



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10980.006749/00-29  
Recurso n.º : 127.542  
Matéria: : IRPJ e Outros - Exercício de 1995 a 1998  
Recorrente : COMPANHIA PROVIDÊNCIA IND. E COM.  
Recorrida : DRJ EM CURITIBA - PR  
Sessão de : 17 de abril de 2002  
Acórdão n.º : 101-93.797

**I. R. P. J. – CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR DA DIFERENÇA IPC/BTNF DE 1990.** – “O art. 3º da Lei nº 8.200/91, ao admitir a dedutibilidade da diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do índice de Preços ao Consumidor – IPC – e a variação do BTN Fiscal, validou os procedimentos adotados pelos contribuintes que utilizaram os índices oficiais, sendo aplicável a todas as contas sujeitas à sistemática de tal correção, inclusive os prejuízos fiscais compensáveis”. (Ac. CSRF/01-02.251)

**I. R. P. J. – PREJUÍZOS POR DESFALQUES.** – Em face dos princípios que emergem das disposições contidas nos artigos 43 e 144 do CTN, e da legislação do tributo que estabelece ser a base de cálculo determinada segundo a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, e sendo certo que os efeitos financeiros e patrimoniais que decorrem dos desfalques ou de sua recuperação somente alteram a disponibilidade econômica ou jurídica, quando eles se materializam, a declaração de instauração do inquérito nos termos da legislação trabalhista ou da queixa perante a autoridade policial, previstos no artigo 303 do RIR, de 1994, é de natureza declaratória, retroage seus efeitos à data da ocorrência do fato.

**I. R. P. J. – INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA – MULTA DE OFÍCIO.** – Inaplicável a multa prevista no artigo 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, nos casos de inobservância do regime de competência (contabilização de receitas ou despesas fora dos períodos de competência), conforme se verifica da interpretação sistemática e harmônica do disposto no artigo 273, §2º, c/c o disposto no artigo 247, §2º, ambos do vigente RIR, provado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março, de 1999.

Recurso conhecido e provido.

Processo n.º :10980.006749/00-29  
Acórdão n.º :101-93.797

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA PROVIDÊNCIA INDÚSTRIA. E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Primeira 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.



EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 MAI 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, PAULO ROBERTO CORTEZ e CELSO ALVES FEITOSA.

Processo n.º : 10980.006749/00-29  
Acórdão n.º : 101-93.797

Recurso nr. 127.542

Recorrente: COMPANHIA PROVIDÊNCIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO

## RELATÓRIO

COMPANHIA PROVIDÊNCIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob n.º 75.500.180/0001-32, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado de Julgamento da Receita Federal em Curitiba – PR que, apreciando impugnação tempestivamente apresentada manteve a exigência dos créditos tributários formalizados através dos Autos de Infração de fls. 344/383, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

Da análise dos autos verifica-se que muitas foram as infrações de que a fiscalizada foi acusada, todavia, a contribuinte não contestou a autuação: a) relativa à omissão de receitas caracterizada pela falta de escrituração de pagamentos remetidos ao exterior; b) a glosa de custos comprovados com documentação inidônea; c) a glosa de encargos de depreciação indevida; d) a glosa de despesa com variação cambial apropriada a maior; e) a glosa de despesa com saldo devedor de correção monetária de balanço a maior; f) a glosa de despesas indedutíveis com lucros distribuídos a alguns empregados; g) a glosa de compensação indevida de prejuízos fiscais; h) a falta de adição ao lucro real do valor correspondente à realização da reserva de reavaliação de imóveis e i) a exclusão indevida do LALUR a título de estorno de realização da reserva de reavaliação, razão pela qual se consideram não impugnadas as exigências correspondentes, em face do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação do art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, prosseguindo-se na sua cobrança conforme disposto no art. 21, § 1º do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação do art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993.

Limitou-se a autuada a contestar e, por isso, somente serão objeto de apreciação as questões relativas a: a) a parcela do saldo devedor da correção monetária complementar da diferença entre o IPC e o BTNF de 1990, excluída no LALUR em 31/12/1995 (item 7.1.1 do Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização); b) a alegada inobservância do regime de escrituração de perda decorrente de desfalque por funcionários, no valor de R\$ 9.606.373,00 (item 12 do Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização); c) a multa de ofício aplicada, com fundamento no art. 44, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, em razão da alegada postergação do imposto, pela contabilização antecipada da parcela do desfalque.

3

Processo n.º : 10980.006749/00-29  
Acórdão n.º : 101-93.797

Com relação à Correção Monetária Complementar do IPC/BTNF 1990, o item 010 do Auto de Infração de fls. 359 se reporta ao Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização e neste se declara que a fiscalizada (fls. 332):

“Excluiu a totalidade do saldo devedor de correção monetária diferença IPC/BTNF de 1990, existente em 1994, sem observar que deveria ser excluído apenas quinze por cento do saldo inicial, assim procedendo, o montante existente em 1994 seria excluído a razão de  $\frac{1}{4}$  a cada ano de 1995 a 1998.”

A infração foi capitulada no Art. 3º, incisos I e II, da Lei nº 8.200/91, com as alterações do art. 11, da Lei nº 8.682/93.

Por sua vez, no item 011 da mesma peça básica de fls. 359, glosou os prejuízos por desfalque, consignando ter ocorrido “INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO”, mediante “ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS” e se reportando ao consignado no item 12 do Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização, consignando neste (fls. 338):

#### “12 – PREJUÍZOS POR DESFALQUE

Deduziu, dos resultados em 12/1998, antecipadamente parte do desfalque tendo como autores dentre outros os funcionários NELSON POMMERENING, LÉIA MARIA ZAMUNER BRUM DE ANDRADE e JUÇARA DO ROCIO DE PAULA, no montante abaixo discriminado, antes de oferecer denúncia a autoridade policial, em 03/1999, conforme Inquérito Policial nº 071/99, documentos de folhas 261 a 267”.

A infração foi capitulada nos Arts. 194, 195, inciso II, 197, 219, 220, 222 e 303 do RIR/94.

Finalmente, como fundamento da exigência da multa isolada de ofício, foi indicado o disposto nos arts. 43, 44, §1, inciso II, e art. 61 da Lei nº 9.430/96 e art. 364 do RIR/99.

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 389/392, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação:

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

.....  


Processo n.º : 10980.006749/00-29

Acórdão n.º : 101-93.797

**CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR DA DIFERENÇA  
IPC/BTNF DE 1990. -TRATAMENTO DO SALDO DEVEDOR.**

O saldo devedor da correção monetária complementar da diferença IPC/BTNF de 1990 somente pode ser excluído na determinação do lucro real em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de quinze por cento ao ano, de 1994 a 1998.

**PREJUÍZOS POR DESFALQUES. CONDIÇÕES PARA  
DEDUTIBILIDADE.**

Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

**MULTA DE OFÍCIO.**

É cabível a exigência de ofício da multa isolada nos casos em que o tributo tenha sido espontaneamente pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

Para se configurar a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN é imprescindível que, além de ocorrer antes do início da ação fiscal, a contribuinte efetue o pagamento do tributo acrescido dos encargos legais.

.....  
**LANÇAMENTO PROCEDENTE”.”**

Cientificada dessa decisão em 22 de janeiro de 2001 (AR de fls. 479), a contribuinte ingressou com recurso para este Conselho, protocolizado no dia 14 de fevereiro seguinte, sustentando em síntese:

**A) CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR DA DIFERENÇA  
IPC/BTNF DE 1990”**

a.1 – que a dedução tem amplo respaldo em precedentes uniformes e reiterados do E. Conselho e também da E. Câmara Superior, que o saldo devedor da CMB – complementar, a chamada diferença IPC/BTNF/90, podia ser deduzido integralmente já no próprio ano de 1990, não sendo obrigatório observar o parcelamento da Lei 8.200/91, alterada pela Lei 8.682/93.



Processo n.º : 10980.006749/00-29

Acórdão n.º : 101-93.797

a.2 – que, como sustentado na impugnação, não houve inobservância do regime de escrituração (postergação), trata-se de apropriação de despesa legítima e dedutível

a.3 – que recentemente manifestou a E. Câmara Superior, no RD/105-0.785 (DOU – I nº 245-E, de 21/12/2000, pág. 25):

“IRPJ – CORREÇÃO MONETÁRIA – DEPRECIÇÃO – O artigo 3º da Lei 8.200, de 1991, ao admitir a dedutibilidade da diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor – IPC e a variação do BTN Fiscal, validou os procedimentos adotados pelos contribuintes que utilizaram os índices relativos ao IPC, que serviu para alimentar os índices oficiais, sendo aplicável a todas as contas sujeitas à sistemática de tal correção, inclusive depreciações”.

a.4 – que, ao resolver-se a questão de índice (IPC), validando-se a dedução integral e imediata da diferença IPC/BTNF/90, ficou igualmente resolvida qualquer outra questão secundária, inclusive a não obrigatoriedade do parcelamento nas exclusões ou deduções do saldo devedor.

## B) PREJUÍZOS POR DESFALQUES – INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO – ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESA

b.1 – que a suposta indevida antecipação decorreria do fato de a denúncia à autoridade policial ter sido feita em março/99, através de inquérito policial nº 071/99 (fls. 261/96), inexistindo qualquer dúvida, mesmo remota, sobre a efetividade desse lastimável desfalque, nem sobre o volumoso montante do prejuízo, cujo inquérito policial e subsequente processo criminal foram amplamente investigados pela ação fiscal, que assim reconheceu a efetividade do evento e legitimidade da dedução;

b.2 – que improcede a objeção da ação fiscal, quanto à dedução em 1998, pois na denúncia de fls. 262/267, bem como no demonstrativo da composição de cheques fraudados anexados à impugnação, estão relacionados numerosos cheques fraudados pelos denunciados a partir de 1995 até 1998, que somam R\$ 11.961.692,71, a demonstrar que o desfalque ocorreu na maior parte até o ano 1998, e foi perpetrado mediante cheques adulterados/fraudados depositados em contas bancárias dos fraudadores, tratando-se, portanto de prejuízo efetivo e comprovado relativo ao ano de 1998, e anteriores, e não em 1999.

b.3 – que a competência para dedução da perda se fixa pela data de sua ocorrência efetiva, sendo essa data perfeitamente conhecida e identificada no caso, pelas datas dos cheques fraudados, cujos valores foram nessas datas subtraídas e apropriados

Processo n.º : 10980.006749/00-29  
Acórdão n.º : 101-93.797

pelos denunciados, mediante retiradas da conta bancária da recorrente junto ao HSBC Bamerindus, principalmente;

b.4 – que, a existência do inquérito ou queixa, como condição de dedutibilidade, é uma cautela da lei tributária para resguardar a veracidade e autenticidade de tais eventos, contudo não altera o período de competência da dedução, que se estabelece pela época em que houve a prática delituosa em razão da qual a perda se consuma de forma definitiva e irreversível;

b.5 – que, em fins de 1998, a recorrente já tinha conhecimento das fraudes, alertada que fora pela auditoria externa, todavia somente em março de 1999 foram concluídas as investigações, que puderam identificar com exatidão os valores, características e autores dos desfalques, propiciando condições suficientes para a abertura e instrução do procedimento criminal. Assim, como na data da denúncia (março/99) ainda não tinha encerrado o balanço e apuração dos resultados do ano de 1998, nem entregue a declaração, pois ainda dispunha de prazo, pode a recorrente deduzir as perdas nesse ano, dentro do período de competência.

### C) MULTA DE OFÍCIO ISOLADA

c.1 – que o dispositivo dado como infringido (art. 44, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96) não se aplica nos casos de postergação, além disso, tal penalidade estaria afastada pela denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN;

c.2 – que o artigo 273 do RIR/99, que incorpora as disposições da Lei nº 9.430/96, regula a postergação e manda proceder ao lançamento pelo líquido de apuração, exigindo apenas a atualização monetária, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido a postergação;

c.3 – assim, mesmo nos casos de lançamento de ofício seria exigida a multa de mora e não a de ofício de 75%

Tendo a recorrente oferecido como garantia de instância o complexo industrial e tendo a repartição fiscal efetuado a averbação do arrolamento junto ao órgão competente, conforme determinada a Instrução Normativa 26/2001, os autos foram encaminhados a este Conselho.

É O RELATÓRIO.

Processo n.º : 10980.006749/00-29  
Acórdão n.º : 101-93.797

## V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

A questão da contabilização da correção monetária complementar da diferença IPC/BTNF de 1990 e todos os seus reflexos (exclusão do saldo devedor, depreciações etc) já foi amplamente analisada no âmbito deste Conselho e da também da Câmara Superior de Recursos Fiscais e todos os argumentos foram minuciosamente analisados, cabendo aqui apenas uma síntese que possa indicar os fundamentos pelos quais a decisão recorrida não pode prosperar.

O assunto já mereceu acurada análise por parte de insígnis Conselheiros que integram as diversas Câmaras deste Conselho, restando pacificado entendimento no sentido de que o coeficiente admitido para correção das demonstrações financeiras é aquele que, por imperativo legal, incorpora a variação verificada segundo o Índice de Preços ao Consumidor - IPC.

No julgamento do Recurso protocolizado sob o nº 105.670, do qual resultou o Acórdão nº 101-86.903, de 16 de agosto de 1994, tivemos a oportunidade de nos manifestarmos sobre a questão, quando afirmamos:

“Para o deslinde da controvérsia interessa, de plano, definir se o Bônus do Tesouro Nacional (B.T.N.), durante o ano de 1990, base do exercício de 1991, continuou a ser reajustado pelo Índice de Preços ao Consumidor - I.P.C., ou se foram introduzidas modificações substanciais na metodologia do seu cálculo, de forma a comprometer os resultados apurados com base nesse indicador, o que refletiria na correção monetária das demonstrações financeiras.

A Lei nº 17.799, de 1989, ao instituir o B.T.N. Fiscal, para servir de parâmetro na indexação de tributos e contribuições de competência da União, dispôs:



Processo n.º : 10980.006749/00-29  
Acórdão n.º : 101-93.797

“Art. 1º - “Omissis”

§ 1º - - “Omissis”

§ 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 como o § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777, de 19 de julho de 1989.

.....

Art. 2º Para efeito de determinar o lucro real, - base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas -, a correção monetária das demonstrações financeiras será efetuada de acordo com as normas previstas nesta Lei.

.....

Art. 4º. Os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do período-base, serão computados na determinação do lucro real mediante os seguintes procedimentos:

I - correção monetária, na ocasião da elaboração do balanço patrimonial.

.....

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.”

Pode-se afirmar, portanto, que as demonstrações financeiras deveriam ser corrigidas segundo a variação verificada no B.T.N. Fiscal, ocorrida no período que medeia entre o último balanço corrigido e aquele objeto da correção; que o índice utilizado para atualização do BTN Fiscal é o I.P.C., divulgado pelo I.B.G.E., e que a adoção de qualquer outro indexador só seria possível mediante autorização legal, o que equivale a dizer que se trata de matéria reservada à Lei.

O § 2º do artigo 5º, da Lei nº 7.777, de 1989, determina que:

“O valor nominal dos BTN será atualizado mensalmente pelo IPC.”



Processo n.º : 10980.006749/00-29

Acórdão n.º : 101-93.797

Como bem ressaltado no voto condutor do Acórdão nº 108-00.963, de 22 de março de 1994, da lavra do Eminente Conselheiro José Carlos Passuello, o disciplinamento da sistemática adotada para correção monetária do balanço já constava do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, "verbis":

"Busco no Decreto-lei nº 2.341/87 o disciplinamento da sistemática de correção monetária do balanço vigente em janeiro de 1989, à época de publicação da Lei nº 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 nº 133, de 30.9.87, passou a ser efetuada pelo Sr. Secretário da Receita Federal, na forma do artigo 19, do Decreto-lei nº 2.336, de 12 de junho de 1987, com base na variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC. A base da variação da OTN era, portanto, o IPC."

Através da Medida Provisória nº 154, de 1990, convertida na Lei nº 8.030, de 1990, restou fixado (art. 2º, § 6º):

"O Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento solicitará à Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE ou a instituição de pesquisa de notória especialização, o cálculo de índices de preços apropriados à medição da variação média dos preços relativa aos períodos correspondentes às metas a que se refere o inciso III."

Mencionadas metas, a serem estabelecidas pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento no primeiro dia útil após o dia 5 de cada mês, a partir de 15 de abril de 1990, visavam a definir 'o percentual de variação média dos preços durante os trinta dias contados a partir do primeiro dia do mês em curso."

Todas essas alterações tiveram como ponto de partida o disposto na Medida Provisória nº 189, de 1990, que em seu artigo 1º fixava como fator de atualização do BTN o Índice de Reajuste de Valores Fiscais - IRVF, cuja metodologia seria estabelecida em ato do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, o que restou concretizado através da Portaria nº 368, de 1990.

A adoção de coeficiente que não traduza a variação média verificada nos preços dos bens e serviços movimentados durante certo período de tempo, quando se trate de corrigir os elementos integrantes do patrimônio das sociedades, ou seja efetuar a correção monetária do balanço, o objetivo que se busca com a sistemática da atualização resulta frustrado, isto é, recompor o valor desses mesmos bens e serviços em razão da

Processo n.º :10980.006749/00-29

Acórdão n.º :101-93.797

perda do poder aquisitivo da moeda não será alcançado, o que vem de encontro com os fins propostos pela legislação vigente à época.

O descumprimento de mandamento legal, com a conseqüente manipulação do parâmetro que deveria ser utilizado para corrigir as demonstrações financeiras, afronta princípios insculpidos na Carta Magna que não podem ser ignorados tanto pelo legislador quanto pelo aplicador da lei ao caso concreto.”

A divergência emergiu em razão do disposto nos artigos 29, 30, § 1º, e 37 da Medida Provisória nº 32, de 1989, convertida na Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989, os quais estão redigidos nestes termos:

“Art. 29 - A partir de 1º de fevereiro de 1989, fica revogado o art. 185 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, bem como as normas de correção monetária do balanço previstas no Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, ressalvado o disposto no artigo seguinte.

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 Medida Provisória.


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

.....

Art. 37 - Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.”

As mencionadas “normas de correção monetária do balanço”, editadas com o Decreto-lei nº 2.341, de 1987, que foram revogadas a partir de janeiro de 1989, previam que a correção monetária seria efetuada tendo por base a variação verificada no valor da OTN, sendo certo que esta obrigação era atualizada segundo a variação refletida pelo I.P.C..

Ao fixar o valor da OTN em Ncz\$ 6,92, a legislação ordinária feriu princípios constitucionais insculpidos nos artigos 5º e 150, III, “a” da Constituição Federal, que prestigiam a pessoa física ou jurídica contra eventuais lesões aos seus direitos. Com efeito, a atualização do valor da OTN, observada norma legal vigente, teria que ser



Processo n.º : 10980.006749/00-29

Acórdão n.º : 101-93.797

efetuada segundo a variação do IPC no período, e tal variação alcançou 70,28%, enquanto que a correção admitida foi da ordem de apenas 12,15%.

A redução intencional e deliberada do índice utilizado ou permitido para correção monetária do balanço, como se sabe, acarretará, inexoravelmente: i) redução indevida do saldo da conta de correção monetária, no caso de a pessoa jurídica possuir patrimônio líquido superior ao valor do ativo permanente; e ii) redução do saldo dessa mesma conta, quando o ativo permanente superar o patrimônio líquido, ou seja, na primeira hipótese a pessoa jurídica reconhece correção monetária devedora a menor, enquanto que na segunda hipótese ocorre o reconhecimento de correção monetária credora inferior ao que seria devido.

Como fácil é concluir, a manipulação do índice, como ocorreu no caso sob exame, impõe tratamento desigual, dependendo tão somente da composição do patrimônio da pessoa jurídica, o que não encontra guarida em nosso ordenamento jurídico.

A matéria, como já mencionado, mereceu amplos debates tendo o Poder Judiciário firmado entendimento no sentido de que a correção monetária do balanço deverá ser feita aplicando-se a variação de preços refletida pelo IPC. No âmbito deste Conselho, dentre outros julgados podem ser citados:

1) Acórdão nº 101-86.766, de 05 de julho de 1994:

“IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO - O índice lealmente admitido incorpora a variação do IPC, que serviu para alimentar os índices oficiais, sendo aplicável a todas as contas sujeitas à sistemática de tal correção, inclusive depreciação.”

2) Acórdão nº 101-101-86.903 de 16 de agosto de 1994:

“I.R.P.J. - CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. ÍNDICE. No exercício social de 1990, o índice a ser utilizado para correção das demonstrações financeiras é aquele que incorpora a variação verificada no Índice de Preços ao Consumidor - IPC, no período.

Recurso conhecido e provido.”

Ressalte-se, por oportuno, que no caso sob exame a recorrente obteve decisão favorável da Justiça Federal em Ação Declaratória proposta perante o Juízo da Primeira

Processo n.º : 10980.006749/00-29

Acórdão n.º : 101-93.797

Vara da Comarca de Belo Horizonte - MG, ficando consignado na sentença cuja cópia encontra-se às fls. 526/530:

“Daí ressalta-se o entendimento de que a base imponible do tributo é o lucro real, enquanto a correção monetária objetiva expressá-lo a partir dos elementos patrimoniais e da base de cálculo da exação.

Não poderia ser diferente, já que a exclusão da correção monetária resultaria na subtração de expressão real a ponto da inexistência do acréscimo patrimonial alcançável pelo Imposto sobre a Renda.

Estatui o mesmo diploma legal, em seu artigo 10, seja a correção monetária das demonstrações financeiras feita com base na variação diária do BTN Fiscal, ou outro índice que venha a ser legalmente adotado.

A par de tudo isto, a Lei nº 7.777/89, em seu art. 5º , parágrafo 2º , determinou fosse o valor nominal dos BTN's atualizados mensalmente pelo IPC.


Neste contexto foi editada a Medida Provisória nº 189/90, por intermédio da qual alterado o critério da atualização monetária, substituindo o IPC pelo Índice de Reajuste de Valores Fiscais, e estabelecido o valor do BTN relativo a julho de 1990 pelo valor do BTN Fiscal do primeiro dia de junho de 1990. No procedimento, a sumária eliminação da inflação havida no período.

.....

Mesmo viéssemos a admitir a eficácia da Medida Provisória nº 189, de 30.05.90, inegável sua irretroatividade, por força do disposto no artigo 150, III, “a”, da CF/88.

Admitir-se a aplicação de novo índice de correção monetária significaria a tributação sobre não aquisição, descaracterizado que foi a ocorrência do lucro real.”

Além dos Arestos citados acima, julgo oportuno mencionar outros que trataram, especificamente, de um dos temas discutidos nos presentes autos (Correção Monetária de Prejuízos Fiscais pelo IPC), quais sejam, os Acórdãos nºs 108-05.292, de 19.08.98, 108-05.863, de 16.09.99 e 101-88.913/96, este último invocado pela Recorrente na impugnação apresentada, que ostentam as seguintes ementas:



Processo n.º : 10980.006749/00-29

Acórdão n.º : 101-93.797

**“IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE PREJUÍZOS FISCAIS - LEI N.º 8.200/91** - O prejuízo fiscal passível de compensação deve ser corrigido, no ano de 1990, pelo índice que incorpora a variação do IPC. Recurso Provido.” (Acs. 1º C.C. 108-05.292/98 e 108-05.863/99)

**“IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - DIFERENÇA DE BTNF/IPC-90 S/DEPRECIÇÕES E PREJUÍZOS ACUMULADOS** - Improcede a glosa, vez que 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 utilizaram 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.” (Ac. 1º C.C. 101-88.913/96)

No que diz respeito à inobservância do regime de escrituração de perda decorrente de desfalque efetuado por funcionários, conforme descrito no item 12 do Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização (fls. 338), a exigência fiscal também não deve prosperar pelas razões que abaixo passamos a expor.

Como visto do Relatório, questiona-se se a Rcte. poderia ou não contabilizar no **período-base de 1998**, o montante dos desfalques ocorridos nos anos de 1995 a 1998, dado que ainda não tinha sua contabilidade encerrada, **nem se havia esgotado o prazo de apresentação da declaração de rendimentos**, quando em **março de 1999**, uma vez apurado o montante do verdadeiro desfalque, apresentou a queixa crime perante a autoridade policial, ou se, como entende o Fisco, a dedutibilidade somente poderia ocorrer no ano de 1999, em face do disposto no artigo 303 do RIR, de 1994, o qual dispõe:

“Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houve inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.”

Inicialmente, assinala-se não ter a D. Fiscalização qualquer dúvida, mesmo remota, sobre a efetividade desse desfalque, nem sobre o volumoso montante do prejuízo, cujo inquérito policial e subsequente processo criminal foram amplamente investigados pela ação fiscal, que assim reconheceu a efetividade do evento e legitimidade da dedução.



Processo n.º : 10980.006749/00-29

Acórdão n.º : 101-93.797

Prova desse fato é que apenas se limitou a considerar ter ocorrido inobservância do regime de escrituração, mediante o que considerou antecipação de custo ou despesa em face da denúncia de fls. 262/267, acompanhada do demonstrativo da composição de cheques fraudados anexados à impugnação, onde estão relacionados cheques fraudados pelos denunciados a partir de 1995 até 1998.

O art. 43 do Código Tributário Nacional definiu o fato gerador do imposto de renda como aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, sendo que essa disponibilidade ocorre, para as empresas, de maneira continuada, aperfeiçoando-se no final do período-base, não no dia 1º de janeiro do exercício financeiro em que o imposto deva ser pago. Por outro lado, considerando-se que o art. 144 do CTN determina que o lançamento deva reportar-se à legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador, não é possível a aplicação de lei nova a período-base já encerrado.

Por sua vez, o Regulamento do Imposto sobre a Renda estabelece que a base de cálculo do imposto, **determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador**, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período-base de incidência

Atento a esses princípios e, sendo certo que, a existência do inquérito ou queixa, como condição de dedutibilidade, é apenas uma cautela da lei tributária para resguardar a veracidade e autenticidade de tais eventos, que, por sua própria natureza, somente pode ser levada ao conhecimento das autoridades, após a devida apuração, isto é, *a posteriori*, sem que todavia, como regra, acarrete qualquer consequência tributária na data da apuração e comunicação.

Isto porque os **efeitos financeiros capazes de alterar a disponibilidade econômica ou jurídica da renda somente se verificam no período do desfalque ou no de sua recuperação**, mediante o ressarcimento

Em consequência, entendo que a providência constante do dispositivo regulamentar (inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou queixa apresentada perante a autoridade policial), não é constitutivo de direito, isto é, tem **natureza declaratória**, produzindo efeitos *ex tunc*, dado que o **direito material** surge com o efetivo desfalque, embora condicionado à existência de inquérito ou queixa para sua contabilização.

Se quando foi feita a queixa ainda havia condições de contabilização do prejuízo, dado que a contabilidade e a declaração de rendimentos ainda não havia sido entregue, não se justificava a entrega da declaração e depois pedir retificação da declaração.

φ

Processo n.º : 10980.006749/00-29

Acórdão n.º : 101-93.797

Indiscutivelmente existe um paralelismo entre a exigência prevista no dispositivo aqui analisado (onde se exige apenas a instauração de inquérito ou apresentação de queixa policial, sendo dispensável qualquer pronunciamento especial da Receita Federal) e a condição imposta pela legislação do mesmo tributo para que as empresas com empreendimentos nas Áreas da SUDENE e SUDAM gozem de isenção, embora neste caso o rigor seja muito maior, pois se impõe o prévio exame por parte daquelas autarquias e também o reconhecimento através de Ato, expedido pelos Órgãos da Secretaria da Receita Federal).

Pois bem, analisando a natureza do Ato baixo pela RECEITA FEDERAL, nesses casos, a Colenda Sexta Câmara deste Conselho, em decisão unânime, acolhendo o voto do Relator, ilustre Conselheiro OSIRIRS DE AZEVEDO LOPES FILHO, decidiu:

**“IRPJ – REDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA ÁREA DA SUDENE.**

Natureza jurídica do reconhecimento do direito à isenção pela Secretaria da Receita Federal. Examinada a natureza jurídica do reconhecimento ao direito à redução do imposto de renda pela Secretaria da Receita Federal, estabelecido em favor dos empreendimentos industriais ou agrícolas na área da SUDENE, verifica-se a sua índole declaratória. Daí decorre que os efeitos do ato de reconhecimento são retroativos à data da emissão pela SUDENE da “Declaração” de que o empreendimento satisfaz às condições mínimas à fruição da redução. Recurso provido. (Ac. 106-1.655)

Por sua vez, a Terceira Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região, tendo como Relator o Exmo. Sr. Juiz TOURINHO NETO, ao apreciar recurso *ex officio*, onde já havia sido reconhecido o efeito retroativo do Ato da Receita Federal pelo Juiz Federal recorrente, e, em consequência, anulara a ação fiscal contra a autora, indiretamente reconheceu a **natureza declaratória** do Ato da Receita Federal, ao consignar:

“A SUDENE, em 12 de maio de 1972, declarou que a autora satisfazia “as condições mínimas necessárias ao gozo de redução de 50% do Imposto de Renda e adicionais não restituíveis que tiver de pagar, até o exercício de 1978” (Declaração nº 148/72 – v. fls. 7).

E, em 1988, a Delegacia da Receita Federal em Teresina – PI, através do Ato Declaratório nº001, de 08.01.88, reconheceu à empresa autora “o direito de pagar com redução de 50% o imposto de renda e



Processo n.º : 10980.006749/00-29

Acórdão n.º : 101-93.797

adicionais não restituíveis, relativos às suas atividades de indústria de premoldado de concreto, até o exercício de 1989, inclusive (Lei 7.450/85), tendo em vista que a aludida firma satisfaz as condições mínimas necessárias ao gozo do benefício, conforme prova com a Declaração da SUDENE/RE – 148/72” (v. fls. 14).

.....  
A autora, embora beneficiária do incentivo fiscal da redução de 50%, teve sua declaração do Imposto de Renda, exercício-85, **ano base 84**, glosada pela Receita Federal na parte referente a tal benefício sob o pretexto (vide fls. 45 dos autos) de que tal redução era indevida por não reunir a empresa S/A CONCRETO INDUSTRIALIZADO – SACI as condições para gozo do benefício.

**O Ato Declaratório nº001**, de 08.01.88, que se encontra às fls. 38 dos autos, **não criou nem modificou o direito da autora**, o qual já existia bem antes do aludido Ato Declaratório, pois tal direito nasceu, como já foi dito, exatamente no momento em que a SUDENE declarou, através do documento de fls. 07, que a autora satisfazia as condições mínimas necessárias ao gozo da redução de 50% já referida.

Ora, uma vez satisfeitas as condições acima referidas, não resta dúvida que nasce para a autora, no momento em que satisfaz tais condições, o direito subjetivo à redução supracitada.” (realces da transcrição)

Por sua vez, o Parecer Normativo – CST- nº 36, de 26/06/87, assinado pelo Secretário Adjunto da Receita Federal, Dr. Paulo Baltazar Carneiro, pronunciando-se sobre o período-base de início do gozo da isenção, esclareceu:

“3.2 (...) o laudo expedido pela SUDENE ou SUDAM é necessário ao gozo do direito. Daí que, enquanto não houver o laudo não haverá, também, o direito à isenção. Entretanto, ocorrida a expedição do referido documento, a sua eficácia, retroage à data, nele certificada, da entrada do projeto em operação.

3.3 – O gozo do benefício fiscal se dá com a entrega da declaração de rendimentos, e o recebimento do laudo, necessário a esse gozo, pode ocorrer antes ou após a mencionada entrega. No primeiro caso, os formulários da declaração serão preenchidos de forma a considerar o direito à isenção; no segundo, por inexistir, ainda, o reconhecimento do direito à isenção, os formulários serão preenchidos e o imposto será pago levando-se em conta esse fato. Nessa última hipótese, o imposto pago, relativo ao



Processo n.º : 10980.006749/00-29

Acórdão n.º : 101-93.797

projeto, será restituído a pessoa jurídica mediante solicitação de ressarcimento. Estes procedimentos são aplicáveis, também, às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração semestral, inclusive em relação à declaração de rendimentos do primeiro semestre do ano da entrada do projeto em operação.”


Ora, se o próprio Ato Normativo expressamente reconhece o direito à restituição quando o reconhecimento pela Receita Federal tenha sido posterior à entrega da declaração de rendimentos, ou seja, faz retroagir os efeitos do ato à data em que o contribuinte preenchia as condições para o gozo, com muito mais razão os efeitos da queixa retroagem quando:

- a) Os efeitos financeiros capazes de alterar a disponibilidade econômica ou jurídica da renda se verificam no período do desfalque ou do ressarcimento, em face do estabelecido no CTN (arts. 43 e 144) e também da própria legislação do IRPJ quando define a base de cálculo do tributo;
- b) A contabilidade da fiscalizada ainda não estava encerrada e ainda não se esgotara o prazo de entrega da declaração.

Portanto, ao contrário do sustentado na ação fiscal, não ocorreu antecipação da despesa com postergação do pagamento do tributo; mas sim ocorreu o inverso, o Fisco se beneficiou do fato de a empresa somente haver descoberto o desfalque de todo o período quase 04 (quatro) anos após os fatos.

Assim, embora seja condição de dedutibilidade a existência do inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou queixa apresentada perante a autoridade policial, **a competência para dedução da perda se fixa pela data de sua ocorrência efetiva**, sendo essa data perfeitamente conhecida e identificada no caso, pelas datas dos cheques fraudados, cujos valores foram nessas datas subtraídas e apropriados pelos denunciados, mediante retiradas da conta bancária da recorrente principalmente junto ao HSBC Bamerindus.

Portanto, não procede a glosa do valor do desfalque e, em consequência, a multa isolada que foi aplicada à suposta inobservância do regime de competência, com fundamento no art. 44, § 1º, inc. II, da Lei nº 9.430/96.



Processo n.º : 10980.006749/00-29

Acórdão n.º : 101-93.797

Aliás, vale salientar que para a **inobservância do regime de competência** o Regulamento do Imposto sobre a Renda estabeleceu, além da atualização monetária e dos juros de mora, apenas a exigência **de multa de mora**, conforme se pode observar no disposto no art. 273, §2º, c/c o disposto no art. 247, §2º, ambos do vigente RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/3/99.

Em quanto que, esse mesmo RIR/99, indicado como fundamento o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, em seu art. 957, parágrafo único, inciso II, prevê a exigência de multa de lançamento *ex officio*, **isoladamente**, “quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo da multa de mora”.

Assim, essa multa isolada, pela interpretação harmônica dos textos regulamentares sequer é cabível, sendo certo que, nos casos em que o regulamento exige sua aplicação, afronta duplamente o disposto no art. 138 do CTN, dado que reiteradamente o Poder Judiciário vem decidindo ser incabível a multa moratória, quando o contribuinte espontaneamente tenha recolhido o tributo devido, acrescido dos juros de mora, e pior ainda, agrava essa ilegal cobrança de multa, mediante a transformação de um percentual de mora em multa de 75% ou 150% sobre o imposto já recolhido, antes de qualquer ação fiscal: no caso sequer ela é prevista.

Nessa linha de raciocínio, sou pelo provimento do recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Brasília - DF, 17 de abril de 2002.

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.