



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº. : 10305.002423/96-08
Recurso nº. : 118.451
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1990 a 1995
Recorrente : GUANAUTO VEÍCULOS S/A
Recorrida : DRJ no RIO DE JANEIRO/RJ
Sessão de : 10 de novembro de 1999
Acórdão nº. : 101-92.887

**IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA
IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

CORREÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS - Até o advento da Lei 8.541/92, a dedutibilidade de despesa com tributo estava subordinada à ocorrência do fato gerador, independentemente do pagamento ou depósito judicial. Por sua vez, o depósito judicial suspende a exigibilidade do crédito tributário, ficando à disposição do Juízo, razão pela qual não cabe a atualização, quer do valor depositado, quer da correspondente obrigação tributária, enquanto não definitivamente solucionada a pendenga judicial ou, se for o caso, houver desistência da ação.

DIFERENÇA IPC/BTNF - Ao admitir a dedutibilidade da diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal, o artigo terceiro da Lei número 8.200/91 validou os procedimentos adotados pelos contribuintes que utilizaram os índices relativos ao IPC, em vez do BTNF, deixando de definir como infração ao artigo primeiro da Lei número 7799/89.

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - A base de cálculo do imposto sobre o lucro líquido do exercício não comporta adições de valores indedutíveis apenas para efeitos da base impositiva do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GUANAUTO VEÍCULOS S/A.

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

Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 1999.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

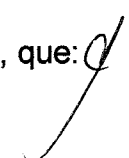
Recurso nº. : 118.451
Recorrente : GUANAUTO VEÍCULOS S/A

RELATÓRIO

GUANAUTO VEÍCULOS S/A, qualificada nos autos, recorre para este Conselho, contra decisão do Sr. Delegado de Julgamento da Receita Federal no Rio de Janeiro - RJ, que julgou parcialmente procedentes exigências fiscais relativas ao IRPJ, ao IRFONTE e à Contribuição Social sobre o Lucro, assentando-se a exação fiscal em infrações descritas em Termo de Verificação, quais sejam:

1. Falta de inclusão no lucro operacional de variações monetárias ativas de depósitos judiciais - nos períodos-base de 1989, 1990, 1991, 01/92 a 06/94;
2. Dedução indevida de despesas relativas a tributos depositados judicialmente(PIS, FINSOCIAL, COFINS e ICMS) - nos períodos-base de 1991, 01/92 a 06/94;
3. Dedução indevida de variações monetárias passivas decorrentes de tributos depositados em Juízo(PIS, FINSOCIAL e COFINS) - períodos-base de 05/92, 07/92 a 12/92, 01/93, 02/93, 04/93, 05/93, 07/93 a 12/93;
4. Dedução indevida da Diferença de Correção Monetária IPC/BTNF - período-base de 1990;
5. Dedução indevida dos encargos de depreciação referentes à diferença IPC/BTNF - períodos-base de 1991 e 01/92 a 12/92;
6. Exclusão indevida da parcela do custo dos bens baixados - Diferença IPC/BTNF - períodos-base de 01/92 a 12/92;
7. Multa por atraso na entrega da Declaração de Rendimentos - IRPJ - exercícios de 1992 e 1992.

Na impugnação apresentada, a empresa argumentou, em síntese, que:



Processo nº. : 10305.002423/96-08

Acórdão nº. : 101-92.887

- o fisco não efetuou corretamente a compensação de prejuízos fiscais acumulados a que tinha direito;
 - somente a partir do ano-base de 1994, o artigo 320, parágrafo 1º letra "f", do RIR/94, tornou exigível o oferecimento à tributação de variação monetária ativa decorrente de depósitos judiciais;
 - tais atualizações não se configuram renda, consoante o disposto no artigo 43 do CTN;
 - o artigo 254, inciso I, do RIR/80 não se aplica a valores indisponíveis, como, aliás, explicita o PN CST 142/73;
 - o artigo 225 do RIR/80 dá respaldo à apropriação de despesas com tributos, sendo certo que o depósito judicial suspende a exigibilidade do crédito tributário, não impedindo, entretanto, a ocorrência do fato gerador;
 - os Pareceres Normativos CST 107/75 e 142/73 admitem a dedutibilidade dos valores de tributos contestados judicialmente;
 - sendo dedutível a despesa com tributo depositado judicialmente, o mesmo tratamento deve ser dado à variação monetária passiva decorrente, como determina o Parecer Normativo 174/74;
 - como deduziu a diferença IPC/BTNF no ano-base de 1990 e tal dedução poderia ser efetivada, de forma integral, no período compreendido entre 11/02/93 e 15/07/93, já que, entre as datas de edição da MP 312/93 e da Lei 8682/93 não havia qualquer dispositivo que limitasse a dedutibilidade do saldo devedor da diferença IPC/BTNF, o lançamento somente poderia cobrar os encargos moratórios relativos à antecipação do registro de despesas, como, aliás, determina o artigo 171 do RIR/80;
 - o critério estabelecido pela Lei 8200/91, no que se refere aos encargos de depreciação(diferença IPC/BTNF), não possui fundamento lógico, econômico ou jurídico;
 - é incabível o diferimento de resultados referentes a bens que não mais constam do ativo da empresa: existindo a baixa, deve ser apurado o resultado da operação;
- 

Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

- os valores tributados não integram a base de cálculo do PIS e, ademais, os dispositivos invocados no AI foram considerados inconstitucionais pelo S.T.F.;
- os valores apurados não constituem disponibilidades para os sócios, sendo incabível a exigência do ILL;

A autoridade julgadora de primeira instância, resumidamente, argumentou que:

- de fato, à luz dos demonstrativos constantes dos autos, a compensação de prejuízos não foi feita corretamente, já que o fisco simplesmente corroborou os valores anteriormente compensados pela interessada e utilizou prejuízos não compensados somente a partir de outubro/93 para abater os montantes lançados e, com amparo na melhor doutrina e jurisprudência, devem ser recompostas as bases de cálculo da pessoa jurídica para que só então, à vista do saldo de prejuízos fiscais, também recomposto, se proceda à compensação dos valores tributáveis, conforme tabelas que elaborou;
 - é inevitável o reconhecimento de que os ganhos decorrentes de valores depositados judicialmente, por serem incertos e indisponíveis, não acarretam a ocorrência do respectivo fato gerador, situação que, por similitude, ocorre com a dívida tributária provisionada no passivo;
 - assim, adotando-se tal procedimento, o efeito no lucro real é nulo;
 - no caso presente, a empresa corrigia devidamente a conta que registrava a obrigação, não adotando, entretanto, o mesmo procedimento em relação à conta de ativo;
 - até 31/12/92, inexistia dispositivo legal específico que previsse o tratamento fiscal a ser dado às atualizações decorrentes de tributos depositados judicialmente, balizando-se o tratamento fiscal em regra geral, qual seja a do artigo 254, do RIR/80;
 - tendo em vista que, nesta decisão fica assegurado o direito de reconhecer a variação monetária passiva até 31/12/92, concluímos
- 

Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

que as variações monetária ativas também devam ser reconhecidas;

- com o advento da Lei 8541/92(artigo 8º), ficou expressamente proibida a dedutibilidade dos montantes correspondentes a tributos depositados judicialmente e de sua respectiva atualização monetária e outros encargos, concluímos que, para o período posterior(janeiro de 93 a janeiro de 94), não existe a obrigatoriedade do cômputo, na apuração do lucro real, dos valores decorrentes da remuneração dos depósitos efetuados em garantia de instância;
- apesar de continuar em vigor até agosto de 1994 o artigo 8º da Lei 8.541/92, a obrigatoriedade de reconhecimento das variações monetárias ativas de depósitos judiciais se tornou expressa a partir do artigo 320, parágrafo primeiro, letra "f" do RIR/94, razão pela qual as variações monetárias no período de fevereiro a junho/94 devem ser tributados;
- mantém-se, portanto, a tributação das variações monetárias ativas dos períodos-base de 1989 a 1992 e fevereiro/94 a junho/94, excluindo-se as parcelas relativas aos períodos-base de jan/93 a Jan/94;
- quanto à glosa de despesa de valores de tributos depositados judicialmente, a mesma deve prevalecer apenas no período de janeiro/93 a junho/94, face ao advento da Lei 8.541/92, sendo incabível anteriormente, face ao disposto no artigo 225 do RIR/80;
- no que diz respeito às atualizações monetárias de valores depositados em juízo julgamos indevida a tributação dos períodos-base de 05/92 e 07/92 a 12/92, já que anteriores à vigência do artigo 8º da Lei 8.541/92, mantendo-se a glosa nos demais;
- quer com base na Lei 7799/89, quer com base na Lei 8200/91, inexistia previsão legal para dedução integral da diferença IPC/BTNF no ano de 1990, sendo incabível o pleito de cobrança apenas dos encargos moratórios;

Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

- no caso de base de cálculo negativa no ano em que se legitima a despesa, que foram antecipadamente registrada, não ocorre excesso de pagamento de tributo que permita o tratamento previsto no artigo 171 do RIR/80;
- entretanto, devem ser reconhecidas as deduções das diferenças IPC/BTNF, previstas nas Leis 8200/91 e 8682/93, considerando-as reduções dos valores tributáveis do mês de janeiro dos anos de 1993 e 1994, por ser esta a opção que mais beneficia a empresa;
- o Decreto 332/91 criou regras mais específicas, complementando aquelas insertas no artigo 198 do RIR/80 e, portanto, a diferença IPC/BTNF(depreciação) só poderia ser abatida a partir de 1993, cabendo, entretanto, a redução da base de cálculo no mês de janeiro de 1993.
- Pelas mesmas razões, deve ser mantida a parcela relativa a custo de bens baixados(diferença IPC/BTNF), considerando-a, entretanto, no mês de janeiro de 1993;
- A multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, embora não contestada, deve ter seu valor ajustado, em função das matérias excluídas de tributação;
- Tendo em vista decisão definitiva do S.T.F, como, também, da Resolução 49/95 do Senado Federal e da Medida Provisória 1175/95 e suas reedições, o lançamento do PIS deve ser considerado improcedente, mesmo porque as matérias tributadas não influenciam a base de cálculo de referida contribuição;
- Tendo em vista que a base de cálculo do ILL é o lucro líquido ajustado, é forçoso reconhecer que valores que o integrem, independentemente de serem distribuídos ou não, são passíveis de tributação, razão pela qual sua exigência deve ser mantida parcialmente, ajustando-a aos novos valores mantidos na presente decisão;

Inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa recorreu para este Colegiado, com o recurso de fls. 785/796, argüindo, em preliminar, que,



Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

qualquer que seja o débito apurado, a cobrança de juros e multa não pode exceder respectivamente a 1% e 20%, face ao disposto no artigo 59 da Lei 8383/91 e no artigo 106 do CTN, aduzindo, em síntese, no mérito, que:

- a Lei número 8.541/92 não pode alterar o princípio geral dos artigos 43 e 151 do CTN, sendo certo que, tanto as receitas, como as despesas, devem ser apropriadas segundo suas disponibilidades;
- deve ser observado o regime econômico de apuração dos resultados;
- se os depósitos não fossem reconhecidos como dedutíveis se haveria de reconhecer que a obrigação tributária não estava quitada;
- recorrendo aos próprios argumentos da decisão recorrida, espera que seja reconhecida a dedutibilidade da despesa com tributos depositados judicialmente, antes e após o advento da Lei 8.541/92;
- no ano-base de 1990 o BTN não retratou a perda de poder aquisitivo da moeda, fato reconhecido pelo próprio governo(Lei 8200/91);
- a Lei 8200/91 foi revogada a partir de fevereiro de 1993(MP 312), devendo se entender extinta a regra limitativa da dedutibilidade;
- a Lei 8682/93 voltou a estabelecer novo esquema de dedutibilidade, mas não podia ser aplicada àqueles que já haviam lançado como despesa da totalidade da reserva;
- o Poder Judiciário reconheceu a inconstitucionalidade da Lei 8200/91;
- devem ser reconhecidos no ano de 1990, os efeitos da atualização IPC/BTNF;
- a depreciação deve ser calculada sobre o valor atualizado;
- o resultado positivo ou negativo apurado na baixa de bens, também, deve levar em conta os efeitos da diferença IPC/BTNF;
- por outro lado, considerando o exercício de 1996, seria possível deduzir um total de 70% dos valores que foram glosados, aplicando-se, neste caso, o disposto no artigo 171 do RIR/80;

Processo nº. : 10305.002423/96-08

Acórdão nº. : 101-92.887

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões às fls. 805/808, pleiteando a manutenção integral da decisão recorrida, quer por ter reconhecido o efeito fiscal nulo do reconhecimento das variações monetárias, quer porque a dedutibilidade de tributos decorre da própria lei, quer porque nenhuma ilegalidade pode ser apontada na exigência de dedução parcelada da diferença IPC/BTNF, quer porque o mesmo se aplica aos encargos de depreciação e aos custos dos bens baixados.

É o relatório.



Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

VOTO

Conselheiro JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, Relator

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, tomo conhecimento.

A preliminar suscitada deve ser rejeitada, quer porque a multa de mora de 20% prevista na Lei 8.381/91 aplica-se apenas aos pagamentos espontâneos feitos pelo contribuinte, sendo diversa a presente situação, na qual, compulsoriamente, a lei determina a cominação da multa de ofício, quer porque a cobrança de juros de mora deve ser efetivada de acordo com a legislação vigente em cada lapso de tempo em que teve eficácia, não se lhes aplicando as disposições do artigo 106 do CTN, por tratar-se de regra de caráter financeiro e não tributário e, portanto, em seu cálculo, devem ser observadas as alterações ocorridas desde a data de seu vencimento até a de seu pagamento.

No mérito, passamos a examinar as questões submetidas à apreciação desta Câmara que, basicamente, suas duas: uma diz respeito ao tratamento fiscal a ser dado a valores de tributos discutidos judicialmente, quer quanto ao momento de sua apropriação como despesa, quer quanto à atualização monetária - seja de provisão constituída, seja de depósito registrado em conta de ativa; a segunda refere-se, também, ao momento de apropriação da Diferença IPC/BTNF do ano de 1990 e suas repercussões em termos de depreciação e custo na baixa de bens.

A questão inicial abrange o tratamento fiscal que vigorou no período de 1989 a junho de 1994.



Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

Vejamos, pois, quais os dispositivos legais aplicáveis à espécie, no período em análise.

No período anterior a primeiro de janeiro de 1993, quando entrou em vigor as disposições da Lei número 8.541/92, a dedutibilidade da despesas com tributos estava disciplinada no artigo 225 do Regulamento aprovado pelo Decreto número 85.450/80, que consolidando as disposições do artigo 16, do Decreto-lei número 1598/77, assim estabelecia:

"Art. 225 - Os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária".

Portanto, até então, independentemente de pagamento ou não do tributo, ocorrido o respectivo fato gerador da obrigação tributária, a lei fiscal assegurava a dedutibilidade da despesa, ou seja, sendo uma determinação legal("ex lege") sua dedução do lucro sujeito à tributação estava assegurada.

Cabe aqui esclarecer que, mesmos nos casos em que o tributo esteja sendo discutido judicialmente, a dedução da despesa estava assegurada, eis que mesmo considerando o disposto no artigo 117, inciso I, do CTN(qual seja a de que paira sob a exigência condição suspensiva), para que ocorra a suspensão da exigibilidade é mister que, primeiro, ocorra o nascimento da obrigação tributária, o que, segundo entendo, ocorre com a ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, primeiro ocorre o fato gerador(quando a dedutibilidade fica assegurada por lei), depois surge a obrigação tributária e, em seguida, a mesma fica pendente de condição suspensiva(a sentença judicial definitiva será o seu implemento).

Nesta linha de raciocínio, como é do conhecimento de meus pares, diversas decisões foram prolatadas por esta Câmara.

Note-se, porém, que a Lei número 8.541/92 veio a dar outro tratamento tributário para as despesas com tributo: ao invés do regime econômico, passou-se a adotar o regime financeiro.

Processo nº. : 10305.002423/96-08

Acórdão nº. : 101-92.887

Dispõe o artigo 7º da mencionada lei:

"Art. 7º - As obrigações referente a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins da apuração do lucro real quando pagas>".

Não vislumbro qualquer dificuldade na interpretação do artigo 7º da Lei número 8.541/92, sendo de meridiana clareza o novo rumo adotado pela legislação fiscal, qual seja, o de que a dedução da despesa somente poderia ser feita quando de seu pagamento, o que fica assente no parágrafo primeiro do mesmo artigo: *"os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o "caput" deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluídos no período-base em que a obrigação for efetivamente paga"*.

