

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.024859/93-18

Recurso nº : 108.622

Matéria : IRPJ - EX.: 1991

Recorrente : ERICO DO BRASIL - COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

Recorrida : DRF-SÃO PAULO/SP

Sessão de : 14 DE OUTUBRO DE 1997

Acórdão nº : 105-11.838

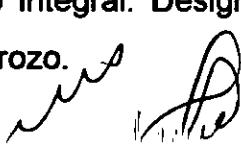
**IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - DIFERENÇA IPC/BTNF DO ANO DE 1990.** Os reflexos tributários decorrentes do ajuste na correção monetária do balanço encerrado no período-base de 1990, no que tange à dessemeilhança de índices conhecida como "diferença IPC/BTNF", devem ser reconhecidos em seis anos calendários, a partir de 1993 e até 1998, de conformidade com o disposto na Lei 8200/91, com a alteração ocorrida através da Lei 8682/93.

**VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD COMO JUROS DE MORA - EX. DE 1991.** Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no artigo 1º, parágrafo 4º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária somente poderia ser cobrada como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei 8218/91. No período anterior ao mês de agosto de 1991 os juros de mora devem ser cobrados a razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração, como previsto no artigo 726 do RIR/80.

**RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ÉRICO DO BRASIL - COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

**ACORDAM** os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ivo de Lima Barboza (relator), José Carlos Passuello e Victor Wolszczak, que davam provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Ponsoni Anorozo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10880.024859/93-18

ACÓRDÃO Nº : 105-11.838

  
**VERINALDO HENRIQUE DA SILVA.**  
**PRESIDENTE.**

  
**JORGE PONSONI ANOROZO.**

**RELATOR DESIGNADO.**

FORMALIZADO EM: 25 FEV 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NILTON PÊSS,  
CHARLES PEREIRA NUNES e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO.

RECURSO Nº: 108.622  
RECORRENTE: ÉRICO DO BRASIL COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

## RELATÓRIO

A Recorrente manifesta recurso voluntário a este Colegiado pleiteando a reforma da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal de São Paulo/SP, de fls.(39/41), proferida no julgamento da exigência fiscal contida no Auto de Infração de fl. 24, relativo ao Imposto de Renda Pessoa-Jurídica.

Na decisão recorrida o Sr. Delegado da Receita Federal entendeu que,

"Descabe a atualização monetária das demonstrações financeiras através do IPC quando a lei prevê a utilização do BTNF.

Ação fiscal procedente."

Pelo que se depreende do processo e em face da conclusão da Autoridade "a quo", o Auto de Infração foi lavrado em decorrência de o contribuinte ter utilizado o Índice de Preço ao Consumidor (IPC) para corrigir monetariamente as demonstrações financeiras, ao invés de utilizar o BTNF/IRV utilizou o BTNF/IPC, ocasionando assim, um acréscimo no saldo devedor da correção monetária de Cz\$ 88.525.775,00.

A Autoridade Singular para formular sua decisão, se fundamenta nas seguintes considerações abaixo descritas:

I- Considerando que o artigo 10 da Lei nº 7.799/89 determina que a correção monetária das demonstrações financeiras será procedida com base na variação diária do valor do BTNF, ou de outro índice que vier a ser legalmente adotado;

II- Considerando que o artigo 5º da Lei nº 7.777/89 ao autorizar a emissão de BTN atualizado pelo IPC, não determina, por hipótese alguma, a correção monetária das demonstrações financeiras pelo IPC;

III- Considerando que o artigo 5º da Lei nº 7.777/89 teve como pressuposto a emissão de Bônus para suprir o caixa da União;

IV- Considerando que não houve um ato legal que determinasse a adoção do IPC como indexador das demonstrações financeiras, explicitado tal como o artigo

10 da Lei nº 7.799/89 que determina a indexação através do BTN;

V- Considerando que os juros de mora tiveram como base legal o artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323/87, o artigo 6º do Decreto-lei nº 2.331/87 e o artigo 54, parágrafo 2º da Lei nº 8.383/91; e

VI- Considerando tudo o mais que dos autos consta, tomo conhecimento da impugnação apresentada, tempestivamente, para julgar procedente a ação fiscal, determinando a manutenção do lançamento.

