



## MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

MSR

Sessão de 18 de outubro de 1994

ACORDÃO Nº 103-15.480

Recurso nº : 105.627 - IRF - ANOS: 1988 a 1990

Recorrente : PACTUM PLANEJAMENTO LEGAL DE TRIBUTOS LTDA.

Recorrida : DRF EM PORTO ALEGRE - RS

**SOCIEDADE CIVIL - IRFONTE - ANOS 1988 A 1990 - GLOSA DE DESPESAS DE CORREÇÃO MONETÁRIA** - Provada a efetividade da integralização de aumento do capital social na data consignada na respectiva alteração societária, é improcedente a glosa dentro do fundamento da consideração de data errônea.

**GLOSA DE DESEPSAS PROVISIONADAS** - Na sistemática do Decreto-Lei nº 2.397/87, subordinam-se as sociedades civis de profissões regulamentadas à tributação pelo regime de caixa, e não pelo regime de competência, sendo por isso mesmo inviável o provisionamento de despesas para efeito de dedução do imposto a pagar.

**OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA** - Na vigência da Lei 7.799/89, os efeitos inflacionários decorrentes da variação de aplicações em ouro são suscetíveis de tributação como receita de correção monetária.

**GLOSA DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS** - Não são sujeitos a glosa encargos financeiros pagos pela pessoa jurídica em empréstimos de sócios, principalmente quando não se efetuiu o devido aprofundamento da matéria para se demonstrar que o valor assim fixado refugia das condições de mercado.

**OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL** - Não é de se considerar determinada entrada de recurso no caixa como simples adiantamento, seja porque o número

ACÓRDÃO Nº 103-15.480

adveio da liquidação contratual específica, seja porque, recebido o numerário, a pessoa jurídica reteve os frutos da sua aplicação, tudo a revelar plena disponibilidade econômica. Descabe, no entretanto, a aplicação da multa agravada em face da não comprovação do dolo específico.

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

**RECEITAS DE VARIAÇÃO MONETÁRIA** - Na existência de mutuo da sociedade para o sócio, no mínimo está aquela obrigada ao reconhecimento da pertinente receita de variação monetária, não demonstrada a existência de outra operação no conta-corrente.

**TRD** - Incabível o agravamento do débito pela incidência da TRD a título de correção monetária no período fevereiro a julho de 1991.

**UFIR** - Na vigência da Lei 8.383 é cabível a correção monetária dos débitos fiscais pela variação da UFIR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PACTUM PLANEJAMENTO LEGAL DE TRIBUTOS LTDA.,

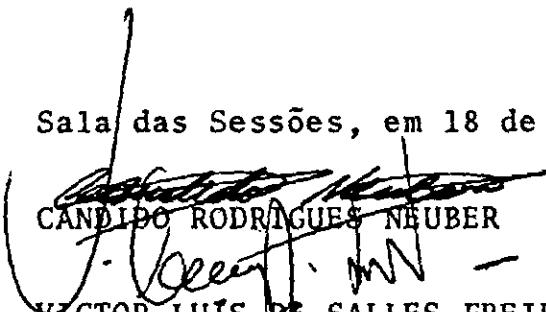
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 175.114.692,54; NCz\$ 10.016.725,35; e Cr\$ 111.653.226,11, nos exercícios de 1989, 1990 e 1991, respectivamente, bem como excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991

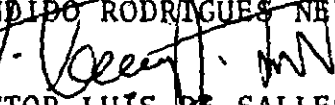


ACÓRDÃO Nº 103-15.480

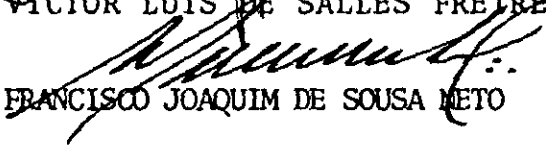
e uniformizar a multa de lançamento ex officio em 50% (item 6 do TVF), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 1994

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER - PRESIDENTE

  
VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE - RELATOR

VISTO EM  
SESSÃO DE:

  
FRANCISCO JOAQUIM DE SOUSA NETO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Rubens Machado da Silva (Suplente Convocado), César Antonio' Moreira, Sonia Nacinovic e Flávio Almeida Migowski. Ausentes, os Conselheiros Edvaldo Pereira de Brito e Clóvis Armando Lemos Carneiro.



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

RECURSO Nº: 105.627

RECORRENTE: PACTUM PLANEJAMENTO LEGAL DE TRIBUTOS LTDA.

## R E L A T Ó R I O

**PACTUM PLANEJAMENTO LEGAL DE TRIBUTOS LTDA.**, com sede na Av. Independência nº 1.199, na cidade de Porto Alegre, RS, inscrita no CGC sob nº 92.325.562/0001-23, inconformada com a decisão monocrática que indeferiu sua impugnação recorre a este Colegiado.

Na peça vestibular foram apontadas as seguintes irregularidades:

**Exercício de 1989 - a) GLOSA DE DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA** - Em 29.11.88, através da 1ª Alteração Contratual, a empresa aumentou o capital social em Cz\$ 650.498.625,60 com o ingresso do Sr. Oscar Flores Soares na sociedade. O contribuinte informou que o aumento de capital fora efetivamente realizado em 29.12.88 com rendimentos provenientes de aplicações financeiras. Na realidade, a empresa Pactum-Diagnóstico transferiu em 28.12.88 a importância de Cz\$ 657.950.668,20 ao Sr. Oscar, logo, indevida é a correção monetária do montante integralizado a partir de 29.11.88; b) **GLOSA DE DESPESAS PROVISIONADAS** - O contribuinte apurou, no Balanço encerrado em 31.12.88, o saldo de Cz\$ 728.565,68-credor na conta "Fornecedores", tendo como contrapartida o lançamento de despesas incorridas no período. Todavia, a legislação específica das sociedades civis de profissão regulamentada não contempla o lançamento de despesas pelo regime de competência. Sendo assim, indevida é a despesa lançada na apuração do resultado cujo pagamento ainda não ocorreu:

**Exercício de 1990 - a) OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA** - Durante o período-base de 1989, o contribuinte efetuou diversas aquisições de ouro, registrando tais valores no Ativo Circulante. Entretanto, a empresa não efetuou a correção monetária destes montantes conforme previsto na Instrução Normativa SRF nº 427/90. b) **GLOSA DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS** -

ACÓRDÃO Nº 103-15.480

referente às contas-correntes dos sócios e da empresa interligada RESULTAX. Porém, o contribuinte não logrou comprovar o cálculo de tal correção e tampouco apresentou documentação comprobatória do saldo existente de tais contas; c) GLOSA DE DESPESAS COM ENCARGOS SOCIAIS - O contribuinte provisionou em 31.12.89 despesas com IAPAS, FGTS e Salários referentes a este período-base que foram pagas no período seguinte. Desta forma, a empresa não obedeceu o regime de caixa determinado pela legislação em vigor, haja vista que as sociedades civis de profissões regulamentadas não podem lançar no resultado do exercício despesas incorridas e não pagas; d) OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS - No período-base de 1989, o contribuinte afrontou princípios contábeis geralmente aceitos, tendo em vista que as receitas oriundas de serviços prestados não foram contabilizadas corretamente. Os pagamentos efetuados pelos clientes da PACTUM por serviços prestados eram lançados na conta "Adiantamento de clientes", conta Patrimonial do Passivo Circulante em contrapartida das contas representativas de disponibilidades do Ativo Circulante, não passando, assim, pela conta representativa de receitas operacionais do período. Em 16.01.89, a mesma firmou um contrato com o Sr. Rubens Roberto Gomes dos Santos com o objetivo de transferir os direitos concernentes ao faturamento mensal decorrente de adiantamentos de clientes. Em outubro de 1989, a empresa transferiu NCz\$ 379.857,50 e NCz\$ 1.118.142,29, e em dezembro de 1989, a importância de NCz\$ 853.465,01, para o Sr. Rubens, perfazendo um total de NCz\$ 2.351.464,80. Referidos valores foram utilizados pelo Sr. Rubens para integralizar sua quota no capital da empresa RESULTAX - Serviços e Representações Ltda, participação esta posteriormente transferida para os sócios da própria PACTUM. Com tal procedimento evitou-se a tributação nas pessoas físicas dos sócios; e) GLOSA DE DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA - No Balanço encerrado em 31.12.89 a empresa utilizou índices diferentes dos definidos pela Lei nº 7.799/89, art. 30, parágrafo 1º para corrigir os saldos existentes no Balanço anterior, ou seja, 31.12.88. O contribuinte adotou o valor de NCz\$ 8,1579 na conversão de quantidade de OTN em 31.12.88 para BTNF's, confrontando desta forma a legislação vigente que determinou o uso da OTN de NCz\$ 6,92, assim, o resultado devedor da correção monetária foi majorado, tendo como consequência a redução do lucro tributável no período; f) GLOSA DE DESPESAS COM PRÓ-LABORE - Na Demonstração do Resultado do Exercício, período-base de 01.01.89 a 31.12.89, o contribuinte lançou a título de despesas com pró-labore os pagamentos efetuados aos sócios durante o ano, porém, a legislação não permite que pagamentos aos sócios sejam lançados como despesas;

