



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 13726.000202/95-06
Recurso nº 103-138.207 Especial do Procurador
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão nº 01-05.936
Sessão de 11 de agosto de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1993

Ementa:

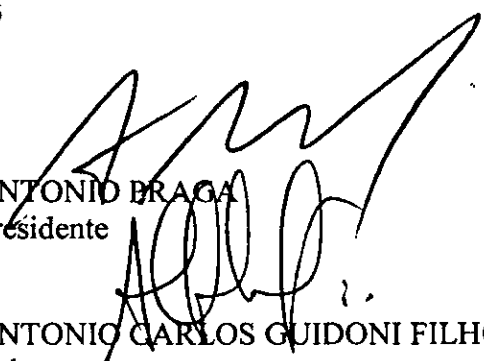
DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DEVEDORA DE IPC-BTNF. POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO INTEGRAL DA DESPESA. ILEGITIMIDADE. A Lei nº 8.200/91 (art. 3º) estabeleceu que a diferença de correção monetária verificada entre o IPC e o BTNF só poderia ser deduzida em seis exercícios sucessivos, a partir do período-base de 1993 até 1998. Se o contribuinte apropriou tal diferença em períodos anteriores aos definidos em lei, seu procedimento acarreta postergação do pagamento do imposto, por antecipação de custo/despesa, sujeitando-se ao pagamento da diferença de imposto e encargos legais aplicáveis à inobservância do regime de competência, apurados na forma do art. 171 do RIR/80 c/c Parecer Normativo COSIT nº 02/96. Ilegítimo o lançamento fiscal que simplesmente efetua a glosa da diferença apropriada em anos anteriores sem a recomposição do lucro dos períodos submetidos ao percentual de realização definido em lei e a apuração do correto lucro real.

Preliminar de inadmissibilidade do recurso rejeitada.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de inadmissibilidade do recurso e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença e Antonio Praga que deram provimento parcial ao recurso para ajustar a apuração do montante tributável na forma do art. 6º do Decreto-lei 1.598/78.



ANTONIO BRAGA
Presidente

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Relator

FORMALIZADO EM: 19 JAN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença, José Clóvis Alves, José Carlos Passuello, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

Com base no permissivo do art. 7, I c.c art. 15, § 1º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial em face de acórdão proferido pela 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

"VARIações MONETárias ATIVAS. DEPÓSITOS JUDICIAIS. Os valores depositados em juízo permanecem no patrimônio do contribuinte até o encerramento do processo, sendo a variação monetária incidente sobre eles fato gerador do imposto de renda.

DIFERENÇAS DE CORREÇÃO MONETÁRIA DEVEDORA DE IPC/BTNF. EXCLUSÃO INTEGRAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DO DIFERIMENTO PARA OUTROS PERÍODOS. EXIGÊNCIA FISCAL PLENA DO MONTANTE ADICIONADO AO RESULTADO. IMPROCEDÊNCIA. NECESSIDADE DE RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO DO PERÍODO SUBMETIDO AO PERCENTUAL DE REALIZAÇÃO DEFINIDO EM LEI. Para determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendários subsequentes àquele em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso do que seria obtido se realizadas na data prevista, inclusive no caso de parcela dedutível em cada ano-calendário, correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se às tributações reflexas o decidido no processo matriz.

Recurso provido parcialmente."

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:



"Aos 16/11/1995, deu-se ciência à contribuinte dos Autos de Infração de fls. 03/15, com as exigências de IRPJ, IRRF e CSLL, face ao cometimento das seguintes infrações:

Outros Resultados Operacionais – Omissão de Variações Monetárias Ativas, com enquadramento legal nos arts. 157 e § 1º, inciso I e parágrafo único e 387, inciso II, do RIR/80.

Postergação de Imposto Inobservância do Regime de Escrituração - Antecipação de Custos e Despesas, com enquadramento legal nos arts. 155, 157 e § 1º, 171, 172, 173, 280, 281 e 387, inciso II, do RIR/80; no art. 3º da Lei nº 8.200/91 e nos arts. 39 e 41 do Decreto nº 332/91.

