



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 13710.000.799/97-76
Recurso n.º : 115.474
Matéria: : I. R. P. J. e Outros - Exercícios de 1992 e 1993
Recorrente : COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA
Recorrida : DRJ NO RIO DE JANEIRO-RJ
Sessão de : 07 DE JANEIRO DE 1997
Acórdão n.º : 101-91.750

I.R.P.J. - CORREÇÃO MONETÁRIA. CONTRATO DE MÚTUO. ÍNDICE. O índice de correção monetária a ser aplicado sobre os mútuos contratados entre pessoas jurídicas interligadas, controladora e controladas, deve decorrer de expresse mandamento legal, não cabendo fazer incidir qualquer outro que resulte do emprego de métodos de interpretação de texto de lei.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO. - Todas as contas sujeitas à sistemática da correção monetária do balanço devem ter seus valores atualizados mediante o emprego do Índice de Preços ao Consumidor - IPC, devendo ser considerado improcedente o lançamento tributário que resulte da aplicação de outro indexador que não reflita a efetiva perda do poder de compra da moeda.

ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA - ERRO DE CÁLCULO. - Demonstrado que o adicional do imposto de renda foi calculado com insuficiência, é de se manter a exigência de diferença lançada de ofício.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PROCEDIMENTO REFLEXO - A decisão prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, relativamente à Contribuição Social aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

Recurso conhecido e provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto pela COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA.

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

Processo n.º : 13710.000799/97-76
Acórdão n.º : 101-91.750

FORMALIZADO EM: 20 MAR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO.



RELATÓRIO

COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. - M.F. sob n. 33.366.980/0001-08, não se conformando com a decisão proferida pelo Chefe da DIRCO (Delegação de Competência Port./DRJ/RJ n.º 34, DOU de 18/08/95), recorre a este Conselho conforme petição de fls. 307/327, na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

As matérias ainda sob litígio estão descritas no Auto de Infração (fls. 05/14 e 174) e anexos, nestes termos, em síntese:

1 - OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS - VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS - MÚTUO PJ LIGADAS CONTRATADAS, conforme demonstrado no anexo de fls. 22/44 e no Quadro 01 de fl. 266 c/c Anexos I, II, III e IV (fls. 270/297):

PERÍODO-BASE	VALOR AUTUADO	VALOR EXONERADO	VALOR RECORRIDO
1991	Cr\$3.589.337.892,87	Cr\$2.978.965.233,81	Cr\$ 610.372.659,06

2 - AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, relativamente às baixas, aos encargos de depreciação/amortização e correção monetária de depreciação/amortização, nos valores de Cr\$14.474.439.508,59 no período-base de 1991, Cr\$11.733.838.936,35 no 1º semestre/92 e Cr\$28.570.746.836,56 no 2º semestre/92 ;

3 - IMPOSTO/BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTAS E ADICIONAIS - INSUFICIÊNCIA - valor apurado conforme relatório de Malha Fazenda, no Quadro 15 da Declaração do ano-base de 1991, no valor de 13.806,90 UFIR;

Em decorrência do lançamento do Imposto de Renda na Pessoa Jurídica foram lançados também o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido, já exonerado pela autoridade a quo (fls. 268/269), e a Contribuição Social sobre o Lucro da Pessoa Jurídica (fls. 167/173).

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 179/208, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação:

“IRPJ - Nulidade. A falta ou imperfeita indicação, no auto de infração, dos dispositivos legais infringidos, não acarreta sua nulidade, quando demonstrado, pelo conteúdo da impugnação, que o direito de ampla defesa foi inteiramente assegurado ao contribuinte.

IRPJ - Correção Monetária de Mútuos. Com a edição da Lei n.º 8.177/91 e a partir da vigência do Decreto n.º 332/91, complementado com as normas da IN DRF n.º 125/91, nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas,

Processo n.º : 13710.000799/97-76
Acórdão n.º : 101-91.750

interligadas, controladoras e controladas, existentes no mês de janeiro de 1991, a mutuante deveria reconhecer, para a determinação do lucro real, pelo menos, a correção monetária calculada segundo a variação do BTNF. No período de fevereiro a novembro de 1991 os encargos pactuados em tais mútuos seriam reconhecidos simplesmente como receita ou despesa financeira não se utilizando de nenhum fator de correção. Em dezembro de 1991 as contas representativas destes contratos de mútuo, por integrarem o sistema de correção monetária do balanço, ficavam sujeitas à correção mensal com base no FAP.