ACÓRDÃO Nº 103-15.480

**EXERCÍCIO DE 1991** - a) **OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA** - Durante o período-base de 1989 o contribuinte efetuou aplicações em ouro, cuja correção monetária não fora feita no Balanço de 31.12.89. Por conseguinte, ao efetuar a correção monetária destas contas no Balanço de 31.12.90 o contribuinte adotou os valores originários como base, lançando, assim, uma receita de correção monetária menor que a devida; b) **VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA NÃO LANÇADA** - A empresa mantém em sua contabilidade contas-correntes de empresas interligadas. Porém, conforme determina a legislação tributária, o contribuinte não reconheceu nas suas demonstrações financeiras os efeitos da perda de poder aquisitivo através dos índices oficiais (BTNF); c) **GLOSA DE DESPESAS DE CORREÇÃO MONETÁRIA** - No Balanço encerrado em 31.12.89 a empresa utilizou-se de índices diferentes dos definidos pela Lei nº 7.799/89 para correção monetária dos saldos existentes no Balanço encerrado em 31.12.88. Tal atitude gerou despesa a maior de correção monetária, tendo como contrapartida aumento fictício dos saldos das contas corrigíveis no Balanço de 31.12.89, tendo já sido objeto de glosa. Em consequência, na correção monetária do período-base de 01.01.90 a 31.12.90 o contribuinte adotou como saldo inicial valores superiores ao efetivamente existente em função da majoração já mencionada. Não obstante este reflexo da correção monetária errada de 31.12.90, que gerou despesa a maior no resultado de 31.12.90, o contribuinte utilizou-se, também, neste período de índices não oficiais e não permitidos pela legislação fiscal. Isto é, nos mapas de correção monetária a empresa adotou o valor de Cr\$ 207,5184 como sendo o BTN Fiscal do dia 31.12.90 em flagrante confronto com o que determina o Ato Declaratório CST nº 230/90, que define o BTN Fiscal de Cr\$ 103,5081 para esta data, para efeito de correção monetária das Demonstrações Financeiras. Em 31.12.90 a empresa corrigiu monetariamente, utilizando o BTN Fiscal de Cr\$ 207,5184, uma conta inexistente do Patrimônio Líquido, qual seja: Reservas de Lucros, cujo saldo inicial (01.01.90), segundo a empresa, é de Cr\$ 740.072,32 e saldo final (31.12.90) de Cr\$ 14.023.139,92. Como a empresa fora criada após o advento do Decreto-lei nº 2.397/87, não há como a mesma apresentar lucros ou reservas de lucros em seu Balanço Patrimonial, tendo em vista que todo resultado apurado é distribuído no final de cada período. A consequência de tais procedimentos foi a majoração do resultado devedor da correção monetária deste período, reduzindo o lucro tributável; d) **GLOSA DE DESPESA DE PRO-LABORE** - O contribuinte lançou a título de

ACÓRDÃO Nº 103-15.480

despesas os pagamentos feitos aos sócios, quando a legislação caracteriza tais dispêndios como distribuição de lucros pelas sociedades civis.

Tempestivamente impugnando o sujeito passivo alega, em síntese, o que segue:

- Preliminarmente, alude à inaplicabilidade da TRD como índice de correção monetária diária do imposto de renda e quanto à impossibilidade de utilização da UFIR como indexador do crédito tributário.

Relativamente à TRD, delineado estava que a taxa referencial diária constituía-se - e como de fato constitui-se - em evidente taxa de juros, não se confundindo com índice de remuneração financeira que efetivamente reflita a variação monetária do período. Neste sentido, alterou o Governo Federal mais uma vez, sua definição legal, protagonizada através da Lei nº 8.218, que passou a considerar a TR e a TRD como juros de mora, para efeitos de tributos federais.

A própria legislação instituidora da TRD determinou que esta deverá ser calculada pelo Banco Central do Brasil a partir da remuneração mensal diária de certificados e recibos de depósitos bancários emitidos pelas 20 maiores instituições financeiras, ou seja, a TRD será calculada pela taxa de juros praticados na colocação dos CDB's prefixados, o que afasta o entendimento de que pudesse confundir-se com mecanismo de correção monetária. Impõe-se, portanto, a conclusão de que a TR e a TRD correspondem a juros de mercado, ou seja, taxas de remuneração de capital que, evidentemente, não podem ser confundidos com índices de correção monetária.

Dessa forma, a incidência da TRD sobre a glosa efetuada pela fiscalização é uma exigência descabida por não ser o débito tributário uma operação financeira, tendo característica de penalidade e até nova tributação, assumindo contornos de ilegalidade e inconstitucionalidade, no caso concreto.



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

No tocante à aplicação da UFIR, com fundamento na Lei nº 8.383/91, pretende o Fisco utilizar-se de índice de atualização monetária criado pelo governo federal para efeito de corrigir o alegado débito. No entanto, tal pretensão não pode prosperar, uma vez que esse índice - UFIR - está revestido pelo manto da inconstitucionalidade e ilegalidade.

O Diário Oficial da União que trouxe a edição da Lei nº 8.383/91, embora datado de 31 de dezembro, na verdade, somente foi entregue aos Correios para circulação no dia 2 de janeiro. Não é, evidentemente, a mera impressão gráfica que dá publicidade à lei, mas a circulação da edição do Diário Oficial que a veicula.

Desta forma, somente poder-se-ia cogitar da vigência e eficácia da Lei nº 8.383/91, em referência, após efetiva circulação da edição do Diário Oficial que a veiculou, ou seja, a partir de 2 de janeiro, em acato ao princípio da anterioridade (art. 150, III, "b" da Constituição Federal), o qual determina que a lei majoradora ou instituidora de tributo só poderá ter valor no exercício seguinte ao da sua publicação.

Assim, comprovada a inconstitucionalidade, bem como a ilegalidade da exigência em tela, eis que o princípio da anterioridade está também expresso no art. 104 do CTN, impende que se exclua do valor total do tributo lançado a importância referente à UFIR.

Quanto ao mérito argüi o que segue:

#### **I - Exercício de 1989**

a) GLOSA DE DESPESA DE CORREÇÃO  
MONETÁRIA

Como consta no documento de alteração contratual de folhas 61 e 62, o capital social da empresa foi devidamente integralizado em 29.11.1988, não tendo a Impugnante, quando da resposta ao Termo de Intimação Fiscal



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

de 08.05.1991, afirmado que efetivamente integralizou o capital social somente em 29.12.1989.

