



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10855.000239/94-63
Recurso nº. : 110.727
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXERCÍCIOS DE 1991, 1992 E 1993
Recorrente : CEM PUBLICIDADE E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida : DRJ EM CAMPINAS - SP
Sessão de : 14 DE MAIO DE 1997
Acórdão nº. : 103-18.615

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - O índice legalmente admitido para efeito da correção monetárias das demonstrações financeiras no ano de 1990, incorpora a variação do IPC, vez que o valor do BTN Fiscal, no primeiro dia útil de cada mês, deveria corresponder ao valor do Bônus do Tesouro Nacional - BTN - atualizado monetariamente para este mesmo mês, de conformidade com o § 2º do Art. 5º da Lei nº 7.777 de 19 de junho de 1989 que estabeleceu, imperativamente, que o valor do BTN deveria ser atualizado mensalmente pelo IPC. A adoção desta regra compatível com a legislação vigente à época de sua utilização desautoriza exigência que pretenda penalizar tal procedimento.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CEM PUBLICIDADE E SERVIÇOS LTDA.

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


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 AGO 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VILSON BIADOLA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EDSON VIANNA DE BRITO, SANDRA MARIA DIAS NUNES, RUBENS MACHADO DA SILVA (SUPLENTE CONVOCADO) E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE. AUSENTES A CONSELHEIRA RAQUEL ELITA ALVES PRETO VILLA REAL E, POR MOTIVO JUSTIFICADO, A CONSELHEIRA MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10855.000239/94-63
Acórdão nº : 103-18.615

Recurso : 110.727
Recorrente : CEM PUBLICIDADE E SERVIÇOS LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte em epígrafe sofreu, em 07/04/94, autuação referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 104), e lançamentos reflexos da Contribuição Social Sobre o Lucro - CSL (fls. 112) e Imposto de Renda na Fonte -IRF (fls. 120), que constituem créditos tributários de UFIR 334.600,74, UFIR 84.780,98 e UFIR 66.637,49 UFIR, respectivamente, mais os consectários legais, relativos aos exercícios de 1991, 1992 e 1993.

O lançamento foi realizado tendo em vista que a contribuinte utilizou-se do IPC para corrigir seu balanço patrimonial do ano de 1990 gerando, no entendimento da fiscalização, despesas de correção monetária, despesas de depreciação e despesas correção monetária das depreciações calculadas em excesso à variação oficial do BTNF.

A empresa impugnou o lançamento (fls. 126/152).

Inicia a peça impugnatória alegando nulidade do Auto de Infração, uma vez que à época da autuação já haviam sido editadas a Lei 8.200/91, a Lei 8.682/93, o Decreto 332/91 e a IN 96/93, legislação que por si só já garantiria à empresa a compensação de 40% da CMB-IPC/90 e 100% das despesas de depreciação em março de 1994. Como não teria sido dado ao caso o tratamento de postergação de imposto, o lançamento seria nulo.

No mérito, sobre a correção monetária do balanço de 1990, afirma que a lei 8.088/90 que alterou a forma de cálculo do BTN somente passou a produzir efeitos a partir de 01/01/91. No exercício 91, as empresas adquiriram o direito de calcular o BTN pelo IPC, de acordo com as Leis 7.777/89 e 7.799/89. O conjunto de Medidas Provisórias (189, 195, 200, 212 e 237) cristalizado na Lei 8.088/90 teria delegado ao Executivo matéria estrita de lei e provocado um desaparecimento de 100% da inflação.

A posterior edição da Lei 8.200/91 teria reconhecido a ilegalidade da metodologia, a qual acarretava em tributação sobre a mera aparência de lucro, pois o expurgo dos efeitos inflacionários na apuração do lucro real decorreria de lei, sendo imperativo que o índice reflita com razoável margem de segurança a desvalorização da moeda, sob pena de tributar o patrimônio. Como o BTNF não teria refletido efetivamente a inflação do período, ele seriam imprestável como indexador.