No Recurso tempestivamente apresentado, a Recorrente manifesta-se contrária à decisão e Apela para este Colegiado buscando guarda para a sua pretensão, argüindo que "O Auto de Infração contraria o disposto no art. 43, inciso I do Código Tributário Nacional, artigo 5º, inciso XXII e, ainda, o artigo 150, inciso VI "a" da atual Constituição Federal", porque, acrescenta, "Admitir-se a tese sustentada pelo Auto de Infração é, sem dúvida, penalizar indevidamente a peticionária, que passaria a pagar Imposto de Renda e Contribuição Social sem causa, uma vez que, durante o exercício social encerrado em 31.12.90, não apresentou lucro operacional, conforme está corretamente lançado na parte B do livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), cujo lançamento foi contestado pelos Srs. Agentes Fiscais."

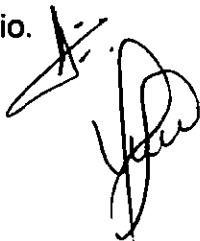
Aduz ainda com objetivo de infirmar a Denúncia Fiscal, que com o advento da Lei n.º 8.030/90, o BTN (Bônus do Tesouro Nacional) passou a ser atualizado de forma a não levar em consideração a variação do IPC que reflete, em valores reais, a correção monetária. Alega ainda, que entende que a correção monetária do balanço que influenciará diretamente na base de cálculo do Imposto de Renda na Fonte sobre o lucro líquido não pode ser aplicada parcialmente, sob pena de estar sendo exigido o adicional do imposto de renda e respectiva contribuição social, sem qualquer previsão legal.

Alega ainda, a Recorrente, que improcede a inclusão dos juros de mora na forma calculada pelo Sr. Agente Fiscal, uma vez que o art. 80 e 85 da Lei n.º 8.383/91 considerou ilegal qualquer recolhimento de tributo à base da TRD no período, podendo, inclusive, ser efetivada a compensação por parte do contribuinte que tenha procedido ao recolhimento de tributos com a inclusão da TRD no período. Logicamente sendo indevido o recolhimento de qualquer tributo com base na TRD não poderia o Sr. Agente Fiscal fazer qualquer cálculo de juros de mora lastreado na TRD no período, pois se constitui em verdadeiro procedimento ilegal.

Em síntese, argumenta a Recorrente, que o Auto de Infração não pode ser mantido porque: a) aumentou de forma artificial a base

de cálculo do Imposto de Renda; b) igual procedimento foi adotado com relação à Contribuição Social; c) exige o recolhimento do Imposto de Renda e da Contribuição Social com caráter de verdadeiro confisco, o que é vedado pela atual Constituição Federal.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "J. P. J. P.", is positioned above the text "É o relatório." It consists of a stylized initial 'J' followed by a more fluid, cursive script.

V O T O V E N C I D O

Conselheiro IVO DE LIMA BARBOZA, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Penso assistir razão ao contribuinte.

De efeito, trata-se de saldo devedor de correção monetária apurada de acordo com o IPC, índice este escolhido pelo contribuinte, diante da existência de três (3) índices diferentes, e por ser o IPC aquele que melhor traduzia a variação do poder de compra e porque nenhuma legislação posterior a revogara quer por incompatibilidade, quer por revogação expressa.

A questão, foi enfrentada pela Primeira Câmara, em processo relatado pelo Ilustre Jurista Otto Cristiano de Oliveira Glasner. Vejamos:

**"IMPOSTO DE RENDA - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - ÍNDICE DE 1990.** Acórdão nº 103-17.496 - Correção Monetária do Balanço - O índice legalmente admitido para efeito da correção monetária das demonstrações financeiras no ano de 1990, incorpora a variação do IPC, vez que o valor da 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 da BTN deveria ser atualizado mensalmente pelo IPC. A adoção desta regra compatível com a legislação vigente à época de sua atualização desautoriza exigência que pretenda penalizar tal procedimento.

Acordam os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencido o Conselho Vilson Biadola. Sessão de 12 de junho de 1996. ( extraída da Revista Dialética nº 16 pág. 167).

Na vigência do regime inflacionário é importante a determinação do índice que refletia a perda do poder de compra da moeda.

É 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".(ex-vi do art. 2º da Lei nº 7.799/89).

A par desse fato, é de se buscar o índice que realmente restaure o poder de compra da moeda, pena de distorcer o resultado que serve de base de cálculo para o imposto sobre as rendas.

Ocorreu no ano-base de 1990, verdadeira conturbação nos índices estabelecidos pelo governo para atualização monetária, inclusive no balanço patrimonial das empresas. Nesse Ano-base, os contribuintes, pessoas jurídicas, utilizaram para a correção monetária de balanço, o BTN, só que este (BTN) variou por três (3) índices distintos. Vejamos:

a) até 15 de março de 1990, o índice de atualização foi o IPC. É que por força do § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777/89, "o valor nominal dos BTN será atualizado mensalmente pelo IPC". Reforçando este procedimento o § 2º do art. 1º da Lei nº 7.799 de 10/07/89, é claro no sentido de 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".

b) Depois de 16 de março de 1990, a MP 168 (convertida na Lei nº 8.024, de 12.04.90) estabeleceu que o valor nominal do BTN fosse atualizado com a mesma metodologia da Lei 8.030/1990, a qual estabelecia que "O Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, solicitará à Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE ou a instituição de notória especialização, o cálculo de índices de preços apropriados à medição da variação média dos preços relativos aos períodos correspondentes às metas a que se refere o inciso III" (art. 2º, § 5º).

c) Finalmente, a partir de junho de 1990, o BTN passou a ser corrigido pelo Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF), divulgado pelo IBGE, seguindo a "metodologia estabelecida em Portaria do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento".

Completa falta de uniformidade de índice com reflexos não apenas tributários, mas também nos critérios contábeis, atingindo frontalmente o princípio da uniformidade.

É certo que existia norma, como veremos, que concedia poderes ao Ministro da Economia para estabelecer o IRVF. Entretanto, o poder outorgado, por lei, ao Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, de então, tinha o objetivo político de corrigir certos contratos, mas terminou servindo para aumentar artificialmente o lucro e consequentemente imposto

7  


sobre as rendas das pessoas jurídicas, fugindo aos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade.

A maquiagem dos índices de IRVF, por portaria ministerial, ao tempo em que refletia no BTN, reduzia as despesas decorrentes da correção monetária, quando estas apresentavam saldo devedor, ou até mesmo transformavam saldo devedor em credor, servindo, simultaneamente, para aumentar a base de cálculo do imposto de renda e, consequentemente onerar os contribuintes com imposto acima do devido.

Diante desse estado de incerteza o contribuinte estava obrigado a escolher um entre os três índices e teria de ser aquele melhor traduzisse "..., *em valores reais*, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base". É que a responsabilidade dos administradores diz respeito tanto a base de cálculo correta sobre a qual irá calcular o Imposto de Renda, como no que respeita a informação contábil para o mercado de ações, para a distribuição de lucros, etc. Enfim para a fiel e real demonstração do Balanço Patrimonial e de resultado.

A par disso, seguiu a determinação do Parág. 2º do art. 5º da Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, que estabelecia o seguinte: "o valor nominal do BTN será atualizado mensalmente pelo IPC", e dessa forma, escolheu o IPC como índice que melhor refletia a variação do poder de compra da moeda, o qual foi tomado pelo contribuinte ora Recorrente.

E estava certo o contribuinte porque como lembra a Profa. Mizabel Derzi "Seja como for, não importam as intenções possíveis do legislador, a série de Medidas Provisórias e de Leis, editadas na matéria em 1990, não conseguiu desatrelar o IPC das atualizações das demonstrações financeiras, o que veio a ser expressamente reconhecido *a posteriori* pela Lei 8.200/91" (Revista de Direito Tributário, nº 59, pág. 142) (sic).

Para o Prof. Alberto Xavier, em Parecer, o BTN estava intrinsecamente ligado ao IPC, por força das disposições legais referidas. Para ele, nenhuma norma posterior conseguiu abalar o império do IPC, eis que subsistiu a todas as leis que foram editadas posteriormente, e em nenhum momento, foi incompatível com as subsequentes nem as seguintes regularam de forma diferente a matéria, nem a revogaram expressamente.

Referindo-se ao § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777 de 1989 e o § 2º do art. 1º da Lei nº 7.799/89, diz que esses "...preceitos legais elegeram o BTN (ou BTN fiscal) como medida de referência da correção monetária das demonstrações financeiras, mas simultaneamente determinaram que o valor nominal desse título seria atualizado mensalmente pelo IPC". E acrescenta "Quer dizer que o conceito de BTN estava indissociavelmente ligado ao IPC, para o qual remetia, de tal modo que pode afirmar-se que é este último o indexador legalmente previsto para a correção



monetária das demonstrações financeiras". E acrescenta "Com efeito, o IPC é o critério *material ou substancial* da indexação, enquanto o BTN é apenas o critério *formal*. O que a lei pretendeu, para efeitos fiscais, foi a prevalência da substância sobre a forma e por isso não se limitou a indicar o BTN como base de correção monetária, antes determinou imperativamente que esta se realizaria com fundamento no IPC."

Prosseguindo na análise jurídica da questão diz que nenhuma norma posterior revogou, como dito acima, o § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777 de 1989 e o § 2º do art. 1º da Lei nº 7.799/89.

E diz o Ilustre Mestre que "Tenha-se presente, neste contexto, o disposto no § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, que dispõe que a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regula inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior". E diz mais, "Ora, a lei posterior (Medida Provisória nº 189) não revogou expressamente a lei anterior (§ 2º do art. 5º da Lei nº 7.777 de 1989 e o § 2º do art. 1º da Lei nº 7.799/89), também não revogou tacitamente, pois não existe *incompatibilidade* na existência de índices diversos para uma diversidade de fins, como a experiência brasileira revela à sociedade; também a lei nova não regulamentou inteiramente a matéria sobre que versava a lei anterior, matéria esta que consiste na correção monetária das demonstrações financeiras para efeitos de imposto de renda das pessoas jurídicas e sobre a qual não foi publicada regulamentação posterior." Acrescenta e conclui mais que,

"Não tendo havido revogação da lei anterior em qualquer das modalidades previstas no § 1º do art. 2º, aplica-se o § 2º do mesmo artigo, segundo o qual 'a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.'

O que sucedeu foi precisamente a entrada em vigor de lei que introduziu disposições gerais - critério de atualização do BTN para uma generalidade de efeitos, - deixando porém intacta a lei anterior que previa disposições especiais - a adoção do IPC como indexador para o caso específico da correção monetária das demonstrações financeiras.

Nunca se revelou tão verdadeiro o brocardo *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*. Como bem salienta CARLOS MAXIMILIANO 'em princípio, se não presume que a lei geral revogue a especial; é mister que este intuito decorra claramente do contexto'(cf. Hermenêutica e Aplicação do Direito\*, 10ª edição, Forense, pág. 360). É esta também a lição de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA: 'O que o legislador quis



dizer ... foi que a generalidade dos princípios numa lei desta natureza (lei geral) não cria incompatibilidade com regra de caráter especial. A disposição especial irá disciplinar o caso especial, sem colidir com a normação genérica de lei geral e, assim, em harmonia poderão simultaneamente vigorar" (cf. "Instituição do Direito Civil", vol. I, Forense, 1980, pág. 124).

E conclui o Mestre, "Pode pois concluir-se que se mantém em vigor os mencionados § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777 de 1989 e o § 2º do art. 1º da Lei nº 7.799/89 - que determinam a indexação das demonstrações financeiras em questão ao IPC - sendo manifestamente ilegais as tentativas de aplica-las às demonstrações financeiras encerradas em 31/12/90 índices diversos, como o BTN artificialmente manipulado." (in Revista Imposto de Rendas Estudos, nº 20, Edit. Resenha Tributária, págs. 82 e 83)

De efeito, as muitas normas (Medidas Provisórias e Leis) não conseguiram revogar os efeitos das leis 7.777 e 7.799, de 1989, que estabelecem como indexador oficial, para corrigir o patrimônio das empresas, o IPC.

Ora, se o BTN varia pelo IPC, e sendo o IPC o índice aceito para restaurar o poder de compra da moeda, e subsiste às normas ulteriores, porque não revogaram o Párag. 2º do art. 5º, da Lei nº 7.777/89, parece-me razoável entender que o contribuinte procedeu corretamente, pena de prejudicar a fidelidade das informações financeiras e alterar a base de cálculo do imposto de renda.

Nesse diapasão, se o sujeito passivo dispõe do patrimônio líquido maior do que o Permanente, é claro que tem saldo devedor e consequentemente despesas de correção monetária. Se o governo fixa um índice menor do que o real quando o contribuinte dispõe de saldo devedor, haverá também de ter menos despesa dedutível, e consequentemente, aumentar, de forma injusta, a base de cálculo do imposto sobre as rendas, o que implicará em pagar imposto maior e mais do que o devido.

Tanto não se podia utilizar a variação do IRVF para o BTN, na correção do patrimônio das empresas, que a Lei nº 8.200/91 reconheceu, expressamente, e tratou de viabilizar meios de não prejudicar os contribuintes.

Com efeito, seguiu-se a esse reconhecimento de erro, a edição da lei nº 8.200/91, que não configura qualquer benefício fiscal. O objetivo de reconhecer o erro viabilizando uma solução, mediante ajuste na conta de resultado do ano de 1990.

Só que para a Recorrente esse reconhecimento, pelo visto, retardou e diante da dúvida de qual o índice a ser utilizado, foi forçado a escolher precisamente aquele que melhor refletisse o poder de compra da moeda, e dessa forma, escolheu o BTNF, só que variando pelo IPC.

É certo que aqueles que não tiveram a visão do contribuinte devem corrigir o seu resultado, ajustando-o à Lei nº 8.200/91 e Decreto nº 332/91. Todavia, os que se anteciparam e realizaram o ajuste no próprio exercício de 1990, corrigindo pelo IPC, não vejo como tenha de alterar o seu resultado como pretende o fisco.

Ao meu sentir, a Denúncia Fiscal corrige o certo e transforma o certo em errado para exigir complemento de imposto. É o que pretende o fisco com a peça vestibular: cobrar imposto mais do que o devido.

E este fato resvala para agredir o princípio da legalidade eis que se o imposto de renda tem o fato gerador a disponibilidade jurídica ou econômica, na hipótese em que haja lucro e também acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN), se mantida a Denúncia Fiscal, estar-se-á utilizando base de cálculo irreal, sem representar acréscimo de patrimônio ou gerar disponibilidade econômica para as empresas.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso, para reformar a decisão recorrida e julgar improcedente o Auto de Infração objeto do presente processo.

É o voto.

Brasília (DF), 14 de outubro de 1997.

  
IVO DE LIMA BARBOZA

**VOTO VENCEDOR**

**CONSELHEIRO JORGE PONSONI ANOROZO - RELATOR DESIGNADO.**

01 - Data máxima vênia, tenho posição divergente da exposta pelo Ilustre Conselheiro Relator Dr. IVO DE LIMA BARBOSA. A abrangência e precisão do relatório dispensa outras manifestações a respeito do suporte fático da exigência e da posição defendida pela recorrente.

02 - A divergência, em linhas gerais, está centrada ao momento em que deve ser considerada, para fins fiscais, a diferença de valor apurada entre a aplicação da variação do índice de Preços ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal, na correção monetária do balanço relativo às demonstrações financeiras encerradas no período-base de 1990. Insisto em repetir, “*para fins fiscais*”, porque entendo que a empresa pode utilizar em sua escrituração contábil o índice de correção monetária que melhor lhe aprovou e que entenda melhor se preste para refletir seus resultados líquidos. No entanto, para fins fiscais, deve submeter-se à legislação de regência. Assim sendo, tenho que nada impede a empresa de utilizar índice diferenciado daquele estabelecido pela legislação tributária, desde que, para fins de apuração do imposto devido, proceda aos ajustes necessários para adequar o resultado líquido ao resultado real, na forma estabelecida pela legislação fiscal.

03 - Desta forma, resumindo, para mim o pecado cometido pela recorrente no período-base de 1990 não reside no fato de ter efetuado a correção monetária do balanço com base no coeficiente de variação do IPC;

mas sim na falta de adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, naquele ano, da diferença de valor que resultou entre a aplicação do coeficiente de variação daquele índice e do BTNF. Essa diferença de valor foi deduzida na apuração do lucro líquido e deveria ter sido a ele adicionado para fins de determinação do lucro real, de forma a se adequar à legislação tributária então vigente. O auto de infração lavrado representa apenas a materialização, de ofício, da postura que a empresa deveria ter adotado espontaneamente e não adotou.