IRPJ - Diferença IPC/BTNF em 1990. As parcelas dos encargos de depreciação, amortização, exaustão ou das baixas das contas do ativo permanente representativas da correção monetária complementar e especial, correspondentes à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTNF no período-base de 1990, somente serão deduzidas, na apuração do lucro real, a partir do exercício de 1994, período-base de 1993.

IRPJ - Adicional do Imposto de Renda. É de se exigir a diferença do adicional do imposto de renda quando demonstrado que o seu valor declarado foi erroneamente calculado.

ILL. Não se aplica o disposto no art. 35 da lei n.º 7.713/88, desde o início de sua vigência, às companhias de que trata a Lei n.º 6.404/76, em face da publicação da Resolução n.º 83/96 do Senado Federa.

Contribuição Social (Reflexo). O decidido para o lançamento principal aplica-se, no que couber, ao lançamento dito reflexo ou dele decorrente quando repouse sobre o mesmo suporte fático.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”

Cientificada dessa decisão em 26/03/97, conforme “AR” (fl. 304v), a contribuinte ingressou com seu apelo para esta Segunda Instância Administrativa, protocolizado no dia 25/04/97 (fls. 307/327), onde sustenta em resumo:

Preliminarmente, a nulidade do lançamento tendo por multiplicador o FAP, no período de janeiro a dezembro de 1991, por falta de disposição legal que exigisse tal atualização e muito menos, nos termos em que foi efetuada naquele período, como a própria Fiscalização se encarregou de demonstrar com a pseudo capitulação consignada na peça básica do IRPJ que, automaticamente se reflete nas autuações reflexas, porque:

a) os dispositivos do RIR/80 invocados no ENQUADRAMENTO LEGAL não disciplinam, nem poderiam disciplinar a matéria, vez que, tratando-se de meros DISPOSITIVOS REGULAMENTARES de LEI era indispensável que **esta precedesse aqueles**, pois a obrigatoriedade de a mutuante reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN, nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, somente foi **instituída pelo art. 21 do Decreto-lei n.º 2.065, de 26/10/83**, tendo o art. 5º, parágrafo único, do Decreto-lei n.º 2.072, de 20/12/83, estabelecido apenas a sistemática de cálculo da variação diária da ORTN;

b) o art. 21 do Decreto-lei n.º 2.065/83, assim como todos os dispositivos que cuidavam da correção monetária, ficaram sem eficácia, vez que a Medida Provisória n.º 294, de 31/01/91 (Lei n.º 8.177, de 01/03/91), decretou o fim do cálculo da correção monetária, extinguindo o BTN, o BTNF e outros índices de correção, a exemplo do que ocorreu na vigência do Plano Color, quando este Conselho de Contribuintes decidiu que o art. 21 do Decreto-lei 2.065/83 ficou sem objeto, desaparecendo a obrigatoriedade do reconhecimento da correção monetária, pois esta não existia, conforme Ac. 105-07.744, de 14/09/93, cuja ementa e parte do voto transcreve às fls. 183/184; somente em 04/11/91, com a edição do Decreto n.º 332, é que o Poder Executivo cuidou da atualização monetária **das contas representativas de mútuos entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladas e controladoras**, dentre outras; mesmo que essa obrigatoriedade fosse eficaz pelo seu estabelecimento por Decreto e vigência se lhe pudesse reconhecer no mesmo exercício, a obrigatoriedade de correção pelo FAP ainda assim ficaria limitada ao mês de dezembro de 1991, vez que a Instrução Normativa n.º 125, de 27.12.91, expressamente determinou que o saldo em 30.11.91 fosse convertido em quantidade de FAP, sendo a partir daí corrigidas por esse índice;