Portanto, a partir do advento da Lei número 8.541/92, não ocorrendo o pagamento, as despesas com tributos são indedutíveis, razão pela qual não merece reparo a decisão recorrida.

Por outro lado, o reconhecimento de receitas decorrentes de atualizações de créditos, bem como a apropriação de despesas com a correção monetária de obrigações das pessoas jurídicas também apresentam disciplinamento na legislação fiscal, mormente no artigo 254 do RIR/80:

"Art. 254 - Na determinação do lucro operacional(Decreto-lei número 1598/77, art. 18):

I - deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações;

II - poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos.



Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

Entretanto, é importante salientar que tais disposições legais não podem alcançar aqueles direitos e obrigações que estejam pendentes de condição suspensiva, como a da hipótese presente em que tanto a "dívida fiscal", como o "direito de crédito" estão pendentes de decisão judicial, ou seja, somente com o implemento da condição será estabelecido o verdadeiro caminho: direito de crédito ou obrigação fiscal da empresa.

Assim sendo, antes da decisão judicial definitiva(ou desistência da ação, se for o caso), segundo penso, não cabe a exigência do reconhecimento da receita de correção monetária do depósito judicial, nem tampouco a apropriação da atualização do valor do tributo depositado.

Se, por outro lado, em obediência ao regime de competência, entendermos que os valores deveriam ser registrados contabilmente, na verdade, a atualização monetária e sua respectiva apropriação ao resultado da pessoa jurídica deve ser feita de forma equilibrada, tanto do lado do ativo, quando do lado passivo, o que, na realidade, resulta em efeito nulo na apuração do lucro sujeito à tributação.

Note-se, por oportuno, que, em diversas oportunidades os membros desta Câmara adotaram tal entendimento, como, por exemplo, no Acórdão número 101- 87.589/94:

"CORREÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS - Se, por força do regime de competência, sendo o depósito judicial um ativo da pessoa jurídica, cabe a sua atualização monetária, por outro lado, correspondendo ele a uma obrigação(passivo) que, pelo mesmo regime, deve ser atualizada monetariamente e no mesmo índice, o reflexo fiscal é nulo, não sendo lícita a tributação da receita, olvidando-se a dedutibilidade da despesa correspondente".

É certo, porém, que a duvidosa a correção monetária de um crédito vinculado a Juízo apresenta duvidoso carga de liquidez e certeza e nenhuma

Processo nº. : 10305.002423/96-08

Acórdão nº. : 101-92.887

exigibilidade, incorrendo o respectivo fato gerador do tributo enquanto pendente de condição:

"DEPÓSITO JUDICIAL - Até decisão final da lide, a correção monetária incidente sobre valores dados em depósito agrega-se ao principal, como um crédito vinculado ao juízo, meramente escritural, com duvidosas cargas de liquidez e certeza e de nenhuma exigibilidade, incorrendo, assim, o respectivo fato gerador, posto que, enquanto tal, encontra-se juridicamente indisponível para o depositante(ao contrário do pressuposto pelo art. 43 do CTN), não havendo comando para que se possa entendê-la como renda tributável, até porque de titular indefinido já.(Acórdão 103-11.961/92)".

Convém ressaltar, por oportuno, que, relativamente à atualização monetária do depósito judicial, a Lei número 8.541/92 nada dispôs, regulando apenas a apropriação da despesa e sua atualização monetária:

"Art. 8º - Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, parágrafo 5º, alínea "b" do Decreto-lei número 1598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multa, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia.

Se considerarmos que somente a lei pode instituir ou majorar tributo, bem como alterar a sua base de cálculo(CTN, artigo 97 e parágrafo primeiro), como, também, que o conteúdo e o alcance dos Decretos cingem-se às leis em função das quais sejam editados(artigo 99 do CTN), vislumbramos como uma simples leitura que a alínea "f", do parágrafo primeiro, do artigo 320, do Regulamento aprovado pelo Decreto número 0141/94 não apresenta qualquer sustentação legal.



Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

Entendo, portanto, que, mesmo após a edição da Lei 8.541/92, não existe previsão legal específica para a tributação da atualização monetária dos depósitos judiciais de tributos e, ademais, deve prevalecer o entendimento jurisprudencial acima mencionado, qual seja, na hipótese, não ocorre o fato gerador enquanto pendente de condição suspensiva a titularidade do depósito.

