

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.039178/95-16
Recurso nº : 112.027 - Voluntário
Matéria : IRPJ e outros - Exs. de 1991 a 1993
Recorrente : MARCYN CONFECÇÕES LTDA
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO/SP
Sessão de : 08 de julho de 1997
Acórdão nº : 103-18.706

**IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA
CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO**

A pessoa jurídica tem direito de proceder a correção monetária de suas demonstrações financeiras, no período-base de 1990, exercício financeiro de 1991, com base em índices atualizados pelo IPC, na forma do § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777/89. A adoção dessa regra, compatível com a legislação vigente à época de sua utilização, desautoriza exigência que pretenda penalizar tal procedimento.

DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO - DEDUTIBILIDADE

A partir do período-base encerrado em 1991, a dedutibilidade da depreciação deve se submeter às regras introduzidas pela Lei nº 8.200/91. Vigente a partir de 1991, não se pode argüir, no que se refere a despesa de depreciação, que a Lei nº 8.200/91 estivesse regulando situações pretéritas.

**IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

Insubsistindo, em parte, a exigência fiscal formulada no processo do imposto de renda da pessoa jurídica, igual sorte colhe o recurso voluntário interposto nos autos do processo, que tem por objeto auto de infração lavrado por mera decorrência daquele.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Nos termos do art. 106, inciso II, letra "c" da Lei nº 5.172/66, é de se convolar a multa de lançamento de ofício quando a nova lei estabelecer penalidade menos severa que a prevista à época da infração. Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARCYN CONFECÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para: (1) IRPJ - excluir da matéria tributável as importâncias de Cr\$ 216.295.087,00 e Cr\$ 62.670.206,42 dos exercícios de 1991 e 1992, respectiva-



Processo nº : 10880.039178/95-16
Acórdão nº : 103-18.706

mente; (2) ajustar as exigências do imposto de renda sobre o lucro líquido e da contribuição social ao decidido em relação ao IRPJ; e (3) reduzir a multa de lançamento de ofício de 100% (cem por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


SANDRA MARIA DIAS NUNES
RELATORA

FORMALIZADO EM: 19 SET 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VILSON BIADOLA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE. Ausente a Conselheira RAQUEL ELITA ALVES PRETO VILLA REAL..



Processo nº : 10880.039178/95-16
Acórdão nº : 103-18.706
Recurso nº : 112.027
Recorrente : MARCYN CONFECÇÕES LTDA

RELATÓRIO

Recorre a esse Colegiado, MARCYN CONFECÇÕES LTDA, já qualificada nos autos, da decisão proferida em primeira instância que manteve, em parte, os lançamentos consignados nos Autos de Infração de fls. 76, 84 e 92, relativos ao imposto de renda da pessoa jurídica, ao imposto de renda sobre o lucro líquido e à contribuição social sobre o lucro devidos nos exercícios de 1991, 1992 e ano-calendário de 1992

A exigência fiscal decorre das seguintes irregularidades:

1. DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO - Inclusão ao lucro real de parcelas relativas aos encargos de depreciação que, pelo fato de embutirem a diferença de correção monetária IPC/BTNF, têm sua dedutibilidade permitida apenas a partir do ano-calendário de 1993.

2. CORREÇÃO MONETÁRIA - Excesso de despesas de correção monetária no período-base de 1990, em decorrência da utilização do Índice de Preços ao Consumidor como fator de correção das contas do Balanço Patrimonial de 31/12/90.

A autuação está fundamentada nas disposições dos arts 39 do Decreto nº 332/91 e 4º, 8º, 10 a 19 da Lei nº 7.799/89 (IRPJ), no art. 35 da Lei nº 7.713/88 (ILL) e no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88 (CSL).

Inconformada com os lançamentos, a atuada impugnou as exigências (fls. 96, 145 e 194) alegando, inicialmente, erro de cálculo no auto de Infração porquanto o agente fiscal utilizou, na conversão em BTNF, índice totalmente estranho ao caso. Refaz os cálculos apontado a nova matéria tributável alegando que isso, por si só, comprova a fragilidade do auto, bem assim sua iliquidez e incerteza.



Processo nº : 10880.039178/95-16
Acórdão nº : 103-18.706

requisitos indispensáveis à sua confecção. Cita art. 142 do C.T.N. para requerer a anulação do lançamento em face da inconsistência na apuração da suposta falta cometida.

No mérito, aduz que, de acordo com as Leis nºs 8.200/91 e 8.682/93, no momento da lavratura do auto de infração, 40% da despesa de CMB já era considerada lançamento indiscutível pelo Fisco, uma vez que representa as parcelas dos anos de 1993 e 1994. Portanto, a exigência ora impugnada deveria se restringir a 60% da diferença por ela apontada.

Discorrendo sobre a correção monetária das demonstrações financeiras a que alude a Lei nº 7.799/89, a autuada alega que a incidência do IR atinge apenas o lucro real, não o ganho nominal inflacionário, concluindo que o indexador, não importa o nome que ele tenha, deve medir com razoável margem de segurança a desvalorização da moeda no tempo. Se o índice não for o real, estar-se-á tribuando o capital e não o lucro ou renda da empresa, o que desatende ao comando constitucional (art. 153, III) e ao Código Tributário Nacional (art. 44). Argumenta que as demonstrações financeiras vinham sendo atualizadas pela variação diária do valor do BTNF até a edição do Plano Collor (art. 10 da Lei nº 7.799), medido pelo IPC, já que era o melhor índice das oscilações do nível geral de preços. Entretanto, a Lei nº 8.088/90 determinou que o BTN não mais estava atrelado ao IPC, mas sim ao IRVF, o índice manipulado pelo governo e que não traduzia a real inflação. Aduz que, independentemente do reconhecimento por lei, a despesa de CMB pelo IPC/90 é um direito do contribuinte e que a Lei nº 8.200/91 não podia postergar o aproveitamento da despesa, pois a anterioridade é princípio constitucional tributário, que, assumida a impossibilidade legal do diferimento de uma despesa legítima, restaria ao governo configurar sua atitude como exigência de verdadeiro empréstimo compulsório. Cita a jurisprudência dos tribunais em abono a sua tese.

A autoridade julgadora de primeira instância, através da Decisão nº DRJ/SP 000995/95-11.192, considerando os erros aritméticos cometidos por ocasião da lavratura do auto de infração, refaz os cálculos para reduzir a matéria tribu-



Processo nº : 10880.039178/95-16
Acórdão nº : 103-18.706

tável no ano-calendário de 1992 e agravar a do exercício de 1992. No mérito, e considerando que a pretensão fiscal está devidamente formalizada, com obediência à legislação regularmente editada pelos Poderes competentes, à qual a autoridade administrativa não pode furtar-se a dar cumprimento nem deter-se em especulações de natureza constitucional que desbordam de suas atribuições, julga procedente em parte os lançamentos fiscais, determinando, ademais, expedir notificação de lançamento da parte agravada. A decisão de fls. 262 está assim ementada:

"O saldo devedor da correção monetária do balanço referente à diferença IPC/BTNF somente pode ser excluída do lucro líquido, na apuração do lucro real, a partir do período-base de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano de 1994 a 1998.

Simples erros aritméticos podem ser sanados e não justificam a nulidade do Auto de Infração.

A arguição de inconstitucionalidade não é apreciada na esfera administrativa, por ser de competência exclusiva do Poder Judiciário.

O decidido quanto ao IRPJ deve sofrer tributação reflexa nos seguintes tributos: IR.FONTE e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO."

Não consta dos autos a notificação de lançamento suplementar da matéria agravada nem as razões adicionais.

Ciente em 23/06/95, a autuada interpôs recurso voluntário relativo a cada exigência (fls. 278, 292 e 306). Em suas razões, cita o Acórdão nº 108-01.182 para afirmar que a matéria objeto da lide pode ser apreciada nessa esfera administrativa de julgamento. No mais, reitera os argumentos tecidos na peça inicial

Às fls. 325, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional oferece, nos termos da Portaria MF nº 260/95, as contra-razões ao recurso voluntário.

É o Relatório. 



Processo nº : 10880.039178/95-16
Acórdão nº : 103-18.706

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Inicialmente cumpre esclarecer que, embora não conste dos autos o lançamento complementar relativo à matéria agravada na decisão recorrida, fato que ensejaria a devolução do processo à origem e demais providências de praxe, deixo de fazê-lo com fulcro no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, introduzido pela Lei nº 8.748/93.

No mérito, e em que pesem os argumentos expendidos pela digna autoridade julgadora, peço venia para dela discordar pois entendo que o BTN Fiscal adotado pela Secretaria da Receita Federal na correção monetária das demonstrações financeiras, fixado em Cr\$ 103,5081 em dezembro de 1990, não refletiram a inflação real do período, e por isso mesmo, distorceram o resultado do exercício das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto de renda. Sobre o assunto, tive oportunidade de manifestar minha opinião quando componente da Egrégia Oitava Câmara no Acórdão nº 108-01.123, de 18/05/94, cujos trechos passo a transcrever:

**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 jurisdição.*

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

Processo nº : 10880.039178/95-16
Acórdão nº : 103-18.706

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 rendas 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 em 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 o BTN Fiscal ou de outro índice que vier a ser legalmente adotado." Por sua vez, o parágrafo 2º do artigo 1º 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).

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 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 a 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 desses 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 5º da Lei nº 7.777/89. Lembre-se que a MP nº 189/90 não revogou.

Processo nº : 10880.039178/95-16
Acórdão nº : 103-18.706

expressamente a lei anterior (Lei nº 7.777/89 e 7.789/89) 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 o Ato Declaratório CST nº 230/90.

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 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 devem ser corrigidas utilizando o BTN Fiscal, atualizado na forma do § 2º do ar-

mm *alll*

Processo nº : 10880.039178/95-16
Acórdão nº : 103-18.706

tigo 5º 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."

Quanto a dedutibilidade da despesa de depreciação calculada sobre as parcelas correspondente a correção monetária complementar IPC/BTNF, entendendo que a Lei nº 8.200/91 podia determinar essa dedutibilidade a partir do período-base encerrado em 1993. Diferentemente do resultado da conta transitória de correção monetária, cuja dedução deveria seguir os comandos normativos vigentes à data da ocorrência do fato gerador (período-base de 1990), as depreciações são despesas apropriadas em períodos-bases subseqüentes. No que se refere a dedutibilidade dos encargos de depreciação, da atualização monetária da despesas de depreciação, bem como da depreciação acumulada registrada no período-base encerrado em 1990, a questão já se coloca pacificada porque consagrado o entendimento de que o resultado da diferença da correção monetária do balanço e 1990 deveria obedecer a legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador. E como a Lei nº 8.200 é de 1991, não poderia regular situações pretéritas, por força do disposto no art. 144 do Código Tributário Nacional.

Concluo, portanto, a análise admitindo como legítima a autuação incidente sobre as parcelas de depreciação calculadas sobre a diferença IPC/BTNF registradas como dedutíveis somente a partir do ano-calendário de 1992. Assim, deve ser excluída da tributação a parcela de Cr\$ 62.670.206,42 do período-base de 1991, exercício de 1992.

Por fim, e com fulcro no Código Tributário Nacional (art. 106, inciso II, alínea "c"), lei complementar que consagra o princípio da retroatividade benigna, que busco guarida para reduzir a multa de lançamento de ofício, correspondente a 100% (cem por cento) na forma do art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, para 75% (setenta e cinco por cento). Como se sabe, a recente Lei nº 9.430, de 27/12/96, ao dispor acerca das multas de lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou



Processo nº : 10880.039178/95-16
Acórdão nº : 103-18.706

diferença de tributo ou contribuição, estabeleceu os seguintes percentuais a serem aplicados:

*"I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;
II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude"*

Isto posto, voto no sentido de que se conheça do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para: (1) IRPJ - excluir da matéria tributável as importâncias de Cr\$ 216.295.087,00 e Cr\$ 62.670.206,42 dos exercícios de 1991 e 1992; (2) ajustar as exigências do imposto de renda sobre o lucro líquido e da contribuição social ao decidido em relação ao IRPJ; e, (3) reduzir a multa de lançamento de ofício de 100% (cem por cento) para 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões (DF), em 08 julho de 1997.


SANDRA MARIA DIAS NUNES

