

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nr. 10935/000.810/92-89

Sessão de : 20 de setembro de 1995

ACORDAO NR. 103-16.61

Recurso nr: 104.797 - IRPJ - EXS: 1990 e 1991

Recorrente : CASCAVEL MAQUINAS AGRICOLAS LTDA

Recorrida : DRF em CASCAVEL - PR

ACAS

IRPJ - TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA - DEDUTIBILIDADE - Os tributos e contribuições são dedutíveis como custos ou despesa operacional no período-base em que incorridos, face às disposições do artigo 225 do RIR/80, independentemente de o contribuinte ter recorrido ao poder judiciário, sob depósito ou não, para discutir sua validade, revelando-se improcedente a glosa fiscal.

IRPJ - SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE - Implica em reduzir indevidamente o lucro tributável face à majoração do custo das mercadorias vendidas.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - Os encargos decorrentes da aplicação dos efetivos índices de inflação às demonstrações financeiras, sem eventuais expurgos do processo corrosivo da moeda, são insuscetíveis de glosa, até para observância dos princípios atinentes à legislação societária e ao regime fiscal da competência para a apropriação das despesas.

TRD - JUROS MORATORIOS - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4o. do artigo 1o. da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD, só pode ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nr. 8.218.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CASCAVEL MAQUINAS AGRICOLAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as importâncias de NCz\$



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr. 103-16.614

211.388,00 e de Cr\$ 85.044.703,00, nos exercícios de 1990 e 1991, respectivamente, bem como excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Vilson Biadola que negava provimento em relação à matéria versando sobre a diferença do índice de correção monetária IPC/BTNF. Deixou de votar a cons. Maria Ilca Castro Lemos Diniz por não ter assistido a leitura do relatório.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 1995


CANDIDO RODRIGUES NEUBER

- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM UBIRAJARA LEO DA SILVA
SESSAO DE: 28 NOV 1995

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: OTTO CRISTIANO DE OLIVEIRA GLASNER, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE E MARCIO MACHADO DA SILVA. AUSENTE OS CONSELHEIROS EDVALDO PEREIRA DE BRITO E SERAFIM FERNANDO DOS SANTOS PINTO.



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Recurso nr.: 104.797

Acórdão nr.: 103-16.614

Recorrente : CASCAVEL MAQUINAS AGRICOLAS LTDA

R E L A T O R I O

CASCAVEL MAQUINAS AGRICOLAS LTDA., contribuinte jurisdicionada à Delegacia da Receita Federal em Cascavel/PR, recorre a este Conselho, pleiteando a reforma da Decisão de primeiro grau.

Contra a epigrafada foi iniciada ação fiscal em 18/05/92, lavrando-se o Auto de Infração de fls. 89, em 29/05/92, exigindo-se o imposto no valor de 37.529,01 UFIRs, acrescido de multa de ofício de 50% e juros de mora, referente aos exercícios de 1990 e 1991 - anos-base 1989 e 1990.

A exigência tributária ocorreu em virtude das seguintes infrações:

a) dedução da Receita Bruta de despesas com contribuição para o FINSOCIAL, cuja exigibilidade fora suspensa através de mandado de segurança impetrado na Vara Única da Justiça Federal de Foz do Iguaçu-PR, de acordo com liminar concedida ao processo nr. 1.021/89-II. Os dispositivos legais capitulados foram os Artigos 153, 154, 157, 164 incisos I e II, 168, 191 e 387 inciso I combinados com o Artigo 676 inciso III, todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nr. 85.450 de 04/12/80 - RIR/80.

b) Subavaliação do estoque final em 31/12/89, em virtude de utilização de critério diferente do previsto na legislação do Imposto de Renda - IR, para a empresa que não tenha contabilidade de custos coordenada e integrada ao restante da escrituração. Os dis-



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

dispositivos legais capitulados foram os Art. 153, 154, 157, 163 e 185, c/c Artigo 676, Inciso II, todos do RIR/80.

c) Apropriação, no ano-base de 1990, de despesas com correção monetária do balanço, ano-base de 1989 com aplicação do índice adicional de 70,28%, além do previsto em lei (BTNF), e valor referente a diferença de correção monetária indevida, no ano-base de 1990, a título de "saldo devedor de correção monetária sobre os efeitos da aplicação do índice adicional de 70,28%. Os dispositivos legais capitulados foram os Artigos 154, 157, 172, 347, 348, 353 e 356, c/c Artigo 676 inciso II, todos dos RIR/80.

Tempestivamente, a autuada apresentou a impugnação de folhas 100/120, alegando em síntese que:

a) Com referência à glosa de despesas com o FINSOCIAL:

Não infringiu nenhum dos dispositivos do RIR/80, citados no Auto de Infração;

As despesas glosadas preenchem integralmente os requisitos exigidos pelo Artigo 191 do RIR/80, sendo este o cerne da questão em que se ateve a impugnante;

A empresa obedeceu ao princípio contábil e legal do regime de competência ou do confronto das receitas com as respectivas despesas, pois o FINSOCIAL, por ter como fato gerador a receita, e como base de cálculo o montante das vendas, guarda com ela, íntima, estreita e indissociável relação;

O Artigo 225 do RIR/80 determina expressamente que os tributos são dedutíveis como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária;



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

A empresa deveria contabilizar aquelas despesas, sob pena de afrontar a legislação pertinente, e não há permissão legal para proceder a adições no Lucro Líquido, e cita o Artigo 387 do RIR/80.

b) Com relação a subavaliação de estoques, aceita o lançamento que se refere à quantificação, no entanto contesta os seguintes itens:

O valor apontado num exercício deverá ser abatido de outro, uma vez que ocorre mera postergação do resultado;

O trabalho fiscal não poderia restringir-se à apurar adições, desprezando os ajustes necessários à determinação do Lucro Real, como a reconstituição da despesa ou receita de correção monetária, do cálculo de excesso de retiradas em função do resultado apurado, enfim, de todos os ajustes impostos pela legislação em vigor;

Requer que se abata o valor da subavaliação de 1989, no valor exigido em 1990, compensando-se também o valor da correção monetária do decorrente acréscimo do patrimônio líquido.

c) Quanto ao saldo devedor de correção monetária do balanço:

Afirmando saber que a aplicação do índice de 70,28% não será reconhecida nesta instância julgadora, cita apenas a decisão d. Mandado de Segurança nr. 90.0306143-2/02000 de lavra do Juiz Federal Luiz Airton de Carvalho, de Ribeirão Preto-SP, que autorizou utilização do índice à Impetrante daquela jurisdição;

O Auditor Fiscal equivocou-se ao negar os efeitos correção monetária adicional, que de fato ocorrem.



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

d) Requer que se abata o prejuízo fiscal de 1988, corrigindo-se pela variação do IPC e o valor correspondente à Contribuição Social exigida em apartado, citando a IN/SRF 139/89.

e) Finalizando, contesta a aplicação da TRD (taxa referencial diária), a qualquer título, no período de fevereiro a agosto de 1991.

A informação fiscal de folhas 125/129, opina pela manutenção parcial da exigência, propondo a exclusão do montante de NCz\$ 4.032.211,00, referente a correção monetária do valor de NCz\$ 477.117,00, acrescido ao patrimônio líquido do ano-base de 1989 (subavaliação de estoque).

A Decisão de primeiro grau julgou procedente em parte o lançamento do crédito tributário, determinando a exclusão de 3.310,86 UFIR do valor do imposto exigido, referente à diminuição da base tributável conforme demonstrado no item 4.2.3 às fls. 141, e a exigência do imposto no valor de 34.217,15 UFIR, acrescido da multa de 50% e juros de mora.

Na análise do processo o julgador observou a ocorrência de três infrações distintas, analisadas separadamente, como se segue:

a) Glosa de despesas com o FINSOCIAL, cuja exigibilidade estava suspensa por concessão de liminar pelo M. Juiz Federal da Vara Unica de Foz do Iguaçu-PR, proc. nr. 1.021/89-II:

O impugnante sustenta a sua defesa, argumentando basicamente que a despesa é plenamente dedutível pela legislação societária e não há previsão para adicioná-la ao Lucro Líquido, para fins de determinação do Lucro Real. Não é este o entendimento contido tanto na legislação tributária quanto na jurisprudência emanada do Egrégio Conselho de contribuintes.



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

A concessão de liminar em mandado de segurança não extingue o crédito tributário, apenas suspende a sua exigibilidade. O que posteriormente irá extinguir o crédito, será a sua conversão em renda da União ou a decisão judicial passada em julgado favorável ao sujeito passivo, que resultarão finalmente em despesa operacional ou não.

Analisando a dedutibilidade dos tributos como custo ou despesa operacional, vê-se que o Artigo 225 do RIR/80 define que os tributos são despesa do período-base, porém a dedutibilidade dar-se-á no momento em que estas forem pagas ou incorridas, sendo este o entendimento extraído do Artigo 191 par. 1o, do RIR/80; transcrito às fls. 137.

A contribuição não foi paga, pois a medida judicial tem por fito suspender a exigência, tampouco pode ter o tratamento de despesa incorrida, segundo define o item 3 do PN CST nr. 07/76; também transcrito às fls. 138.

A alegação de que a empresa obedeceu à legislação societária não pode prosperar, uma vez que a obrigação tributária é prevista em lei, mas se a própria lei está sendo discutida judicialmente, e sua eficácia, em relação ao impetrante, foi suspensa através de concessão de liminar pelo Poder Judiciário, não se pode falar que a despesa é incorrida por força de obrigação contratual, pois enquanto não for definitivamente decidida a pendência judicial, o contrato é ineficaz, não produzindo seus efeitos.

Sobre o assunto, o julgador faz outras considerações, transcrevendo as fls. 138, parte do parecer CST/SIPR nr. 247/89 que define de vez a indedutibilidade de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por medida judicial; e o art. 187, par. 1o. da própria Lei nr. 6.404/76 (lei das S/A).



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

Quanto à alegação de que não há permissão legal para efetuar adições do Lucro Líquido, se for o caso de lançar o FINSOCIAL como despesa com o que o julgador não concorda, ainda assim há previsão legal para efetuar a adição ao lucro líquido, conforme verificado no inc. 1o. do art. 387 do RIR/80, citado parcialmente pela impugnante, e transcrito às fls. 134.

De acordo com este artigo é necessário a previsão da indedutibilidade, no próprio Regulamento à qual está prevista no art. 220, também transcrito às fls. 134.

Como no RIR/80, não há autorização expressa para dedução de provisões para pagamento de tributos pendentes de decisão judicial, portanto, estes são indedutíveis.

A jurisprudência administrativa também entende que a dedutibilidade de tais provisões está condicionada à permissão legal (Acórdão nr. 1o. C.C., 103-9.160/89 - DO de 06/09/89).

O procedimento lógico e legalmente correto é considerar a despesa ou o ônus do imposto somente na hipótese da decisão final da justiça ser desfavorável à interessada, caso em que, de fato e de direito, ocorrerá a exigibilidade do tributo, podendo ser apropriada a despesa pelo valor do tributo e dos acréscimos moratórios devidos à Fazenda Nacional. Ao contrário se a decisão lhe for favorável, nada haverá a ser feito relativamente ao imposto de renda.

b) Subavaliação do estoque final de mercadorias em 31/12/89:

Tendo o contribuinte concordado com a diferença de valoração de estoques apurada, a Autoridade Julgadora absteu-se de analisar o mérito desta questão, mesmo porque, de fato, o sujeito pas-



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

passivo utilizou critério de avaliação incompatível com a sua contabilidade.

Quanto ao abatimento do valor da subavaliação de 1989 em 1990, não pode ser feito, pois não houve pagamento de imposto no exercício de 1991 - ano-base 1990; a empresa apurou prejuízo fiscal, não havendo o que compensar. Sobre o assunto existe jurisprudência reforçando o entendimento (Ac 1o. C/C 101-77.680/88, transcrito parcialmente às fls. 140).

O reflexo do aumento do Patrimônio Líquido, gerador de saldo devedor de correção monetária, pode ser compensado, uma vez que o contribuinte aceitou a avaliação do estoque final feito pelo Auditor Fiscal e deverá proceder a ajustes em sua contabilidade.

Desta forma, o lucro tributável deverá ser reduzido em NCz\$ 4.032.211,00, referente à variação monetária do valor acrescido ao patrimônio líquido em 31/12/89 até 31/12/90 e o valor do imposto exigido será reduzido conforme demonstrado às fls. 140.

c) Glosa de correção monetária pelo índice diferencial de 70,28% e seu reflexo:

A Lei 7.799 de 10/07/89 disciplina a correção monetária no ano-base de 1989, e prevê a correção com base na variação do BTN (Bônus do Tesouro Nacional), conforme seu artigo 10. Prevê ainda, para efeito de conversão em número de BTN, que as contas existentes em 31/01/89, serão atualizadas monetariamente tomando-se por base o valor da OTN de NCz\$ 6,92 (art. 30).

Dessa forma, o Julgador conclui que, por falta de previsão legal, o IPC não pode ser utilizado para correção monetária do balanço no ano-base de 1989. Assim sendo, o valor de Cr\$



68.242.116,02, a título de saldo devedor de correção monetária sobre os efeitos da correção monetária de 1989 em função do índice diferencial de 70,28%, é indevido, não havendo necessidade de discutir sobre a existência dos efeitos, visto que não há mais origem para os mesmos.

d) O sujeito passivo requer que se abata o prejuízo, corrigido pela variação do IPC e também a Contribuição Social exigida em apartado.

A correção monetária do prejuízo a compensar foi efetuada com base nos índices previstos na legislação do Imposto de Renda. O saldo devedor da diferença do IPC aplicada no ano-base de 1990, somente poderá ser deduzido na determinação do lucro real, em quatro períodos--base, à partir de 1993, à razão de 25% do ano (Lei nr. 8.200/91, art. 3o., inc. I), não podendo ser deduzido do lucro real apurado no período--base de 1990.

A dedutibilidade da Contribuição Social, constante de lançamento de ofício, não se processa na constituição de crédito do IRPJ, e sim no ato da contabilização dos efeitos dos autos de infração, quando acatado pela autuada. A IN/SRF nr. 139/89, citada pela autuada, trata de imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido, e não faz nenhuma referência expressa sobre a pretendida dedução.

e) A alegação de que a cobrança dos juros no período 01/02/91 a 31/09/91, não poderia ser efetuada com base na TRD, pode ser acolhida, posto que tal cobrança é prevista em lei.

A autuada alega que a Lei nr. 8.218 só produziu efeito a partir de 31/08/91, no entanto a TRD foi criada pela Lei 8.110. de março de 1991, e já previa em seu Artigo 9o. a incidência



TRD sobre os impostos e as multas fiscais a partir de fevereiro daquele ano. O que ocorreu a partir da edição da Lei 8.218/91, foi a modificação de sua natureza, que passou a ser considerada como juros, tendo inclusive beneficiado os contribuintes, pois a multa passou a não incidir sobre a TRD, diminuindo o valor dos débitos com a Fazenda. Devemos lembrar que os juros calculados com base na TRD, exigidos através do presente processo, referem-se ao período de 30/04/91 até 31/12/91.

Ciente em 09/12/92, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 146/185, protocolizado em 07/01/93.

A recorrente reitera os argumentos expedidos na peça impugnatória, acrescentando, em síntese:

1) Quanto a glosa de despesa - FINSOCIAL:

- Em se tratando do conceito de despesa incorrida, discorda da Autoridade Julgadora, ao se amparar no item 3 do Parecer Normativo CST 07/76, "que nem de perto aborda a questão", afirmando "que o fato gerador ocorreu no mesmo instante em que se deram as vendas".

- Insiste que a dedutibilidade dos tributos est sujeita a regras específicas do Artigo 225 do RIR/80, não se prenden ao comando geral do artigo 191, e cita, as fls. 152/153, consideraçõ da tributarista Renê Isoldi Avila sobre o assunto.

- Discorda do Julgador, ao se fundamentar no Artigo do Regulamento do IR para afirmar que as despesas em questão dev ser adicionadas ao Lucro Líquido, para efeito de apuração do real, apesar de não concordar com a sua dedutibilidade como cus despesa operacional, uma vez estarem com sua exigibilidade su: por força de liminar em mandado de segurança.



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

- Transcreve, das fls. 159 a 164, considerações de Ives Gandra da Silva e Aroldo Gomes de Matos, a respeito do assunto.

- Finaliza transcrevendo, às fls. 164, o Artigo 8o, da Lei 8.541, de 23/12/91, na tentativa de provar que os tributos de exigibilidade suspensa somente foram regulamentados como redução indevida do Lucro Real, a partir daquela data.

- E como a referida lei somente produzirá efeitos a partir de 1o./01/93, é, portanto, inaplicável aos atos abrangidos pelo Auto de Infração. Assim, para o caso, aceita o Artigo 171 do Regulamento, desprezando o Artigo 225.

2) Quanto a Subavaliação de Estoques:

- Discorda da Autoridade Julgadora ao afirmar que o abatimento... "não pode ser feito, pois não houve pagamento de imposto no exercício de 1991, não havendo o que compensar".

- Interpreta que o Acórdão citado pelo Julgador, às fls. 140, determina que não se pode abater do imposto devido no primeiro ano, eventual imposto devido no segundo ano, quando este inexistir por existirem prejuízos fiscais.

- Afirma não ser este o pleito da recorrente, que simplesmente requer que das parcelas tributáveis do 2o. ano (1990), seja abatido o valor da subavaliação do primeiro ano. Dessa forma, as parcelas redutoras do prejuízo fiscal seriam inferiores ao apontado pelo Auto de Infração.

- Em outras palavras: o imposto devido no exercício de 1991, ano-base 1990,, incidirá sobre uma base de cálculo reduzidas em Cr\$ 477.117,00, uma vez que este valor já foi submetido à tributação no exercício anterior.



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

- Conclui afirmando ser evidente que a receita não contabilizada em 1989 (estoque a menor), foi compensada com outros custos diminuídos no ano de 1990. Se não houver a compensação, a tributação será feita pela subavaliação total e não pelo efeito de postergação do reconhecimento da receita.

A respeito do assunto transcreve trecho do Acórdão nr. 103-10.112/90 às fls. 165 na tentativa de elucidar a questão.

3 - Quanto a Correção Monetária do balanço:

- Alega que o autuante, ao utilizar o índice de Ncz\$ 6,92, em obediência ao disposto no Artigo 30 da Lei nr. 7.799, de 10/06/91, incorre em inúmeras inconstitucionalidades, ferindo os seguintes princípios:

a) DA ISONOMIA: A Lei nr. 7.799, de 10/07/89, em seu Artigo 31, admite a utilização da variação do IPC para correção de balanços que serviram de base para incorporação, fusão ou cisão no mesmo período.

b) DA INVIOABILIDADE DO DIREITO ADQUIRIDO: Cita às fls. 168 e 169, considerações dos autores José Portela Júnior e Dácio de S. P. Rolim.

c) DA ANTERIORIDADE: A Lei nr. 7.730, de 10/02/89, que expurgou o IPC do mês de janeiro/89, só poderia entrar em vigor no exercício de 1990, sendo, portanto, o IPC aplicável ao mês de janeiro/89.

d) DA IRRETROATIVIDADE: Em janeiro/89, estava em vigor o DL nr. 2.290/86, o Decreto-lei nr. 2.284/86 e a Resolução BACEM nr. 1.388/87 que determinavam o valor da OTN seria reajustado com base no



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

IPC. Logo, não poderia uma Lei posterior (de 10./02/89 negar a aplicação do IPC ao mês anterior (janeiro/89), pois, as leis, em especial as tributárias só podem ser aplicadas para o futuro. Transcreve, às fls. 171/173, considerações dos autores José Afonso da Silva e Geraldo Ataliba.

e) **DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NAO CONFISCO:** Caso não se aplique, na correção de Balancos, índices que efetivamente demonstrem a real variação da moeda, estar-se-á tributando uma renda ficta, ou por outro lado, estar-se-á compensando prejuízos muito menores do que os que efetivamente ocorrem. Além de haver uma desnaturação do imposto que não incidirá mais sobre a renda, mas sobre o patrimônio do contribuinte. A respeito disso, transcreve considerações de João Dalmácio S. P. Rolim às fls. 176.

- Ressalta ainda, que o próprio Poder Público reconheceu, com edição de diversos dispositivos legais, a inflação de 70,28% no mês de janeiro/89.

- Nesse sentido faz referência à Lei 7.989/89, que dispõe sobre o reajustamento das obrigações relativas aos contratos de alienação de imóveis não abrangidos pelo Sistema Brasileiro de Habitação; Medida Provisória nr. 114, convertida na Lei 7.759, que permitiu a compensação daquela inflação para fins de apuração do lucro auferido pelas pessoas físicas, na alienação de bens. no ano-base de 1989; e jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, transcrita às fls. 178/180, admitindo o referido índice para janeiro/89.

4) Quanto a Inaplicabilidade da Taxa Referencial diária-TRD para fins de Atualização do Débito:

- Com relação à Taxa Referencial Diária-TRD, sustenta não ser índice que representa a correção monetária, mas sim taxa de

Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

juros; não podendo, portanto, ser aplicada no presente caso, sob pena de haver uma incidência dupla de juros, já que no Auto de Infração é prevista a cobrança de juros de Mora.

- Prossegue citando, a respeito do assunto (fls. 181/185), considerações do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento relativo às disposições da casa própria; dos Ministros Célio Borja e Otávio Galotti; do Coordenados de Projetos Especiais da Receita Federal, Agenor Mazzano; e do próprio Ministério da Economia em Cartilha explicativa do que seria a TRD; além dos autores de Plácido e Silva e Maria Helena Diniz. Finaliza transcrevendo o Artigo 3o. da Lei 8.218/91 e trecho da Decisão do Superior Tribunal de Justiça (DJU-II de 06/08/91, página 110191).

5) Encerrando, requer o cancelamento integral do crédito tributário.

É o relatório.



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

V O T O

Conselheiro CANDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator:

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A primeira matéria litigiosa refere-se a glosa de defesas com contribuições ao FINSOCIAL, cuja exigibilidade fora suspensão através de mandado de segurança.

A dedutibilidade dos tributos como custo ou despesa operacional deve ocorrer no período-base de incidência em que ocorreu o fato gerador da obrigação tributária segundo estatuído no artigo 225 do RIR/80, vigente à época da despesa glosada.

A legislação comercial e, na sua esteira, a legislação fiscal, no que se refere à apuração do resultado do exercício, adota, como regra geral, o regime de competência do exercício, no qual são apropriáveis as receitas e confrontados os respectivos custos e despesas, tenham ou não sido recebidas, no caso das receitas, tenham ou não sido pagos, nos casos dos custos e despesas, bastam que tenham sido efetivamente incorridas para que sejam apropriáveis.

Somente com o advento da Lei nr. 8.541, de 23/12/93, esta regra sofreu alteração, para efeitos fiscais, segundo disposto no seu artigo 8o., quando passou a ser indedutíveis como custo ou despesa operacional os tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa nos termos do artigo 151 do código Tributário Nacional.

Dou provimento ao recurso, nesta parte, para excluir da base de cálculo as importâncias de Ncz\$ 211.388,00 e de Cz\$ 8.548.599,00, nos exercícios financeiros de 1990 e 1991, respectivamente.



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

Quanto à subavaliação de estoque final de 31/12/89, no particular, a autoridade julgadora em primeira instância promoveu a única alteração cabível nesta parte, ao admitir, no exercício social seguinte a correção monetária do valor acrescido ao patrimônio líquido em 31/12/89.

Face à existência de prejuízos no exercício social de 1990, é improcedente o pleito de tratamento de postergação do pagamento do imposto por inobservância do regime de competência, como quer a recorrente, da mesma forma que se mostra inviável a exclusão pura e simples, do valor tributável no ano-base de 1989, do montante tributável no ano-base de 1990, tendo em vista a independência dos exercícios financeiros, diferenças de poder aquisitivo da moeda e considerando ainda que a apuração do CMV tem regras próprias, nada impedindo que a contribuinte faça os ajustes contábeis necessários a refletir o correto resultado dos exercícios fiscalizados e suas consequências tributárias.

A decisão a quo deve ser mantida, no particular.

No que se refere à glosa de correção monetária pelo índice diferencial de 70,28% e seu reflexo, as razões de defesa devem ser acolhidas.

A matéria não é nova neste Conselho, vez que foi apreciada pelas suas diversas Câmaras.

Após diversos julgados em que se discutiu o tema, passou a predominar o entendimento no sentido de se admitir os ajustes da correção monetária do balanço, desconsiderando-se os expurgos havidos nos seus índices.



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

A questão foi tratada na Egrégia Oitava Câmara deste Conselho, Acórdão nr. 108-0.963, de 22.03.94, cujo voto, da pena do ilustre Conselheiro Dr. José Carlos Passuelo, permissa venia, transcrevo os seguintes exercetos:

"A imposição decorreu da adoção, pela recorrente, do valor de NCz\$ 10,51 para a OTN de janeiro de 1989, quando a fiscalização entende ser aplicável o valor de NCz\$ 6,92, na forma do art. 30 da Lei nr. 7.799/89.

.....

O quandramento legal se fez em diversos artigos do RIR/80 e na Lei nr. 7.799/89 (arts. 4o, 10, II, 15, 16, 19 e 30), que definem basicamente dever ser a correção monetária efetuada pelas pessoas jurídicas que tributam seus resultados pelo lucro real mediante o reconhecimento da variação do BTN Fiscal. Entendo ser importante para o deslinde da questão o art. 30 da Lei nr. 7.799/89, de 10 de julho de 1989 e publicada no Diário Oficial da União de 11 de julho de 1989, de seguinte teor:

'Art. 30. Para efeito da conversão em número de BTN, os saldos das contas sujeitas à correção monetária, existentes em 31 de janeiro de 1989, serão atualizados monetariamente tomando-se por base o valor da OTN de NCz\$ 6,92.

.....

O BTN Fiscal foi instituído pelo artigo 1o. da Lei nr. 7.799/89.

Apesar de ter o assunto assumido notoriedade com o advento da Lei nr. 8.200/91, sua origem se localiza a partir da Lei nr. 7.730/89, que abrigou o chamado Plano Verão, quando estabeleceu o valor da OTN, referida à sua publicação, em NCz\$ 6,92.

A despeito da capitulação legal ter sido montada sobre a Lei nr. 7.799/89, posterior ao evento visado, farei a análise do assunto à luz da legislação de regência, vigente à época, já que o fato será perfeitamente caracterizado e em nenhum momento tolheu a recorrente de sua ampla defesa, centrada que foi em argumentos adequados à legislação própria de regência.

Busco no Decreto-lei nr. 2.341/87 o disciplinamento da sistemática de correção monetária de

Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

balanço vigente em janeiro de 1989, à época de publicação da Lei nr. 7.730/89, de 31 de janeiro de 1989 (DOU, de 01.02.89), e lá encontro a sistemática apoiada na ORTN, mais tarde OTN, cuja atualização, a partir da Instrução Normativa nr. 133 de 30.09.87, passou a ser efetuada pelo Sr. Secretário da Receita Federal, na forma do artigo 19, do Decreto-lei nr. 2.336, de 12 de junho de 1987, com base na variação do índice de Preços ao consumidor - IPC. A base de variação da OTN era, portanto, o IPC.

O mês de fevereiro de 1989 foi palco da publicação da Lei nr. 7.730/89, assinada que foi no dia 31 de janeiro, com extinção da OTN e fixação do valor referencial (art. 15) de NCz\$ 6,92, atualizável a partir de fevereiro de 1989.

Partindo da OTN de dezembro de 1988, de Cr\$ 4.170,19 ajustada pelo IPC de 28,79%, temos para janeiro uma OTN de Cz\$ 6.170,19, ou NCz\$ 6,17, que cumulada com o IPC de 70,28% de janeiro nos coloca o seu valor atualizado em NCz\$ 10,51 e não nos NCZ\$ 6,92, atualizável a partir de fevereiro de 1989.

A despeito da regra legal de adoção do IPC como indexador da sistemática de correção monetária de balanço, a Lei nr. 7.730/89 veio aplicar apenas parte do mesmo, efetuando indisfarçável modificação no reconhecimento dos efeitos inflacionários do Balanço, bem como causando insuficiente avaliação nos resultados, via indireta aumentando o imposto de renda do exercício, por mudança legislativa ocorrida no seu curso, anteriormente à conclusão do fato gerador.

A lei de fevereiro não podia apanhar aumento de tributo incidente sobre fatos ocorridos em janeiro, mês da manipulação do índice de correção monetária de balanço.

Quando o ano de 1989 se iniciou, estava em vigor o Decreto-lei nr. 2.341/87, que determinava que "a correção monetária das demonstrações financeiras será procedida com base na variação do valor de uma OTN ou outro índice que vier a ser adotado." A atualização monetária da OTN era regulada pela Resolução nr. 1.338, do Conselho Monetário Nacional, de 15 de julho de 1987, que determinava em seu item II, que "a partir do mês de agosto de 1987, o valor nominal da OTN será atualizado, mensalmente, pela variação do índice de Preços ao Consumidor - IPC, aferido segundo o critério estabele -



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

estabelecido no artigo 19 do Decreto-lei nr. 2.335, de 12 de junho de 1987."

O art. 19 do Decreto-lei nr. 2.335, de 12 de junho de 1987, determinava que o "IPC, a partir de julho de 1987, será calculado com base na média dos preços apurados entre o início da segunda quinzena do mês anterior e o término da primeira quinzena do mês de referência."

Vale dizer, que as demonstrações financeiras eram corrigidas pela OTN e a OTN pelo IPC.

Contudo, em 15 de janeiro de 1989, foi editada a Medida Provisória nr. 32, aprovada pela Lei nr. 7.730, de 31 de janeiro de 1989, que instituiu as regras do cruzado novo, determinou o congelamento de preços, estabeleceu regras de desindexação da economia e deu outras providências, assim dispondo, em seu art. 30:

'No período-base de 1989 a pessoa jurídica deverá efetuar a correção monetária das demonstrações financeiras de modo a refletir os efeitos da desvalorização da moeda observada anteriormente à vigência desta lei:

Par. 1o. - na correção monetária de que trata este artigo a pessoa jurídica deverá utilizar a OTN de NCz\$ 6,92 (seis cruzados novos e noventa e dois centavos).'

A estipulação do art. 30 da Lei nr. 7.730/89 acima transcrito resultou em reconhecer para o mês de janeiro de 1989 uma inflação de 70,28%, conforme a variação do IPC. Há portanto, uma verdadeira incoerência entre o caput do artigo, que determina que a pessoa jurídica deverá reconhecer a desvalorização da moeda em suas demonstrações financeiras e o parágrafo 1o. que manipula o índice de inflação do período mencionado.

Quando a Medida Provisória nr. 32/89 determinou que na correção monetária das demonstrações financeiras as empresas observassem a desvalorização da moeda anteriormente à sua vigência, vigia o Decreto-lei nr. 2.341/87 e a Resolução nr. 1.338/87. Portanto o índice aplicável ao período para o reconhecimento da desvalorização da moeda deveria ser o IPC, que indicava as oscilações do nível geral de preços.

Posteriormente, a Lei nr. 7.799, de 10 de julho de 1989, criou o BTN Fiscal e estabeleceu a indexação das demonstrações financeiras pelo BTN, tendo determinado

Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

em seu art. 10, que "a correção monetária das demonstrações financeiras será procedida com base na variação diária do BTN Fiscal, ou de outro índice que vier a ser legalmente adotado." Porém, o artigo 30 da Lei nr. 7.799/89 ratificou o par. 1o. do art. 30 da Lei nr. 7.730/89, estabelecendo que "para efeito da conversão em número de BTN, os saldos das contas sujeitas à correção monetária, existentes em 31 de janeiro de 1989, serão atualizadas monetariamente tomando-se por base o valor da OTN de NCz\$ 6,92".

.....

Em face do acima exposto, concluo, que as demonstrações financeiras relativas ao período-base encerrado em 31.12.89 devem ser corrigidas em relação ao mês de janeiro daquele ano, aplicando-se o IPC ao percentual de 70,28%.

Este direito decorre do fato de que a subavaliação da inflação tem por consequência liminar, para as empresas que tem patrimônio líquido superior ao ativo permanente, a plena dedutibilidade da despesa de correção monetária. Assim, as demonstrações financeiras elaboradas com base em índices atrofiados vão revelar a existência de um lucro artificial, que não existiria caso a inflação pudesse ser deduzida na sua plenitude. A eventual incidência do imposto de renda sobre tal lucro fictício, sob a aparência de uma tributação de renda, estariua atingindo na realidade o capital ou o patrimônio, o que afrontaria o art. 43 do CTN, que apenas permite a tributação de acréscimos patrimoniais reais, pelo que uma tributação de lucro fictício violaria este dispositivo de valor hierárquico superior ao das leis ordinárias.

A adoção, pela recorrente, do valor de NCz\$ 10,51 me parece compatível com a legislação vigente à época de sua utilização, descabendo portanto exigência que penalize tal procedimento."

Materia idêntica foi apreciada por esta Colenda Terceira Câmara, acórdãos nr. 103-15.476 e 103-15.480, ambos da lavra do ilustre Conselheiro Dr. Victor Luís de Salles Freire, estando o último aresto referido encimado pela ementa:

"GLOSA DE DESPESAS DE CORREÇÃO MONETARIA - Os encargos decorrentes da aplicação dos efetivos índices de infla-



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

ção às demonstrações financeiras sem eventuais expurgos do processo corrosivo da moeda, são insuscetíveis de glosa até para observância dos princípios atinentes à legislação societária e ao regime fiscal da competência para a apropriação das despesas."

A questão semelhante também foi enfrentada pela Egrégia Primeira Câmara deste Conselho, Acórdão nr. 101-87.420, de 09.11.94, que teve por Relatora a ilustre Conselheira Mariam Seif, cujo voto condutor foi aprovado à unanimidade de seus pares e leva a seguinte ementa:

"IRPJ - CORREÇÃO MONETARIA DO BALANÇO E DEPRECIAÇÕES REFERENTES A DIFERENÇA BTNF/IPC-90 - Inprocede a glosa, vez que se a lei nova 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 que se utilizam dos índices por ela reconhecidos como corretos, face ao estabelecido no art. 106 do C.T.N., pelo caráter interpretativo da mesma em relação ao indexador aplicável à espécie."

Por estas razões dou provimento ao recurso, nesta parte para, reconhecendo como correto o índice de correção monetária diferencial adotado, excluir da tributação o valor autuado de Cr\$ 76.496.104,00, no exercício financeiro de 1991.

O último item a ser apreciado diz respeito ao inconformismo da recorrente com a utilização da TRD.

Como fator de atualização monetária a que se refere a Lei nr. 8.177/91, a TRD não pode ser exigida, eis que julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, estando a matéria disciplinada nos artigos 80 a 85 da Lei nr. 8.383/91.

Já a TRD como juros de mora, de que trata a Lei nr. 8.218/91, só pode ser exigida a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor o referido diploma legal, não podendo as disposições do seu artigo 30, ter efeitos retroativos, para abranger períodos anteriores à publicação da norma legal.



Processo nr. 10935/000.810/92-89

Acórdão nr.: 103-16.614

Face às disposições do art. 101 do CTN e do par. 4o. do art. 1o. da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a lei que dá nova redação à lei pré-existente, trata-se de lei nova, vigendo seus efeitos a partir da sua publicação.

Assim, acolho as razões de defesa, no particular, para excluir a incidência da TRD, como juros, no período de fevereiro a julho de 1991, lembrando ser este o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que em recente julgado pacificou as divergências havidas entre as diversas Câmaras deste Conselho, a respeito do tema, consoante Acórdão nr. CSRF/01-1.773, de 17.10.94.

Pelas razões expostas, oriento o meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as importâncias de NCz\$ 211.388,00 e de Cr\$ 85.044.703,00, nos exercícios financeiros de 1990 e 1991, respectivamente, bem como excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Brasília-DF, em 20 de setembro de 1995


CANDIDO RODRIGUES NEUBER

RELATOR