Inclusive, a abonar esse procedimento, está a cópia das folhas 03 e 04 do Livro Diário da Impugnante onde, claramente, consta o lançamento da subscrição na conta capital e o de sua integralização a débito de conta do ativo circulante, pelo valor dos créditos entregues pelo Sr. Oscar Flores Soares. Estes créditos estão representados pelo débito em conta da Pactum Diagnóstico e Planejamento Fiscal Tributário Ltda. O Sr. Oscar integralizou o capital subscrito ficando, apenas, a cedente dos créditos com a obrigação de repassá-los à Defendente.

b) GLOSA DE DESPESAS PROVISIONADAS E ENCARGOS SOCIAIS

A lei nº 6.404/76 trouxe grande avanço ao tornar obrigatória a observância do regime de competência das receitas e despesas na apuração de resultados, daí, o regime de caixa adotado pelo Decreto-lei nº 2.397/87 representa, sem dúvida, um grande retrocesso. Fixou para as sociedades civis a adoção de um regime misto, ou seja, as receitas e despesas operacionais são computadas pelo regime de caixa, enquanto as não-operacionais são computadas pelo de competência.

A utilização da forma de contabilização preconizada pelo DL nº 2.397/87 interferirá na própria hipótese de incidência do imposto de renda, haja vista que a renda a ser oferecida à tributação será irreal. Isto se verifica, pois nesta renda não foi computado as despesas ocorridas, mas impagas.

Assim, tratando-se o tributo em comento de um imposto sobre a renda, inaceitável é a tributação sobre rendas fictícias o que justifica o procedimento adotado pela Impugnante.

II - Exercício de 1990

a) OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO

MONETÁRIA

ACÓRDÃO Nº 103-15.480

No que respeita a não correção monetária das aplicações em ouro, argúi que o Decreto-lei nº 2.341/87, na esteira do disposto no art. 184, da Lei das Sociedades Anônimas, de forma clara, determinava, em seu art. 3º, as contas do balanço sujeitas à correção monetária, conferindo, ainda, indevidamente, poderes ao Ministro da Fazenda para informar outras contas que deveriam ser corrigidas. Em seguimento, insurge-se contra a IN-SRF nº 41/88 que, em seu item 1.3, dispõe sobre a referida correção monetária, argumentando que descabe esse tipo de delegação de poderes, porque a faculdade foi conferida ao Ministro da Fazenda e não ao Secretário da Receita Federal. No caso, a competência e a legitimidade foram constitucionalmente outorgadas ao Poder Legislativo, logo não poderia o Ministro da Fazenda e muito menos o Secretário da Receita Federal, interferir em matéria cuja competência é do legislativo sob pena de clara afronta aos comandos emanados da Carta Magna.

Vê-se, então, que, o manto da ilegalidade e da inconstitucionalidade estão a revestir o malsinado Decreto, uma vez que esse extrapolou os seus limites, dispondo sobre matéria a qual só a lei é permitido, sendo, nesse contexto, ilegítima a delegação de poderes conferidas pelo art. 3º, I, "d", do Decreto-lei nº 2.341/87.

Por outro lado, nem se diga que a Lei nº 7.779, editada em 1.989, teria determinado tal correção, uma vez que a Lei Suprema atual (art. 150, III, "b") veda à União aumentar tributos *"no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou"*. Exige, portanto, o princípio da anterioridade, que a lei que cria ou aumenta um tributo só venha a incidir sobre fatos ocorridos no exercício subsequente ao de sua entrada em vigor. Assim, a Lei nº 7.779/89 só poderia atingir os fatos geradores verificados a partir de 01.01.1990, sendo inaplicável aos fatos ocorridos no ano de 1.989.

b) GLOSA DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS  
PASSIVAS

Conforme consta nos documentos em anexa das páginas nºs 251, 252, 253 e 254 do Livro Razão (atuada) a conta-corrente dos sócios e

ACÓRDÃO Nº 103-15.480

RESULTAX foi devidamente atualizada pelos índices oficiais que medem a desvalorização da moeda corrente nacional. Improcedente a alegação fiscal de falta de comprovação do saldo dessas contas. O razão contábil demonstra toda a movimentação havida nas mesmas.

Então, estando devidamente registrado nas contas dos sócios e da RESULTAX o saldo da variação passiva, logo completamente insubsistente é a autuação nesse ponto.

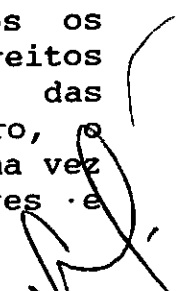
c) GLOSA DE DESPESAS COM ENCARGOS  
SOCIAIS

A impugnação deste item foi feita conjuntamente à do item "b" do Exercício de 1989, portanto, estende-se ao presente idêntica argumentação àquela antes apresentada.

d) OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS

A Impugnante cedeu ao Sr. Rubens Roberto Gomes dos Santos os direitos concernentes ao seu faturamento, assim como, a responsabilidade e o risco proveniente da defesa do direito de seus clientes, ou seja, o contratado, Sr. Rubens, não auferiu somente direitos, sendo transferidos, também, o ônus das decisões judiciais e administrativas desfavoráveis, bem como as despesas decorrentes dos processos. Posteriormente, utilizando-se da faculdade prevista no item 3º do citado contrato, o Sr. Rubens constitui, juntamente com o Sr. Roberto Facin, a empresa RESULTAX - Serviços e Representações Ltda., integralizando o capital desta com os recursos que lhe haviam sido cedidos, tendo, mais tarde, transferido suas participações societárias.

Salienta-se, então, que em ambos os negócios jurídicos realizados (Cessão de direitos concernentes ao faturamento e transferência das participações societárias) ausente está, por inteiro, o caráter doativo atribuído pelos fiscais fazendários, uma vez que o cessionário - Sr. Rubens assumiu os deveres e obrigações referentes àqueles rendimentos.



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

Nesse interim, não há como querer atribuir à Impugnante a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação, haja vista que esta não é, e nunca foi, sujeito passivo da relação jurídica obrigacional. Sujeito passivo do imposto de renda é aquele que aufera a disponibilidade jurídica ou econômica. Disponibilidade essa a qual a Autuada jamais teve, pois a ela não pertencia o faturamento. Então, não há como falar em omissão de receitas por parte da Autuada, na medida que esta nem chegou a dispor desses recursos o que representa a inocorrência da hipótese incidentária do imposto de renda.

Nesse diapasão, a aplicação da multa agravada é característico ato de excessiva penalização. Primeiro porque a Impugnante agiu à luz da legislação pertinente, interpretada prudentemente e na esteira dos mandamentos oriundos da Constituição Federal e das leis que a complementam. Não infringiu, a Impugnante, a legislação federal pertinente ao imposto de renda como entendeu a fiscalização, não podendo, pois, ser imputada penalidade ao contribuinte que infração não cometeu.

e) GLOSA DE DESPESA DE CORREÇÃO  
MONETÁRIA

Os efeitos inflacionários sobre os elementos do patrimônio, se não forem devidamente considerados, podem causar tributação de lucros inexistentes, descapitalizando as empresas, vindo a constituir em verdadeiro confisco sobre o capital próprio, pois não incidirá sobre lucros efetivos.

A Lei nº 7.799/89, em seu artigo 10, determina que a correção deva ser efetuada com base na variação diária do valor do BTN Fiscal, a partir do balanço levantado em 31.12.88 (art. 29) e, tendo o BTN Fiscal sido instituído através da mesma Lei (art. 1º), dispõe ainda sobre a forma a ser usada para correção dos balanços, relativamente ao período anterior à criação do BTN Fiscal. Assim, em seu artigo 30, há a disposição de que os saldos existentes em 31.01.89 serão atualizados monetariamente com base no valor da OTN de NCz\$ 6,92 convertidos, a partir daí, em número de BTN mediante sua divisão pelo valor da OTN de



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

NCz\$ 1,00 e, os acréscimos às contas, até 30.06.89, pelo valor do BTN vigente no mês do acréscimo.

Até 15.01.89 vigia o Decreto-lei nº 2.341/87 e a atualização monetária das demonstrações financeiras era feita com base na variação da OTN. A OTN, por sua vez, era atualizada no 1º dia de cada mês, de acordo com a variação do IPC do mês anterior.

O IPC que era medido pela variação média dos preços de um determinado número de itens, verificada entre os dias 16 do mês anterior e 15 do mês base, comparada com a média entre o dia 16 do segundo mês anterior e 15 do mês anterior, teve, excepcionalmente, alterada sua forma de apuração, em janeiro/89, pela mesma Medida Provisória nº 32 (art. 9º). Determinou, esta, que a variação do IPC de janeiro/89 fosse calculada comparando-se os preços vigentes no dia 15.01.89, não a média mas os preços praticados neste dia, ou sua melhor aproximação, com a média do preços verificada entre 16.11.88 e 15.12.88. O IPC de janeiro/89, apurado desta forma, foi de 70,28%. A partir de fevereiro/89 o cálculo voltou à sistemática normal.

Extinta a OTN a partir de 01.02.89, o IPC de janeiro/89, de 70,28%, deixou de ser computado no índice de atualização monetária dos balanços que foi autorizada, apenas, a ser feita em 31.01.89 pela variação da OTN de janeiro/89 de NCz\$ 6,17 para a OTN de NCz\$ 6,92, OTN diária do dia 15.01.89, equivalendo esta atualização a 12,16%. Comparando esse percentual com o IPC real de janeiro/89 de 70,28% verifica-se uma defasagem de 51,82%.

A não correção pela inflação integral do período, medida pelo IPC, equivale a aumento de tributo que não pode vigorar no mesmo exercício financeiro.

#### f) GLOSA DE DESPESAS COM PRÓ-LABORE

Conforme determina o Decreto-lei nº 2.397/87, as sociedades civis não sofrem a incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas, sendo o seu lucro tributado exclusivamente na pessoa física dos sócios (art. 1º e 2º).



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

As retiradas a título de pró-labore reduziram o lucro, mas já foram tributadas na fonte da mesma forma em que seria tributado o lucro.

Com efeito, pretende a fiscalização tributar novamente rendimentos os quais já lhe foram oferecidos quando da distribuição dos lucros correspondentes.

Assim, completamente incabível a glosa efetuada, na medida que a adição desses valores ao lucro do exercício implicará e um indevido aumento da carga tributária dos sócios da empresa os quais terão de arcar com um imposto sobre um lucro já tributado.

### III - EXERCÍCIO DE 1991

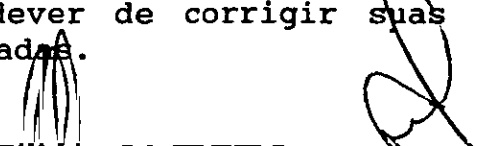
#### a) OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

Conforme foi suficientemente esclarecido retro, quando da análise da alegada omissão de receita de correção monetária correspondente ao exercício de 1.990, descabe a correção monetária das contas representativas de aquisições de ouro, logo inexistiria receita de correção monetária a menor a ser computada no exercício de 1990.

Ademais, a correção monetária anterior teria gerado um lucro o qual compensar-se-ia com essa suposta diferença o que, por mais este motivo, descaracterizaria a autuação.

#### b) VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA NÃO LANÇADA

Alegam os doutos fiscais autuantes que, por força do previsto no Decretos-lei nºs 1.598/77 e 2.397/87, combinado com os Pareceres Normativos CST nºs 18/84 e 30/87, teria a Autuada o dever de corrigir suas contas-correntes de empresas interligadas.



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

No entanto, os dispositivos legais capitulados não determinam que seja feita a correção dessas contas, por isso completamente inexistente a obrigação.

Nem se diga que a obrigação decorre da previsão constante no Parecer Normativo CST nº 30/87.

Primeiro, porque um mero ato normativo jamais possuirá "status" de lei, criando deveres, conforme constou quando da análise do item 03 do Auto de Infração. Assim, para evitar tautologia a Impugnante se reporta às razões lá expostas as quais devem ser consideradas como se aqui estivessem transcritas por inteiro.

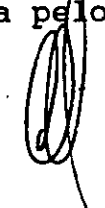
Segundo, porque não possuem respaldo nos Decretos-Lei capitulados, não só o PN CST nº 30/87, bem como os demais atos normativos.

Nesse contexto, não há como aceitar-se a pretensão fiscal, uma vez que as normas jurídicas em comento não foram sequer arranhadas.

c) GLOSA DE DESPESAS DE CORREÇÃO  
MONETÁRIA

Para reforçar a tese de que o contribuinte é o polo mais fraco na relação jurídico-tributária, sujeitando-se a ter de lutar pelos direitos que lhe são conferidos pela Magna Carta, mais uma vez, mudaram-se as regras. O BTN, em 1º.04.90, deixa de ser atualizado pelo IPC.

A regra vigente impunha que o valor do BTN Fiscal no 1º dia de cada mês se igualasse ao valor do BTN atualizado neste dia e o valor do BTN deveria expressar a variação da inflação no mês, medida pelo IPC.



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

Os índices de inflação medidos pelo IPC de março/90 (84,32%) e abril/90 (44,8%) refletem a real perda de poder aquisitivo da moeda nacional.

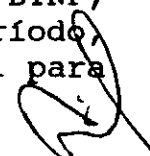
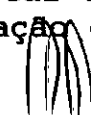
Determinando a Lei nº 7.799/89 que a correção monetária das demonstrações financeiras seja efetuada com base no BTNF, e que esta variaria, refletindo a projeção da inflação e, ainda, que no 1º dia de cada mês se igualaria ao BTN, este variando de acordo com o IPC, a alteração destas regras, excluindo da variação do BTNF a inflação real medida pelo IPC, equivale a aumento da carga tributária das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

No caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, a correção monetária das demonstrações financeiras, especialmente dos saldos das contas do patrimônio líquido, não é um favor legal mas um direito do contribuinte. A não atualização destas contas implica em computar no resultado a perda do poder aquisitivo da moeda sofrida pelo patrimônio. Isto equivale, na realidade, à inclusão no resultado de parcela do próprio patrimônio, o que não pode ser caracterizado como renda.

Projetando-se, então, o valor do BTNF de forma a incorporar a variação integral do IPC, conclui-se que teria os seguintes valores:

|                      |          |
|----------------------|----------|
| - em 1º.04.90 - Cr\$ | 54,4479  |
| - em 1º.05.90 - Cr\$ | 78,8406  |
| - em 1º.06.90 - Cr\$ | 85,0454  |
| - em 1º.07.90 - Cr\$ | 93,1672  |
| - em 1º.08.90 - Cr\$ | 105,2044 |
| - em 1º.09.90 - Cr\$ | 117,8695 |
| - em 1º.10.90 - Cr\$ | 132,8995 |
| - em 1º.11.90 - Cr\$ | 151,7712 |
| - em 1º.12.90 - Cr\$ | 175,4172 |
| - em 1º.01.91 - Cr\$ | 207,5185 |

A Impugnante, por causa dos argumentos acima expostos, efetuou a correção monetária de suas demonstrações financeiras com base na variação desta BTNF, acima projetada, que representa a real inflação do período medida através do IPC. A não utilização do IPC integral para





ACÓRDÃO Nº 103-15.480

a atualização dos balanços representará a tributação de um lucro fictício equivalente a, no mínimo, 96,64% do patrimônio líquido da empresa.

d) GLOSA DE DESPESA COM PRO-LABORE

A impugnante apresentou a mesma argumentação quando da tributação dessa matéria em exercício anterior.

A autoridade singular julgou procedente a ação fiscal, em Decisão assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

CONSTITUCIONALIDADE

A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

NORMAS DIVERSAS PARA APURAÇÃO DE RESULTADOS. REGIME CONTÁBIL DAS SOCIEDADES CIVIS

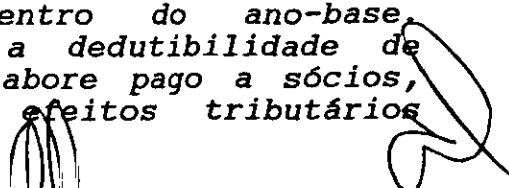
O regime contábil para as sociedades civis preconizado pelo Decreto-lei nº 2.397/87 é o de caixa para despesas e o de competência para as receitas (art. 1º, parágrafo 1º).

FATO GERADOR - OPERAÇÃO SIMULADA

A interpretação do fato gerador de tributos é feita com base em uma situação de fato, valendo a operação tributada não pelo nome ou forma jurídica que se lhe atribua, mas sim pelo conteúdo que se lhe revela.

GLOSA DE DESPESAS

Nas sociedades civis apenas são dedutíveis as despesas cujo pagamento foi efetivado dentro do ano-base. Incabível também a dedutibilidade de despesas com pro-labore pago a sócios, considerado para efeitos tributários



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

como lucro distribuído, consoante o Decreto-lei nº 2.397/87.

#### OMISSÃO DE RECEITAS

As receitas omitidas e apuradas pelo fisco sujeitam-se à tributação na fonte, nos termos do art. 2º, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 2.397/87.

#### RESPONSABILIDADES POR INFRAÇÕES MULTA DE OFÍCIO MAJORADA.

Justifica-se a aplicação da multa de ofício majorada na presença de operações inquinadas pelo vício da simulação."

No seu apelo a Recorrente alega, preliminarmente, a nulidade da decisão monocrática por cerceamento de defesa pois, além de não analisar diversos argumentos expostos na peça impugnatória, deixou de enfrentar as inconstitucionalidades avultadas.

Em seguimento, voltou a sustentar a inaplicabilidade da TRD devido a ausência de indexação de valores fiscais no ano de 1991, bem como, ratificou a argumentação apresentada quanto à utilização da UFIR.

No mérito, reproduziu as razões apresentadas na fase impugnatória.

É o relatório.



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

## V O T O

Conselheiro VICTOR LUIS DE SALLES  
FREIRE, Relator:

Recurso tempestivo, dele tomo  
conhecimento.

Relativamente à preliminar levantada de nulidade da decisão monocrática por cerceamento de defesa, merece ser rejeitada, a uma devido que a jurisprudência preponderante neste Colegiado tem manifestado o entendimento que é incabível a apreciação da constitucionalidade da lei tributária no âmbito do processo tributário-administrativo, a duas porque não restou configurado concretamente que a autoridade singular omitiu-se em relação à apreciação da questão.

No que respeita ao mérito, as matérias serão examinadas na ordem em que se apresentam na peça vestibular:

- EXERCÍCIO DE 1.989

a) GLOSA DE DESPESA DE CORREÇÃO  
MONETÁRIA

Improcede a glosa de despesa de correção monetária decorrente de aumento de capital realizado em 29 de novembro de 1988, já que, conforme 1ª alteração de contrato social constante de fls. 61/62, não desmentida pelo pertinente registro no Livro Diário trazido à colação com a impugnação inaugural, efetivamente em 29 de novembro de 1988, e não 29 de dezembro de 1988, ocorreu a citada integralização de capital com o compromissamento de recursos financeiros representados por títulos e investimentos originados da cessão de créditos avençada com a PACTUM - DIAGNÓSTICO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LTDA. O que se infere assim do teor da carta de fls. 41 é que deve ter havido um erro na informação ali reportada, até porque face ao documento capeado na impugnação, a Fiscalização não realizou nenhuma outra diligência no sentido de desmentir aquilo que o contribuinte indicou, prevalecendo, neste caso, para



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

afastamento da matéria tributável, o disposto no artigo 678, parágrafo 2º, do RIR/80.

b) GLOSA DE DESPESAS PROVISIONADAS

A glosa levada a efeito pelo Fisco deveu-se a legislação específica das sociedades civis de profissão regulamentada não admitir o lançamento de despesas observando o regime de competência. Muito embora entenda que referido regime de determinação de resultados seja o que traduz mais fidedignamente a apuração do rédito, no entanto, no caso ora examinado, a teor do que dispõe o inciso II, do parágrafo 1º, do art. 1º, do Decreto-lei nº 2.397/87, na apuração do lucro, os custos e despesas operacionais serão computados pelos valores efetivamente pagos no período-base, daí, merece subsistir a imposição em causa.

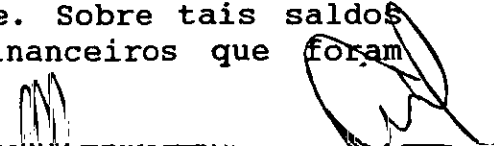
EXERCÍCIO DE 1.990

a) OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO  
MONETÁRIA

A Lei nº 7.799/89, no art. 29, determina que a correção monetária será efetuada a partir do balanço levantado em 31 de dezembro de 1988 e, no art. 4º, inciso I, alínea "c", foram incluídas as contas representativas das aplicações em ouro na relação de contas sujeitas à correção monetária, sendo assim, não procede a alegação da Recorrente quanto à inexistência de base legal, ademais tendo em vista que a correção ocorreu em período posterior à edição da referida Lei.

b) GLOSA DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS  
PASSIVAS

No caso dos autos, restou comprovado através da escrituração mercantil (Livro Razão, fls. 251/254), a existência de valores a crédito de empresa interligada e dos sócios da Recorrente. Sobre tais saldos credores foram calculados encargos financeiros que foram



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

computados no lucro líquido do exercício no período-base em que incorridos, com observância ao regime de competência (PN 30/87).

Por tratar-se de operação regular e não tendo o Fisco sequer apontado hajam sido estipuladas condições não usuais no mercado, insubsiste a exigência tributária dado a normalidade do evento no desenvolvimento de suas atividades.

De resto a decisão monocrática, frente aos documentos capeados, simplesmente silenciou, aplicando-se por igual nessa hipótese o disposto no art. 678, parágrafo 2º, do RIR/80.

c) GLOSA DE DESPESAS COM ENCARGOS SOCIAIS

À semelhança da glosa de despesas provisionadas, apreciada no item "b" do exercício de 1989, é defeso as sociedades civis observarem o regime de competência para registro na escrituração das despesas operacionais, uma vez que, na apuração do lucro, o cômputo de tais despesas deve nortear-se pelos valores efetivamente desembolsados no correspondente período de determinação do resultado, razão porque subsiste a tributação na espécie.

d) OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS

A infração detectada pela fiscalização tem dois aspectos. O primeiro deles diz respeito à contabilização de receitas, pela autuada, como adiantamento de clientes. O segundo trata da cessão de direitos e transferência de numerários para o Sr. Rubens Gomes dos Santos.

Os ingressos financeiros ocorreram conforme informam os documentos dos autos. A autuada contabilizou-os, no entanto, como adiantamento, por se tratar de ingressos à título de assessoria fiscal, que compreende futuras defesas fiscais em processos (cfe.



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

relatório da Auditoria Fiscal), com os custos correspondentes.

Ocorre que diante do regime de caixa previsto no Decreto-lei nº 2.397/87 o entendimento não pode ser acolhido, mantida, pois, a tributação.

Quanto à cessão dos direitos com transferência de numerário seria ela dispicienda caso tivesse a autuada apropriado as referidas receitas no período do ingresso e não como pretendeu, como se estivesse sujeita ao regime de competência.

Assim porque inócua a cessão operada não vislumbro possibilidade de agravamento da multa, já que, na falta de um maior aprofundamento da matéria tributável, o dolo específico não ficou comprovado. No particular faltou à Fiscalização perquirir e demonstrar que o beneficiário da cessão furtou-se a declarar o rendimento oriundo dela na sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física. Uniformizo-a, portanto, ao percentual adotado no mais pela autuação.

e) GLOSA DE DESPESA DE CORREÇÃO  
MONETÁRIA

Neste tópico a divergência reside no cabimento da utilização do IPC de janeiro/89, de 70,28%, integralmente, para correção das contas no Balanço.