c) no cálculo da correção monetária a Fiscalização em nenhum mês do ano de 1991 se utilizou: quer da unidade fiscal diária, quer do saldo médio, quer do método hamburguês ou semelhante, como preconizavam os atos normativos na vigência do Decreto-lei n.º 2.065/83, isto é, **desconsiderou o período efetivo de cada saldo devedor**, vez que, **aplicando a sistemática nova introduzida pelo Decreto-lei n.º 332 de 04/11/91 e IN-SRF-n.º 125, de 27.12.91**, baseou-se apenas no saldo devedor no 1.º dia do mês (desconsiderando a movimentação nele ocorrida) e sobre ele aplicou o diferencial do Fator de Atualização Patrimonial (FAP), quando na verdade esta sistemática, além de não poder ser aplicada antes da própria criação do FAP, ainda é totalmente imprópria para o cálculo da correção monetária dos saldos em conta corrente dos mútuos rotativos; a fiscalização **sequer indicou os dispositivos instituidores da obrigatoriedade do cálculo (Decreto n.º 332, de 04.11.91 e IN-SRF-n.º 125, de 27/12/91**, limitando-se a indicar 1) **dispositivos regulamentares anteriores (RIR/80)** ao estabelecimento pelo Decreto-lei n.º 2.065/83 da obrigatoriedade da correção 2) **a legislação posterior que criou essa obrigatoriedade (art. 21 do Decreto-lei n.º 2.065/83 e art. 5º, parágrafo único, do Decreto-lei n.º 2.072/83)**, mas que no período levantado já não tinha mais vigência, portanto, **nulo**, pois falta-lhe a capitulação legal infringida, um dos requisitos essenciais ao lançamento tributário, previsto no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, citando doutrina a respeito às fls.186/187.

A decisão recorrida negou que tenha havido o cerceamento do direito de defesa, contrariando a jurisprudência e tergiversando sobre os fundamentos da defesa, todavia, abandonou toda a sistemática adotada pela fiscalização para o cálculo da correção, procedendo à correção no mês de janeiro de 1991, com base nos índices do BTNF, sistemática esta sequer mencionada na peça de autuação, o que na prática implica em novo lançamento, duplicando ou triplicando a nulidade inicialmente alegada, visto que as DRJ não têm competência para lançar, como tem reconhecido esse Tribunal Administrativo. Ao excluir da base de cálculo os valores referentes a fevereiro a novembro, a autoridade julgadora ratifica o alegado na impugnação quanto à inexistência de fundamento para a utilização do FAP e os dispositivos que autorizavam a sua aplicação sequer terem sido objeto de citação na peça acusatória, cabendo reiterar a nulidade, agora substancialmente reforçada pelo decisório recorrido.

No mérito, ainda que as preliminares possam ser ultrapassadas, a exigência não pode subsistir, porque a obrigatoriedade dessa correção somente veio a ser estabelecida pelo art. 4º, alínea “e”, do Decreto n.º 332, de 04/11/91, fundamentando-se na delegação outorgada pelo art. 4º, alínea “f”, da Lei n.º 7.799, de 10.06.89, e **tornada obrigatória a partir de 01.12.91, conforme IN-SRF n.º 125, de 27.12.91.**

Processo n.º : 13710.000799/97-76
Acórdão n.º : 101-91.750

A inclusão dessas contas no rol das sujeitas à sistemática da correção monetária do balanço repercute imediatamente no lucro tributável, pois o saldo credor das contas de correção monetária será computado na determinação do lucro real. Em consequência, essa inclusão implica num agravamento da tributação, em face da nova hipótese de incidência e, como tal se sujeita ao princípio da legalidade, nos termos do art. 150, inciso I, da Constituição Federal, e do art. 97, incisos I a IV, do Código Tributário Nacional. Face ao princípio da separação e independência dos poderes, ao princípio da vedação da delegação de poderes (manifestada da forma mais explícita possível no art. 25 do Ato das Disposições Transitórias, onde se determinou a revogação de todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, a quem compete dispor sobre o “Sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas”(CF, art. 48, inc. I): **é inquestionavelmente inconstitucional a delegação outorgada pelo art. 4º., alínea “f”, da Lei n.º 7.799, de 10.06.89. Logo não produz qualquer efeito.**

Mesmo que fosse relegada a inconstitucionalidade da delegação outorgada pelo art. 4º., alínea “f”, da Lei n.º 7.799/89 e validados fossem os ditames do Decreto n.º 332/91 quanto à inclusão das contas representativas do mútuo entre as empresas de que cogitam estes autos, a sua **eficácia ficaria diferida para o dia primeiro de janeiro de 1992**, face ao disposto no art. 150, inciso III, alínea “b”, da CF e ao que determina o art. 104, incisos I e II, do CTN.

