



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13808.000346/96-15
Recurso nº 161.269 Voluntário
Acórdão nº 1803-00.001 – 3ª Turma Especial
Sessão de 18 de março de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente ITAIPAVA INDUSTRIAL DE PAPEIS LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
EXERCÍCIO: 1991

IRPJ - DIFERENÇA IPC/BTNF - LEI 8.200/91.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou a respeito da constitucionalidade da Lei 8.200/91, admitindo como válida a restrição temporal de utilização dos valores de saldo devedor de correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF, bem como é pacífico o entendimento de que a referida dedução só poderia ser utilizada a partir do ano calendário de 1993.

IRPJ - POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO.

Devem ser reconhecidos no lançamento do IRPJ os efeitos da postergação do imposto pago nos períodos anteriores ao do lançamento (1993, 1994 e 1995), deduzindo-se o imposto comprovadamente pago a maior, depois de ajustados os resultados dos períodos envolvidos, consoante orientações contidas no Parecer Normativo CST 02/96.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
EXERCÍCIO: 1991

CSL - DIFERENÇA IPC/BTNF.

O saldo devedor de correção monetária correspondente à diferença IPC/BTNF não pode ser deduzido da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro por falta de previsão legal, não havendo qualquer ilegalidade na aplicação das disposições do art. 41 do Decreto 332/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
ITAIPAVA INDUSTRIAL DE PAPEIS LTDA.

ACORDAM os membros da 3ª turma especial da primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir os valores pagos de IRPJ nos anos de 1993 a 1995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLOVIS ALVES
Presidente


WALTER ADOLFO MARESCH
Relator

Formalizado em: 28 MAI 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Benedito Celso Benício Júnior, Luciano Inocêncio dos Santos, Walter Adolfo Maresch e José Clóvis Alves

Relatório

ITAIPAVA INDUSTRIAL DE PAPÉIS LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida pela 2ª Turma da DRJ SALVADOR/BA, interpõe recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes, objetivando a reforma da decisão.

Adoto o relatório da DRJ.

ITAIPAVA INDUSTRIAL DE PAPÉIS LTDA, pessoa jurídica de direito privado, impugna os lançamentos formalizados por meio dos autos de infração de fls. 50 a 66, com exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido – ILL e da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, sob o fundamento de que a impugnante teria infringido a legislação fiscal ao apurar saldo devedor de correção monetária maior que o devido, gerando diminuição do lucro líquido, cujo valor foi adicionado para efeito de tributação.

2. Registra o Termo de Verificação Fiscal de fl. 49:

*SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA –
DIFERENÇA IPC/BTNF*

A autuada realizou a correção monetária do balanço utilizando-se para isso de índice não previsto em Lei (IPC), para tal finalidade, conforme DOCUMENTO NR. 01.

Assim procedendo, a empresa no exercício de 1991, ano base de 1990, acabou por utilizar-se de um saldo devedor a maior de correção monetária, no montante de CR\$51.539.012,80 (DOCUMENTO NR 02)

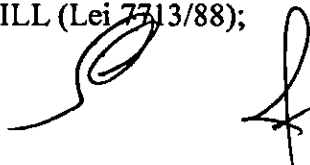
Tal procedimento acabou por gerar uma redução indevida dos lucros líquido e real, em prejuízo à Fazenda Nacional.

3. Os mapas demonstrativos de correção monetária foram anexados às fls. 03 a 39, e o demonstrativo da base de cálculo à fl. 48.

4. Os lançamentos foram formalizados em 16/05/1996 e impugnados pelas petições protocolizadas em 11/06/1996, alegando a autuada no arrazoado de fls. 68 a 74, fls. 80 a 86 e fls. 92 a 95:

4.1) A matéria de mérito tratada nos presentes autos limita-se tão somente à adoção do IPC, como índice de correção monetária do balanço, findo em 1990, sem as restrições temporais impostas pela Lei 8.200/91;

4.2) Com efeito, a Lei nº 7.799/89 regulamentou os procedimentos a serem adotados pelas pessoas jurídicas em suas demonstrações financeiras com vistas à apuração do lucro real tributável pelo imposto de renda das pessoas jurídicas e do lucro líquido que servirá, após os devidos ajustes, como base de cálculo da contribuição social sobre o lucro (Lei 7.689/88) e do imposto sobre o lucro líquido – ILL (Lei 7.713/88);



4.3) O objetivo dessa sistemática de correção monetária mencionado no art. 3º da Lei 7.799/89, é expressar em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período;