Tenho para mim que decidiu acertadamente, por unanimidade, a Egrégia Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão nº 108-0.963, de 22.03.94, Relator o ilustre Conselheiro Dr. José Carlos Passuelo, de cujo voto permitimo-nos transcrever os seguintes excertos, verbis:

"A imposição decorreu da adoção, pela recorrente, do valor de NCz\$ 10,51 para a OTN de janeiro de 1989, quando a fiscalização entende ser aplicável o



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

valor de NCz\$ 6,92, na forma do art. 30 da Lei nº 7.799/89.

.....

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

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

....."

O BTN Fiscal foi instituído pelo artigo 1º da Lei nº 7.799/89.

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

A despeito da capitulação legal ter sido montada sobre a Lei nº 7.799/89, posterior ao evento visado, farei a análise do assunto à luz da legislação de regência, vigente à época, já que o fato está perfeitamente caracterizado e em nenhum momento tolheu a recorrente de sua ampla defesa, centrada que foi em argumentos adequados à legislação própria de regência.

Busco no Decreto-lei nº 2.341/87 o disciplinamento da 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

ACÓRDÃO Nº 103-15.480

1989 (DOU, de 01.02.89), e lá encontro a sistemática apoiada na OTN, mais tarde OTN, cuja atualização, a partir da Instrução Normativa nº 133m de 30.09.87, 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.

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

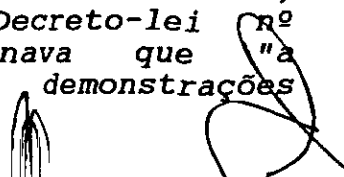
Partindo da OTN de dezembro de 1988, de Cz\$ 4.170,19 ajustada pelo IPC de 28,79%, temos para janeiro uma OTN de Cz\$ 6.170,19, ou NCz\$ 6,17, que cumulada com o IPC de 70,28% de janeiro nos coloca o seu valor atualizado em NCz\$ 10,51 e não nos NCz\$ 6,92, atualizável a partir de fevereiro de 1989.

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

.....

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

Quando o ano de 1989 se iniciou, estava em vigor o Decreto-lei nº 2.341/87, que determinava que "a correção monetária das demonstrações





financeiras será procedida com base na variação do valor de uma OTN ou outro índice que vier a ser adotado." A atualização monetária da OTN era regulada pela Resolução nº 1.338, do Conselho Monetário Nacional, de 15 de julho de 1987, que determinava em seu item II, que "a partir do mês de agos 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 art. 19 do Decreto-lei nº 2.335, de 12 de junho de 1997, 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 erram 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 art. 30:

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

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

A estipulação do art. 30 da Lei nº 7.730/89 acima transcrito resultou em reconhecer para o mês de janeiro de 1989 uma inflação de 70,28%, conforme a variação do IPC. Há portanto,

ACÓRDÃO Nº 103-15.480

verdadeira incoerência entre o caput do artigo, que determina que a pessoa jurídica deverá reconhecer a desvalorização da moeda em sua demonstrações financeiras e o parág. 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. 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 art. 10, que "a correção monetária das demonstrações financeiras será procedida com base na variação diária do BTN Fiscal, ou de outro índice que vier a ser legalmente adotado." Porém, o artigo 30 da Lei 7.799/89 ratificou o par. 1º do art. 30 da Lei nº 7.730/89, estabelecendo que "para efeito da conversão em número de BTN, os saldos das contas sujeitas à correção monetária, existentes em 31 de janeiro de 1989, serão atualizadas monetariamente tomando-se por base o valor da OTN de NCz\$ 6,92".

.....

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

Este direito decorre do fato de que a subavaliação da inflação tem por consequência limitar, para as empresas que têm patrimônio líquido superior ao ativo permanente, a plena dedutibilidade da despesa de correção monetária. Assim,

ACÓRDÃO Nº 103-15.480

as demonstrações financeiras elaboradas com base em índices atrofiados vão revelar a existência de um lucro artificial, que não existiria caso a inflação pudesse ser deduzida na sua plenitude. A eventual incidência do imposto de renda sobre tal lucro fictício, sob a aparência de uma tributação de renda, estaria atingindo na realidade o capital ou o patrimônio, o que afrontaria o art. 43 do CTN, que apenas permite a tributação de acréscimos patrimoniais reais, pelo que uma tributação de lucro fictício violaria este dispositivo de valor hierárquico superior ao das leis ordinárias.

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

Por sinal, nesta sessão, esta Colenda Câmara, pelo Acórdão nº 103-15.476, modificando entendimento anterior sobre a matéria, quando recusava a aplicação do verdadeiro índice de inflação, sufragou entendimento deste Relator nos seguintes termos:

"O recurso é tempestivo e assim merece ser conhecido.

.....  
Em verdade, é fato notório que infelizmente o índice adotado pelas autoridades fazendárias para a correção monetária das demonstrações financeiras no ano de 1990 efetivamente não espelhou a real corrosão da moeda brasileira. Infelizmente houve reconhecida manipulação do BTN fiscal, de tal maneira que se alijou do seu "quantum" percentual substancial de atualização da moeda.

E, embora a Lei 8.200 tivesse a seguir corrigido a anomalia ao reconhecer a validade da adoção do IPC, e não do BTN, lamentavelmente ao pré-fixar a distribuição da atualização de

ACÓRDÃO Nº 103-15.480

prejuízos fiscais para exercícios subsequentes, decorrente do saldo devedor de correção monetária gerado a maior pelo índice corretor, acabou por ferir direito líquido e certo do contribuinte de deduzi-la já dentro do ano de 1990 e não em períodos sucessivos.

Em verdade, somente se pode entender a postergação criada como o inconfessável desejo da entidade arrecadadora de minimizar nos seus cofres o fardo do pesado processo inflacionário que à época grassava no País e que, até recentissimamente continou a manifestar efeitos na vil moeda brasileira já que, de rigor, esta postergação feriu o princípio maior da legislação tributária no sentido de que a aferição das demonstrações financeiras versus apuração do imposto de renda devido deverá ser feita segundo a legislação vigente no encerramento do balanço. Dentro de tal diapasão não se pode ignorar que nenhuma restrição ou reserva existia, até então, para a fruição do saldo devedor de correção monetária, com ênfase para a postergação ora noticiada, sendo ao reverso absolutamente clara a legislação societária em cotejo com o dispositivo tributário que a encampou (decreto-lei 1.598/77) no sentido de reconhecer a necessidade do cômputo da corrosão real da moeda.

Dou integral provimento ao recurso"

Na esteira desse entendimento deve ser excluída da tributação a exigência ora examinada.

#### f) GLOSA DE DESPESAS COM PRO-LABORE

A legislação que rege a matéria (Decreto-lei nº 2.397/87, art. 2º, Parág. 2º), dispõe que quaisquer valores pagos aos sócios, antes do encerramento do período-base, equiparam-se a rendimentos distribuídos, daí a impossibilidade de serem os valores pagos a título de pro-labore deduzidos como despesa operacional na apuração do resultado, devendo ser mantida a tributação na espécie.

ACÓRDÃO Nº 103-15.480

**- EXERCÍCIO DE 1991****a) OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO  
MONETÁRIA**

Tendo em vista que a presente exigência decorre da não correção monetária das aplicações em ouro no período imediatamente anterior, onde foi mantida a tributação por omissão de correção monetária de balanço, resulta que o valor correspondente omitido no exercício anterior deve ser, para fins de correção monetária, incorporado ao patrimônio líquido após descontado o imposto de renda incidente sobre tal receita, de forma que a exigência corresponda à parcela líquida após compensada a reserva oculta resultante do valor correspondente, merecendo assim, ser parcialmente provido o apelo neste particular.

**b) VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA NÃO LANÇADA**

A acusação merece prosperar já que não se demonstrou que o conta corrente versava outras operações que não simplesmente o mútuo.

Ademais, indo-se aos demonstrativos de fls. 30/34, vê-se que a PACTUM chegou inclusive a reconhecer certa variação monetária ativa em decorrência dos contas correntes, o que desfaz por igual sua argumentação defensiva.

**c) GLOSA DE DESPESAS DE CORREÇÃO  
MONETÁRIA**

Neste tópico a matéria tributável corresponde a divergência na utilização de índices de correção monetária e da correção indevida da conta Reservas de Lucros.



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

Quanto à utilização do BTN Fiscal de Cr\$ 207,5184 para correção monetária do balanço em 31.12.90, por manter idêntico entendimento, transcrevemos o voto proferido pela ilustrada Conselheira Dra. Sandra Maria Dias Nunes, no Acórdão nº 108-01.123, de 18.05.94, cuja decisão foi unânime, verbis:

"No mérito trata-se de lançamento fundamentado nos procedimentos de correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei nº 7.799/89, ocasião em que a recorrente adotou o valor de Cr\$ 205,7819 para o BTN Fiscal de 31 de dezembro de 1990, quando a fiscalização entende ser aplicável o valor de Cr\$ 103,5081, na forma do AD CST nº 230/90.

Assunto de grande polêmica, provocou a corrida de contribuintes ao Poder Judiciário para salvaguarda de direitos contra a distorção alegada nos seus balanços dada a defasagem entre os indexadores, cujas pendências já vem sendo dirimidas, e, inobstante suas decisões não vincularem as decisões administrativas na forma do Decreto nº 73.529, fornecem diretrizes seguras que devem ser consideradas na amplitude de sua lógica, racionalidade e jurisdição.

Apesar de ter o assunto assumido notoriedade com o advento da Lei nº 8.200/91, sua origem se localiza a partir da Lei nº 7.730/89, com o chamado "Plano Verão", quando se realizou o primeiro expurgo da inflação ao fixar a OTN para 15/01/89 em NCz\$ 6,92, sem levar em conta que ela refletia apenas o IPC do mês anterior. Entretanto, interessa-nos a análise da sistemática de correção monetária durante o exercício de 1991, período-base de 1990, ocasião em que ocorreu o segundo expurgo de natureza similar, durante o "Plano Brasil Novo", quando já estava em vigor a Lei nº 7.799/89.

Com efeito, a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, dispõe no seu artigo 2º que "para efeito de determinação 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" e o artigo 3º esclareceu que "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 de cada período-base."

O artigo 10 da mesma lei estabelece que "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". Por sua vez, o parágrafo 2º do artigo 1º determinou que:

"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 com o parág. 2º do art. 5º da Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989." (grifei).

E o parág. 2º do artigo 5º da Lei nº 7.777/89 estabeleceu imperativamente que "o valor nominal do BTN será atualizado mensalmente pelo IPC."

Ao longo do ano de 1990, uma série de Medidas Provisórias e de Leis foram editadas acerca da atualização dos índices, mas nenhuma delas conseguiram desatrelar o IPC das atualizações das demonstrações financeiras. Senão vejamos:

(1) até 15/03/90, o Bônus do Tesouro Nacional - BTN/BTN Fiscal era atualizado segundo a variação de preços ao consumidor medido pelo IBGE (MPs nºs 154 e 168 convertidas nas Leis nºs 8.030/90 e 8.024/90). Ademais, o parágrafo único do artigo 22 da MP nº 168 estabeleceu que "excepcionalmente, o valor nominal do BTN no mês de abril de 1990 será igual ao valor do BTN Fiscal no dia 1º de abril de 1990", fazendo desaparecer parte expressiva da inflação;

ACÓRDÃO Nº 103-15.480

(2) em 30/04/90, o valor nominal do BTN passou a ser atualizado pelo Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF) divulgado pelo IBGE, de acordo com metodologia estabelecida em Portaria do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento (MPs nºs 189, 195, 200, 212 e 237, convertida na Lei nº 8.088/90).

Conforme dito anteriormente, nenhum destes atos conseguiram revogar o IPC-IBGE como indexador oficial dos índices aplicáveis na correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei nº 7.799/89, legislação vigente durante o período-base de 1990, permanecendo válido o critério determinado pelo parág. 2º do art. 5º da Lei nº 7.777/89. Lembre-se que a MP nº 189/90 não revogou expressamente a lei anterior (Lei nº 7.777/89 e 7.799/89) como também não a revogou tacitamente, pois não existe incompatibilidade na existência de diversos índices para diversos fins.

Partindo do BTN Fiscal de 31 de dezembro de 1989 de Cr\$ 10,9518, ajustado pelo IPC de 1.794,81% (inflação medida pelo IBGE para o ano de 1990), temos para 31 de dezembro de 1990 um BTN Fiscal igual a Cr\$ 207,5158 (Cr\$ 10,9518 x 18,9481) e não nos Cr\$ 103,5081 contidos no Ato Declaratório CST nº 230/90.

Ao se utilizar de índices de correção inferiores aos outros indicativos mais representativos da perda real do poder aquisitivo da moeda, o procedimento da correção monetária do balanço não só deixa de cumprir com um de seus objetivos, qual seja de possibilitar a atualização da expressão monetária dos bens do ativo permanente e das contas do patrimônio líquido, e o reconhecimento do valor da despesa relacionada com o desgaste físico dos bens na atividade fim (depreciação), como também não atende ao seu principal objetivo que é o de identificar e reconhecer, no resultado de cada exercício, o ganho (redução da expressão monetária do valor das obrigações) ou perda (redução da expressão monetária do



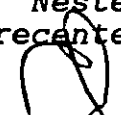
ACÓRDÃO Nº 103-15.480

valor dos ativos monetários) da empresa em face à diminuição do poder de compra da moeda em uma economia inflacionária.

Ora, a correção monetária, por expressa determinação legal, deve refletir a desvalorização real da moeda, caso contrário, estará sendo tributada uma renda fictícia. Isso ocorre no caso da empresa possuir patrimônio líquido maior que o ativo permanente e demais contas do ativo sujeitas a correção, onde o não reconhecimento da inflação enseja a apuração de menor resultado devedor de correção monetária, que é dedutível para fins de apuração do resultado tributável. Indiretamente, estaria ocorrendo majoração de tributo.

Tal procedimento, além de afrontar a melhor doutrina (ver artigo de João Dácio Rolim - Efeitos Fiscais da Correção Monetária dos Balanços - Expurgos Inconstitucionais dos Índices Oficiais de Inflação, in Imposto de Renda - Estudos, nº 20, Editora Resenha Tributária, São Paulo; de Alberto Xavier - A Correção Monetária das Demonstrações Financeiras no Exercício de 1990, BTN ou IPC, in mesma publicação: de Misabel Abreu Machado Derzi - Os Conceitos de Renda e de Patrimônio. Efeitos da Correção Monetária insuficiente no Imposto de Renda, in Momentos Jurídicos, Livraria Del Rey, Belo Horizonte), afronta a garantia constitucional contida no artigo 150, III, letra "a", que veda a aplicação da legislação que aumente tributo no próprio exercício financeiro em que for publicada.

Por estas razões, entendo que as demonstrações financeiras relativas ao período-base encerrado em 31/12/90 devam ser corrigidas utilizando o BTN Fiscal, atualizado na forma do parág. 2º do artigo 5º da Lei nº 7.777/89, ou seja, pelo IPC. Assim, a adoção, pela recorrente, do valor de Cr\$ 205,7819 me parece compatível com a legislação vigente à época de sua utilização, descabendo portanto a exigência que penalize tal procedimento. Neste sentido, as conclusões do recente Acórdão nº 108-00.963/94."



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

Considerando que a Recorrente adotou procedimento semelhante ao que foi objeto das decisões retro, e por entender que a variação do BTN permaneceu atrelada ao IPC para fins de correção monetária do balanço, vislumbro ser legítima a pretensão da Recorrente, devendo ser desconstituída a exigência no que respeita à aplicação do BTN de Cr\$ 207,5184 para correção do balanço de 31.12.90.

Aqui também se aplicam as conclusões do acórdão deste Relator, a que me reportei anteriormente.

De outra parte, incabível a correção monetária no importe de Cr\$ 13.283.067,60, da conta Reservas de Lucros, considerando que o art. 2º, do Decreto-lei nº 2.397/87, determina que o lucro apurado será considerado automaticamente distribuído aos sócios, resultando, neste item, a parcela parcialmente provida de Cr\$ 111.653.226,11.

#### d) GLOSA DE DESPESAS COM PRO-LABORE

Procede a tributação nesta matéria conforme discorrido no exame de exercício precedente.

#### - ADOÇÃO DA TRD COMO INDEXADOR

A pretensão fazendária de adotar a variação da TRD como fator de atualização monetária no ano de 1991 é parcialmente obstaculizada pela temporalidade da norma de regência conforme enunciado a seguir.

A Medida Provisória nº 294 extinguiu o BTNF, indexador de débitos fiscais, determinando que a **atualização monetária** passasse a ser efetuada pela aplicação da TRD (Art. 7º), no entanto, os juros incidentes sobre tais débitos permaneceram no patamar de 1% ao mês, conforme legislação pertinente (art. 2º, único, do Dec. Lei nº 1.735/79, art. 1º, inc. I, do Dec. Lei nº 2.471/88, e art. 74 da Lei nº 7.799/89).

Os pronunciamentos judiciais sobre a aplicação da TRD como índice de atualização monetária sempre foram desfavoráveis à sua aplicabilidade, tendo o Judiciário repellido consistentemente a correção pela TRD para correção de valores de natureza tributária e não tributária.

ACÓRDÃO Nº 103-15.480

acentuando corresponder a um índice médio de juros praticados no mercado tendo em vista a política de juros altos adotada como técnica de combate à inflação, gerando um distanciamento real entre esse índice e o fator de desvalorização efetivo da moeda.

Após manifestação do Pleno do Supremo Tribunal Federal julgando a imprestabilidade da TRD como índice de atualização monetária, veio o Executivo introduzir a Medida Provisória nº 297, excluindo do rol constante do art. 9º da Lei nº 8.177 os impostos, as contribuições e obrigações não vencidas, todavia, instituindo a incidência de juros calculados pela TRD sobre os débitos vencidos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, entre outros.

A introdução da Lei nº 8.218/91 visou reconhecer a impossibilidade da cobrança de juros sobre prestações e obrigações não vencidas, como também a imprestabilidade da TRD como índice de atualização monetária, seja de obrigações, seja de débitos vencidos, e criar outro meio de resguardar o valor do fluxo de receitas do Tesouro (majorar, daí em diante, os juros legais, de 1%, para o patamar das TRDAs, sobre os débitos vencidos). Essa lei teve vigência, no particular, na data de início da MP nº 298, ou seja 01.08.91.

Certamente que a alteração da redação do art. 9º da Lei nº 8.177, pelo art. 30 da Lei nº 8.218, não pretendeu dar vigência retroativa à incidência de juros calculados pela TRD, nem poderia fazê-lo, pois o sentido da norma é o reconhecimento da imprestabilidade da TRD como índice de correção, conforme consistente jurisprudência judicial consagrada pelo próprio Pleno do Supremo Tribunal Federal. Resulta, assim, a impossibilidade de alterar o conteúdo da norma preexistente, durante o período em que vigiu, cabendo apenas alterá-lo daí para a frente, evitando-se a permanência do dano incorrido pela eleição de índice impróprio para atualização do valor da moeda.

Em relação ao período que medeou de fevereiro a agosto de 1991, torna-se imperioso admitir a ausência de indexação de valores fiscais, reconhecida na própria Exposição de Motivos 205 (o Poder Judiciário recusava a aplicabilidade da TRD para esse fim e nenhum outro índice estava previsto em lei).

Face aos princípios de direito, impossível reconhecer a transmutação da natureza das incidências pretéritas: não se pode transformar

ACÓRDÃO Nº 103-15.480

retroativamente em juros o que era correção monetária; não se pode converter retroativamente em remuneração o que foi instituído como atualização de valor. Por consequência, a incidência de juros sobre os débitos para com a Fazenda Nacional somente pode ter como índice a TRD acumulada desde 01.08.91, nunca a acumulada pelo período pretérito. Assim, resta flagrante o equívoco de interpretação fiscal aplicando a TRD acumulada desde fevereiro, a título de indexador monetário, quando somente a partir do início da vigência da MP 298/91 esse índice teve aplicabilidade.

Em conclusão, cabe a aplicação dos juros de 1% até o advento da MP 298/91, e a TRD acumulada entre essa data e a da criação da UFIR, cuja legislação restabeleceu a correção monetária dos débitos fiscais, e reduziu os juros legais ao percentual de 1% ao mês.

De resto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo Acórdão nº CSRF/01-1773, em sessão de 17 de outubro de 1994, à unanimidade de seus membros, acolheu o entendimento supra reportado.

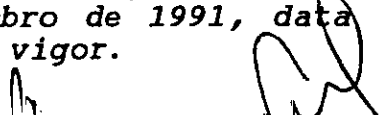
#### - UTILIZAÇÃO DA UFIR COMO INDEXADOR

Sobre a matéria reproduzimos ensinamentos de **RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA E JOÃO FRANCISCO BIANCO**, in **IMPOSTO DE RENDA LEI Nº 8383/91**, Malheiros Editores, págs. 113/114, verbis:

*"Já a Lei nº 8383 entrou em vigor em 31 de dezembro de 1991, para alcançar o fato gerador que ocorreu na mesma data. Onde a retroação?*

.....

*E o art. 79 determina que a correção monetária dos tributos seja calculada a partir de 1º de janeiro de 1992, data em que a lei estará "produzindo efeitos" (na terminologia do art. 97), e não a partir de 31 de dezembro de 1991, data em que a lei entrou em vigor.*



ACÓRDÃO Nº 103-15.480

Desse modo, face aos precedentes jurisprudenciais, difícil negar a aplicabilidade da Lei nº 8383 para os fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro de 1991.

Restaria, por fim, o argumento de que o art. 79 teria ocasionado aumento de tributo, tendo sido desrespeitado o princípio constitucional da anterioridade.

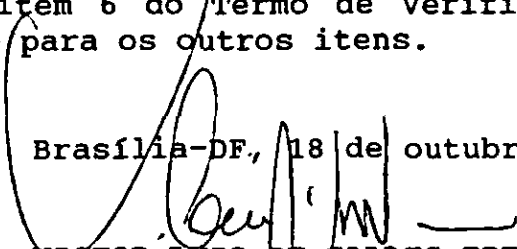
Muito embora em termos econômicos pudesse ser sustentado que uma dívida de dinheiro (não indexada) seja inferior a uma dívida de valor (indexada) - e que a lei que transforma uma dívida de dinheiro em dívida de valor estaria aumentando tributo - a jurisprudência de nossos Tribunais é pacífica no sentido de entender que correção monetária não é acréscimo mas apenas reposição da perda do poder aquisitivo da moeda.

Desse modo, a alteração da natureza jurídica da dívida não estaria ocasionando aumento de tributo mas simples atualização do montante devido, de modo a recompor o valor do tributo no mesmo nível existente por ocasião do nascimento da obrigação tributária."

Por entender da mesma forma, julgo legítima a cobrança da variação da UFIR na composição do crédito tributário.

Dentro do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 175.114.692,54; NCz\$ 10.016.725,35 e Cr\$ 111.653.226,11, respectivamente, nos exercícios de 1989, 1990 e 1991, a seguir excluir a TRD no período de fevereiro a julho de 1991 e, finalmente, uniformizar a multa relativamente ao item 6 do Termo de Verificação Fiscal ao percentual exigido para os outros itens.

Brasília-DF, 18 de outubro de 1994.

  
VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE - Relator