

Sessão de 6 dezembro de 1994 Acórdão nº 107-01.804
Recurso nº 106.616 IRPJ - EX: DE 1991
Recorrente: MINUANO - MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.
Recorrido: DRF EM NOVO HAMBURGO - RS.

PROVISÃO PARA MULTA DE MORA: É indedutível a provisão para multa de mora, por falta de amparo legal.

CORREÇÃO MONETARIA - Ausência de violação ao princípio da anterioridade das leis tributárias, na conversão para UFIR do crédito tributário apurado em BTNF, ao argumento de que a Lei nº 8.383/91 não foi publicada no ano de 1991.

JUROS DE MORA EQUIVALENTES À TRD - Os juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária somente têm lugar a partir do advento do artigo 3º, inciso I, da Medida Provisória nº 298, de 29/07/91 (D.O. de 30/07/91), convertida em lei pela Lei nº 8.218, de 29/08/91.

CORREÇÃO MONETARIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - Na correção monetária das demonstrações financeiras deve ser considerada a variação do IPC, em consonância com a legislação vigente no exercício anterior, face o que dispõem os arts. 43, 44, 104 I, e 144, do Código Tributário Nacional e o artigo 150, III, "a", da Constituição Federal de 1988.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MINUANO - MÓVEIS E ELTRODOMÉESTICOS LTDA.,

dh

el

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11065/000.007/93-57

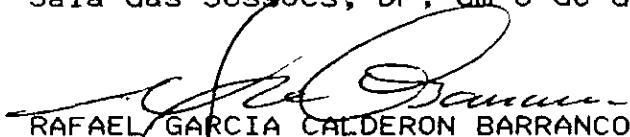
Recurso nº 106.616

2

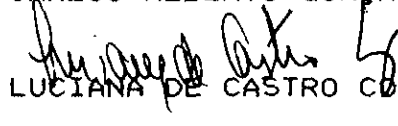
Acórdão nº 107-01.804

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

Sala das Sessões, DF, em 6 de dezembro de 1994


RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO - PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR


LUCIANA DE CASTRO CORTEZ - PROCURADORA DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM 24 MAR 1995
SESSÃO DE:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, EDSON VIANNA DE BRITO, NATANAEL MARTINS, EDUARDO OBINO CIRNE LIMA e DICLER DE ASSUNÇÃO. Ausente por motivo justificado a Conselheira MARIANGELA REIS VARISCO

R E L A T Ó R I O

MINUANO - MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA., qualificada nos autos, foi autuada (fls. 46) por: a) lançar como despesas operacionais multas provisionadas sobre finsocial/faturamento e PIS-faturamento, no ano-base de 1990, exercício de 1991; b) excluir da apuração do lucro real dos anos-base de 1990 e 1991, o valor da diferença da correção monetária do balanço, verificada entre a variação do índice de preços ao consumidor-IPC e a variação do BTN Fiscal. A fiscalização compensou os prejuízos declarados nos anos-base de 1990 e 1991 com créditos apurados referentes aos mesmos períodos.

A empresa impugnou a exigência (fls. 55/75), sustentando a inaplicabilidade da TRD como índice de correção monetária e taxa de juros, com base em pronunciamentos do Poder Judiciário e ensinamentos da Doutrina; b) contesta, em face do princípio constitucional tributário da anterioridade da lei fiscal, inserto no art. 150, III, "b", da Constituição Federal de 1988, a vigência e eficácia da Lei nº 8.383/91, antes de 2/01/92, uma vez que o Diário Oficial que a publicou somente foi entregue aos Correios em 02/01/92, conforme declarações do Diretor dos Correios e Telégrafos veiculada pelo Diário do Comércio e Indústria, edição do dia 10/04/92, pág. 13.

A impugnante repele a glosa sobre as multas provisionadas sobre o Finsocial-Faturamento e PIS-Faturamento por entender que a simples mora faz nascer a obrigação acessória da multa, tornando-se uma obrigação líquida e certa, portanto, incorrida.

dh

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11065/000.007/93-57

Recurso nº 106.616

4

Acórdão nº 107-01.804

A empresa sustenta também a correção do procedimento consistente na exclusão do valor da diferença da correção monetária do balanço verificada entre a variação do índice de preços ao consumidor e a variação do BTN fiscal, quando da apuração do lucro real do exercício. Analisa as disposições da Lei nº 8.200, de 28/06/91, do Decreto nº 332, de 4/11/91, e demais dispositivos legais vigentes, para concluir pela ilegalidade do mencionado decreto.

A autuada insurge-se também contra a absorção dos prejuízos declarados com os créditos apurados pela fiscalização referentes aos mesmos períodos, por entender que a fiscalização não pode transformar em lucros prejuízos já compensados.