04 - Entendo que não pairam dúvidas a respeito da existência de leis que sustentam a forma de apuração do índice fiscal para a correção monetária do balanço no ano de 1990. Para melhor visualização, transcrevo os atos legais que dão suporte ao entendimento; iniciando pelo artigo 10º da Lei 7799/89, "in verbis"; que identificou o índice de variação do BTNF como parâmetro para a correção monetária do balanço:

**Art. 10 - 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. (destaque do relator).**

05 - Naquela oportunidade o valor do BTNF era atualizado com base na variação do IPC, como determinado pelo artigo 1º, § 2º, da Lei 7799/89, constante o § 2º, artigo 5º, da Lei 7777/89, cujos atos transcrevo:

**Lei 7799/89.**

**Art. 1º - (...).**

**§ 2º - 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 artigo 5º da Lei nº 7777, de 19 de junho de 1989.**

**Lei 7777/89.**

**Art. 5º -**

**§ 2º - O valor nominal dos BTN será atualizado mensalmente pelo IPC.**

06 - Continuando, o artigo 22, da Lei 8024/90, mudou o índice a ser utilizado para a atualização do BTN, desvinculando-o do IPC. Através do mesmo ato, no artigo 23, foi dado competência à Secretaria da Receita Federal para divulgar o valor diário do BTNF, como segue:

**Art. 22 - O valor nominal do Bônus do Tesouro Nacional (BTN) será atualizado em cada mês por índice calculado com a mesma metodologia utilizada para o índice referido no art. 2º, § 5º, da Lei de conversão resultante da Medida Provisória nº 154, de 15 de março de 1990, refletindo a variação de preço entre o dia 15 daquele mês e o dia 15 do mês anterior.**

**Art. 23 - O valor diário do BTN Fiscal será divulgado pela Secretaria da Receita Federal, projetando a evolução mensal da taxa de inflação.**

07 - A MP 154/90, citada no artigo 22 supra transcrito, não foi convertida em Lei. Porém a Medida Provisória 189, de 30 de maio de 1990, no artigo 1º, foi objetiva na determinação da forma de atualização dos BTNs, determinando o seguinte:



**Artigo 1º - O valor nominal do Bônus do Tesouro Nacional (BTN) será atualizado, no primeiro dia de cada mês, pelo Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF), divulgado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), de acordo com metodologia estabelecida em Portaria do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento. (destaque do relator).**

08 - A MP 189/90, por sua vez, também não foi convertida em Lei. Porém, para substituí-la e com a mesma redação no que tange ao artigo supra, foram editadas as MP nº 195, de 30/06/90; 200, de 27/07/90; 212, de 29/08/90 e a 237, de 28/09/90; sendo que apenas esta última foi convertida em lei, originando a Lei nº 8088, de 31/10/90. O artigo 10º da MP 237/90 estabeleceu que as relações jurídicas relativas às MPs não convertidas em lei seriam disciplinadas pelo Congresso Nacional; o disciplinamento ocorreu através do artigo 21 da Lei 8088/90. Abaixo transcrevo os dispositivos anteriormente citados, bem como o artigo 1º da lei 8088/90:

**MP 237/90.**

**Art. 10º - As relações jurídicas decorrentes das Medidas provisórias nºs 189, de 30 de maio de 1990; 195, de 30 de junho de 1990; 200, de 27 de julho de 1990 e 212, de 29 de agosto de 1990, serão disciplinadas pelo Congresso Nacional, nos termos do disposto no parágrafo único do art. 62 da Constituição da República Federativa do Brasil.**

**Lei 8088/90.**

**Art. 1º - O valor das Obrigações do Tesouro Nacional (OTN), emitidas anteriormente a 15 de janeiro de 1989 (art 6º do Decreto-lei nº 2284, de 10 de março**

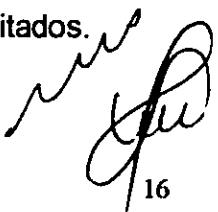
**de 1986) e do Bônus do Tesouro Nacional (BTN) será atualizado, no primeiro dia de cada mês, pelo índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF), divulgado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), de acordo com metodologia estabelecida em Portaria do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento. (destaque do relator)**

