



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Sessão de 05 de julho de 1994

ACORDÃO Nº 108-01.227

Recurso nº: - 105.211 - IRPJ - EX: DE 1991

Recorrente: - AEROFARMA PERFUMARIAS LTDA.

Recorrida : - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CURITIBA (PR)

CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - 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 no IPC, com suporte no art. 5º da Lei nº 7.777/89 e no art. 1º da Lei nº 7.799/89.

Improcede a glosa concernente à diferença entre o IPC e o BTN Fiscal no período-base de 1990, relativamente aos encargos de depreciação e amortização, considerando-se que o art. 144 do CTN determina que o lançamento deve reportar-se à legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AEROFARMA PERFUMARIAS LTDA.:

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

Sala das Sessões (DF), em 05 de julho de 1994

Manoel Antonio Gadelha Dias
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS - PRESIDENTE

Luíz Alberto Cava Maceira
LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA - RELATOR

VISTO EM MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: **27 JAN 1995**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SANDRA MARIA DIAS NUNES, OCTACÍLIO CARTAXO, RENATA GONÇALVES

PANTOJA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente o Conselhoheiro PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA.

ACÓRDÃO Nº 108-01.227

RECURSO Nº: 105.211

RECORRENTE: AEROFARMA PERFUMARIAS LTDA.

R E L A T Ó R I O

AEROFARMA PERFUMARIAS LTDA., com sede no Aeroporto Afonso Pena, Loja nº 05, no município de São José dos Pinhais, PR, inscrita no CGC sob nº 77789493/0001-15, inconformada com a decisão monocrática que indeferiu sua impugnação recorre a este Colegiado.

Na peça vestibular as matérias objeto do lançamento estão assim descritas: (a) glosa de despesas de depreciação e amortização efetuadas em valores superiores aos admitidos pela legislação do imposto de renda, tendo em vista a apropriação indevida da diferença de correção monetária calculada com base no IPC, com infração aos arts. 154, 157, 173, 198, 201, 208, 214 e 387, I, do RIR/80; art. 10 da Lei nº 7.799/89; arts. 3º e 4º da Lei nº 8.200/91 e arts. 32 e 33 do Decreto nº 332/91; (b) apropriação indevida da diferença do saldo devedor da conta de resultado da correção monetária do balanço, calculada com base no IPC, com infração ao art. 10 da Lei nº 7.799/89; arts. 3º e 4º da Lei nº 8.200/91 e arts. 32 e 33 do Decreto nº 332/91, no período-base de 1990, exercício de 1991.

Ao impugnar o sujeito passivo alega que flagrante é a inaplicabilidade da Lei nº 8.200/91 ao caso concreto, posto que sua vigência é posterior ao fato gerador do IR em discussão, dessa forma, não pode incidir sobre fatos já encerrados, já concretizados, ou seja, perfeitos e acabados, como o IRPJ do exercício de 1.991. Além do mais, deve-se obediência ao regime de competência contábil, apropriando-se as despesas no próprio período-base em que incorreram, segundo as regras do art. 177 da Lei nº 6.404/76 e art. 171 c/c art. 225 do RIR/80.

A autoridade singular julgou procedente o lançamento com os seguintes fundamentos:

- inicialmente, deve se verificar que a capitulação legal não teve como escopo só o artigo 3º da Lei nº 8.200/91, mas sim e, principalmente, o artigo 10 da Lei 7.799/89, legislação vigente no encerramento do período-base de 1990, que definiu, claramente, que a correção monetária



ACÓRDÃO Nº 108-01.227

das demonstrações financeiras deveria ser procedida com base na variação diária do valor do BTN Fiscal;

- a citação da Lei 8.200/91, foi no sentido de que o procedimento adotado pela autuada somente poderia surtir efeitos a partir do exercício financeiro de 1994, uma vez que a infração cometida é a do artigo 10 da Lei 7.799/89, publicada em 19.09.89, citada no enquadramento legal, a qual limitava a correção monetária a variação do BTNF;

- quanto à obediência ao regime de competência contábil, a apropriação da contrapartida de correção monetária computada como despesa, tem-se que, por determinação legal, somente poderia ser apropriada, na determinação do lucro real, importância que não excedesse o limite da variação do valor do BTNF no mesmo período;

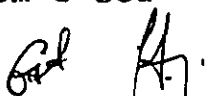
- no tocante à depreciação indevida, decorrente da glosa anterior, a qual foi mantida, e frente ao princípio da decorrência, deve a mesma permanecer tributada.

No apelo a Recorrente argüi, em resumo, o que segue:

- que não se afastou dos ditames legais, pois foi exatamente para atender ao disposto no art. 3º da Lei nº 7.799/89, que esclarece ser o objetivo da correção monetária das demonstrações financeiras a expressão em **valores reais** dos elementos patrimoniais e da base de cálculo de cada período, que a Recorrente valeu-se do IPC como elemento de correção, uma vez que esse, frise-se, era o único indexador que efetivamente espelhava a realidade monetária-econômica da época;

- com uma inflação real, medida pelo IPC (e não a "restrita", pelo BTNF) calculada, para 1990, em 1.794,84%, pode-se perfeitamente aquilatar o enorme prejuízo que sofrerá a Recorrente com essa injusta e injurídica medida; este índice de 1.794,84% no ano de 1990, negado pelo fisco federal para corrigir as demonstrações financeiras das pessoas jurídicas (impondo-lhes o defasado BTNF de 845,12% no mesmo período), foi apurado e divulgado por órgão oficial - IBGE, consoante provam tabelas emitidas por aquela Fundação;

- a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, que geralmente se confunde com o seu



ACÓRDÃO Nº 108-01.227

fato gerador, é o lucro apurado através de adequada escrituração contábil dos fatos econômicos dos quais resulta, neles se incluindo, pela notável influência que exerce, os efeitos inflacionários, não sendo livre o legislador ordinário para desvirtuar o conceito de renda ofertado pela Lei Complementar, tal como pretendeu a Lei nº 7.799/89 (art. 10), ao desprezar expressamente aqueles efeitos em sua plenitude, desconsiderando, como visto, a integralidade da inflação ocorrida em 1990;

- se é patente que o fato gerador do imposto de renda, bem como sua base de cálculo, só se materializa através das demonstrações financeiras, nas quais devem constar os efeitos inflacionários plenos, por força de expressa disposição da lei comercial, segue-se que o lucro assim apurado é o único que se conforma ao conceito de renda estabelecido no CTN;

89
- o BTN, ao tempo em que foi editada a Lei 7.799/89, empregava como índice para medir sua variação o IPC, face ao disposto no art. 5º, párag. 2º, da Lei 7.777/90; ora, como o art. 5º, do DL 2.284/86 mandava aplicar o IPC como índice para medir a inflação, a variação do BTN retratava fielmente a perda do poder de compra da moeda nacional, estando em perfeita consonância com o princípio básico estampado no art. 3º da citada Lei 7.799/89 segundo o qual "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";

- ao adotar, como feito, para sua variação, índices que não refletem a real inflação, perdeu legitimidade para servir como mecanismo de correção dos balanços. Sim, pois nos meses entre abril e junho de 1990, os valores do BTN foram arbitrariamente fixados, sem qualquer vínculo com índice oficial, e a partir de julho de 1990, até o final deste ano, o foi com base no IRVF, que, entretanto, não foi designado por lei para substituir o IPC como índice oficial para medir a inflação;

- mister ressaltar que o próprio governo acabou por reconhecer a ilusoriedade dos percentuais fixados pelo BTN/BTNFiscal, para fins de correção monetária do balanço, ao editar a Lei nº 8.200/91, que estabeleceu como índice aplicável, justamente, o IPC, por ser o que melhor refletia a realidade inflacionária do país, neutralizando, assim, os seus efeitos nas demonstrações financeiras das

Ed A.7

ACÓRDÃO Nº 108-01.227

peças jurídicas, demonstrando, mais uma vez, o total acerto do procedimento da Recorrente.

É o relatório.

A. Gal

ACÓRDÃO Nº 108-01.227

V O T O

Conselheiro **LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA**,
Relator:

Recurso tempestivo, dele conheço.

Inicialmente, cabe referir, que a situação legal em vigor no dia 1º de janeiro de 1990, que disciplinaria a correção monetária das Demonstrações Financeiras para o fato gerador a operar-se em 31.12.90, era definida com clareza pela Lei nº 7.799/89.

Assim, objetivava expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base, utilizando como índice "o valor diário do BTN Fiscal, divulgado pela Secretaria da Receita Federal, refletindo a variação do BTN, em cada mês, atualizado monetariamente para este mesmo mês de conformidade com o parágraf. 2º do artigo 5º da Lei nº 7.777/89", significando que o critério legal então adotado para atualização do valor mensal do BTN era o IPC, ficando os cálculos a cargo do IBGE, incumbência essa constante do art. 5º do Decreto-lei nº 2.283/86. O índice diário adotado para finalidades fiscais, o BTNF, seria aferido a partir de uma projeção do IPC para o mês respectivo. Dessa forma, resulta que qualquer alteração desse critério por ato legislativo publicado no curso do ano de 1990, aumentando o ônus tributário, choca-se com a vedação contida no princípio da anterioridade no âmbito do imposto de renda.

O parágraf. 2º do art. 5º da Lei nº 7.777/89, estabeleceu imperativamente que "o valor nominal do BTN será atualizado mensalmente pelo IPC". Inobstante, verificou-se que ocorreu manipulação artificial dos índices, tendo em vista que a atualização dos BTN's de janeiro, fevereiro e março de 1990 obedeceu rigorosamente à sistemática legal (identidade com a variação do IPC do mês anterior) os BTN's de abril e maio romperam com a consistência do regime, registrando nesses meses taxas de variação substancialmente inferiores às variações do IPC nos meses imediatamente anteriores. A comparação das taxas de variação em função dos dois índices, revela que enquanto a variação do IPC de março foi de 84,32% e a de abril de 44,80% a variação dos BTN's nos meses imediatamente posteriores foi de respectivamente 41,28% e 0, resultando num artifício irreal objetivando criar uma enganadora aparência de inflação inferior à real.

Col. P.A.

ACÓRDÃO Nº 108-01.227

Naqueles meses o Governo não substituiu o IPC por outro índice, como também não mudou a metodologia de elaboração do próprio IPC, que continuou paralelamente a ser publicado, de forma regular, até hoje. À época, ordenou autoritariamente que nos BTN's de abril e maio fosse desprezado o IPC, para se adotar uma taxa de inflação fictícia, fixada por presunção legal.

A respeito da matéria em causa o ilustre tributarista e Juiz Federal Dr. Hugo de Brito Machado, assim manifestou-se:

"A correção monetária das demonstrações financeiras das empresas tem por finalidade excluir do lucro destas a parcela decorrente da inflação. Em outras palavras, evita que o imposto de renda seja calculado sobre algo que efetivamente não é renda. Não é acréscimo patrimonial, porém aumento simplesmente nominal da expressão monetária do patrimônio da empresa.

No início de 1990, vinha sendo feita com base no denominado BTNF, cuja variação era idêntica à do IPC. Com o congelamento de preços, todavia, houve um descompasso entre esses dois índices. O BTN esteve congelado, e durante algum tempo variou em proporções menores, de sorte que durante o ano de 1990, a correção monetária das demonstrações financeiras, feita com base no BTNF, ficou em patamar bem inferior à inflação, medida pelo IPC. Daí decorreu a apuração de lucro superior ao real, e o conseqüente pagamento de imposto de renda indevido.

Diversas empresas fizeram acertadamente as correções de sua demonstrações financeiras, relativas ao ano de 1991, com base no IPC. Era a forma de fazê-las refletir adequadamente a inflação do período, e assim evitar o imposto sobre um ganho meramente nominal. Algumas foram à Justiça para ver reconhecido o seu direito a proceder de tal forma, e obtiveram medidas liminares. Adveio, então, a Lei nº 8.200, de 28.06.91 (DOU de 29.06.91),

Ed 2.

ACÓRDÃO Nº 108-01.227

reconhecendo esse direito e admitindo a compensação, nos anos de 93, 94, 95 e 96, do que fora pago indevidamente.

É importante deixar claro que a Lei nº 8.200/91 não instituiu nenhum privilégio. Simplesmente restabeleceu o critério justo de correção monetária das demonstrações financeiras, evitando que o imposto de renda do ano-base de 1990 fosse calculado sobre um lucro irreal, simples expressão da inflação monetária." (A CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E A REVOGAÇÃO DA LEI 8.200/91, Repertório IOB de Jurisprudência, 05/93, 1ª quinzena de março de 1993, texto 1/5981, p. 85)

Ainda, o ilustrado magistrado Dr. Hugo Machado, na AMS nº 17371-PE, aduziu o que segue:

"Por outro lado, Estados-membros, que se consideraram prejudicados com a referida Lei, argüiram sua inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, mas este, manifestando-se sobre o pedido de liminar então formulado, adiantou o seu entendimento no sentido de admitir a retroatividade para corrigir "situações lesivas à esfera jurídica dos contribuintes", negando-se, então, a suspender a vigência do dispositivo atacado. Naquela oportunidade, a Corte Maior entendeu que:

"Em princípio, nada impede o Poder Público de reconhecer, em texto formal de lei, a ocorrência de situações lesivas à esfera jurídica dos contribuintes e de adotar, no plano do direito positivo, as providências necessárias à cessação dos efeitos onerosos que, derivados, exemplificativamente, de manipulação, da substituição ou da alteração de índices, hajam tornado mais gravosa a exação tributária imposta pelo Estado." (ADIN nº 712-2 (liminar), Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJU Seção I, 19/02/93, p. 2032).

Realmente, com a Lei nº 8.200/91, o legislador apenas reconheceu o direito dos contribuintes, de se eximirem do

Ed *A.*

ACÓRDÃO Nº 108-01.227

gravame, consistente no aumento do valor do imposto de renda a ser pago no exercício financeiro de 1991, em decorrência da aplicação do BTN, em lugar do IPC, na correção monetária de suas demonstrações financeiras no ano de 1990."

Também o consagrado ALBERTO XAVIER, conclui que as demonstrações financeiras relativas ao período-base encerrado em 31.12.90 devem ser corrigidas monetariamente em função do IPC, sendo-lhes inaplicáveis os índices manipulados que conduziram ao expurgo fictício da inflação dos meses de março e seguintes de 1990, explicitando que este direito decorre dos seguintes argumentos fundamentais que sinteticamente se relembram:

"a) Em primeiro lugar, as medidas legais que introduziram novos índices de atualização do BTN não são aplicáveis à correção monetária das demonstrações financeiras, por não terem revogado o párag. 2º do art. 5º da Lei nº 7.777/89 e o párag. 2º do art. 1º da Lei 7.799/89. Referidos preceitos ligaram indissociavelmente o BTN ao IPC, de tal modo que este foi o indexador desejado em última análise pela lei. A evolução legislativa que alterou o puro critério formal (BTN) pode ser válida para outros efeitos, mas não para a correção monetária das demonstrações financeiras, em que deve prevalecer o critério substancial (IPC). Lei geral não revoga a lei especial anterior.

b) Em segundo lugar, a subavaliação da inflação tem por conseqüência limitar para as empresas que tem patrimônio líquido superior ao ativo permanente a plena dedutibilidade da despesa de correção monetária. Assim, as demonstrações financeiras elaboradas em índices atrofiados vão revelar a existência de um lucro artificial e fictício, que não existiria caso a inflação real 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, estaria atingindo na realidade o capital ou o patrimônio. Ora, o art. 43 do Código Tributário -

-
Ed. H.

ACÓRDÃO Nº 108-01.227

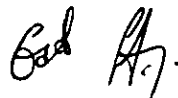
Lei Complementar - apenas permite a tributação de acréscimos patrimoniais reais, pelo que uma tributação de lucro fictício violaria este dispositivo de valor hierárquico superior aos das leis ordinárias.

c) Em terceiro lugar, os atos administrativos que fixaram os valores dos BTN de abril e maio (comunicados do Diretor do Tesouro Nacional) são logicamente incongruentes, pois invocam como seu fundamento uma Portaria do Ministro da Fazenda que determina a atualização dos BTN em função do IPC. Por outro lado, o valor do BTN de maio - que refletiu uma inflação zero - não tem qualquer apoio na lei. Acresce que as Medidas Provisórias perderam a sua eficácia desde a data de edição por não ter sido respeitado o prazo previsto no art. 62 da Constituição. Teria sido assim violado o princípio constitucional da legalidade.

d) Em quarto lugar, as providências que tentaram alterar o índice de atualização monetária das demonstrações financeiras determinaram um aumento de prestação tributária, pelo que não podem ser aplicados no próprio exercício financeiro em que forem publicados, sob pena de ofensa ao princípio da anterioridade consignado no art. 150, III da Constituição e art. 104 do CTN."

Em conclusão, constata-se que a realidade da situação jurídica vigente em 31.12.90, no momento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, se apresenta no sentido de que o coeficiente da correção monetária das Demonstrações Financeiras, para o período-base de 1990, deveria ser o **IPC** e não o **BTN**.

Relativamente à glosa dos encargos de depreciação e amortização no que respeita à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal, no período-base de 1990, igualmente fere princípios elementares de tributação, como irretroatividade, anterioridade e do direito adquirido, tendo em vista que a obrigação tributária nascida em 31.12.90, que se rege pela legislação vigente naquela data, não pode ser agravada por alteração

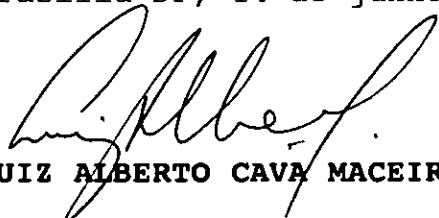


ACÓRDÃO Nº 108-01.227

legislativa efetuada aproximadamente seis meses **após** o fato gerador, não podendo outrossim, qualquer aumento do ônus tributário, ter eficácia antes do início do ano de 1992, razão pela qual, não merece prosperar a pretensão fiscal de que se trata.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso.

Brasília-DF, 14 de junho de 1994.


LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA - Relator

Ed