Protesta a empresa por juntada de documentos e perícia, esta indeferida às fls. 78/82.

Informação fiscal às fls. 85/99.

O julgador de primeira instância manteve a exigência (fls. 101/103) sob os seguintes argumentos:

A atualização dos créditos tributários pela aplicação da UFIR e a utilização da TRD como índice de juros estão definidas em lei, cujos dispositivos foram bem aplicados pela fiscalização, não cabendo na instância administrativa a discussão sobre a inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da aplicação dos respectivos índices.

O contribuinte não pode se furtar ao cumprimento da lei sob o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade, sendo o judiciário a esfera competente para apreciar tais argumentos e somente ele pode suspender ou dispensar o contribuinte de cumprir os ditames legais.

47

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11065/000.007/93-57

Recurso nº 106.616

5

Acórdão nº 107-01.804

Segundo o disposto no § 4º do art. 225 do RIR/80, as multas por infrações fiscais e as decorrentes de falta ou insuficiência de pagamento de tributo não são dedutíveis como custo ou despesa operacional. Ademais, o art. 220, do mesmo Regulamento, estabelece que apenas são dedutíveis as provisões nele expressamente autorizadas.

Finalmente, no que respeita à compensação de prejuízos, diz que se impõem compensar as receitas omitidas, apuradas pela fiscalização, com eventuais prejuízos do respectivo exercício ou de exercícios futuros, sendo um benefício concedido ao autuado, que não pode ter receita tributada enquanto houver prejuízos a compensar.

Na fase recursal (fls. 104 e segs.), a empresa, preliminarmente, sustenta o dever da autoridade administrativa de apreciar questões constitucionais, baseando-se nas súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal, de ensinamentos da Doutrina, e bem assim no disposto no art. 5º, LV, da Constituição Federal vigente.

No mérito, insiste nos argumentos apresentados sobre a dedutibilidade da provisão sobre multa de mora, que entende incorridas com o simples atraso no pagamento, improcedendo a seu ver a de que apenas com o pagamento seriam dedutíveis. Persevera também nos fundamentos contrários à tributação da diferença entre o BTNF e o IPC, à aplicabilidade da TRD e à impossibilidade de utilização da UFIR, e bem assim relativamente à compensação de prejuízos que é, sustenta, uma faculdade do contribuinte.

Seu recurso é lido na íntegra para melhor conhecimento do Plenário.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES,
Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

1) PROVISÃO PARA MULTAS DE MORA E SUA DEDUTIBILIDADE:

Realmente, não há autorização legal para a dedutibilidade das multas moratórias que, outrossim, somente são dedutíveis quando pagas, posto que enquanto isso não ocorrer estará passível da multa de lançamento de ofício (arts. 220 e 225 do RIR/80).

A dedutibilidade da provisão pura e simplesmente, como quer a recorrente, implicaria em esvaziar previamente parte dos efeitos da aplicação da multa de lançamento de ofício por falta de pagamento da contribuição.

2-JUROS DE MORA EQUIVALENTES À TRD:

No exercício da atividade administrativa do lançamento, há que se ter em conta, o princípio da legalidade e dos direitos adquiridos que veda a retroatividade das leis, inclusive para agravar o ônus tributário (art. 5º, incisos II e XXXVI da Constituição Federal). E também no Código Tributário

47

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11065/000.007/93-57

Recurso nº 106.616

7

Acórdão nº 107-01.804

Nacional, lei complementar que estabelece normas gerais de Direito Tributário, que, segundo a hierarquia das leis, deve ser observado pela lei ordinária.

Os juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária somente têm lugar a partir de 30/07/91, de acordo com o disposto nos artigos 3º, inciso I, e 36 da Medida Provisória nº 298, de 29/07/91 (D.O. de 30/07/91), convertida em lei pela Lei nº 8.218, de 29/08/91.

Dizem os referidos dispositivos, "in verbis":

"Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária-TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao seu efetivo pagamento; e

II - "omissis".

Art. 36 - Esta Medida Provisória entra em vigor na data da sua publicação."

Ora, os juros de mora incorridos antes do advento da Medida Provisória nº 298/91 seguem a regra da lei anterior, porque os fatos nela hipoteticamente previstos se materializaram sob o seu império. Retroagir a lei nova para abranger esses fatos é defeso pela Lei Maior e pela Lei Nacional, não sendo a referida Medida Provisória de natureza interpretativa.

O artigo 31 da Medida Provisória em questão, alterando a redação do artigo 9º da Lei 8.177, de 1/03/91, não dá respaldo à pretensão do Fisco; a uma, porque não diz expressamente que a incidência seria a título de juros; a duas,

97

Recurso nº 106.616

Acórdão nº 107-01.804

pela manifesta inconstitucionalidade desse comando, em que, aliás, incorreu o artigo 30 da Lei nº 8.218, de 29/08/91, e que, por isso, não pode dar legitimidade à exigência.

Como a lei dispõe para o futuro e os juros de mora, segundo o art. 2º do Decreto-lei nº 1.736/79, incidiam à razão de 1% (um por cento) por mês calendário ou fração, essa será a taxa de juros correspondente a julho de 1991, pois do contrário haveria retroatividade da lei para aplicar a nova taxa a juros já incorridos.

3-DA APLICAÇÃO DA UFIR:

Não acolho o argumento de falta de vigência e eficácia da Lei nº 8.383/91, antes de 2/01/92, ao argumento de que o Diário Oficial que a publicou somente foi entregue aos Correios em 02/01/92, conforme declarações do Diretor dos Correios e Telégrafos veiculada pelo Diário do Comércio e Indústria.

Primeiro, porque, de acordo com a referida declaração, "foi retirado das dependências deste órgão a partir das vinte horas e quarenta e cinco minutos, por todas as emissoras de televisão que noticiaram e apresentaram, ao vivo, naquele mesmo dia, um exemplar do referido jornal". Logo, a publicação do Diário Oficial da União, do dia 31 de dezembro de 1991, ocorreu às 20,45 hs. do dia 31/12/91.

Em segundo lugar, porque nem o Código Tributário

97

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11065/000.007/93-57

Recurso nº 106.616

9

Acórdão nº 107-01.804

Nacional, nem a Lei de Introdução ao Código Civil, estabelece como condição para a vigência e eficácia das leis que a circulação do Diário Oficial, em que publicadas, se faça através dos Correios e Telégrafos.

Também o argumento de que a publicação se fizera após o encerramento do expediente normal da Imprensa Nacional, "data venia", parece-me irrelevante, uma vez que o expediente das repartições podem, de acordo com a legislação específica, ser prorrogados.

O importante, sim, é que a publicação foi feita ainda no dia 31/12/91, e, portanto, não houve violação ao princípio da anterioridade das leis, de que trata o art. 150, III, "b", da Constituição Federal.

Por derradeiro, esclareça-se que a base tributável referente ao exercício de 1991, apurada em cruzeiros reais, foi convertida em BTNF, de acordo com a legislação vigente à época do fato gerador, e daí convertida em UFIR, como determinam os arts. 54 e 58 da Lei nº 8.383/91 (fls. 49/50).

No exercício de 1992, não houve cobrança de tributo, posto que da adição efetuada houve apenas redução de prejuízos.

Como se vê, não houve violação ao princípio da anterioridade da lei tributária, na conversão para UFIR do débito referente ao exercício de 1991.



Acórdão nº 107-01.804

4- CORREÇÃO MONETÁRIA:DIFERENÇA ENTRE O BTNF E O IPC;

A inflação é um fator capaz de gerar lucros ou prejuízos meramente nominais no desempenho das atividades das pessoas jurídicas, sendo necessário afastar os seus efeitos através da correção monetária das demonstrações financeiras a fim de que se possa determinar com exatidão o resultado real do exercício.

Nesse sentido, milita realmente a Exposição de Motivos do Decreto-lei nº 2.341/87, ao dizer que: "A correção monetária das demonstrações financeiras é necessária para que se elimine os efeitos da inflação sobre os resultados apurados pelas pessoas jurídicas. Os elementos do patrimônio passam a ser expressos em valores próximos aos reais, os resultados de cada período-base e, portanto, base de cálculo do imposto de renda ficam escoimados dos efeitos inflacionários, impedindo a apresentação de lucros meramente nominais."

Coerente com esse entendimento, o legislador consagrou no art. 3º da Lei nº 7.799, de 10/07/89, esse princípio, ao dispor que: "A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do Imposto sobre a Renda de cada período."

E o fez inspirado, por certo, no disposto nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional, que dizem:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

41

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, de renda ou dos proventos tributáveis."

Assim, um resultado fictício não configura renda ou proventos no sentido que lhes empresta a lei nacional, nem tampouco serve de base de cálculo do imposto de renda, pois não é real, nem arbitrado ou presumido, nos termos da lei.

Desse modo, é até possível que se adotem índices arbitrários para contenção de preços e salários, não assim para efeito de tributação do imposto de renda, mesmo porque esses são apenas dois elementos que influenciam a inflação que, como se sabe, se alimenta de outros mais. Deste modo, o índice de variação de preços e salários não corresponderá necessariamente à taxa de inflação do mesmo período.

Dai, os diferentes índices levantados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, como, p. e., o IPC (Índice de Preços ao Consumidor), elaborado com base no art. 10 da Lei nº 7.799, de 10/07/89; o Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF), elaborado com fundamento na Medida Provisória nº 189, de 30/05/90, e o Índice da Cesta Básica.

De acordo com o artigo 10, da Lei nº 7.799, de 10/07/89, a correção monetária das demonstrações financeiras seria efetuada com base na variação diária do valor do BTN fiscal, ou de outro índice que viesse a ser estabelecido por lei. Antes, o § 2º do artigo 5º da Lei nº 7.777, de 19/06/89,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº 11065/000.007/93-57

Recurso nº 106.616

12

Acórdão nº 107-01.804

já prescrevera que "O valor nominal do BTN será atualizado mensalmente pelo IPC."

Esta a legislação em vigor antes do início do ano-base de 1990.

A partir de 15/03/90 -- com as Medidas Provisórias nº 154, de 15/03/90, que criou nova sistemática para reajuste de preços e salários em geral, convertida na Lei nº 8.030, de 12/04/90, e 168, de 15/03/90, que instituiu o cruzeiro novo, convertida na Lei nº 8.024, de 12/04/90 -- foram feitas alterações na determinação do BTN, ao fixar-se o valor do BTN do mês de abril de 1990 no valor do BTN Fiscal do dia 1/04/90.

A MP nº 189, de 30/05/90, secundada pelas de nos. 195, de 30/06/90, 200, de 27/07/90, 212, de 29/08/90 e 237, de 28/09/90, convertidas na Lei nº 8.088, de 31/10/90, determinou que o valor nominal do BTN passaria a ser atualizado pelo Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF) apurado pelo IBGE com base na metodologia estabelecida em Portaria do Ministro de Estado da Economia, Fazenda e Planejamento.

Em face dessa alteração é que foi expedido o Ato Declaratório CST nº 230, de 28/12/90 (D.O. 31/12/90), que fixou em Cr\$ 103,5081 o valor do BTN de dezembro de 1990 para a correção monetária das demonstrações financeiras do balanço levantado pelas empresas em 31/12/90, quando o BTN desse mês ajustado pela variação do IPC no ano de 1990 era da ordem Cr\$ 207,5158.

Ora, o valor do BTN declarado pelo ADN CST nº 230/90, para atualização das demonstrações financeiras do balanço encerrado em 31/12/90, não pode prevalecer em face do



Recurso nº 106.616

Acórdão nº 107-01.804

que dispõe o artigo 150, III, "a" da Constituição Federal de 1988 e no artigo 104, inciso I, e 144 do Código Tributário Nacional.

Dizem os referidos dispositivos:

Constituição Federal:

"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - "omissis".....;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;"

Código Tributário Nacional:

"Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a imposto sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos."

"Art. 144. O lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Ao mudarem o critério de determinação do BTN, índice de correção monetária das demonstrações financeiras, da



variação do IPC para a do IRVF, houve, como bem demonstrado pela recorrente, sensível redução do valor que seria apurado se mantido o critério determinado pela legislação vigente no ano-base, de sorte que houve um aumento fictício do resultado das empresas cujo patrimônio líquido superava o valor do ativo permanente. E isto porque o saldo devedor de correção monetária do balanço constitui despesa dedutível do imposto de renda.

É inegável a majoração de tributo, no caso sob julgamento, ocorrida em face da legislação baixada no curso do ano-base, cuja vigência o Código Tributário Nacional reserva para o exercício social seguinte.

A Lei nº 8.200, de 28/06/91 (D.O. 29/06/91), procurou reparar os efeitos danosos daquela legislação. Na verdade, o legislador reconheceu a adoção de índices que não correspondiam à inflação do período-base de 1990.

Quem, na correção monetária de suas demonstrações financeiras, se utilizou dos índices legitimamente aplicáveis, nos termos da Lei Maior e da Lei Nacional, não pode ser compelido a pagar um tributo indevido para depois ressarcir-se.

5-COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS:

Os fundamentos da decisão "a quo" em relação à compensação de prejuízos são irretorquíveis.

O autuante, em face das irregularidades que encontrou na revisão da declaração do contribuinte, e no exame de sua escrituração e demais papéis, simplesmente recompos o

47

Recurso nº 106.616

Acórdão nº 107-01.804

lucro real declarado, através das adições devidas, o que transformou em lucro o que antes era prejuízo.

A repartição fiscal, todavia, em face do que for decidido pelo Colegiado, deverá rever o crédito tributário exigido.

CONCLUSÃO

Assim, nesta ordem de juízos, dou provimento parcial ao recurso para excluir as quantias de CR\$ 4.508.548,76 e CR\$ 306.294,58, nos exercícios de 1991 e 1992, respectivamente, e os juros moratórios equivalentes à TRD anteriores a 01/08/91.

Brasília, DF em 06 de dezembro de 1994.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR.