decisão deu à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Do simples confronto da ementa do acórdão recorrido com a ementa do acórdão paradigma, é possível se concluir que houve o dissídio jurisprudencial. Isso porque se trata da mesma matéria fática e a divergência de julgados, nos termos Regimentais, refere-se a interpretação divergente em relação ao mesmo dispositivo legal aplicado ao mesmo fato, que no caso em questão é a dedução de despesas referente ao saldo credor de correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF.

Assim, o mero cotejo da ementa e voto do acórdão recorrido com a ementa e voto do acórdão paradigma já caracteriza a divergência, haja vista que tipifica tratamentos diferenciados. Ou seja, o acórdão recorrido entende que é indevida a dedução integral de despesa referente ao saldo devedor de correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF, apurada no balanço patrimonial levantado em 31 de dezembro de 1990, no mês de janeiro de 1994. Já, por sua vez, o acórdão paradigma entende que o contribuinte deve submeter-se à legislação tributária vigente e sua respectiva regulamentação. A diferença verificada no período-base de 1.990 entre a variação do índice do IPC e do BTNF, somente poderá refletir na determinação do lucro real em seis anos-calendários a partir de 1.993, como determina a Lei nº 8.682, de 1993.

Assim sendo, o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional preenche os requisitos legais de admissibilidade merecendo ser conhecido pela turma julgadora.

Depreende-se do relatado que a Fazenda Nacional ingressou com Recurso Especial do Procurador, com amparo no art. 7º, inciso II, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 insurgindo-se contra decisão da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, exarado pelo Acórdão 101-95.715, de 18/08/2006, que, por maioria de votos, deu provimento

parcial ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, baseado nos seguintes argumentos básicos:

- que é indevida a dedução integral de despesa referente ao saldo devedor de correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF, apurada no balanço patrimonial levantado em 31 de dezembro de 1990, no mês de janeiro de 1994. Sendo cabível a dedução do percentual de 15%, relativo ao ano-calendário de 1994, respectivamente, posto que a autuação se deu em 1995;

- que quanto a concomitância de discussão administrativa e judicial de mesma matéria — renúncia à esfera administrativa — Súmula nº 01 do Primeiro Conselho de Contribuintes;

- que as variações monetárias ativas de mútuos entre pessoas jurídicas ligadas deveriam ter seus saldos corrigidos diariamente e não pelo saldo médio mensal. A descaracterização das operações como não sendo de mútuo dependem de prova, as quais não foram produzidas pela recorrente nos presentes autos;

- que o decidido em relação ao tributo principal aplica-se às exigências reflexas em virtude da relação de causa e efeitos entre eles existentes.

Por outro lado, a Contribuinte, após ter tomado ciência do decisório recorrido, em 09/09/2009 (fls. 603), protocolizou o seu Recurso Especial, em 24/09/2009 (fls. 613/619), isto é, dentro do prazo de 15 (quinze) dias, evidencia-se a tempestividade do mesmo nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Da mesma forma, a Contribuinte, cumpriu com os requisitos previstos no RICARF para interpor Recurso Especial do Divergência, já que demonstrou que a decisão deu à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Do simples confronto da ementa do acórdão recorrido com a ementa do acórdão paradigma, é possível se concluir que houve o dissídio jurisprudencial. Isso porque se trata da mesma matéria fática e a divergência de julgados, nos termos Regimentais, refere-se a interpretação divergente em relação ao mesmo dispositivo legal aplicado ao mesmo fato, que no caso em questão é a dedução de despesas referente ao saldo credor de correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF.

Assim, o mero cotejo da ementa e voto do acórdão recorrido com a ementa e voto do acórdão paradigma já caracteriza a divergência, haja vista que tipifica tratamentos diferenciados. Ou seja, o acórdão recorrido entende que é indevida a dedução integral de despesa referente ao saldo devedor de correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF, apurada no balanço patrimonial levantado em 31 de dezembro de 1990, no mês de janeiro de 1994. Já, por sua vez, o acórdão paradigma entende que o índice legalmente admitido, para efeito da correção monetária das demonstrações financeiras, encerradas em 1990, incorporava a variação do IPC no período, sendo, por via de consequência, legítima a apropriação integral, a partir do ano calendário de 1991, do saldo devedor da correção monetária complementar da diferença do IPC/BTNF, reconhecida que foi, expressamente, pela Lei nº 8.200, de 1991.