A mesma linha de argumentação tornaria insubsistente a glosa da depreciação sobre a diferença da correção monetária IPC/BTNF, pois a cota de depreciação seria calculada com base no valor corrigido do bem. Procedente a correção do bem, procedente a despesa correspondente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10855.000239/94-63

Acórdão nº : 103-18.615

Da mesma forma em relação aos lançamentos reflexos de ILL e CSL. O Decreto 332/91, ao excluir a CSL e o ILL dos ajustes da Lei 8.200/91, teria extrapolado os limites desta, que sendo meramente interpretativa, só poderia conduzir à consequência lógica da dedutibilidade da depreciação, não cabendo tratamento de reavaliação espontânea.

Insurge-se, ainda, contra a cobrança dos juros de mora calculados com base na TRD e contra erros materiais que teriam sido cometidos no cálculo do adicional e da CSL, pleiteando diligência para saná-los.

A decisão de primeira instância (fls. 181/194) manteve integralmente a exigência. O julgador monocrático entendeu que a preliminar levantada não se constituía em prejudicial e sim em questão de mérito.

No mérito, argumenta que o IRPJ possui fato gerador complexivo e a legislação a ser-lhe aplicada é aquela vigente no término do período de aquisição da disponibilidade da renda. A legislação em vigor em 31/12/90 seria a Lei 7.799/89, que teria, inclusive, instituído o BTNF, sendo vedada a utilização de outro índice que descaracterizasse o resultado das empresas.

Anteriormente ao plano "Brasil Novo", o BTN era atualizado mensalmente conforme a variação do IPC por disposição legal - Lei 7.777/89 e Lei 7.799/89. Mas a partir da MP 168/90 (Lei 8.024/90), essa vinculação, pois nova metodologia estava disposta na MP 154/90 (Lei 8.030/90). Assim, a partir de 15/03/90, deixou de estar vinculada à variação do IPC, passando a seguir a metodologia da Lei 8.030/90, com a criação do IRVF, a partir de 31/05/90, através da MP 189/90 (Lei 8.088/90).

Como a correção seria neutra do ponto de vista fiscal, não prevaleceria o argumento da recorrente de desatendimento ao princípio da anterioridade, pois a modificação não decorria em aumento de tributo.

Sobre a Lei 8.200/91, o julgador entende que o dispositivo reconheceu a diferença entre o índice oficial e o IPC, mas determinou o tratamento fiscal para a sua determinação e a recorrente o teria desatendido. Assim, não se poderia falar em postergação de impostos e, sim, em desatendimento ao cumprimento dos dispositivos legais. Refuta a afirmação de que a referida fosse interpretativa, pois não haveria menção dessa natureza nas suas disposições. Na mesma linha de raciocínio, a despesa de depreciação dos exercícios subseqüentes estaria também em excesso.

O Decreto 332/91, por sua vez, não teria extrapolado a Lei 8.200/91, pois somente teria explicitado a regra insculpida no diploma legal, qual seja do acerto da diferença a partir do exercício financeiro de 1994, prevendo, inclusive, adições no LALUR de parcelas já deduzidas anteriormente à este exercício.

Quanto ao ILL e CSL, o Decreto somente teria cuidado de separar os aspectos contábeis dos extra-contábeis. Enquanto a diferença IPC/BTNF deveria ser





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10855.000239/94-63

Acórdão nº : 103-18.615

contabilizada de pronto, a produção de efeitos fiscais restringir-se-ia para além do período-base de 93.

Descartou a possibilidade de compensação do valor da dedução que teria direito em 94 com as glosadas em 91, 92 e 93, uma vez que o lançamento estaria restrito a estes exercícios. Sugeriu a compensação na escrituração contábil.

Não constatou erro no cálculo do adicional do IRPJ. Quanto à CSL, reconheceu ter sido cobrada a 10%, mas entendeu que a possibilidade de auto-abatimento dela de sua base advinha de mera interpretação administrativa e não por disposição legal. Assim, caso a contribuinte a tivesse recolhido com a alíquota de 9,09%, urgiria admitir o perdão de multa e encargos, nos moldes do Art. 100 do CTN. No entanto, não tendo notícia de recolhimento era por manter o lançamento que nada feria as expressas disposições legais da matéria.

Afastou o pleito sobre os juros de mora, alegando incompetência da autoridade administrativa para julgar questões de inconstitucionalidade.

A ciência da decisão foi dada em 09/06/95 (A.R. fls. 197).

O recurso voluntário (fls. 198/241) foi interposto em 06/07/95.

A peça recursal repete os mesmos argumentos da impugnação, adicionando vasta jurisprudência administrativa e judicial no sentido de afastar a cobrança dos juros com base na TRD e de reconhecer o direito à correção monetária pelo IPC e seus reflexos.

Além disso, insurge-se contra a negativa de exclusão de 40% do saldo devedor do ano-base de 90 e de 100% dos encargos de depreciação, afirmando ser incoerente, absurda e contrária à jurisprudência recolher o imposto para depois efetuar a compensação através da escrituração, dando causa, inclusive, à nulidade do lançamento. Entende, também, que a negativa da diligência caracterizaria cerceamento do direito de defesa.

Afirma que não teria aduzido ser a Lei 8.200/91 meramente interpretativa, mas um reconhecimento de direito préexistente, sendo o diferimento de seus efeitos mero problema de caixa do governo.

Quanto aos lançamentos reflexos, entende nula a decisão *a quo* por falta de apreciação de todos os argumentos de defesa, requerendo sua remessa à autoridade singular para novo pronunciamento.

Refuta a decisão no tocante à alíquota aplicada para a determinação da CSL, observando que inexistente disposição legal que desobrigue a autoridade administrativa à observância dos atos normativos em lançamento de ofício.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10855.000239/94-63
Acórdão nº : 103-18.615

Desfecha sua peça retomando a questão dos juros cobrados com base na TRD e explicitando seus pleitos.

Por fim, requer provimento ao recurso para que sejam realizadas diligências e proferida nova decisão de primeira instância em relação aos itens da impugnação que não foram objeto de apreciação; ou, caso a Câmara decida o mérito em favor da recorrente, seja cancelada a exigência.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10855.000239/94-63
Acórdão nº : 103-18.615

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, faz-se necessário a apreciação das preliminares suscitadas pela recorrente.

Em realidade, duas das "preliminares": compensação das despesas já reconhecidas como dedutíveis e competência da administração - reconhecimento das decisões judiciais. são questões de mérito.

A terceira preliminar, cerceamento do direito de defesa, é absolutamente improcedente.

A contribuinte argüiu nulidade da decisão de primeira instância por terem sido negados seu pedido de realização de diligência para sanear possíveis erros de cálculos na lavratura dos autos de infração.

O simples fato de a decisão *a quo* ter fundamentado a negativa afasta por completo a hipótese de cerceamento do direito de defesa, pois a matéria foi devidamente enfrentada. O julgador tem liberdade de convicção para deferir ou negar pedidos de diligências e perícias.

No cerne, o lançamento origina-se nos procedimentos de correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei nº 7.799/89, ocasião em que a recorrente adotou o valor de Cr\$ 205,7819 para o BTN Fiscal de 31 de dezembro de 1990, corrigido pelo IPC, quando a Secretaria da Receita Federal entende ser aplicável o valor de Cr\$ 103,5081, atualizado pelo IRVF, na forma do Ato Declaratório CST nº 230/90.

A matéria é conhecida deste Conselho, onde a maioria das decisões são no sentido de reconhecer que as demonstrações financeiras encerradas em 31 de dezembro de 1990 deveriam ser corrigidas pelo valor da BTNF atualizado com base na variação do IPC, a exemplo dos acórdãos nº 103-17.641 e 103-17.579, ambos desta Câmara, e nº 101-87.420, da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Adoto, para efeito da solução da presente lide, o brilhante voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Maria Dias Nunes, no acórdão nº 108-01.123, o qual peço vênha para transcrever, a seguir, a decisão de mérito:

"No mérito trata-se de lançamento fundamentado nos procedimentos de correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei nº 7.799/89, ocasião em que a recorrente adotou o valor de Cr\$ 205,7819 para o BTN Fiscal de 31 de dezembro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10855.000239/94-63

Acórdão nº : 103-18.615

de 1990, quando a fiscalização entende ser aplicável o valor de Cr\$ 103,5081, na forma do AD CST nº 230/90.

Assunto de grande polêmica, provocou corrida de contribuintes ao Poder Judiciário para salvaguarda de direitos contra a distorção alegada nos seus balanços dada a defasagem entre os indexadores, cujas pendências já vem sendo dirimidas, e, inobstante suas decisões não vincularem as decisões administrativas na forma do Decreto nº 73.529/74, fornecem diretrizes seguras que devem ser consideradas na amplitude de sua lógica, racionalidade e juridicidade.

Apesar de ter o assunto assumido notoriedade com o advento da Lei nº 8.200/91, sua origem se localiza a partir da Lei nº 7.730/89, com o chamado "Plano Verão", quando se realizou o primeiro expurgo da inflação ao fixar a OTN para 15/01/89 em NCz\$ 6,92, sem levar em conta que ela refletia apenas o IPC do mês anterior. Entretanto, interessa-nos a análise da sistemática de correção monetária durante o exercício de 1991, período-base de 1990, ocasião em que ocorreu o segundo expurgo de natureza similar, durante o "Plano Brasil Novo", quando já estava em vigor a Lei nº 7.799/89.

Com efeito, a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, dispõe no seu artigo 2º que "para efeito de determinar o lucro real - base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas - a correção monetária das demonstrações financeiras será efetuada de acordo com as normas previstas nesta lei" e o artigo 3º esclareceu que "a correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base."

O artigo 10 da mesma lei estabelece que "a correção monetária das demonstrações financeiras (art. 4º, inciso I) será procedida com base na variação diária do valor do BTN Fiscal ou de outro índice que vier a ser legalmente adotado". Por sua vez, o parágrafo 29 do artigo 19 determinou que:

"o valor do BTN Fiscal, no primeiro dia útil de cada mês, corresponderá ao valor do Bônus do Tesouro Nacional - BTN, atualizado monetariamente para este mesmo mês, de conformidade com o § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777 de 19 de junho de 1989." (grifei).

E o § 2º do artigo 59 da Lei nº 7.777/89 estabeleceu imperativamente que "o valor nominal do BTN será atualizado mensalmente pelo IPC."

Ao longo do ano de 1990, uma série de Medidas Provisórias e de Leis foram editadas acerca da atualização dos índices, mas nenhuma delas conseguiram desatrelar o IPC das atualizações das demonstrações financeiras. Senão vejamos:

(1) até 15/03/90, o Bônus do Tesouro Nacional - BTN/BTN Fiscal era atualizado segundo a variação de preços ao consumidor medido pelo IBGE (MPs nºs 154 e 168 convertidas nas Leis nºs 8.030/90 e 8.024/90). Ademais, o parágrafo único do artigo 22 da MP nº 168 estabeleceu que "excepcionalmente, o valor nominal do BTN no mês de abril



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10855.000239/94-63

Acórdão nº : 103-18.615

de 1990 será igual ao valor do BTN Fiscal no dia 1º de abril de 1990, fazendo desaparecer parte expressiva da inflação;

(2) em 30/04/90, o valor nominal do BTN passou a ser atualizado pelo índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF) divulgado pelo IBGE, de acordo com metodologia estabelecida em Portaria do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento (MPs nºs 189, 195, 200, 212 e 237, convertida na Lei nº 8.088/90).

Conforme dito anteriormente, nenhum destes atos conseguiram revogar o IPC-IBGE como indexador oficial dos índices aplicáveis na correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei nº 7.799/89, legislação vigente durante o período-base de 1990, permanecendo válido o critério determinado pelo § 2º do artigo 59 da Lei nº 7.777/89. Lembre-se que a MP nº 189/90 não revogou expressamente a lei anterior (Lei nº 7.777/89 e 7.799/89) como também não a revogou tacitamente, pois não existe incompatibilidade na existência de diversos índices para diversos fins.

Partindo do BTN Fiscal de 31 de dezembro de 1989 de Cr\$ 10,9518, ajustado pelo IPC de 1.794,81% (inflação medida pelo IBGE para o ano de 1990), temos para 31 de dezembro de 1990 um BTN Fiscal igual a Cr\$ 207,5158 (Cr\$ 10,9518 x 18,9481) e não nos Cr\$, 103,5081 contidos no Ato Declaratório CST nº230/90.

Ao se utilizar de índices de correção inferiores aos outros indicativos mais representativos da perda real do poder aquisitivo da moeda, o procedimento da correção monetária do balanço não só deixa de cumprir com um de seus objetivos, qual seja de possibilitar a atualização da expressão monetária dos bens do ativo permanente e das contas do patrimônio líquido, e o reconhecimento do valor da despesa relacionada com o desgaste físico dos bens na atividade fim (depreciação), como também não atende ao seu principal objetivo que é o de identificar e reconhecer, no resultado de cada exercício, o ganho (redução da expressão monetária do valor das obrigações) ou perda (redução da expressão monetária do valor dos ativos monetários) da empresa face à diminuição do poder de compra da moeda em uma economia inflacionária.

Ora, a correção monetária, por expressa determinação legal, deve refletir a desvalorização real da moeda, caso contrário, estará sendo tributada uma renda fictícia. Isso ocorre no caso da empresa possuir patrimônio líquido maior que o ativo permanente e demais contas do ativo sujeitas a correção, onde o não reconhecimento da inflação enseja a apuração de menor resultado devedor de correção monetária, que é dedutível para fins de apuração do resultado tributável. Indiretamente, estaria ocorrendo majoração de tributo.

Tal procedimento, além de afrontar a melhor doutrina (ver artigo de João Dácio Rolim - Efeitos Fiscais da Correção Monetária dos Balanços - Expurgos Inconstitucionais dos Índices Oficiais de Inflação, *in* Imposto de Renda - Estudos, nº 20, Editora Resenha Tributária, São Paulo; de Alberto Xavier - A Correção Monetária das Demonstrações Financeiras no Exercício de 1990, BTN ou IPC, *in* mesma publicação; de Misabel Abreu Machado Derzi - Os Conceitos de Renda e de Patrimônio. Efeitos da Correção Monetária insuficiente no Imposto de Renda, *in* Momentos Jurídicos, Livraria Del





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10855.000239/94-63

Acórdão nº : 103-18.615

Rey, Belo Horizonte), afronta a garantia constitucional contida no artigo 150, III, letra "a", que veda a aplicação da legislação que aumente tributo no próprio exercício financeiro em que for publicada.

Por estas razões, entendo que as demonstrações financeiras relativas ao período-base encerrado em 31/12/90 devam ser corrigidas utilizando o BTN Fiscal, atualizado na forma do § 2º do artigo 59 da Lei nº 7.777/89, ou seja, pelo IPC. Assim, a adoção, pela recorrente, do valor de Cr\$ 205,7819 me parece compatível com a legislação vigente à época de sua utilização, descabendo portanto a exigência que penalize tal procedimento. Neste sentido, as conclusões do recente Acórdão nº 108-00.963/94."

Por estas razões, DOU PROVIMENTO ao recurso.

Brasília - DF, 14 de maio de 1997


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER