



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 13802.001433/96-96
Recurso n.º : 121.443
Matéria: : IRPJ, IRRF e CSLL Ex. 1992 a 1995
Recorrente : MAKRO ATACADISTA S.A.
Recorrida : DRJ em São Paulo – SP.
Sessão de : 23 de maio de 2001
Acórdão n.º : 101-093.452

IRPJ

CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS- Não cabe a órgão integrante do Poder Executivo deixar de aplicar lei em vigor se sua inconstitucionalidade não houver sido reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA- Até a vigência da Lei 8.981/95 (01/01/95) a provisão incide sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos pelo § 2º do art. 61 da Lei 4.506/64, não cabendo à autoridade fiscal, via interpretação, estender o comando legal para abranger situações nele não previstas.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE PROVISÃO - Uma vez que constituição de provisão reduz o lucro líquido e, conseqüentemente, o patrimônio líquido da empresa, a correção monetária da provisão nos períodos subseqüentes à sua constituição neutraliza os efeitos da despesa de correção monetária a menor, sendo, pois, dedutível.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO-RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES- O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após a incorporação.

CSLL- DECORRÊNCIA- Por se tratar de lançamento decorrente, aplicam-se à Contribuição Social Sobre o Lucro as mesmas razões de decidir que orientaram a decisão do IRPJ

Recurso de ofício provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
MAKRO ATACADISTA S.A.

UF

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MAIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 26 JUN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, LINA MARIA VIEIRA, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente, o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

Recurso n.º : 121443
Recorrente : MAKRO ATACADISTA S.A

RELATÓRIO

Contra Makro Atacadista S.A foram lavrados os autos de infração de fls. 187/241, relativos ao Imposto de Renda –Pessoa Jurídica, Imposto de Renda Retido na Fonte, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por meio dos quais são exigidos tributos/contribuição em valores equivalentes a 2.876.414,62 UFIR (IRPJ), 52.470,46 UFIR (IRRF) e 293.329,99 UFIR (CSLL), valores esses acrescidos de multa de lançamento de ofício de 75% e juros de mora e multa de R\$ 284.892,13 por atraso na entrega das declarações de IRPJ/92, 93, 94 e 94, IRRF no valor de R\$ 443.569,05 acrescido de multa de lançamento de ofício de 100% e de juros de mora .

As irregularidades apontadas como causa das exigências estão descritas em 3 (três) Termos de Verificação (fls. 170 a 186) que, em resumo, relatam ter ocorrido os seguintes fatos :

Termo 01- A fiscalizada deixou de realizar a correção monetária da diferença IPC/BTNF sobre o saldo de balanço, a partir de 1993, conforme determinação expressa da Lei 8.200/91 (deveria ter considerado realizado mensalmente no mínimo 1/240 do saldo credor, ou o valor efetivamente realizado do saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF, conforme art. 30 da Lei 8.541/92. Entretanto, no caso de incorporação, fusão ou cisão total, a pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deve considerar realizado integralmente o saldo do lucro inflacionário, conforme art. 35 da Lei 8.541/92) ;

Termo 02- A empresa constituiu provisão para devedores duvidosos sobre aplicações financeiras, despesa essa indedutível por falta de previsão legal.

Termo 03- A fiscalizada deduziu indevidamente a variação monetária sobre a provisão para o Imposto de Renda não pago, referente à diferença de alíquota de 18% para 6%, conforme auto de infração já lavrado para cobrança da referida importância, cuja matéria encontra-se no judiciário aguardando designação de pauta para julgamento no Tribunal .



A empresa impugnou as exigências esclarecendo, preliminarmente, que as supostas infrações não foram por ela cometidas, mas sim pela empresa Comercial Makro Ltda, incorporada em 31/12/94.

Quanto ao mérito, em relação a cada Termo de Constatação e sobre outros demais aspectos envolvidos alega, em síntese, o seguinte:

- a) Termo de Constatação nº 1- Cinge-se a alegar que o inciso II do art. 3º da Lei 8.200/91, ao abranger fatos ocorridos em 1990, feriu o princípio constitucional da irretroatividade e que a tributação do lucro inflacionário sem sua efetiva realização, é ilegal, sendo, pois, ilegal a determinação de sua realização em, no mínimo, 5%.
- b) Termo de Constatação nº 2- A lei (art. 61 da Lei 4.506/64) permitia a constituição da provisão sobre o total dos créditos, e a restrição desse conceito pelo § 3º do art. 277 do RIR/94 e pela IN 80/93 contrariou os fundamentos da Lei 4.506/64. Também o Ato Declaratório Normativo 34/76 não encontra embasamento legal, até porque tanto a legislação do imposto de renda (art. 317 do RIR/94) quanto a legislação comercial (art. 187, III, da Lei 6.404/76) consideram o resultado positivo de aplicações financeiras como receita operacional. A limitação só surgiu com a Lei 8.981/95. A jurisprudência do Conselho admitindo a inclusão das aplicações financeiras na base de cálculo da provisão e caudalosa, a exemplo dos acórdãos 101-72.859/81, 101-79.990/90, 101-79.573/89 e 103-12.269/93.
- c) Termo de Constatação nº 3- A fiscalização entendeu que a empresa deveria ter contabilizado como despesa a variação monetária dos valores provisionados somente após ser proferida decisão final nos processos judiciais, ou seja, se e quando a decisão for favorável ao Fisco. A pretensão do Fisco consiste em adotar sistemas contábeis diversos para despesas e receitas, sendo evidente a ilegalidade e falta de lógica no sistema pretendido.
- d) Quanto ao imposto de renda na fonte, o art. 35 da Lei 7.713/88 é inconstitucional, pois tributa como os lucros distribuídos aos sócios quando ainda não o foram.
- e) Ainda que a exigência fosse legítima, não poderia ser aplicada a multa, pois o Código Tributário Nacional, ao disciplinar a questão da responsabilidade tributária nos artigos 128 a 138, é taxativo ao dizer que a responsabilidade só atinge os tributos, não alcançando as multas, especialmente as de caráter punitivo. Nesse sentido se

10-

manifestaram a Quarta Turma do TRF da 1ª Região (Apel, 90.001001-7) o STF (R.Ext. 77.471, 77.571 e 90.384) e o Conselho de Contribuintes (Ac. 102-25.951/91).

- f) Finalmente, tendo em vista o que dispõe o art. 44, I, da Lei 9.430/96, caso sejam devidos os tributos, a multa aplicável deve ser de 75%.

Finaliza pedindo sejam julgados improcedentes os autos de infração e canceladas as exigências respectivas.

A autoridade julgadora ressaltou que :

- a) Não faria maiores comentários às alegações da impugnante relativas à inconstitucionalidade das leis, aspecto não apreciado na esfera administrativa enquanto não declarada a inconstitucionalidade pelo STF;
- b) No caso do artigo 35 da Lei 7.713/88 a questão já foi resolvida pelo STF em favor da impugnante.
- c) A alegação de que a sucessora não responde pelas infrações da sucedida não procede, tendo em vista que a sucessora responde por todos os direitos e obrigações desta.
- d) A multa de 100% deve ser reduzida para 75% tendo em vista o ADN 01/97.
- e) A procedência do IRPJ implica na procedência da CSLL dele decorrente.

Com essas considerações, indeferiu a impugnação, cancelando a exigência do IRRF e reduzindo a multa para 75%.

Inconformada, a empresa recorre a este Conselho suscitando preliminar no sentido de que os argumentos lançados pela defesa sejam apreciados de forma integral, uma vez que há atribuição do órgão administrativo para analisá-los, devendo os preceitos inconstitucionais deixar de ser aplicados. Nesse sentido invoca recente decisão do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo e o Parecer PGFN nº 439/96 da lavra do Procurador da Fazenda Nacional Luiz Fernando Oliveira de Moraes.

No mérito, reedita as razões trazidas com a impugnação.

É o relatório. 

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e se encontra acompanhado do liminar em mandado de segurança deferindo à impetrante o direito de interpô-lo sem se submeter ao depósito exigido com finalidade de garantia. Dele conheço.

Preambularmente, registro que não cabe a este órgão colegiado, integrante do Poder Executivo, deixar de aplicar lei em vigor enquanto sua inconstitucionalidade não tiver sido reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Sobre o assunto, assim tenho me manifestado :

“ A possibilidade de os tribunais administrativos apreciarem questão de índole constitucional é questão polêmica quer na doutrina, quer na jurisprudência desses mesmos tribunais.

Ruy Barbosa Nogueira, em sua obra “Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias, citando Tito Rezende, ressalta :

“É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e tenham chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente a questão.”

Expressiva corrente dos membros integrantes dos órgãos julgadores colegiados comunga com esse pensamento. Seus seguidores entendem que, dentro do nosso sistema constitucional, compete privativamente ao Poder Judiciário apreciar e decidir questões que versem sobre a constitucionalidade das leis em vigor. Aos órgãos integrantes do Poder Executivo cabe tão somente zelar pela correta aplicação dos dispositivos legais, carecendo-lhes



competência para aquilatar quanto à sua inconstitucionalidade. Ao Poder Executivo cabe, também, velar pela constitucionalidade das leis, mas tal se esgota a nível de sua promulgação, ou veto, parcial ou total, nunca a nível de seus desdobramentos administrativos operacionais. Essa a jurisprudência dominantes nos Conselhos de Contribuintes.

Este Conselho tem deixado de aplicar dispositivos legais declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal em Recursos Extraordinários e que, portanto, não têm efeito *erga omnes*. Mas assim o faz **apenas quando o dispositivo legal já tenha sido considerado inconstitucional**, pelo órgão encarregado de zelar pela aplicação da Constituição. E tal atende ao princípio da economicidade na aplicação de recursos públicos previsto no art. 37 da Constituição e ainda, à própria orientação da Administração Federal, através de sucessivos pronunciamentos da Consultoria Geral da República, como, por exemplo: Parece 261-T, de 01.09.53, Carlos Medeiros Silva; Parecer L-018, de 1.08.74, Luiz Rafael Mayer, Parecer P-3, de 14.04.83, Paulo Cesar Cataldo; Parecer C-15, de 13.12.60, L.C. de Miranda Lima. Aliás, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos Pareceres PGFN/CRE/nº 948/98 e 439/96 chancelou esse procedimento do Conselho.

Entendo que a matéria foi com muita propriedade tratada pelo eminente Prof. Hugo de Brito Machado quando concluiu que a apreciação da constitucionalidade das leis pelos tribunais administrativos “.....é **inteiramente inaceitável, porque enseja situações verdadeiramente absurdas, posto que o controle da atividade administrativa pelo Judiciário não pode ser provocado pela própria Administração. Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a arguição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar na prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização**”.

Note-se que o Parecer PGFN 449/96, mencionado pelo Recorrente, registra que “*é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa*”.

Portanto, os questionamentos acerca da constitucionalidade das leis não serão considerados se sobre a matéria específica não houver sólida jurisprudência do STF.



Sobre a matéria correspondente ao Termo 01 (não oferecimento à tributação do saldo credor da diferença de correção monetária IPC/BTNF), a Recorrente não nega ter descumprido a lei nem contesta os valores apurados pela fiscalização, invocando apenas a inconstitucionalidade da mesma, por ofender o princípio da irretroatividade. Pelas razões acima declinadas, não há como afastar a exigência.

No que se refere à Provisão Para Devedores Duvidosos (Termo 02) a jurisprudência desta Câmara é pacífica no sentido de que até a vigência da Lei 8.981/95 (01/01/95) a provisão incide sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos pelo § 2º do art. 61 da Lei 4.506/64, não cabendo à autoridade fiscal, via interpretação, estender o comando legal para abranger situações nele não previstas. Deve, pois, ser provido o recurso quanto a este item.

Quanto à dedutibilidade da correção monetária da provisão para imposto de renda mesmo antes do pagamento do referido imposto, o fundamento para admiti-la é de natureza econômica. Trata-se de provisão indedutível, cuja constituição acarreta influência para efeitos fiscais, eis que, tendo reduzido o lucro líquido, reduziu, conseqüentemente, o patrimônio líquido da empresa. Dessa forma, a correção monetária da provisão nos períodos base subseqüentes à sua constituição neutraliza os efeitos da despesa de correção monetária do patrimônio líquido a menor, decorrentes da constituição da provisão. Analisando os efeitos da correção monetária da Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos, a Secretaria da Receita Federal, por meio do Parecer Normativo CST 07/85, manifesta o entendimento de que *"a pessoa jurídica que constituir provisão para perdas prováveis na realização de investimentos, indedutível para efeitos do lucro real, somente poderá deduzir sua correção monetária a partir do período-base subseqüente àquele em que a mesma for constituída"*. Tal entendimento, embora se refira à provisão para perdas prováveis na realização de investimentos, foi fundamentado exclusivamente no argumento da diminuição do patrimônio líquido, isso é, fundamento econômico, sendo, pois, válido para qualquer caso de provisão indedutível.

Finalmente, cabe apreciar o aspecto levantado no recurso diz respeito à responsabilidade do sucessor. Sobre esse tema, leciona Luciano Amaro¹:



¹ AMARO, Luciano, Direito Tributário Brasileiro, 6ª Edição, Saraiva, S Paulo

“ Outra questão que merece registro é a das *multas* por infrações que possam ter sido praticadas antes do evento que caracterize a sucessão. Tanto nas hipóteses do art. 132 como nas do art. 133, refere-se a responsabilidade por *tributos*. Estariam aí incluídas as *multas*? Várias razões militam contra essa inclusão. Há o princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas. Ademais, o próprio Código define tributo, excluindo expressamente a *sanção* de ilícito (art. 3º). Outro argumento de ordem sistemática está no art. 134; ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não fala em *tributos*, mas em “obrigação tributária” (abrangente também de penalidades pecuniárias, *ex vi* do art. 113, § 1º). Esse artigo, contudo, limitou a sanção às penalidades de caráter moratório (embora ali se cuide de atos e omissões *imputáveis aos responsáveis*). Se, quando o Código quis abranger penalidades, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar responsabilidades por *tributos*, não quis abarcar as sanções. Por outro lado, se *dúvida* houvesse, entre punir o ou não o sucessor, o art. 112 do Código manda aplicar o princípio *in dubio pro reo*. O Supremo Tribunal Federal, em vários julgados, negou a responsabilidade do sucessor por multas referidas a infrações do sucedido.”

O entendimento da jurisprudência administrativa também tem sido no sentido de que a sucessora só responde pelas multas por infrações à legislação tributária se o lançamento foi formalizado antes da incorporação, do que são exemplo os acórdãos cujas ementas a seguir transcritas:

Ac. 103-20.172, Sç. 08/12/99- Relator- Neicyr de Almeida (unânime)

EMENTA: IRPJ-CSLL- SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO ANTERIOR À LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO-RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR-MULTA FISCAL PUNITIVA-INADMISSIBILIDADE- Restando provado nos autos que o lançamento fiscal se consumou posteriormente à data da incorporação – abarcando fatos tributáveis preexistentes ao ato sucessório – não há como acoimar o adquirente em oposição ao artigo 129 e seguintes do CTN.

Res. 203-00029, Sç. 08/12/98- Relator- Renato Scalco Isquierdo (unânime)

EMENTA: SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO

Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias se o lançamento foi formalizado após a incorporação. Recurso provido em parte. (retifica Ac. 203-04.974)

Ac. 101-92.418, Sç. 12/11/98- Relator- Celso Alves Feitosa (unânime)

EMENTA:MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO-RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR- EXCLUSÃO.

A multa por lançamento de ofício não é aplicável à empresa incorporadora, tendo em vista que sua responsabilidade, de acordo com os estritos termos do artigo 132 do CTN, restringe-se ao tributo, não se estendendo à multa de caráter punitivo.

Ac. 103-19.683, Sç. 14/10/98- Relator- Márcio Machado Caldeira (unânime)

EMENTA: MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO-RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES



O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após a incorporação...

Quanto à Contribuição Social Sobre o Lucro, por decorrência, a ela se aplicam as mesmas razões de decidir acima declinadas.

Tendo em vista o exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da matéria tributável as parcelas correspondentes à provisão para devedores duvidosos incidente sobre aplicações financeiras e à glosa da correção monetária da provisão para o IRPJ.

Sala das Sessões - DF, em 23 de maio de 2001



SANDRA MARIA FARONI