4.4) No tocante ao índice a ser adotado, o artigo 10, do mesmo diploma legal, é enfático em determinar exclusivamente a variação diária do valor do BTN Fiscal, ou outro índice que eventualmente uma nova lei viesse a estabelecer;

4.5) Bastante relevante é o fato que tanto o BTN Fiscal como qualquer outro índice substituto somente seria válido se apurasse ao longo do tempo a exata perda do poder aquisitivo da moeda;

4.6) Pois bem, a exata apuração da correção monetária nas contas do balanço, com a aplicação de índice válido, visa exatamente subtrair dos resultados os efeitos da inflação do período, para que os lucros apurados sejam adequados à realidade econômica, e não apenas ao nominalismo da moeda de curso forçado;

4.7) Por outro lado, também, o IR somente pode incidir sobre a renda auferida, vale dizer, sobre acréscimo patrimonial efetivo (CF, art. 153, inciso III; CTN, art. 43), com o que não se confunde a correção monetária, que é mera atualização de valores pré-existentes;

4.8) Como resultado, pode-se concluir até o momento que, índice de correção monetária que não apure a exata variação inflacionária será por si só inconstitucional (art.153, inciso III e CTN , art. 43) é também ilegal, por desrespeito ao já mencionado artigo 3º, da Lei 7799/89;

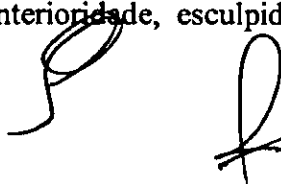
4.9) Por meio da Medida Provisória nº 168/90, e sucessivos diplomas legais, foi alterada a sistemática de apuração do BTN a qual deixou de ser vinculada à variação do IPC, ficando sujeita a um índice a ser estabelecido pelo Ministro da Economia, dentro do espírito de prefixar metas inflacionárias para serem seguidas pelos agentes econômicos;

4.10) Como consequência dessa alteração introduzida, o BTN Fiscal – que muito embora continuasse a ser o indexador oficial – deixou de refletir a efetiva perda do poder aquisitivo da moeda, indicando durante certo período uma inflação “manipulada”, enquanto o IPC, que continuou a ser divulgado, apurou a inflação real;

4.11) Ora, como já mencionado, tal procedimento é totalmente inconstitucional e ilegal, pois desvirtua a apuração do lucro líquido do exercício, violando-se os artigos 153 da Carta de 1988 e 43 do CTN, além de macular a sistemática de correção monetária contida no artigo 3º da Lei 7.799/89;

4.12) Outra consequência advinda das alterações introduzidas pela MP 168/90 e legislações posteriores foi o desrespeito ao princípio constitucional da anterioridade;

4.13) Ainda que fosse possível, *ad argumentandum*, à lei determinar um novo índice inferior ao da inflação, ou mesmo revogar a dedução da correção monetária, tal determinação não poderia vigorar no próprio exercício financeiro em que o tributo se tornou devido, por força do princípio da anterioridade, esculpido no artigo 150, III, letra b, da Constituição de 1988;



4.14) Como é do conhecimento de todos, o princípio da anterioridade veda que um novo imposto seja criado, ou que um antigo seja majorado, no próprio exercício em que a respectiva lei tiver sido publicada;

4.15) Ora, a majoração de imposto já existente pode ocorrer por mais de uma forma, inclusive por alterações na respectiva base de cálculo;

4.16) Logo, se os artificios utilizados pelo Governo Federal em 1990 acarretaram menor índice de correção monetária, em relação ao que estava previsto na Lei 7799 por ocasião da abertura do ano e por consequência maior lucro e maior base de cálculo do IRPJ, da CSL e do ILL, definitivamente as alterações não poderiam vigir e ser eficazes no período-base concluído naquele ano de 1990;

4.17) Dessa foram, resta demonstrada mais uma inconstitucionalidade perpetrada pela alteração da sistemática de apuração da variação da BTN;

4.18) Diante desse quadro, foi promulgada a Lei 8.200/91, a qual, reconhecendo a injuridicidade das alterações realizadas em 1990, ofereceu uma alternativa de retificação das mesmas, permitindo a recomposição da correção monetária integral pelo IPC e admitindo a dedução do diferencial em parcelas, a partir de 1993.

4.19) Hoje é pacífico que o diferimento autorizado por essa lei, para a recuperação da correção monetária não contabilizada em 1990, foi uma opção oferecida como um caminho para viabilizar aquele desiderato;

4.20) Da mesma forma, é reconhecido que a Lei 8200/91 não poderia impor o diferimento, até porque o direito à dedução integral da correção monetária, já em 1990, era um direito adquirido segundo a legislação então vigente, a qual, ademais, sequer poderia ser alterada por lei nova no próprio exercício social, em resguardo ao princípio constitucional da anterioridade;

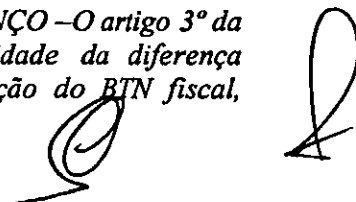
4.21) Assim, é entendimento estratificado que a Lei n° 8200 tem caráter interpretativo e retroativo, razão pela qual, ao lado da solução alternativa do diferimento, ficou reconhecido, reconfirmado e assegurado aos contribuintes o direito à dedução integral já no período-base de 1990;

4.22) Nesse sentido, cita vários acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes que de forma expressa confirmam exatamente esse caráter interpretativo e retroativo da Lei 8200/91 e reconhecem a aplicabilidade integral do IPC já em 1990;

4.23) Em caráter ilustrativo transcreve abaixo a ementa da decisão referente ao acórdão 101-87.859, publicada no DOU de 22/08/95:

“IRPJ – CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO – O índice legalmente admitido incorpora a variação do IPC, que serviu para alimentar os índices oficiais, sendo aplicável a todas as contas sujeitas à sistemática de tal correção, inclusive depreciações.

IRPJ – CORREÇÃO MOETARIA DE BALANÇO – O artigo 3º da Lei n° 8200/91, ao admitir a dedutibilidade da diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do BTN fiscal,



validou os procedimentos adotados pelos contribuintes que utilizaram os índices relativos ao IPC, em vez de BTNF e deixou de definir como infração ao artigo 1º da Lei nº 7799/89.

VIGENCIA E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA-A lei aplica-se ao ato ou fato pretérito quando deixe de defini-lo como infração ou, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, de conformidade com o disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

4.24) Cita trecho de autoria do tributarista Hugo de Brito Machado in Repertório IOB de Jurisprudência, n. 5/93, p.85.

4.25) Também na esfera judicial é pacífico e totalmente superado o entendimento de que o único índice que apurou a efetiva perda do poder aquisitivo da moeda, face à corrosão inflacionária, foi o IPC. E tratando especificamente sobre o imposto de renda o Superior Tribunal de Justiça declarou no recurso especial nº 77375-RS, em 04/12/95 (DJU de 04.03.96) que:

“Consoante já decidiu essa Corte, “se na vigência dos sucessivos planos econômicos implantados pelo Governo continuou a existir a inflação, devem ser aplicados seus verdadeiros índices que reflitam a real inflação do respectivo período e este resultado só seria alcançado se a indexação for feita pelo IPC e não pelo BTN”

4.26) Contudo, na remota hipótese de não serem acolhidas as alegações supra mencionadas, requer a exclusão da TRD, seja como índice de correção monetária, seja como juros, no período anterior a agosto de 1991, a teor da maciça jurisprudência. Cita números de acórdãos da CSRF e da 1ª e 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes;

4.27) Quanto ao ILL, conforme já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE nº 172.058-1 (SC) no caso das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, a incidência do imposto é harmônica com a Constituição Federal somente quando o contrato social prever a distribuição imediata e automática aos sócios do lucro líquido apurado no encerramento do exercício social. Não havendo esse tipo de previsão, a norma é inconstitucional;

4.28) Pois bem, a ora Impugnante é uma sociedade limitada e, como pode ser facilmente observado pela leitura de seu anexo contrato social, não há qualquer menção sobre a imediata distribuição dos lucros auferidos para seus sócios, não ocorrendo a disponibilidade econômica ou jurídica a que se refere o artigo 43 do CTN;

4.29) Em relação à CSLL, na remota hipótese de se admitir que a restrição à dedutibilidade imediata do excedente de despesa de correção monetária prevista na Lei nº 8200 seja constitucional, não tenha sido caracterizada a retroatividade proibida pela Constituição de 1988, não há como negar que essa restrição limita-se apenas à apuração da base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica e não à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro;

4.30) O artigo 3º da Lei 8200/91 restringe a dedutibilidade da despesa adicional apenas no que se refere à determinação do lucro real, que como se sabe é a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas. Note-se que a base de cálculo da CSLL não guarda

qualquer relação com o lucro real, pois esta é calculada sobre o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, apurado de acordo com a legislação comercial, conforme previsto no artigo 2º da Lei 7689/88;

4.31) Dessa forma, quando a Lei 8200/91 limita-se a dedutibilidade da despesa adicional de correção monetária para efeito de determinação do lucro real, está a contrario sensu autorizando a dedutibilidade dessa despesa na formação da base de cálculo da CSLL;

4.32) Qualquer restrição à dedutibilidade dessa despesa para efeitos de cálculo da CSLL deveria ser expressa na lei, pois contraria a regra geral de dedutibilidade aceita pelos princípios gerais contábeis;

4.33) E como tal restrição não existe na lei, razão pela qual é forçoso concluir que o procedimento adotado pela Impugnante – de deduzir integralmente a diferença obtida, decorrente de utilização do IPC – está absolutamente correto.

5. Conforme determinação contida na Portaria SRF nº 1.033, de 27/08/2002, estabelecendo transferência de competência para julgamento, o presente processo foi encaminhado a esta Delegacia de Julgamento.

A 2ª Turma da DRJ SALVADOR/BA, através do acórdão 05.782 de 08 de setembro de 2004, julgou procedente em parte o lançamento, excluindo o lançamento do IRF sobre o Lucro Líquido (ILL) e parcela da TRD, ementando assim a decisão em relação ao IRPJ e CSLL:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1990

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. ARGUIÇÕES NÃO APRECIADAS.

A alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária não pode ser oponível na esfera administrativa por ultrapassar os limites de sua competência.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1990 Ementa: CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO. DIFERENÇA IPC/BTNF O saldo devedor correspondente à diferença de correção monetária IPC/BTNF computada no ano de 1990, anterior, portanto, ao ano-calendário de 1993, a partir do qual a lei autorizou a dedução de forma parcelada, deverá ser adicionado ao lucro líquido daquele mesmo período, para efeito de determinação do lucro real.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSSL

O lançamento deve ser mantido integralmente seguindo o que foi decidido no lançamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ.

Ciente da decisão em 18/06/2007, conforme AR constante às fls. 113.v, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 13/07/2007 onde reitera os argumentos da inicial

de que a jurisprudência judicial e administrativa admite a possibilidade de utilização já no ano calendário 1990 da diferença de saldo devedor de CM em virtude da correção IPC/BTNF, mesmo após a decisão do STF prolatada no RE 201656-6/MG.

Alternativamente, requer a aplicação dos efeitos da postergação do imposto conforme disciplina o Parecer Normativo CST 02/96.

Com relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) afirma que o diferimento da utilização da diferença IPC/BTNF prevista na Lei 8.200/91 não se aplica à CSLL pois a Lei se refere expressamente ao lucro real, sendo ilegais as disposições do Decreto 332/91.

É o relatório.



Voto

Conselheiro WALTER ADOLFO MARESCH, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele conheço.

Trata o presente processo de lançamento de IRPJ e CSLL, por utilização imediata por parte da contribuinte da diferença de saldo devedor de CM IPC/BTNf, no ano calendário 1990, ao arrepio das disposições da Lei nº 8.200/91 e Decreto 332/91.

Em seu recurso voluntário a recorrente mesmo reconhecendo a mudança da jurisprudência administrativa e judicial em relação ao assunto, pugna pela ilegalidade do lançamento por ofensa aos conceitos do lucro real e regime de competência e ao princípio da irretroatividade da lei.

Inova em seu arrazoado requerendo a aplicação no lançamento dos efeitos da postergação do imposto conforme preceitos contidos no Parecer Normativo CST 02/96.

Afirma por último, que as disposições da Lei nº 8.200/91 não se aplicam à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por referir-se expressamente ao lucro real, sendo ilegais as disposições contidas no art. 41 do Decreto 332/91.

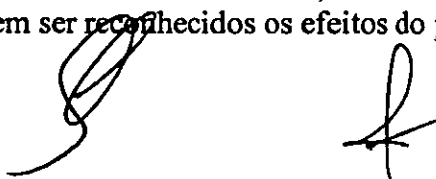
Assiste razão parcialmente à interessada.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou a respeito da constitucionalidade da Lei 8.200/91, admitindo como válida a restrição temporal de utilização dos valores de saldo devedor de correção monetária relativa à diferença IPC/BTNf, bem como é pacífico o entendimento de que a referida dedução só poderia ser utilizada a partir do ano calendário de 1993.

Também a jurisprudência administrativa pacificou-se no sentido de não haver qualquer ilegalidade na forma de utilização da diferença de saldo devedor de CM IPC/BTNf nos termos da Lei nº 8.200/91 e Decreto 332/91, ficando vedada a sua utilização antecipada no ano calendário 1990, sendo improcedentes as alegações de ofensa aos conceitos de lucro real e regime de competência.

No entanto, deve-se reconhecer com relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica a aplicação das disposições do Parecer Normativo CST 02, de 28/08/96, que explicitou o posicionamento da Administração Tributária Federal, em relação a aplicação do art. 6º, § 4º do DL 1.598/77, que trata da postergação de imposto em virtude da inobservância do regime de competência.

Considerando que o contribuinte passou a ter direito à utilização parcelada da diferença de CM IPC/BTNf, à razão de 25% em 1993 e 15% do ano calendário 1994 em diante, conforme preceitua o art. 3º, inciso I da Lei nº 8.200/91, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 11 da Lei nº 8.682/93, devem ser reconhecidos os efeitos do pagamento a maior nos



períodos subseqüentes até o último período anterior ao lançamento de ofício ocorrido em 16/05/1996.

Consoante dispõe o mencionado Parecer Normativo, o lançamento deve ser adequado reconhecendo-se a postergação do imposto de renda pessoa jurídica, nos períodos de 1993, 1994 e 1995, considerando-se a utilização do saldo devedor de CM IPC/BTNf, à razão de 25%, 15% e 15%, respectivamente.

Diante do exposto, conforme orientação emanada no Parecer Normativo CST 02/96, devem ser recomposto o lucro líquido dos anos calendários 1993, 1994 e 1995, considerando-se os efeitos da utilização da dedução do saldo devedor de CM IPC/BTNf devidamente atualizados, nos percentuais de 25%, 15% e 15%, observando-se ainda os efeitos da CM sobre o lucro líquido do ano calendário 1990, compensando-se o imposto assim apurado do lançamento de ofício objeto do presente lançamento.

O excesso de imposto recolhido em 1993, 1994 e 1995, deve ser deduzido do imposto em UFIR lançado de ofício relativo ao ano calendário 1990, aplicado-se sobre o imposto remanescente a multa de ofício e os juros de mora.

Nos termos do Parecer Normativo CST 02/96, seriam passíveis de exigência ainda os juros de mora e multa de mora decorrentes da postergação do imposto para os anos calendários 1993, 1994 e 1995, mas sendo vedada a inovação no lançamento e tendo já ocorrida a decadência em relação a estes períodos nenhuma diferença poderá ser exigida à este título.

Já com relação à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro, nenhum reparo há que se fazer ao lançamento.


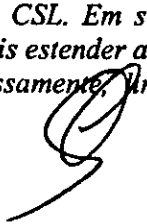
Com efeito, embora a jurisprudência administrativa tenha oscilado em relação ao assunto, sedimentou-se no sentido que as disposições da Lei n° 8.200/91 e Decreto 332/91, não se aplicam à CSLL, sendo perfeitamente legal o contido no art. 41 do Decreto 332/91, no sentido de que inexistente previsão legal para utilização do saldo devedor de CM relativa à diferença de IPC/BTNf, devendo o lançamento ser mantido na íntegra.

É o que se depreende do acórdão CSRF/01-05.616 prolatado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em 26/03/2007, abaixo transcrita:

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO –
DIFERENÇA IPC/BTNF.*

O saldo devedor da correção monetária especial de que trata a Lei n° 8.200/91 não pode ser deduzido para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL.

Não há, assim, qualquer ilicitude que possa ser reconhecida quanto à norma contida no art. 41 do Decreto n° 332/91. Primeiramente, porque a Lei n° 8.200/91, ao cuidar da correção monetária de balanço relativamente ao ano-base de 1990, limitou-se ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, não estendendo tal previsão legal à CSL. Em segundo lugar, porque a Lei n° 8.200/91, quando quis estender a correção monetária de balanço à CSL o fez expressamente. Limitada, entretanto, à conta do



"ativo permanente", a teor do disposto no art. 2º, §5º c/c §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.200/91. (STJ – RESP 199.338 PR)

Improcedentes face os precedentes jurisprudenciais administrativos e judiciais as alegações da recorrente quanto a ilegalidade do Decreto 332/91 e aplicabilidade parcial das disposições da Lei 8.200/91.

Diante do exposto, voto para dar parcial provimento ao recurso, no sentido de reconhecer a aplicação das orientações emanadas do Parecer Normativo CST 02/96, deduzindo-se do lançamento de ofício, o imposto de renda efetivamente recolhido a maior nos períodos de 1993, 1994 e 1995, mantendo-se na íntegra a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro.

Sala das Sessões, em 18 de março de 2009


WALTER ADOLFO MARESCH