**Art. 21 - São convalidados os atos praticados com base nas Medidas Provisórias nºs 189, de 30 de maio de 1990; 195, de 30 de junho de 1990; 200, de 27 de julho de 1990 e 212, de 29 de agosto de 1990.**

09 - Isto posto, temos que o artigo 21º, da Lei 8088/90, convalidou todas as atualizações do BTNF anteriormente efetuadas com base na variação do IRVF e que estavam apoiadas nas MPs supra citadas. A partir de 28/09/90, o suporte legal está sacramentado no artigo 1º da própria Lei 8088/90, que resultou da conversão da MP 237/90.

10 - Assim sendo, dado o acima exposto, tenho que no período-base de 1990 existia aparato legislativo suficiente para sustentar a atualização do valor do BTNF com base na variação do IRVF e, por consequência, com base nesses coeficientes estabelecer o índice fiscal de correção monetária do balanço encerrado em 1990.

11 - A legislação tributária, no entanto, através dos artigos 3º da Lei 8200, de 28 de junho de 1991, permitiu que fossem efetuados "a posteriori", ou seja, no período-base de 1991, ajustes no resultado real relativo ao balanço encerrado no período-base de 1990, de forma a fazer refletir a diferença em valor existente entre a aplicação de um e de outro índice de correção monetária. Abaixo transcrevo os dispositivos citados.



A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized form of the letter 'J' or a similar character, followed by a series of loops and lines.

**Art. 3º - A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento:**

**I - Poderá ser deduzida na determinação do lucro real, em quatro períodos-base, a partir de 1993, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, quando se tratar de saldo devedor; (destaque do relator).**

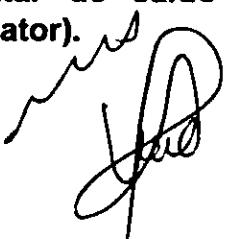
**II - Será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor. (destaque do relator).**

12 - Mais adiante, através do artigo 11º da Lei 8682, de 14 de julho de 1993, o inciso "I" do artigo 3º da Lei 8200/91 foi alterado, passando a vigorar com a seguinte redação:

**Art. 11º - É revigorada a Lei 8200, de 28 de junho de 1991, passando o inciso I, do seu artigo 3º a vigorar com a seguinte redação:**

**Art. 3º - (...)**

**I - Poderá ser deduzida na determinação do lucro real, em seis anos calendários, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor. (destaque do relator).**



13 - Por oportuno alerto para as citações constantes dos itens 11 e 12 supra, onde constata-se que a lei insiste em tratar apenas dos reflexos na *determinação do lucro real no que tange à aplicação dos citados índices*, postura que convalida o entendimento expresso nos itens 02 e 03 acima. É certo que o Decreto 332, de 04 de novembro de 1991, ao regulamentar os procedimentos da chamada “*correção especial do balanço de 1990*”, tratou também de aspectos contábeis. No entanto, a manifestação a respeito desse assunto deve ser interpretada como colaboração do regulamentador, visto que a competência para tratar de normas de escrituração contábil é do Conselho Regional de Contabilidade - CRC.

14 - Dessa forma, resumindo, no ano de 1990 a correção monetária do balanço das empresas que optaram pelo cálculo do imposto com base no lucro real, deveria ser efetuada com base no coeficiente de variação dos BTN Fiscais, como determina de forma clara e transparente a legislação. Os efeitos relativos à diferença entre a aplicação desse índice e o da variação do IPC deve ser apurado no ano de 1991, para refletir no lucro real a partir do ano calendário de 1993 e até o ano de 1998; tudo apenas e simplesmente de conformidade com a legislação em vigor no decorrer do tempo.

15 - Reitero agora, por oportuno, o posicionamento que tenho adotado nesta Casa; no sentido de que cabe a este Colegiado apenas e tão somente verificar o cumprimento da lei, sem questioná-la. A lei, uma vez aprovada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Executivo, deve ser observada pela sociedade até que, eventualmente, ocorra manifestação final do Supremo Tribunal Federal a respeito de sua ineficácia. Entendo que o Conselho não tem competência para decidir contra o que está estabelecido em lei, pois essa postura equivaleria a desautorizar o Congresso Nacional e o Poder Executivo; notadamente neste caso, quando a transparência do texto legal não permite interpretação diversa daquela decorrente de sua

própria literalidade. Não devemos chegar a tanto. Lembro, inclusive, que sobre o assunto ora litigado o STF ainda não se manifestou. Portanto vale a lei e nada mais que ela.

16 - Isto posto, com suporte na fundamentação supra, entendo que a fiscalização procedeu com acerto ao efetuar o lançamento de ofício do imposto e voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto a este item.

17 - No que tange a Taxa Referencial Diária - TRD, parece-me que a questão foi definitivamente pacificada com a edição da IN-SRF nº 32, de 09 de abril de 1997. Através desse ato a administração tributária, ao admitir que tal encargo não deve ser exigido no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991; corroborou o entendimento que este Conselho já vinha adotando desde longa data. Particularmente confesso que até então me sentia pouco a vontade quando julgava tal matéria, pois entendia que a TRD - por representar ônus que foi suportado por toda a sociedade - não deveria ser expurgada apenas nas causas tributárias; privilegiando alguns com sua desoneração. Mesmo assim entendendo sempre votei pelo seu expurgo, curvando-me à torrente de decisões de todas as Câmaras e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Abaixo transcrevo a íntegra do artigo 1º, § 1º, da referida IN.

**Art. 1º Determinar seja subtraída, no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991, a aplicação do disposto no art. 30 da Lei nº 8218, de 29 de agosto de 1991, resultante da conversão da Medida Provisória nº 298, de 29 de julho de 1991.**

**§ 1º O entendimento contido neste artigo autoriza a revisão dos créditos constituídos, de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita**

Federal, ainda que estejam sendo pagos parceladamente, na parte relativa à exigência da Taxa Referencial Diária - TRD, como juros de mora, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

18 - Este Colegiado fundamentava suas decisões, no sentido de excluir a TRD no período anterior a agosto de 1991, na interpretação do artigo 101 do Código Tributário Nacional - CTN e do artigo 1º, § 4º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro; "in verbis":

CTN.

**Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.**

LEI DE INTRODUÇÃO AO CÓDIGO CIVIL.

**Art. 1º - Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o País 45 (quarenta e cinco) dias depois de oficialmente publicada.**

**§ 4º - As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova. (destaque do relator).**

19 - A TRD foi instituída pelo artigo 9º, da Lei 8177, de 01/03/91, decorrente da conversão de Medida Provisória anteriormente editada que determinava sua aplicação a partir de fevereiro de 1991. Esse encargo foi entendido como correção monetária e em função de seu índice não representar a inflação, sofreu restrições do Poder Judiciário quanto a sua aplicação.

20 - Posteriormente, através do artigo 3º, item "I", da Lei 8218, de 29/08/91, tal encargo foi legalmente identificado como juros de

mora; suprindo com a correção do texto a deficiência legal anteriormente existente que impedia a cobrança do mesmo. A TRD passaria a ser exigida, então, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991; quando entrou em vigor a presente Lei. Esse é o entendimento que alavanca as decisões das Câmaras deste Primeiro Conselho de Contribuinte.

21 - No entanto, a não incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991 não dispensa a cobrança - no respectivo período - dos juros de mora a razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração; como previsto no artigo 726 do Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 85450, de 04 de dezembro de 1980.

22 - Isto posto, considerando que a recorrente solicitou o expurgo total do encargo, voto no sentido de dar provimento apenas parcialmente ao recurso voluntário com relação a este item, para afastar da exigência tão somente os valores lançados a título de Taxa Referencial Diária - TRD no período de fevereiro a julho do ano de 1991; devendo ser exigido nesse período os juros de mora a razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração.

23 - De todo o exposto, concluindo; o voto final é no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência apenas e tão somente o encargo da Taxa Referencial Diária - TRD relativo ao período de fevereiro a julho do ano de 1991, devendo ser exigido nesse período os juros de mora a razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração.

24 - É o meu voto, que li em plenário.

Sala das Sessões - DF, em 14 de outubro de 1997:

JORGE PONSONI ANOROZO.

RELATOR DESIGNADO.