

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13126.000147/93-80

RECURSO Nº: 117.868

MATÉRIA : IRPJ e OUTROS - EX.: 1991

RECORRENTE: MARTINS E SOBRINHOS LTDA.

RECORRIDA : DRJ EM BRASÍLIA - DF

SESSÃO DE : 28 DE JANEIRO DE 1999

ACÓRDÃO Nº: 105-12.713

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO – DIFERENÇA IPC/BNF DO ANO DE 1990 – Os contribuintes que no ano-base de 1990 deixaram de adicionar ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, a correção monetária complementar decorrente da diferença IPC/BNF sujeitam-se ao lançamento de ofício para cobrança do tributo pago a menor. Irrelevante a posterior restituição/compensação parcelada reconhecida pela Lei nº 8.200/91, que não deixou de definir o fato como infração.

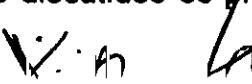
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NEGATIVA DE EFEITOS DA LEI VIGENTE – INCOMPETÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES – O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade. As Leis nºs 8.024 e 8.088, ambas de 1990, desatrelaram a atualização do BNF da variação do IPC. Ficariam mutiladas se negados seus efeitos pelo Tribunal Administrativo, a quem não cabe substituir o legislador nem usurpar de competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

INCIDÊNCIA DA TAXA REFERENCIAL DIÁRIA (TRD) COMO JUROS DE MORA – Por força do disposto no art. 101 do CTN e no § 4º do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, a TRD só poderá ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218/91. No período anterior ao mês de agosto de 1991, os juros de mora devem ser cobrados à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário, ou fração, conforme previsto no art. 726 do RIR/80.

Provimento parcial ao recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto

por MARTINS E SOBRINHOS LTDA.

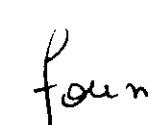


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Carlos Passuello, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e Ivo de Lima Barboza (relator), que davam provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Zouvi (Suplente convocado).


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE


ALBERTO ZOUVI
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 24 MAR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NILTON PÊSS, CHARLES PEREIRA NUNES e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

RECURSO N°: 117.868

INTERESSADA: MARTINS & SOBRINHO LTDA.

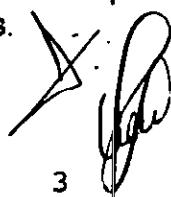
RELATÓRIO

A Autuada insurgindo-se contra decisão da DRJ do Distrito Federal, que entendeu que,

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

- **CORREÇÃO MONETÁRIA** – Despesa indevida de Correção Monetária - a Lei 8.200/91, atribuiu, no seu art. 3º, tratamento eminentemente fiscal à diferença de Correção Monetária entre o BTNF e o IPC, concedendo ao contribuinte a faculdade de deduzi-la na determinação do lucro real, em quatro períodos-base, a partir de 1993, à razão de vinte e cinco por cento ao ano e não lançar, no todo, na contabilidade como despesa do ano-base. Lançamento mantido.
- **MULTA E JUROS** – A exigibilidade da multa e dos juros tem amparo legal. Primeiro porque o auto trata de lançamento de ofício, segundo porque compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento. Trata-se de legislação vigente à época da constituição do crédito tributário pelo lançamento. Trata-se de legislação vigente à época da constituição do crédito tributário de aplicação obrigatória e indeclinável pelas autoridades administrativas (Ac. 1º CC 103-13.945/93).
- **TRIBUTAÇÃO REFLEXA** – Imposto de Renda Pessoa Jurídica, IR-Fonte e Contribuição Social sobre o Lucro - o decidido quanto ao lançamento do Imposto de Renda, em consequência da relação de causa e efeito existente entre as matérias litigadas, aplica-se por inteiro aos procedimentos que lhe sejam decorrentes. Lançamentos mantidos.
- **IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE.**

A Recorrente em seu Recurso alega que é imperativo de ordem constitucional a correção monetária do Balanço e cita em seu favor trabalho doutrinário do eminente jurista Hugo de Brito de Machado que corrobora com sua tese. Menciona também vários arestos dos diferentes tribunais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

Por última argumenta com base no § 2º, do art. 5º, da Lei nº 7.777/89, que o valor nominal do BTN será atualizado mensalmente pelo IPC, sendo, pois, este o índice a prevalecer na correção monetária do Balanço, por ser o que melhor representa a perda do poder de compra da moeda, e que melhor reflete os valores patrimoniais consignados no Balanço.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'X. J. S. J. S.'.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

RECURSO N°: 117.868

INTERESSADA: MARTINS & SOBRINHO LTDA.

VOTO VENCIDO

Conselheiro: IVO DE LIMA BARBOZA, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

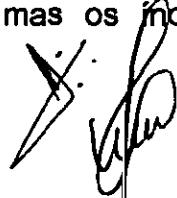
Penso assistir razão ao contribuinte.

É que se trata de saldo devedor de correção monetária apurada de acordo com o IPC, índice este escolhido pelo contribuinte, porque diante da existência de três (3) índices diferentes, a Recorrente escolheu o IPC tanto por ser, ao meu sentir, como disse o contribuinte aquele previsto em lei, como por ser aquele que melhor traduz a perda do poder de compra da moeda (§ 2º do art. 5º da Lei nº 7.777/89) e porque nenhuma legislação posterior o revogara quer por incompatibilidade, quer por revogação expressa (§ 1º, do art. 2º da LICC).

No regime inflacionário é importante a determinação do índice que reflete a real perda do poder de compra da moeda. É 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".(ex-ví do art. 2º da Lei nº 7.799/89).

A par desse fato é que se deve escolher o índice que adicionado ao valor original, atualize o valor da moeda compatibilizando-a ao poder de compra na data de encerramento do balanço, pena de distorcer o resultado tanto para distribuição de lucro como para a base de cálculo para o imposto sobre as rendas ou contribuição social sobre o lucro.

Ocorreu, que no ano-base de 1990, foram fixados três índices para atualização monetária dos valores. Ou melhor, o nome era o mesmo: Bônus do Tesouro Nacional – BTNS, mas os índices utilizados para variação da referida BTNF, eram diferentes. Vejamos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

a) até 15 de março de 1990, o índice de atualização foi o IPC. É que por força do § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777/89, "o valor nominal dos BTN será atualizado mensalmente pelo IPC". Reforçando este procedimento o § 2º do art. 1º da Lei nº 7.799 de 10/07/89, é claro no sentido de 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 § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989".

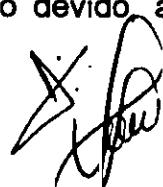
b) Depois de 16 de março de 1990, a MP 168 (convertida na Lei nº 8.024, de 12.04.90) estabeleceu que o valor nominal do BTN fosse atualizado com a mesma metodologia da Lei 8.030/1990, a qual estabelecia que "O Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, solicitará à Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE ou a instituição de notória especialização, o cálculo de índices de preços apropriados à medição da variação média dos preços relativos aos períodos correspondentes às metas a que se refere o inciso III" (art. 2º, § 5º).

c) Finalmente, a partir de junho de 1990, o BTN passou a ser corrigido pelo Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF), divulgado pelo IBGE, seguindo a "metodologia estabelecida em Portaria do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento".

Essa distorção de índices sobre refletir no princípio da uniformidade contábil, princípio este que obriga a que os dados contábeis sejam tratados da mesma maneira em todos os exercícios, para que o pequeno investidor não seja traído nas informações gerenciais, este fato forçou a que os contribuintes escolhescem aquele índice que melhor traduzisse a força aquisitiva da moeda.

É certo que existia norma, como veremos, que concedia poderes ao governo para estabelecer o IRVF. Entretanto, o poder outorgado, por lei, ao Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, de então, tinha o objetivo político de corrigir certos contratos. Entretanto, terminou sendo utilizado pelo fisco para atualização dos elementos contábeis servindo para aumentar, artificialmente, o lucro – que é a base de cálculo do imposto sobre as rendas - e consequentemente imposto sobre as rendas das pessoas jurídicas e contribuição social sobre o lucro, fugindo aos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade.

Sendo menores os índices do que a real inflação, a maquiagem do IRVF, por portaria ministerial, terminou rebatendo no lucro tributável visto que quando não apenas reduzia as despesas decorrentes da correção monetária, transformavam saldo devedor em credor (receitas de correção monetária), servindo, simultaneamente, para aumentar a base de cálculo do imposto de renda, onerando os contribuintes com imposto indevido ou acima do devido, atropelando o princípio da estrita legalidade aumentando imposto, por portaria.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

Ante a incerteza dos índices, sem saber aquele que melhor refletia a perda do poder aquisitivo da moeda, impunha-se ao contribuinte escolher um entre os três índices que melhor refletisse "..., *em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base*". Ante esse fato, consoante processo, a Recorrente utilizou-se do IPC porque, consoante § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, "o valor nominal do BTN será atualizado mensalmente pelo IPC".

A posição do contribuinte parece ser a que melhor traduz o pensamento doutrinário e jurisprudencial. Para a Professora. Mizabel Derzi "Seja como for, não importam as intenções possíveis do legislador, a série de Medidas Provisórias e de Leis, editadas na matéria em 1990, não conseguiu desatrelar o IPC das atualizações das demonstrações financeiras, o que veio a ser expressamente reconhecido a posteriori pela Lei 8.200/91" (Revista de Direito Tributário, nº 59, pág. 142) (sic).

Para o Prof. Alberto Xavier, em Parecer, o BTN estava intrinsecamente ligado ao IPC, por força das disposições legais referidas. Para ele, nenhuma norma posterior conseguiu abalar o império do IPC, eis que subsistiu a todas as leis que foram editadas posteriormente, e em nenhum momento, foi incompatível com as subsequentes nem as seguintes regularam de forma diferente a matéria, nem a revogaram expressamente.

Referindo-se ao § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777 de 1989 e o § 2º do art. 1º da Lei nº 7.799/89, diz que esses "...preceitos legais elegeram o BTN (ou BTN fiscal) como medida de referência da correção monetária das demonstrações financeiras, mas simultaneamente determinaram que o valor nominal desse título seria atualizado mensalmente pelo IPC". E acrescenta "Quer dizer que o conceito de BTN estava indissociavelmente ligado ao IPC, para o qual remetia, de tal modo que pode afirmar-se que é este último o indexador legalmente previsto para a correção monetária das demonstrações financeiras". E acrescenta "Com efeito, o IPC é o critério material ou substancial da indexação, enquanto o BTN é apenas o critério formal. O que a lei pretendeu, para efeitos fiscais, foi a prevalência da substância sobre a forma e por isso não se limitou a indicar o BTN como base de correção monetária, antes determinou imperativamente que esta se realizaria com fundamento no IPC."

Prosseguindo na análise jurídica da questão diz que nenhuma norma posterior revogou, como dito acima, o § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777 de 1989 e o § 2º do art. 1º da Lei nº 7.799/89. E diz o Ilustre Mestre que "Tenha-se presente, neste contexto, o disposto no § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, que dispõe que a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regula inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior". E diz mais, "Ora, a lei posterior (Medida Provisória nº 189) não revogou expressamente a lei anterior (§ 2º do art. 5º da Lei nº 7.777 de 1989 e o § 2º do art. 1º da Lei nº 7.799/89), também não revogou tacitamente, pois não existe incompatibilidade na existência de índices diversos para uma diversidade de fins, como a experiência brasileira revela à

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

sociedade; também a lei nova não regulamentou inteiramente a matéria sobre que versava a lei anterior, matéria esta que consiste na correção monetária das demonstrações financeiras para efeitos de imposto de renda das pessoas jurídicas e sobre a qual não foi publicada regulamentação posterior." Acrescenta e conclui mais que,

"Não tendo havido revogação da lei anterior em qualquer das modalidades previstas no § 1º do art. 2º, aplica-se o § 2º do mesmo artigo, segundo o qual 'a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.'

O que sucedeu foi precisamente a entrada em vigor de lei que introduziu disposições gerais - critério de atualização do BTN para uma generalidade de efeitos, - deixando porém intacta a lei anterior que previa disposições especiais - a adoção do IPC como indexador para o caso específico da correção monetária das demonstrações financeiras.

Nunca se revelou tão verdadeiro o brocardo *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*. Como bem salienta CARLOS MAXIMILIANO 'em princípio, se não presume que a lei geral revogue a especial; é mister que este intuito decorra claramente do contexto'(cf. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 10ª edição, Forense, pág. 360). É esta também a lição de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA: 'O que o legislador quis dizer ... foi que a generalidade dos princípios numa lei desta natureza (lei geral) não cria incompatibilidade com regra de caráter especial. A disposição especial irá disciplinar o caso especial, sem colidir com a normação genérica de lei geral e, assim, em harmonia poderão simultaneamente vigorar'(cf. *'instituição do Direito Civil'*, vol. I, Forense, 1980, pág. 124).

E conclui o Mestre do Direito Tributário da Universidade do Rio de Janeiro, 'Pode pois concluir-se que se mantém em vigor os mencionados § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777 de 1989 e o § 2º do art. 1º da Lei nº 7.799/89 - que determinam a indexação das demonstrações financeiras em questão ao IPC - sendo manifestamente ilegais as tentativas de aplicá-las às demonstrações financeiras encerradas em 31/12/90 índices diversos, como o BTN artificialmente manipulado.' (in *Revista Imposto de Rendas Estudos*, nº 20, Edit. Resenha Tributária, págs. 82 e 83)

Esta também é a posição da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual "O IPC é o índice que melhor reflete a inflação do período". Do voto do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

Relator, Ministro Garcia Vieira, colhe-se a seguinte posição que se harmoniza com a acima defendida. Vejamos:

"O artigo 5º da Lei nº 7.777/89 autorizou o Ministério da Fazenda a emitir Bônus do Tesouro Nacional – BTN para dotar o Tesouro Nacional de recursos necessários à manutenção do equilíbrio orçamentário ou para realização de operações de crédito por antecipação de receita. O valor nominal do BTN seria atualizado mês a mês com índice calculado da mesma forma que a utilizada para o índice referido no art. 2º, § 6º, da Lei decorrente da conversão da Medida Provisória nº 154/90, refletindo a variação de preço entre o dia 15 daquele mês e o dia 16 do mês anterior (Lei nº 8.024/90, art. 22). Mas nos termos do § 2º da citada Lei nº 7.777/89, o BTN fiscal, em seu artigo 2º estabeleceu que, para se estabelecer o lucro real das pessoas jurídicas, a correção monetária das demonstrações financeiras seria feita de acordo com as normas nela própria previstas. Por seu artigo 10, está claro que a correção monetária, nesta hipótese, seria procedida pela aplicação do BTN fiscal ou por outro índice oficialmente adotado. O lucro real da empresa, apurado em 31.12.90, foi aumentado, artificialmente, porque inflação não é lucro, não é acréscimo patrimonial e sobre ela não pode incidir o imposto de renda. No começo do ano de 1990, o BTNF e o IPC representavam variação idêntica da inflação, mas, com o congelamento de preços, passaram a representar índices diversos e a atualização monetária com base no primeiro (BTNF) representava valor bem ínfimo ao IPC. O próprio legislador, ao editar a Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, reconheceu o erro, ao estabelecer no artigo 3º da citada norma legal que a parcela da correção monetária das demonstrações financeiras das empresas, referente ao período-base de 1990, correspondente à diferença verificada naquele ano entre o IPC e o BTN, poderia ser deduzida na determinação do lucro real, em quadro períodos, a partir de 1993, sendo computada na determinação do lucro real, a partir de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor." (Resp. 00098579-RS, julgado em 13.11.97 – DJU de 02.02.98.)

Ora, sendo o IPC o índice que melhor restaura a perda do poder de compra da moeda, consoante § 2º do art. 5º, da Lei nº 7.777/89, é, no mínimo, razoável entender que o contribuinte procedeu corretamente.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

É que a sociedade tem compromisso com o imposto sobre as rendas mas também com os sócios. Se o resultado não reflete a realidade patrimonial, pode distribuir mais lucros ou pagar mais imposto do que o devido, e aí deixa de distribuir lucros para sangrar o patrimônio. Ora, se o governo fixa um índice menor do que o real quando o contribuinte dispõe de saldo devedor, haverá também de ter menos despesa dedutível, e consequentemente, aumenta, artificialmente, a base de cálculo do imposto sobre as rendas, o que implicará em pagar imposto ou sobre rendas inexistentes ou mais do que o devido.

E a prova de que a utilização do IPC está correta, e que a variação do IRVF para o BTN, estava errada na correção do patrimônio das empresas, lembra muito bem o Ministro Garcia Vieira, é que a Lei n.º 8.200/91 reconheceu, expressamente, e tratou de viabilizar meios de ressarcir aos contribuintes que, involuntariamente, adotaram a orientação do fisco de tomar os índices do IRVF, como fator de correção monetária do patrimônio.

Ocorre que no caso particular da Recorrente esse reconhecimento foi tardio, porque diante da incerteza dos três índices com os quais se deparava, elegeu o que, além de melhor refletir a perda do poder de compra da moeda eram reconhecidos pelas leis 7.777 e 7.799, de 1989, ou seja, o IPC.

É certo que aqueles que não tiveram a visão da contribuinte, ora recorrente, devem corrigir o seu resultado, ajustando-o à Lei n° 8.200/91 e Decreto n° 332/91. Todavia, os que se anteciparam e realizaram o ajuste no próprio exercício de 1990, corrigindo pelo IPC, não vejo como tenha de alterar o seu resultado como pretende o fisco.

Ao meu sentir, a manutenção da Denúncia Fiscal como pretende o Autuante, termina por corrigir o certo e transformar o certo em errado para exigir indevido complemento de imposto.

E este fato resvala para agredir o princípio da legalidade eis que se o imposto de renda tem o fato gerador a disponibilidade jurídica ou econômica, na hipótese em que haja lucro e também acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN). Se mantida a Denúncia Fiscal, ao contrário, estaremos tributando lucro fictício ou utilizando base de cálculo irreal, sem que o lucro represente acréscimo de patrimônio ou gere disponibilidade econômica ou jurídicas para as empresas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso, para reformar a decisão recorrida e julgar improcedente o Auto de Infração objeto do presente processo.

É o voto.

Brasília (DF), 28 de janeiro de 1999.


IVO DE LIMA BARBOZA - RELATOR


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

RECURSO N°: 117.868

RECORRENTE: MARTINS E SOBRINHOS LTDA.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ALBERTO ZOUI, Relator Designado.

Em resumo, os argumentos expendidos no recurso voluntário são os seguintes:

a) a correção monetária tem por objetivo eliminar o efeito inflacionário do lucro apurado pelas empresas, assegurando que seja tributada a renda e não o capital;

b) a correção monetária dos balanços contábeis se impõe, mesmo que não expressamente prevista em lei;

c) após o advento da Lei nº 8.200/91, não há mais o que se questionar quanto à legalidade do direito à dedução da parcela de correção monetária expurgada em março de 1990;

d) o Poder Executivo não poderia simplesmente "diferir" os efeitos tributários da não-correção da BTNF pelo IPC; ao postergar os efeitos para o ano de 1993, acabou por sujeitar as empresas a uma verdadeira antecipação do Imposto de Renda e demais tributos da mesma base de cálculo;

e) embora a declaração de inconstitucionalidade seja função exclusiva do Poder Judiciário, nada impede ao julgador administrativo declarar a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

inaplicabilidade do enquadramento legal apresentado pela fiscalização, quando contrariar todas as demais disposições do ordenamento jurídico;

f) a TRD constitui injusta punição para o contribuinte; em face do art. 106 do CTN, os juros de mora aplicados no auto de infração devem ser desconsiderados; alternativamente, a aplicação da TRD como índice de juros deve ser excluída;

g) o fundamento da multa de 50% é punir o contribuinte que comprovadamente agiu de má-fé visando à sonegação do imposto; como tal não é o caso, deve a multa punitiva ser cancelada ou, alternativamente, reduzido o seu percentual.

Ao apreciar esses argumentos, o ilustre Conselheiro Relator, Dr. IVO DE LIMA BARBOSA, considerou-os procedentes. Concluiu que a recorrente procedeu corretamente, por ser o IPC o índice que melhor restaura a perda do poder de compra da moeda, consoante § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777/89.

Data venia, tenho posição divergente acerca da matéria.

Perfilho a posição defendida pelo Conselheiro JORGE PONSONI ANOROZO e consubstanciada no voto (vencedor), condutor do Acórdão nº 105-11.890, Sessão de 15/10/97. Sustenta o duto Conselheiro que, para fins contábeis, a empresa pode utilizar em sua escrituração o índice de correção monetária que melhor se preste para refletir seus resultados líquidos. No entanto, para fins fiscais, deve submeter-se à legislação de regência.

Assim, como bem captou o Conselheiro ANOROZO, a infração cometida pela ora recorrente no período-base 1990 não reside no fato de ter efetuado a correção monetária do balanço com base no coeficiente de variação do IPC, mas sim na falta de adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, naquele ano, da diferença

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

de valor que resultou entre a aplicação do coeficiente de variação do IPC e a do BTNF. Essa diferença de valor foi deduzida na apuração do lucro líquido e deveria ter sido a ele adicionado para fins de determinação do lucro real, de forma a se adequar à legislação tributária então vigente. O auto de infração lavrado representa apenas a materialização, de ofício, da postura que a empresa deveria ter espontaneamente adotado, mas deixou de fazer.

Não pairam dúvidas a respeito da existência de leis que sustentam a forma de apuração do índice fiscal para a correção monetária do balanço no ano de 1990. Com a palavra, o Conselheiro JORGE ANOROZO:

"[...] Para melhor visualização, transcrevo os atos legais que dão suporte ao entendimento; iniciando pelo artigo 10 da Lei 7799/89, *'in verbis'*, que identificou o índice da variação do BTNF como parâmetro para a correção monetária do balanço:

Art. 10. A correção monetária das demonstrações financeiras (art. 4º, inciso I) será procedida com base na variação diária do valor do *BTN Fiscal*, ou de outro índice que vier a ser legalmente adotado.

05 – Naquela oportunidade o valor do BTNF era atualizado com base na variação do IPC, como determinado pelo artigo 1º, § 2º, da Lei 7799/89, constante o § 2º, artigo 5º, da Lei 7777/89, cujos atos transcrevo:

Lei 7799/89.

Art. 1º (...).

§ 2º O valor do *BTN Fiscal*, no primeiro dia útil de cada mês, corresponderá ao valor do Bônus do Tesouro Nacional – *BTN*, atualizado monetariamente para este mesmo mês, de conformidade com o § 2º do artigo 5º da Lei nº 7777, de 19 de junho de 1989.

*PD
JG*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

Lei 7777/89.

Art. 5º

§ 2º O valor nominal dos BTN será atualizado mensalmente pelo IPC.

06 – Continuando, o artigo 22 da Lei 8024/90 mudou o índice a ser utilizado para a atualização do BTN, desvinculando-o do IPC. Através do mesmo ato, no artigo 23, foi dada competência à Secretaria da Receita Federal para divulgar o valor diário do BTNF, como segue:

Art. 22. O valor nominal do Bônus do Tesouro Nacional (BTN) será atualizado em cada mês por índice calculado com a mesma metodologia utilizada para o índice referido no art. 2º, § 5º, da Lei de conversão resultante da Medida Provisória nº 154, de 15 de março de 1990, refletindo a variação de preço entre o dia 15 daquele mês e o dia 15 do mês anterior.

Art. 23. O valor diário do BTN Fiscal será divulgado pela Secretaria da Receita Federal, projetando a evolução mensal da taxa de inflação.

07 – A MP 154/90, citada no artigo 22 supra transcrito, não foi convertida em Lei. Porém a Medida Provisória 189, de 30 de maio de 1990, no artigo 1º, foi objetiva na determinação da forma de atualização dos BTNs, determinando o seguinte.

Art. 1º O valor nominal do Bônus do Tesouro Nacional (BTN) será atualizado, no primeiro dia de cada mês, pelo Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF), divulgado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), de acordo com metodologia estabelecida em Portaria do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

08 – A MP 189/90, por sua vez, também não foi convertida em Lei. Porém, para substituí-la e com a mesma redação no que tange ao artigo supra, foram editadas as MP nº 195, de 30/06/90; 200, de 27/07/90; 212, de 29/08/90 e a 237, de 28/09/90; sendo que apenas esta última foi convertida em lei, originando a Lei nº 8088, de 31/10/90. O artigo 10 da MP 237/90 estabeleceu que as relações jurídicas relativas às MPs não convertidas em lei seriam disciplinadas pelo Congresso Nacional; o disciplinamento ocorreu através do artigo 21 da Lei 8088/90. Abaixo transcrevo os dispositivos anteriormente citados, bem como o artigo 1º da Lei 8088/90:

MP 237/90.

Art. 10. As relações jurídicas decorrentes das Medidas Provisórias nºs 189, de 30 de maio de 1990; 195, de 30 de junho de 1990; 200, de 27 de julho de 1990 e 212, de 29 de agosto de 1990, serão disciplinadas pelo Congresso Nacional, nos termos do disposto no parágrafo único do art. 62 da Constituição da República Federativa do Brasil.

Lei 8088/90.

Art. 1º O valor das Obrigações do Tesouro Nacional (OTN), emitidas anteriormente a 15 de janeiro de 1989 (art. 6º do Decreto-lei nº 2284, de 10 de março de 1986) e do Bônus do Tesouro Nacional (BTN) será atualizado, *no primeiro dia de cada mês, pelo índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF)*, divulgado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), de acordo com metodologia estabelecida em Portaria do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento.

Art. 21 São convalidados os atos praticados com base nas Medidas Provisórias nºs 189, de 30 de maio de 1990; 195, de 30 de junho de 1990; 200, de 27 de julho de 1990 e 212, de 29 de agosto de 1990.

09 – Isto posto, temos que o artigo 21 da Lei 8088/90 convalidou todas as atualizações do BTNF anteriormente efetuadas com base

/ / A2

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

na variação do IRVF e que estavam apoiadas nas MPs supra citadas. A partir de 28/09/90, o suporte legal está sacramentado no artigo 1º da própria Lei 8088/90, que resultou da conversão da MP 237/90." [todos os grifos do original]

Assim, como acima demonstrado pelo Conselheiro ANOROZO, havia no período-base de 1990 aparato legislativo suficiente para sustentar a atualização do valor do BTNF com base na variação do IRVF e, por consequência, com bases nesses coeficientes estabelecer o índice fiscal de correção monetária do balanço encerrado em 1990.

Permito-me, apenas, fazer um reparo à demonstração do eminent Conselheiro, mais precisamente no item 07 supra transscrito, no qual afirma que a MP nº 154/90 não foi convertida em lei. Em realidade, a MP nº 154, de 15 de março de 1990, foi convertida na Lei nº 8.030, de 12 de abril de 1990.

Logo, também no período de 16 de março a maio de 1990 houve amparo legal para a atualização do valor da BTNF por índice distinto do IPC. Qual índice? Consoante o art. 22 da MP nº 168 (convolada na Lei nº 8.024, de 12 de abril de 1990), o valor nominal do BTN será atualizado com a mesma metodologia da Lei nº 8.030/90. Esta estabelecia no § 6º do seu art. 2º que "O Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento solicitará à Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE ou a instituição de pesquisa de notória especialização, o cálculo de índices de preços apropriados à medição da variação média dos preços [...]".

A Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, fez apenas tratar dos reflexos na determinação do lucro real da diferença entre a variação do IPC e a do BTNF, reconhecendo-a "a posteriori" somente para fins fiscais, como, aliás, já distinguido no início deste voto. A Lei nº 8.200/91 não deixou de tratar como infração a falta de adição ao lucro líquido da diferença IPC/BTNF. Previu forma de restituição/compensação escalonada daquela diferença. À lei sob exame, pois, não se aplica o disposto no art. 106, II, "a" do

12

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

CTN. Se tal se aplicasse, a forma de restituição parcelada oferecida pela lei posterior não teria sentido de existir. Com a palavra, mais uma vez, o Conselheiro JORGE ANOROZO:

"11 – A legislação tributária, no entanto, através do artigo 3º da Lei 8200, de 28 de junho de 1991, permitiu que fossem efetuados 'a posteriori', ou seja, no período-base de 1991, ajustes no resultado real relativo ao balanço encerrado no período-base de 1990, de forma a fazer refletir a diferença em valor existente entre a aplicação de um e de outro índice de correção monetária. Abaixo transcrevo os dispositivos citados:

Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor – IPC e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento:

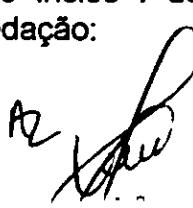
I – Poderá ser deduzida na determinação do lucro real, em quatro períodos-base, a partir de 1993, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, quando se tratar de saldo devedor;

II – Será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor.

12 – Mais adiante, através do artigo 11 da Lei 8682, de 14 de julho de 1993, o inciso "I" do artigo 3º da Lei 8200/91 foi alterado, passando a vigorar com a seguinte redação:

Art 11. É revigorada a Lei 8200, de 28 de junho de 1991, passando o inciso I do seu artigo 3º a vigorar com a seguinte redação:

Art. 3º (...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

I – Poderá ser deduzida na determinação do lucro real, em seis anos calendários, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor.

.....

14 – Dessa forma, resumindo, no ano de 1990 a correção monetária do balanço das empresas que optaram pelo cálculo do imposto com base no lucro real deveria ser efetuada com base no coeficiente de variação dos BTN Fiscais, como determina de forma clara e transparente a legislação. Os efeitos relativos à diferença entre a aplicação desse índice e o da variação do IPC deve ser apurado no ano de 1991, para refletir no lucro real a partir do ano-calendário de 1993 e até o ano de 1998; tudo apneas e simplesmente de conformidade com a legislação em vigor no decorrer do tempo.

15 – Reitero agora, por oportuno, o posicionamento que tenho adotado nesta Casa, no sentido de que cabe a este Colegiado apenas e tão-somente verificar o cumprimento da lei, sem questioná-la. A lei, uma vez aprovada pelo Poder Legislativo e sancionado pelo Executivo, dever ser observada pela sociedade até que, eventualmente, ocorra manifestação final do Supremo Tribunal Federal a respeito de sua ineficácia. Entendendo que o Conselho não tem competência para decidir contra o que está estabelecido em lei, pois essa postura equivaleria a desautorizar o Congresso Nacional e o Poder Executivo; notadamente neste caso, quando a transparência do texto legal não permite interpretação diversa daquela decorrente de sua própria literalidade. Não devemos chegar a tanto. Lembro, ainda, que sobre o assunto ora litigado o STF ainda não se manifestou. Portanto vale a lei e nada mais que ela." [todos os grifos do original] *AZ* 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

Com razão o Conselheiro ANOROZO. A lei, embora dura, deve ser cumprida. Não compete a este Colegiado administrativo questionar a sua eficácia. E, até a presente sessão, o Supremo Tribunal Federal não proferiu julgamento no sentido de retirar do mundo jurídico as normas contidas no art. 22 da Lei nº 8.024/90 e no art. 1º da Lei nº 8.088/90.

Quanto à TRD, é entendimento pacificado neste Conselho que sua cobrança, a título de juros de mora, por força do disposto no art. 101 do CTN e no § 4º do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, só é possível a partir do mês de agosto de 1991, inclusive. Esse entendimento, aliás, já é acatado pela Secretaria da Receita Federal, que, ao editar a IN nº 32, de 09/04/97, determinou que "seja subtraída, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, a aplicação do disposto no art. 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, resultante da conversão da Medida Provisória nº 298, de 29 de julho de 1991". No período anterior ao mês de agosto de 1991, os juros de mora devem ser cobrados à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário, conforme previsto no art. 726 do RIR/80.

No caso sob exame, a exclusão da TRD de fevereiro a julho de 1991 há de ser entendida como exclusão de *abril* a julho de 1991, já que o vencimento das exigências tributárias é 30/04/91.

A multa de ofício, incidente ao percentual de 50% sobre o imposto devido, deve ser aplicada, consoante os arts. 728, II, e 729, I, do RIR/80, nos casos de falta de declaração e nos de declaração inexata, a não ser que se configure evidente intuito de fraude, hipótese em que o percentual se elevaria para 150%. Como a recorrente comprovadamente agiu de boa-fé, a aplicação do percentual de 50% está de acordo com a lei.

AZ
J. S. B.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 13126.000147/93-80
ACÓRDÃO N° 105-12.713

Nesta ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir das exigências tributárias o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991.

É o meu voto.

Brasília (DF), 28 de janeiro de 1999.

Alberto Zouvi
ALBERTO ZOUVI
RELATOR DESIGNADO