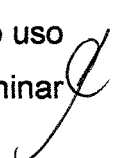
Por outro lado, também não cabe a apropriação da despesa, por expressa determinação do artigo 8º da Lei número 8.541.92 e pelas mesmas razões.

Assim sendo, com base na tabela de fls. 731, devem ser excluídas de tributação as variações monetárias ativas oriundas de depósitos judiciais relativas aos meses de fevereiro a junho de 1994, mantendo-se, entretanto, as glosas das despesas com variações monetárias passivas.

À segunda matéria submetida a julgamento, qual seja, a aplicação do coeficiente do IPC para fins de correção monetária das demonstrações financeiras ao invés do BTNF, tem merecido ampla discussão, tanto na esfera administrativa, como no Poder Judiciário, especialmente após a edição da Lei 8.200/91 que, em seu artigo terceiro, facultou às empresas com saldo devedor de correção monetária recuperar o imposto pago a mais, mediante correção complementar do balanço de 1.990, utilizando o IPC como indexador. A mesma lei criou uma Reserva Especial referente à diferença verificada entre a variação do IPC e a do BTNF, possibilitando que as empresas deduzissem tal diferença na determinação do lucro real, em quatro parcelas anuais, a partir de 1993.

O Decreto número 332/91, ampliando de forma indevida o disposto na Lei número 8.200/91, em seu artigo 39, determinou que os encargos de depreciação, amortização, exaustão e a parcela de custo de bem baixado a qualquer título, correspondente à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTNF, fossem deduzidos do lucro real somente a partir do exercício financeiro de 1994.

É certo que ao promulgar a Lei número 8.200/91, em última análise, o Poder Executivo reconheceu o erro cometido no ano de 1990, quando se impediu o uso de IPC para correção monetária das demonstrações financeiras, procurando eliminar



Processo nº. : 10305.002423/96-08

Acórdão nº. : 101-92.887

os efeitos danosos provocados nos resultados das pessoas jurídicas decorrente daquela limitação.

Tem-se, portanto, que o artigo terceiro da Lei 8.200/91 limita-se tão somente a dispor sobre a destinação do saldo de correção monetária feita pelo IPC, não interferindo nas consequências dessa correção nos exercícios seguintes, podendo-se, concluir que de 1991 em diante, tanto a depreciação, como a amortização ou exaustão, quanto a correção desse mesmo saldo, deveriam seguir os procedimentos normais.

O Decreto 332/91, portanto, extrapolou a sua competência ao restringir os efeitos dos referidos encargos, diferindo-os para o exercício de 1994.

A matéria em discussão tem entendimento pacificado neste Conselho de Contribuintes, como se verifica pela leitura das ementas dos seguintes acórdãos:

"CORREÇÃO MONETÁRIA DE 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(Acórdão 108-00.963/94)

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO E DEPRECIações
REFERENTES À DIFERENÇA BTNF/IPC - 90 - Improcede a glosa vez que se a lei nova veio a considerar que o resultado apurado no ano de 1990 com aplicação de índices diferentes do IPC, não refletia a realidade econômica: ela se aplica retroativamente para aqueles que se utilizaram dos índices por ela reconhecidos como corretos, face ao estabelecido no artigo 106 do C.T.N., pelo caráter interpretativo da mesma em relação ao indexador aplicável à espécie(Acórdão 101-87.420/94)

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - O artigo terceiro da Lei número 8200/91, ao admitir a dedutibilidade da diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal, validou os procedimentos adotados

Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

pelos contribuintes que utilizaram os índices relativos ao IPC, em vez do BTNF e deixou de definir como infração ao artigo 10 da Lei número 7799/89(Acórdão 101-87.859/95)

O voto condutor do Acórdão 101-87.420/94 esclarece bem a questão posta à discussão. Vejamos:

"Como é notório, são as demonstrações financeiras que possibilitam a apuração dos lucros e prejuízos da empresa, o que, por sua vez, possibilita a determinação da base de cálculo sobre a qual incidirá uma variada gama de tributos. Assim, para que essa apuração do resultado tributável do exercício seja correta e condizente com a realidade, necessário se faz que tais balanços sejam corrigidos monetariamente, evitando-se que as empresas sejam tributadas por um lucro que, na realidade, não auferiram.