2 -Não figurando no processo o Termo de Constatação, referido nos Autos de Infração como deles parte integrante e no qual estariam descritos os fatos e demonstrada a apuração do valor das exigências, é a própria contribuinte que, na impugnação de fls. 117/125, traz a informação de que a variação monetária ativa de que trata a autuação é a correspondente à atualização dos saldos de depósitos judiciais e de que a postergação se refere à não adição ao lucro líquido do valor correspondente à depreciação corrigida da diferença IPC/BTNF contabilizada a débito de contas do resultado no segundo semestre de 1992.

3 -Por certo, o Termo de Constatação faltante nos autos, bem como as planilhas de cálculo, chegaram às mãos da contribuinte, lhe foram entregues juntamente com os Autos de Infração, o que lhe propiciou poder se defender das imputações feitas.

4 -Acerca do não reconhecimento da variação monetária dos depósitos judiciais, alegou a contribuinte que, sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda o fato gerador do imposto de renda, não faz sentido pretender-se que aproprie como receita valores que ainda não lhe pertencem, pois enquanto não houver decisão definitiva do Poder Judiciário acerca da ilegitimidade das exações descritas, os valores depositados e seus acréscimos ficam fora do seu patrimônio.

5 -Quanto à não adição ao lucro líquido do valor correspondente à depreciação corrigida da diferença IPC/BTNF, sustentou a total ilegalidade da indedutibilidade preconizada no art. 39 do Decreto nº 332/91, citando farta doutrina neste sentido.

6 -A 3ª Turma da DRJ de Fortaleza-CE, afastou a exigência do IRRF sobre o lucro líquido e reduziu para 75% a multa de ofício, mantendo as demais exigências, em decisão do seguinte teor:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1992

Ementa: VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. DEPÓSITO JUDICIAL.

Os valores depositados judicialmente permanecem no patrimônio da contribuinte até o encerramento do processo, sendo a variação monetária incidente sobre eles fato gerador do imposto de renda.

CORREÇÃO MONETÁRIA RELATIVA À DIFERENÇA IPC/BTNF. LEI Nº 8.200/91.

A variação decorrente da diferença entre o IPC e o BTNF não se constitui em indevida majoração de tributo com efeitos retroativos, mas sim consequência da adoção de distintos parâmetros de correção monetária, e tem por função expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo sobre a qual incide o imposto de renda.

DIFERENÇA IPC/BTNF.

Os ajustes na correção monetária do balanço, relativamente à diferença entre IPC e BTNF do ano de 1990, devem ser reconhecidos tributariamente a partir de 1993 e até 1998, conforme preceitua a legislação. Assim, é indevida a exclusão dos encargos antes desse prazo.

CORREÇÃO MONETÁRIA. DIFERENÇA IPC/BTNF. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. LEI Nº 8.200/91 E DECRETO Nº 332/91.

A DRJ tem competência para afastar a aplicação de dispositivo legal apenas quando este tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. A apreciação da constitucionalidade e da legalidade das normas vigentes é da competência privativa do Poder Judiciário. Ao julgador administrativo cabe, em face do Poder Regrado, somente aplicar as leis e normas vigentes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – ILL. LUCRO AUTOMATICAMENTE DISTRIBUÍDO.

Face à determinação contida na Instrução Normativa nº 063, de 24 de julho de 1997, ficam cancelados os créditos da Fazenda Nacional relativamente ao Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, constituídos com base no art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO:

A multa de lançamento de ofício de que trata o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, equivalente a 75% do imposto, sendo menos severa que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1992



Ementa: EXIGÊNCIA FISCAL. NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento, quando na formalização do crédito tributário foram respeitadas as disposições contidas no art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e foi assegurado à autuada o direito ao contraditório e ampla defesa.

Lançamento Procedente em Parte".

7 -Ao final, a DRJ determinou à Unidade de Origem a anexação do Termo de Constatação, parte integrante do processo, citado na Descrição dos Fatos do AI IRPJ, determinação esta que não foi cumprida.

8 -Da decisão, na parte em que lhe foi adversa, recorre a contribuinte a esse Conselho, aduzindo as mesmas razões esposadas na impugnação. (...)

O acórdão impugnado deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela ora Recorrida, pelas razões sintetizadas na ementa acima transcrita. No que interessa a esta instância recursal, entendeu o acórdão recorrido que, *"diante dos entendimentos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, estaria correta a glosa das despesas representadas pela não adição ao lucro líquido do valor correspondente à depreciação corrigida da diferença IPC/BTNF contabilizada a débito de contas do resultado no segundo semestre de 1992. Ocorre, entretanto, que a fiscalização, ao lavrar o auto de infração, limitou-se a efetuar a glosa integral da despesa de correção monetária resultante da aplicação do IPC/90, desconsiderando os procedimentos para a correta determinação do montante do imposto de renda devido nos casos de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou despesas, fazendo a exigência sem a consideração dos ajustes necessários, fato que determina o cancelamento da exigência, visto que se trata de postergação no pagamento do imposto"*.

Em sede de recurso especial, sustenta a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido teria violado o disposto na Lei n. 8.200, de 1991. Em síntese, alega a Recorrente que o tributo lançado foi apurado nos termos da lei, *"inexistindo insurgência do contribuinte quanto aos métodos adotados pela autoridade fiscal na determinação da base de cálculo do imposto postergado"*. Pede, ao final, o restabelecimento da exigência tal como lançada.

O recurso especial foi admitido pelo Sr. Presidente do Colegiado *a quo* (Despacho Pres n. 103-143/2007 (fls. 327)), ante a suposta contrariedade do acórdão recorrido ao disposto na Lei n. 8.200, de 1991, e à prova dos autos.

Foram apresentadas contra-razões pela Recorrida (fls. 338-345), pelas quais se sustentou que o lançamento seria nulo pois, em se tratando de hipótese de postergação tributária, incumbiria à Fiscalização observar os procedimentos de apuração do imposto estabelecidos no RIR-80 (art. 171) e no Parecer Normativo – Cosit n. 02, de 28.08.1996, o que não teria ocorrido no caso dos autos.

É o relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Relator

O recurso especial atende aos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

O recurso não merece provimento.

Como é de conhecimento geral, a postergação tributária decorre, cumulativamente, da inobservância pelo contribuinte ao regime de competência dos exercícios (via receita, rendimento ou lucro postecipado - custo ou despesa antecipada) e do diferimento do tributo a recolher para outros meses ou anos-calendário. Nos termos do art. 170 do RIR-80 (aplicável à hipótese dos autos), "a inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar: I - a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou II - a redução indevida do lucro real em qualquer período-base"

Verificada a hipótese de postergação do imposto, incumbia à Fiscalização (à época) proceder nos termos e na forma prevista pelo art. 171 do RIR-80 e no Parecer Normativo - Cosit n. 02, de 28.08.1996, que trata especificamente sobre a "Postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas. Ajustes para determinação do saldo do imposto devido". A título ilustrativo, transcreva-se trechos do citado Parecer Normativo que tratam sobre os procedimentos a serem adotados pelo contribuinte e pela Fiscalização nas hipóteses de postergação tributária, verbis:

"5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido



reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;

d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexactidão de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

7. O § 6º, transcrito no item 5, determina que o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no § 4º. Por isso, após efetuados os procedimentos referidos no subitem 5.3, somente será passível de

inclusão no lançamento a diferença negativa de imposto e contribuição social que resultar após a compensação de todo o valor pago a maior, no período-base de término da postergação, com base no lucro real mensal ou na forma dos arts. 27 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com o valor pago a menor no período-base de início da postergação.

8. Nos casos em que, no período-base de competência no qual deveria ter sido reconhecida a receita, o rendimento ou o lucro ou para o qual houverem sido antecipados o custo e a despesa, as importâncias adicionadas não excedam o valor do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da contribuição social, apurado pela pessoa jurídica, os procedimentos mencionados devem prosseguir até o período-base de término do prazo de postergação, tendo em vista que a redução dos prejuízos e da base de cálculo negativa pode configurar pagamento a menor de imposto ou contribuição social em período-base subsequente, cabendo a exigência da diferença de imposto ou contribuição não paga, com os correspondentes acréscimos legais.

9. Por outro lado, nos casos em que, nos períodos-base subsequentes ao de início do prazo da postergação até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores."

Por sua vez, o § 1º do art. 171 estabelece expressamente que a Fiscalização deveria à época proceder ao lançamento do imposto pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tivesse direito, em decorrência da aplicação do disposto no § único do artigo 154 ("os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente").

Pois bem. Parece-me não haver dúvida de que o caso dos autos trata de (potencial) hipótese de postergação tributária, pela modalidade de antecipação de custos ou despesas. Incumbiria à Fiscalização, pois, agir na forma estabelecida pelo RIR-80 e pelo Parecer Normativo – Cosit n. 2-96 para apuração do IRPJ eventualmente devido ou, se o caso, justificar a não-adoção dos citados procedimentos.

Tais circunstâncias não foram verificadas no caso. Conforme se constata dos documentos acostados aos autos, a Fiscalização procedeu à glosa integral das despesas aferidas pela Recorrente no ano-calendário de 1992 relativas às diferenças de correção monetária resultantes da aplicação do IPC-90. Não foram apresentadas justificativas pela Fiscalização para afastar os procedimentos estabelecidos nas normas mencionadas (em especial Parecer Normativo Cosit n. 02-1996), tal como seria de rigor para legitimar a tributação do valor integral da despesa antecipada.



Diante de tal fato, não há que se censurar a conclusão do acórdão recorrido no sentido de que *“a fiscalização, ao lavrar o auto de infração, limitou-se a efetuar a glosa integral da despesa de correção monetária resultante da aplicação do IPC/90, desconsiderando os procedimentos para a correta determinação do montante do imposto de renda devido nos casos de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou despesas, fazendo a exigência sem a consideração dos ajustes necessários, fato que determina o cancelamento da exigência, visto que se trata de postergação no pagamento do imposto”*.

Referido entendimento encontra respaldo na jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes. Transcreva-se, a título ilustrativo, ementa de acórdão de relatoria do Ilmo. Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, ex-integrante dos quadros da 1ª Câmara da Corte Administrativa, verbis:

(...)

V - ENCARGOS DE DEPRECIACÃO - DIFERENÇA DE ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA (IPC/BTNF) - INOBSERVÂNCIA DA LEI Nº 8.200/91- Segundo reconhecido pela legislação de regência, nos exercícios financeiros de 1989 e 1990, os índices a serem utilizados para correção das demonstrações financeiras são aqueles que incorporam a variação verificada no Índice de Preços ao Consumidor - IPC, em cada período. Não obstante tal reconhecimento, a Lei nº 8.200/91 estabeleceu que a diferença de correção monetária verificada entre esse índice - IPC e o BTNF só poderá ser deduzida em seis exercícios sucessivos, a partir do período-base de 1993 até 1988. Assim, se a empresa apropriou tal diferença em períodos anteriores, seu procedimento, quando muito, acarreta postergação do pagamento do imposto, por antecipação de custo/despesa, sujeitando-se ao pagamento da diferença de imposto e encargos legais aplicáveis à inobservância do regime de competência, apurados na forma do art. 171 do RIR/80, c/c Parecer Normativo COSIT nº 02/96, não podendo prosperar o lançamento fiscal que simplesmente efetuou a glosa da diferença apropriada em anos anteriores, por inadequação do critério jurídico e fundamentação legal aplicáveis à espécie. (Processo n. 10783.000523/94-58, Acórdão 101-92.635, Sessão de 14/04/1999 – grifos nossos).

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso especial para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2008

Antonio Carlos Guidoni Filho