Assim sendo, o Recurso Especial interposto pela Contribuinte preenche os requisitos legais de admissibilidade merecendo ser conhecido pela turma julgadora.

Depreende-se do relatado que a Contribuinte interpôs, de forma tempestiva (24/09/2009), o seu Recurso Especial do Divergência (fls. 613/619), com amparo no art. 64, II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010, insurgindo-se contra decisão da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, exarado pelo Acórdão 101-95.715, de 18/08/2006, que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto.

Como visto do relatório, tanto o Recurso Especial de Divergência da Fazenda Nacional como o da Contribuinte, está restrito as interpretações divergentes da dedução da diferença IPC/BTNF, da base de cálculo do IRPJ, já que as demais questões não foram acolhidas no Exame de Admissibilidade de Recurso Especial.

Resta claro nos autos, de que a autoridade fiscal lançadora promoveu a glosa do excesso das exclusões, na parte B do LALUR, da diferença IPC/BTNF no ano-calendário 1993, matéria impugnada pelo sujeito passivo. Ou seja, glosou como sendo despesa indevida, referente ao saldo devedor de correção monetária, relativo a diferença IPC/BTNF, apurada no balanço patrimonial levantado em 31/12/90 e deduzido integralmente no mês de janeiro do ano-calendário de 1993. (Valor deduzido 100% Cr\$ 29.528.364,00 - Valor permitido 25% Cr\$ 7.382.091,00 - Valor a tributar Cr\$ 22.146.273,00).

Por sua vez, o acórdão recorrido admitiu em parte o Recurso Voluntário da Contribuinte, na medida em que reconheceu devida a dedução de 40% do saldo devedor de correção monetária inerente a diferença IPC/BTNF, sob a premissa de que a lavratura do auto de infração ocorreu em 1995, logo a Recorrente faz jus a dedução de 40% do saldo devedor, sendo 25% pertencente ao ano calendário de 1993 e 15% ao de 1994.

Com visto, a autoridade fiscal lançadora aceitou que fosse deduzido, somente, a parcela de 25% no ano-calendário de 1993. Posição com a qual concorda a Fazenda Nacional, sob o argumento de que o contribuinte deve submeter-se à legislação tributária vigente e sua respectiva regulamentação. Entende, que a diferença verificada no período-base de 1.990 entre a variação do índice do IPC e do BTNF, somente poderá refletir na determinação do lucro real em seis anos-calendários a partir de 1.993, como determina a Lei nº 8.682, 1993. (25% no ano-calendário de 1993 e 15%, nos cinco anos subseqüentes).

Por outro lado, a Contribuinte tem um entendimento mais abrangente, já que entende que se faz necessário a dedução total da variação da diferença IPC/BTNF.

Como visto, o ponto nodal do presente feito consiste em saber qual a conduta estaria mais correta para resolver a questão da exclusão do saldo devedor da correção monetária complementar da diferença do IPC/BTNF, de que trata o art. 3º, da Lei nº 8.200, de 1991, na determinação do lucro real.

Assim, a matéria em apreço envolve questão de cunho temporal, ou seja, saber se a dedução na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do saldo devedor de Correção Monetária está ou não diferido até 1998. Portanto não está aqui se discutindo se a despesa é ou não dedutível, mas quando a mesma poderá ser deduzida.

Qual seria a conduta mais apropriada para resolver a presente lide? Seria a conduta da Contribuinte, que deduziu integralmente a diferença IPC/BTNF, apurada no balanço patrimonial levantado em 31/12/1990, no mês de janeiro do ano-calendário de 1993? Ou seria a conduta da autoridade fiscal lançadora que aplicou a letra fria das normas

reguladoras, permitindo, tão-somente, a dedução de 25%, posição adotada pela Fazenda Nacional? Ou seria a conduta do acórdão recorrido que permitiu que fosse deduzido o percentual de 40% (25% + 15%)?

Firmo a minha convicção de que a solução mais correta é a que adotou a decisão recorrida, ou seja a de permitir que o contribuinte deduza de forma parcial como despesa o saldo devedor da diferença da correção monetária entre o IPC e o BTNF.

A matéria em foco já tem posicionamento justo nas diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes e na própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio de diversos julgados que reconheceram e vêm reconhecendo o direito do contribuinte de apropriar, integralmente, como despesa, o saldo devedor da diferença da correção monetária entre o IPC e o BTNF.

Isto porque a correção monetária teve por objetivo expressar, em valor real, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda em cada período-base.

Ora, ao tempo, a correção monetária deveria ser efetuada com base na variação diária do BTN Fiscal, que por força do § 2º, do artigo 5º, da Lei 7.799/89, seria atualizado mensalmente com base na variação do IPC, decorre, por via de simples lógica, que a adoção desse critério não poderia ser penalizada.

Não fosse assim, de notar-se que a correção monetária, por expressa determinação legal, deve refletir a real desvalorização da moeda, caso contrário, estada sendo tributada uma renda inexistente.

Tal fato ocorre quando uma empresa detém patrimônio líquido maior que o seu ativo permanente e demais contas do ativo sujeitas à correção monetária. Daí que, se a inflação não é plenamente reconhecida, verificar-se-á resultado menor, devedor, na conta de correção monetária, que é dedutível para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, majorando, por conseguinte e indevidamente, o tributo devido.

A Lei nº 8.200, de 1991, por sua vez, não poderia eleger critério de indexação, para o ano-base de 1990, sob pena de ofender os critérios da irretroatividade e da anterioridade.

De fato, a Lei nº 8.200, de 1991, regulamentada pelo Decreto nº 332, de 1991 — artigos 32 a 43 - não poderia ter aplicação retroativa, pena de afronta aos mais elementares princípios jurídicos, dentre os quais o que garante o direito adquirido, capitulado no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, a teor de que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.” e o princípio da irretroatividade capitulado nas letras “a” e “b”, do inciso III, do artigo 150, da Constituição Federal, verbis:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...).

III. Cobrar Tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Além do que, ao estarem assim redigidos, os artigos 2º e 3º da Lei nº 8.200, de 1991, temos que:

Art. 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão efetuar correção monetária especial das contas do Ativo Permanente, com base em índice que reflita a nível nacional, variação geral de preços.

Art. 3º 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 BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - poderá ser deduzida na determinação 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 a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor.

A Lei nº 8.200, de 1991, veio para reconhecer a existência da diferença efetivamente ocorrida entre o BTN e o IPC, deixou, todavia, ao critério das pessoas jurídicas o reconhecimento ou não daquela diferença.

Essa vontade pode ser claramente constatada quando o legislador utiliza a palavra "poderão", no artigo 2º e quando, no artigo 3º não determina a apuração compulsória daquele resultado.

A determinação de se reconhecer tal diferença somente se configurou com a edição do Decreto nº 332, de 1991 que, a pretexto de regulamentar a lei, dela extrapolou, ao obrigar que se procedesse a correção monetária das demonstrações financeiras desse período com base no índice de Preços ao Consumidor (art. 32), verbis:

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).

Assim sendo, deve ser mantida, para janeiro de 1994, a dedução, somente, de 40% do saldo devedor (25% referente a 1993 e 15% referente a 1994) cuja legalidade foi reconhecida no acórdão recorrido.

Nestas condições, entendo que a decisão recorrida está em perfeita consonância com os dispositivos legais vigentes, razão por que conheço dos recursos especiais interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, por tempestivo e, no mérito, nego-lhes provimento.

Processo nº 13709.001613/95-64
Acórdão n.º **9101-001.544**

CSRF-T1
Fl. 9

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

CÓPIA