A correta dedução do lucro tributável da parcela equivalente à inflação efetivamente ocorrida nela embutida é de fundamental importância para a própria manutenção da atividade econômica, tanto isso é verdade que o legislador, em diversos dispositivos legais deixou expresso a necessidade de que os balanços e demonstrações financeiras reflitam a real variação do poder de compra da moeda.

Com efeito, o artigo terceiro da Lei número 7.799/89 estabelecia que:

Art. 3º - A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto sobre a renda de cada período-base.

Para os fins almejados - eliminação dos efeitos inflacionários - o Poder Público elegeu como indexador o BTNF, instituído pela Lei número 7799/89, que no seu artigo primeiro, parágrafo primeiro, determinava que:

Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

O valor diário do BTN Fiscal será divulgado pela Secretaria da Receita Federal, projetando a evolução da taxa mensal de inflação e refletirá a variação do Bônus do Tesouro Nacional em cada mês.

Sendo certo que no artigo quinto, parágrafo segundo, da Lei número 7.777, de 19/06/89, que instituíra o BTN, se determina que:

O valor nominal do BTN será atualizado mensalmente pelo IPC.

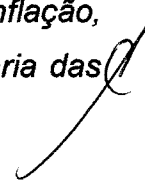
Assim, a correção monetária do balanço das pessoas jurídicas refletia a inflação ocorrida no período, mensurada pela variação do IPC.

Todavia, em 30/05/90, foi editada a Medida Provisória número 189, cujo conteúdo, face à sua não aprovação no prazo de 30 dias, foi reiterado através das MP's 195, 200, 212 e 237, esta última transformada na Lei número 8.088, de 31.10.90, a qual dispôs, no artigo primeiro que:

O valor nominal do Bônus do Tesouro Nacional(BTN) será atualizado no primeiro dia de cada mês, pelo Índice de Reajuste de Valores Fiscais(IRV), divulgado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, de acordo com a metodologia estabelecida na Portaria do Ministro de Economia, Fazenda e Planejamento.

No entanto, apesar do novo índice depender de metodologia fixada em Portaria e a primeira Medida Provisória somente ter sido editada em 30/05/90, já para os meses de março e abril foram fixados índices diferentes dos apresentados pelo IPC.

Muitas empresas, todavia, em vista de os novos índices dependerem de metodologia aprovada por Portaria(e não por lei) e também porque eles passaram a não corresponder à efetiva e real inflação, continuaram a aplicar o IPC como índice para correção monetária das



Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

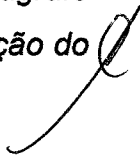
demonstrações financeiras, tendo algumas apelado para o Poder Judiciário e outras aguardado a autuação para se defenderem.

Posteriormente, o próprio Poder Legislativo, tendo em vista a importância da aplicação do índice correspondente à inflação real à correção monetária do balanço, sob pena de se tributar aquilo que não é lucro, veio, através da Lei número 8.200/91, de 28.06.91, em seu artigo terceiro, a expressamente reconhecer que houve defasagem do BTNF em relação ao IPC no ano-base de 1990 e que os balanços referentes ao ano-base de 1990 deveriam ter sido corrigidos pelo IPC integral.

Portanto, se a nova lei veio a considerar que o resultado apurado no ano de 1990 com aplicações de índices diferentes do IPC, não refletia a realidade econômica, ela se aplica retroativamente para aqueles se utilizaram dos índices por ela reconhecidos como corretos, face ao estabelecido no artigo 106 do C.T.N., pelo caráter interpretativo da mesma em relação ao indexador aplicável à espécie.

Senado ainda certo, como reconhece a doutrina e a jurisprudência que, caso não se aplique à correção dos balanços índices que efetivamente demonstrem a real variação do poder de compra da moeda, estar-se-á tributando uma renda fictícia, seja não reconhecendo a efetiva desvalorização do capital aplicado, seja compensando do imposto devido prejuízos muito menores que os efetivamente ocorridos, seja deixando de reconhecer a efetiva parcela de depreciação do ativo imobilizado que deveria compor os custos do exercício.

O incorreto reconhecimento dos efeitos inflacionários, mediante a aplicação de índices inadequados, além de afrontar os princípios constitucionais da capacidade contributiva (artigos 145, parágrafo primeiro e 150, inciso IV, da CF), ainda acarreta uma desnaturação do



Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

imposto, que passará a incidir, não mais sobre a renda, mas sim sobre o patrimônio, descapitalizando a entidade tributada.

Por todas essas razões, não pode prevalecer a exigência referente a estes dois itens, pois a aplicação aos balanços e demonstrações financeiras relativos ao ano-base de 1990 do IPC daquele ano, é o único procedimento hábil a impedir que se tribute lucro que jamais existiu".

Face às razões acima apontadas, entendo que as exigências calcadas com base na diferença de correção monetária IPC/BTNF não podem prosperar.

Entretanto, é mister observar que a autoridade julgadora de primeira instância considerou parte dos efeitos determinados pelas Lei 8200/91 e 8682/93, mandando excluir parcelas da diferença IPC/BTNF nos meses de janeiro dos anos de 1993 e 1994 e, como assentado neste voto, segundo penso, as diferenças devem ser excluídas de tributação, quer quanto ao saldo devedor, quer quanto às depreciações, quer quanto ao custo de bem baixado, e assim, deverá ser feita a recomposição, não só dos valores mantidos por período-base(fls. 731/732), como também da Tabela 03(fls. 733) - deixando de se excluir as parcelas relativas aos itens 1.5 a 1.7 da decisão, já que foram excluídos os totais tributados a título de diferença IPC/BTNF, além da recomposição dos prejuízos fiscais que devem ser ajustados aos valores excluídos neste voto.

Quanto à multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, embora não contestada, seguindo a sistemática de cálculo adotada, deverá ser ajustada aos novos valores tributáveis remanescentes.

Os procedimentos decorrentes, em princípio, devem lograr decisões idênticas à relativa ao IRPJ, dada à relação de causa e efeito.

Entretanto, no caso do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido a exação fiscal não pode prosperar, tendo em vista que:



Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

- a) consoante decisão do Excelso Pretório e reiterada jurisprudência administrativa, tratando-se de sociedade anônima, não cabe a sua exigência, eis que não fica tipificada a distribuição de valores aos sócios;
- b) a matéria tributável remanescente, qual seja, a glosa de despesa com tributos cujos valores foram depositados judicialmente, não tem qualquer repercussão em sua base de cálculo que, sendo o lucro líquido do exercício, pode perfeitamente ser afetada pela despesa que, contabilmente pode ser apropriada de acordo com o regime de competência;
- c) ademais, não existe qualquer previsão legal para adição de tais despesas à base de cálculo do referido tributo.

Por tudo o que foi exposto, voto no sentido de :

- a) dar provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo de tributação os valores tributados como receita de variação monetária de depósitos judiciais, nos meses de janeiro a junho de 1994 e os valores tributados a título de diferença IPC/BTNF (diferença do saldo devedor, depreciação e custo de bens baixado;
- b) ajustar os prejuízos fiscais às matérias tributáveis que remanesceram à presente decisão, evitando-se a duplicidade das exclusões dos itens 1.5 a 1.7 da decisão de primeira instância;
- c) ajustar o valor da multa por atraso na entrega da declaração aos valores tributáveis remanescentes;
- d) cancelar a exigência do Imposto sobre o Lucro Líquido.

Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 1999



JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO

Processo nº. : 10305.002423/96-08
Acórdão nº. : 101-92.887

23

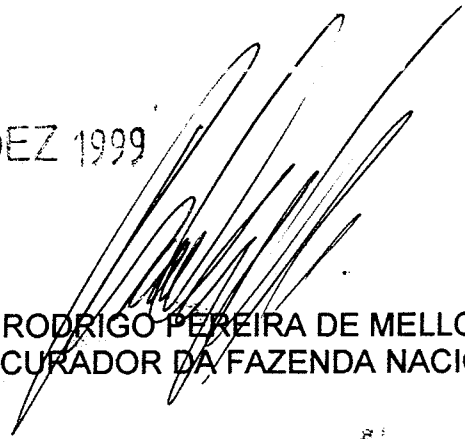
INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 10 DEZ 1999


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 15 DEZ 1999


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL