

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

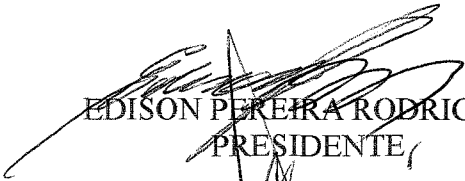
PROCESSO Nº : 11080.000933/91-63  
RECURSO Nº : 107.744  
MATÉRIA : IRPJ - EXS DE 1990  
RECORRENTE : SCHNEIDER PAPEL EMBALAGEM LTDA.  
RECORRIDA : DRF EM PORTO ALEGRE(RS)  
SESSÃO DE : 17 DE SETEMBRO DE 1996  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.137

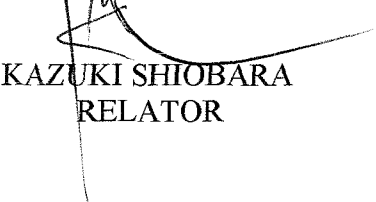
**IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO** - O índice legalmente admitido incorpora a variação do IPC, que serviu para alimentar os índices oficiais, sendo aplicável a todas as contas sujeitas à sistemática de tal correção.

**IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS-COMISSÕES SOBRE VENDAS** - Comprovado que as despesas registradas a título de comissões sobre vendas não guardam qualquer relação com as despesas de mesma natureza normalmente havidas pela autuada, e que, em verdade, trata-se o seu registro de artifício para reduzir o valor do imposto de renda devido, correta a glosa das referidas despesas para efeito de apuração do lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **SCHNEIDER PAPEL EMBALAGEM LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial para excluir da matéria tributável a parcela de NCz\$ 1.840.662,00, no exercício de 1990, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE,

  
KAZUKI SHIOBARA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 OUT 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11080.000933/91-63  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.137  
RECURSO Nº : 107.744  
RECORRENTE : SCHNEIDER PAPEL EMBALAGEM LTDA.

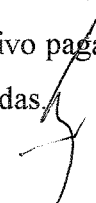
**RELATÓRIO**

A empresa **SCHNEIDER PAPEL EMBALAGEM LTDA.** inscrita no Cadastro Geral de Contribuintes sob nº 88.900.006/0001-66, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pelo Delegado da Receita Federal em Porto Alegre(RS), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a reforma da decisão recorrida.

A exigência tem origem no Auto de Infração, de fls. 02/06, e seus anexos, onde formalizou a exigência do crédito tributário do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, no montante de 92.754,94 BTN Fiscal de imposto e mais os acréscimos de lei, com denúncia de que o contribuinte teria cometido as seguintes irregularidades:

a) utilização de índice maior (NCz\$ 8,15) que o permitido (NCz\$ 6,92) para a elaboração das Demonstrações Financeiras, no exercício de 1990, período-base de 1989, com infração dos artigos 326, § 4º, 347, 355, 382 e 387, inciso I, do RIR/80 e artigos 3 e § único, 4º, 28, 29 e 30 da Lei nº 7.799/89 e, em consequência, foi adicionado ao lucro real a parcela de NCz\$ 1.840.662,00;

b) glosa de despesas de comissões e corretagem sobre vendas lançadas a maior, com infração do artigo 191, § 1º e 387, inciso I, do RIR/80, no valor de NCz\$ 911.747,00, porque as estas comissões só se tornariam disponíveis depois do efetivo pagamento do valor da compra pelo cliente e, ainda, não guarda qualquer relação com as vendas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 11080.000933/91-63

ACÓRDÃO Nº. : 101-90.137

Na decisão de 1º grau, a exigência foi mantida na sua totalidade, cuja decisão foi assim ementada

*“IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA - PESSOAS JURÍDICAS - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - Comprovado que as despesas registradas a título de comissões sobre vendas não guardam qualquer relação com as despesas de mesma natureza normalmente havidas pela autuada, e que, em verdade, trata-se o seu registro de artifício para reduzir o valor do imposto de renda devido, correto o auto de infração que determinou a glosa das referidas despesas para efeito de apuração do lucro real.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - JULGAMENTO DO PROCESSO - A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade ou legalidade de leis.”*

No recurso voluntário, de fls. 126 a 145, a recorrente tece longas considerações a obrigatoriedade de todos, inclusive, os integrantes do Poder Executivo de observar o disposto na Constituição Federal e que o Parecer Normativo CST nº 329/70 expedida sob a égide da Constituição Federal de 1969 não tem mais aplicação face à nova Carta Magna.

Sobre a acusação de utilização de índice maior do que o autorizada para a correção monetária das demonstrações financeiras, afirma que a Medida Provisória nº 32/89 que convertida em Lei nº 7.730/89 violou o princípio da irretroatividade da lei prescrito no artigo 150, inciso III, letra “b”, da Constituição Federal de 1988, bem como o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que a correção monetária nada mais é do que a atualização de valores e esta atualização não representa aquisição de disponibilidade econômica e nem jurídica de renda.

No que concerne a glosa de comissões sobre a venda argumenta que não procede o fundamento da exigência de que o direito às comissões sobre as vendas se concretiza apenas quando os compradores pagarem as mercadorias adquiridas.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11080.000933/91-63

ACÓRDÃO Nº. : 101-90.137

Esclarece a recorrente que o Contrato de Representação Comercial anexada às fls. 91/94 estabelece em seu item 5 que embora o direito da comissão do representante somente se aperfeiçoará quando os seus compradores pagarem a mercadoria adquirida, a representada, a seu critério poderá antecipar parte ou todo o pagamento da comissão antes da entrega total dos produtos ou da quitação do preço da mercadoria vendida, ficando com o direito de estornar a referida comissão se não receber o total das mercadorias.

Assim, entende a recorrente que tem direito de apropriar as comissões por ocasião da venda independente da entrega da mercadoria ou do pagamento das mesmas mercadorias pelos compradores.

É o relatório



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11080.000933/91-63  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.137

**V O T O**

**Conselheiro KAZUKI SHIOBARA - Relator**

Conheço do recurso voluntário, por interposto no prazo e atendidos os demais pressupostos de admissibilidade.

A imposição decorreu da adoção, pela recorrente do valor de NCz\$ 8,15 para a OTN de janeiro de 1989, quando a fiscalização entende ser aplicável o valor de NCz\$ 6,92, na forma do artigo 30 da Lei nº 7.799/89.

Esta matéria polêmica, provocou corrida de contribuintes ao Poder Judiciário para salvaguarda de direitos contra a distorção alegada nos seus balanços, cujas pendências já vem sendo dirimidas, cujas decisões, embora estejam proibidas as vinculasses com as decisões administrativas na forma do Decreto nº 73.529/74, abrem trilhas seguras para a interpretação e que devem ser consideradas na amplitude de sua lógica, racionalidade e jurisdição.

No caso em tela, entendo ser importante para o deslinde da questão o artigo 30 da Lei nº 7.799/89, de 10 de julho de 1989 e publicada no Diário Oficial da União em 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, existente 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 nº 7.799/89.

Apesar de ter o assunto assumido notoriedade com a advento da Lei nº 8.200/91, sua origem se localiza na Lei nº 7.730/89, que abrigou o chamado Plano Verão, quando estabeleceu o valor da OTN, referida a sua publicação, em NCz\$ 6,92.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11080 000933/91-63

ACÓRDÃO Nº : 101-90.137

A despeito da capitulação legal ter sido montada sobre a Lei nº 7.779/89, posterior ao evento visado, a análise da matéria deve ser conduzida à luz da legislação de regência, vigente à época

O Decreto-lei nº 2.341/87 disciplinou a sistemática de correção monetária de 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 se encontra a sistemática apoiada na ORTN, mais tarde OTN, cuja atualização, a partir da Instrução Normativa SRF nº 133, de 30.09.87, passou a ser efetuada 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.

Assim, a base da variação da OTN era, portanto, o IPC.

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

Apesar da determinação legal de que o IPC seria o indexador da correção monetária do balanço, a Lei nº 7.730/89 veio aplicar apenas parte do mesmo, efetivando indisfarçável modificação no reconhecimento dos efeitos inflacionários do balanço bem como causando insuficiente avaliação nos resultados e, indiretamente, aumentando o imposto de renda do exercício, por mudança legislativa ocorrida no seu curso, anteriormente à conclusão do fato gerador.

Tal procedimento além de afrontar a melhor doutrina, fere a garantia constitucional contida no artigo 150, inciso III, letra "a" da Carta Magna de 1988 (vide artigo de João Dácio Rolin, maio de 1992, de Márcio Manjon "Correção Monetária de Balanço - BTNF versus IPC", in Repertório de Jurisprudência, IOB, respectivamente de maio e fevereiro de 1992, de Misabel Abreu Machado Derzi, in Revista de Direito Tributário, edição nº 59 e Parecer do tributarista Alberto Xavier)

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº : 11080.000933/91-63

ACÓRDÃO Nº : 101-90.137

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

Quando o ano de 1989 se iniciou, estava em vigor o Decreto-lei nº 2.341/87 que determinava 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 nº 2.338, 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 estabelecido no artigo 19 do Decreto-lei nº 2.335, de 12 de junho de 1987".

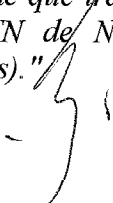
O artigo 19 do Decreto-lei nº 2.335, de 12 de junho de 1987 determinava que "o IPC, a partir de julho de 1987, será calculado com base na média dos preços apurados entre o início da segunda quinzena do mês anterior e o término da primeira quinzena do mês de referência."

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 nº 32, aprovada pela Lei nº 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 artigo 30:

*"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.*

*Parágrafo 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)."*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº : 11080.000933/91-63

ACÓRDÃO Nº : 101-90.137

A estipulação do artigo 30 da Lei nº 7.730/89 acima transcrito resultou em reconhecer para o mês de janeiro de 1989 uma inflação de 12,15%, quando na verdade, a inflação do período foi de 70,28%, conforme 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 e suas demonstrações financeiras e o parágrafo 1º que manipula o índice de inflação do período mencionado

Quando a Medida Provisória nº 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 nº 2.341/87 e a Resolução nº 1.338/87 e, 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 nº 7.799, de 10 de julho de 1989, criou o BTN Fiscal e estabeleceu a indexação das demonstrações financeiras pelo BTN, tendo determinado em seu artigo 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 nº 7.799/89 ratificou o parágrafo 1º do artigo 30 da Lei nº 7.730/89, estabelecendo que "para efeito de conversão em números 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."

O Poder Judiciário, em inúmeras decisões declararam a ilegalidade do artigo 30 da Lei nº 7.799/89 e 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 limitar, para as empresas que tem patrimônio líquido superior ao ativo permanente, a plena dedutibilidade da despesa de correção monetária. Assim, as demonstrações financeira 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11080.000933/91-63  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.137

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, o que afrontaria o artigo 43 do CTN, que permite apenas 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\$ 8,15 é compatível com a legislação tributária vigente à época de sua utilização, descabendo, portanto, exigência que penalize tal procedimento.

Consoante legislação tributária em vigor, são as demonstrações financeiras que possibilitam a apuração dos lucros e prejuízos da empresa, o que, por sua vez, possibilita a determinação da base de cálculo sobre a qual incidirá uma variada gama de tributos.

Assim, para que essa apuração do resultado tributável do exercício seja correto e condizente com a realidade, necessário se faz que tais balanços sejam corrigido monetariamente, evitando-se que as empresas sejam tributadas por um lucro que na realidade não auferiram.

A correta dedução do lucro tributável da parcela equivalente à inflação efetivamente ocorrida nela embutida é de fundamental importância para a própria manutenção da atividade econômica, tanto isso é verdade que o legislador em diversos dispositivos legais deixou expresso a necessidade de que os balanços e demonstrações financeiras reflitam a real variação do poder de compra da moeda.

O próprio Poder Legislativo, tendo em vista a importância da aplicação do índice correspondente a inflação real à correção monetária do balanço, sob pena de se tributar aquilo que não é lucro, veio, através da Lei nº 8.200/91, em seu artigo 3º, a expressamente reconhecer que houve defasagem do BTNF em relação do IPC no período-base de 1990 e que os balanços referentes ao mesmo período-base deveriam ter sido corrigidos pelo IPC integral.

Embora a Lei nº 8.200/91 tenha como endereço, as demonstrações financeiras do exercício de 1991, se a lei nova veio a considerar que o resultado apurado no ano de 1990 com

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11080 000933/91-63

ACÓRDÃO Nº : 101-90.137

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 artigo 106, do Código Tributário Nacional, pelo caráter interpretativo da mesma em relação ao indexador aplicável à espécie.

Este entendimento segue a trilha das decisões consagradas na Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em Acórdão nº 108.00.963, de 22 de março de 1994 e Acórdão nº 108-01.123, de 18 de maio de 1994 bem como decisões da Primeira Câmara do mesmo Conselho, cujas ementas são transcritas abaixo:

*"IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO - O índice legalmente 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 depreciações (Ac. 101-86.766/94)."*

*"IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - O artigo 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 pelo contribuintes que utilizaram os índices relativos ao IPC, em vez de BTNF e deixou de definir como infração ao artigo 10 da Lei nº 7.799/89 (Ac. 101-87.859/95)."*

*"IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO E DEPRECIACÕES REFERENTES A DIFERENÇA DE BTNF/IPC-90. Improcede 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 utilizaram dos índices por ela reconhecidos como corretos, face ao estabelecido no artigo 106 do C.T.N., pelo caráter interpretativo da mesma em relação aos indexador aplicável à espécie (Ac. 101-87.420/94)."*

O incorreto reconhecimento dos efeitos inflacionários, mediante a aplicação de índices inadequados, além de afrontar os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco (arts. 145, parágrafo 1º e 150, inciso IV, da Carta Magna), ainda acarreta uma

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11080.000933/91-63

ACÓRDÃO Nº : 101-90.137

desnaturação do imposto, que passara a incidir não mais sobre a renda, mas sim sobre o patrimônio, descapitalizando a entidade tributada.

Por todas essas razões, não pode prevalecer a exigência referente a título de correção indevida, pois a aplicação aos balanços e demonstrações financeiras relativo ao período-base de 1989 do IPC daquele ano, é o único procedimento hábil a impedir que se tribute o lucro que jamais existiu.

Além disso, no caso dos autos, a glosa só ocorreu para a correção monetária passiva vez que a correção monetária ativa foi considerada reavaliação não autorizada e sequer foi compensada com a correção monetária passiva.

**GLOSA DE DESPESAS DE COMISSÕES SOBRE VENDAS**

A lei nº 4.886, de 09 de dezembro de 1965 que regulamenta a profissão de representante comercial prescreve em seu artigo 32, "verbis":

*"Art. 32 - O representante comercial adquire direito às comissões, logo que o comprador efetue o respectivo pagamento ou na medida que o faça, parceladamente.*

Se o direito à percepção às comissões sobre a venda ocorre apenas quando o comprador efetuar o respectivo pagamento, total ou parcial, das mercadorias adquiridas, a dedutibilidade de dispêndios a título de comissões sobre vendas só ocorre no momento do implemento da condição estipulada na Lei nº 4.886/65.

Qualquer outro acerto havido entre a recorrente e os representante comerciais tem o caráter de convenção particular e que não pode ser questionada perante a Fazenda Pública da União

A administração fiscal já de longa data estabeleceu este entendimento consubstanciado no Parecer Normativo CST nº 07/76, onde esclareceu

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

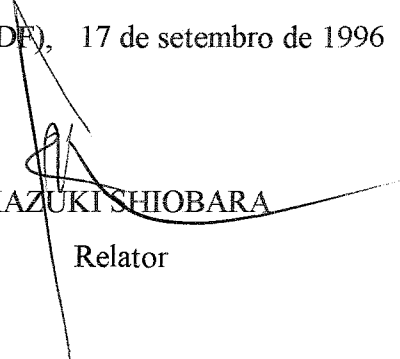
PROCESSO Nº : 11080.000933/91-63  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.137

*“CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - Despesas cuja realização pende de evento futuro não podem ser consideradas incorridas, nem exigíveis os correspondentes rendimentos enquanto juridicamente indisponíveis para o beneficiário.”*

Além disso, a fiscalização constatou que as comissões sobre vendas não guardam a proporcionalidade sobre o valor da venda, tendo em vista que, regra geral, as comissões são calculadas em percentuais sobre o valor da venda.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para excluir da base de cálculo a parcela de NCz\$ 1.840.662,00, no exercício de 1990.

Brasília(DF), 17 de setembro de 1996

  
KAZUKI SHIOBARA

Relator