A fiscalização também **contrariou o disposto no próprio Decreto** n.º 332/91, complementado pela IN-SRF- n.º 125/91 **aplicando-o retroativamente**, vez que, enquanto esses diplomas cogitavam da **aplicação a partir de 01.12.91** (saldo em 30.11.91), os dignos autuantes **atribuíram-lhe efeito retroativo a 01.01.91**, contrariando o disposto no art. 105 do CTN, a doutrina e a jurisprudência do Conselho de Contribuintes ao decidir sobre a aplicação do disposto no art. 4º., alínea “d”, do Decreto 332, de 04.11.91 nos acórdãos cujas ementas transcreve às fls. 189/190.

Assim, na pior das hipóteses, ainda que fosse considerado válido e eficaz o disposto no Decreto n.º 332/91 e a IN-SRF-125/91, a autuada somente se sujeitaria à correção monetária a **partir de 01.12.91** e sobre o **saldo simples da conta em 30.11.91**, e não sobre o saldo acumulado inflado pela correção monetária do ano inteiro, como levou a efeito a fiscalização.

Além do mais, a aplicação dos índices do FAP não pode ter como **base de cálculo o saldo no início do mês, isto é, deixando de considerar as movimentações ocorridas no mês de correção**, sob pena de se deparar com aberrações, como o Fisco se encarregou de comprovar com os mapas por ele elaborados, devendo a base de cálculo, no caso dos mútuos, ser o saldo médio apurado por qualquer meio estatístico.

Finalmente, a autuada já apropriou, sem que estivesse obrigada por lei, durante o ano de 1991, como demonstrou o Fisco, parcelas de correção monetária em montante superior ao que estaria obrigada no mês de dezembro, ainda que o mérito pudesse ser apreciado, nada mais dela poderia ser exigido, pois, segundo os mapas do próprio Fisco, o montante apropriado de Cr\$9.658.593.968,00, se aplicado o diferencial do FAP sobre o saldo das contas em 30.11.91, somente estaria obrigada a reconhecer como correção monetária em 31.12.91 a quantia imensamente menor, conforme demonstrativos anexos (fls. 212/252).

A decisão recorrida saneou em parte a ilegalidade da exigência no que se refere aos meses de fevereiro a novembro, mas praticou outra ao proceder o lançamento do mês de janeiro com base em índices não previstos na autuação e não autorizados pela legislação nos mútuos entre coligadas e controladas.

Processo n.º : 13710.000799/97-76
Acórdão n.º : 101-91.750

2 - AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, relativamente às baixas, aos encargos de depreciação/amortização e correção monetária de depreciação/amortização, nos valores de Cr\$14.474.439.508,59 no período-base de 1991, Cr\$11.733.838.936,35 no 1º semestre/92 e Cr\$28.570.746.836,56 no 2º semestre/92 ;

Neste item repete a defesa apresentada na impugnação, alegando que tem sido objeto de amplas discussões nas esferas administrativa e judicial, especialmente após o advento da Lei n.º 8.200/91, que, em seu art. 3º. facultou às empresas com saldo devedor de correção monetária recuperar o imposto pago a mais, mediante a correção complementar do balanço de 1990, usando o IPC como indexador. Essa mesma lei criou uma conta de reserva especial referente à diferença verificada entre a variação do IPC e a do BTNF, possibilitando às empresas deduzir tal diferença na determinação do lucro real, em quatro parcelas anuais, a partir de 1993.

O Decreto n.º 332/91, de 04/11/91, em seu art. 39 ampliou indevidamente o disposto na lei n.º 8.200/91, determinando que os encargos de depreciação, amortização e exaustão e, mais, que a parcela do custo do bem baixado a qualquer título, correspondente à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal, fossem deduzidos do lucro real, somente a partir do exercício de 1994, período-base de 1993.

Pelos objetivos estabelecidos no art. 3º. da Lei n.º 4.357/64, instituindo a obrigatoriedade de corrigir-se o valor dos bens do ativo imobilizado das empresas, destinada a “traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional”, foram incorporados pela Lei n.º 4.506/64, em seu art. 57, consolidado no art. 198 do RIR/80, e Decreto-lei n.º 1.598/77, em seus artigos 30 e 39, permitindo a dedução dos encargos de depreciação como custo ou despesas operacionais.

A própria Lei n.º 8.200/91, que cuidou de ajustar os efeitos causados pela utilização de índice a menor (BTNF) do que o real (IPC) na correção monetária das demonstrações financeiras, fixando regras para o uso do saldo de correção monetária pelo IPC em seu art. 3º., para efeitos fiscais e societários, não fez qualquer menção ou restrição à depreciação, exaustão ou amortização.

Conclui, por isso, que ao estender a limitação da lei à depreciação, amortização e exaustão, o Decreto n.º 332/91 fê-lo ilegalmente, sendo, por conseguinte, nulos os efeitos dessa determinação, pois o art. 3º. da lei 8.200/91 limita-se a dispor sobre a destinação do saldo de correção monetária feito pelo IPC, mas não interfere nas consequências dessa correção nos exercícios seguintes.

Outra inconstitucionalidade a enfrentar, caso fosse mantida a disposição regulamentar do Decreto n.º 332/91, seria a limitação prevista pela letra “b”, do inciso III, do art. 150 da CF, pois seria inegável que essa medida estaria aumentando a tributação da Impetrante, elevando-lhe, artificialmente, o lucro líquido, base do lucro real.

O art. 43 do CTN dispõe que o imposto de renda só é devido sobre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, assim entendida o produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos. Quer isto dizer que, se a renda não estiver disponível, não haverá débito de imposto a considerar. Obviamente, o prejuízo inflacionário não poderá ser confundido com renda. Se é prejuízo, deverá ser deduzido do resultado do exercício antes de servir de base de cálculo do imposto. O contrário será elevação disfarçada do imposto sobre a renda, proibida pela CF em seu art. 150, inciso III, alínea “b”.

Processo n.º : 13710.000799/97-76
Acórdão n.º : 101-91.750

A Lei n.º 8.200/91 aplica-se ao ano de 90 para beneficiar os contribuintes. Só não retroage para prejudicá-los, nos termos do art. 106, I do CTN. Logo, o ato praticado pela Rcte. ao efetuar depreciações, amortizações e dar baixa de bens, mediante a aplicação do IPC, antes da vigência da citada Lei, foram por ela homologados pelo caráter interpretativo da mesma em relação ao indexador aplicável à espécie, pois a referida lei respaldou o que já estava previsto pela Lei n.º 4.357/64, legitimando a correção monetária feita pela Rcte., devendo ser julgado improcedente este item, como vem decidindo este Conselho de Contribuintes, como dão conta, entre outros julgados, os Ac. 108-00.963/94, 101-87.420/94 e 101-87.859/95, cujas ementas cita às fls. 323/324 e destaque do voto do penúltimo às fls. 324/326, devendo-se tornar insubsistente este item porque a decisão recorrida deixou de aprofundar o exame da matéria, limitando-se a transcrever dispositivos e dar-lhe interpretação diversa da que lhe vêm dando essa nobre corte de justiça administrativa e também o Poder Judiciário.

3 - IMPOSTO/BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTAS E ADICIONAIS - INSUFICIÊNCIA - valor apurado conforme relatório de Malha Fazenda, no Quadro 15 da Declaração do ano-base de 1991, no valor de 13.806,90 UFIR.

Na impugnação alegou que o Fisco não demonstrou como ao valor que aponta, tendo a atuada ratificado os dados constantes de sua declaração.

Agora, na decisão singular é demonstrado como a Fiscalização alcançaria o valor submetido à tributação, porém, observa-se não só como o cálculo apresentado está incorreto, vez que não se obedeceu às faixas da progressividade para aplicação dos índices, como ainda se verifica que a atuada tinha calculado o adicional em excesso, prejudicando-se e não ao Fisco.

4 - Processos Reflexos

Independentemente das preliminares específicas eventualmente cabíveis a cada um dos tributos e que serão abaixo indicadas, **a Rcte. adota quanto ao mérito de todos eles, como suas razões de defesa, as apresentadas no auto do IRPJ**, dado ser certo que, independentemente dos vícios que contaminarem especificamente os procedimentos reflexos, estes também serão atingidos em sua eficácia, pelo que vier a ser decidido nos autos do processo matriz, pedindo a ratificação da decisão monocrática sobre o Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, e que sejam tornadas insubsistentes as demais exigências fiscais.

Nas Contra Razões oferecidas pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fl. 334), a representante ressalta a necessidade de julgamento deste em conjunto com o processo matriz 13710.000145/96-99 e, no mérito, afirma que a decisão recorrida foi proferida em perfeita consonância com os preceitos prescritos pela legislação de regência, na conformidade com os elementos fáticos que defluem dos autos, ressaltando a regularidade do lançamento impugnado, na parte que restou subsistente, após a r. decisão, efetuado em estrito cumprimento à lei, por autoridade competente, segundo os procedimentos estabelecidos na legislação tributária, por isso reportando-se aos termos da bem lançada decisão **a quo**, esperando a confirmação integral da mesma, sendo negado provimento ao recurso do interessado.

É o Relatório. 

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

O Recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

Conforme se constata pela leitura da peça básica, a Fiscalização está a exigir diferença de imposto em razão de haver constatado que a pessoa jurídica autuada teria corrigido monetariamente, a menor, os valores dos empréstimos concedidos a pessoa jurídica ligada.

Em consequência dos argumentos expendidos na fase impugnativa, a autoridade julgadora singular consignou:

“O Decreto nº 332/91, com vigência a partir de 05/11/91, ao regulamentar a Lei nº 8.200/91, além de instituir o FAP como fator de correção e atualizado mensalmente com base no INPC, incluiu, no sistema de correção monetária do balanço, as constas representativas de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas ou associadas por qualquer forma, serpaldado no disposto no artigo 4º, inciso I, alínea “f”, da Lei nº 7.799/89.

A IN DRF nº 125 de 27/12/91 (DOU de 31/12/91) ao fixar normas complementares ao referido Decreto, disciplinou, dentre outras matérias, os procedimentos a serem observados, relativamente à estas contas, no período de fevereiro a novembro de 1991 e na sua correção monetária com base nos saldos expressos ao final de cada mês a partir de novembro de 1991.”

Em seu recurso para este Colegiado, além de manter a mesma linha de argumentação expendida na inicial, a contribuinte aduz:

“O que fez a decisão recorrida? Negou o cerceamento do direito de defesa, contrariando a jurisprudência e tergiversando sobre os fundamentos da defesa, todavia, abandonou toda a sistemática adotada pela fiscalização para o cálculo da correção, procedendo à correção no mês de janeiro de 1991, com base nos índices da BTNF, sistemática esta sequer mencionada na peça de autuação, o que na prática implica em novo lançamento, duplicando ou triplicando a nulidade inicialmente alegada, visto que as DRJ não tem competência para lançar, como tem reconhecido esse Tribunal Administrativo. Exclui da base de cálculo os valores referentes aos meses de fevereiro a novembro, o que ratifica o alegado na impugnação quanto à inexistência de fundamento para a utilização do FAP e os dispositivos que autorizam a sua aplicação sequer terem sido objeto de citação na peça acusatória. Deste modo, somente cabe reiterar a nulidade, agora substancialmente reforçada pelo decisório recorrido.”



Processo n.º : 13710.000799/97-76
Acórdão n.º : 101-91.750

Com razão a recorrente. Com efeito, a matéria tributada foi toda ela quantificada, para o período-base de 1991, com fundamento nas disposições do Decreto nº 331, de 1991, tomado como indexador o FAP, como registrado no texto transcrito.

A alteração do critério utilizado para mensuração da base de cálculo do tributo está expressamente admitida no ato decisório, onde se lê:

“No caso em questão, a forma dos mútuos contratados envolveram lançamentos em contas correntes (mútuos rotativos), onde as posições de mutuante e mutuária comumente se invertem, com movimentação diária dos recursos nos dois sentidos. Evidente que a quantificação e o reconhecimento da correção monetária dos valores mutuados, no mês de janeiro de 1991, teria de se basear no BTNF, até porque, mutatis mutandis, este procedimento estaria em consonância com o entendimento firmado no PN CST nº 10/85, não existindo base legal que autorizasse a correção mensal efetuada pela fiscalização com base no FAP. Tampouco se pode admitir o reconhecimento da correção da variação do BTN ou outro indexador mensal sobre o saldo médio daqueles valores, como fez, originalmente, a impugnante, dada a existência de indexador diário legalmente instituído e vigente à época.

.....

Verifica-se, pela análise dos demonstrativos de fls. 20/42, que a fiscalização ao adotar para o ano inteiro a sistemática de correção monetária que deveria ser adotada para o mês de dezembro de 1991, prejudicou a sua apuração neste mês, pois não fez nenhuma distinção para o mês de janeiro de 1991 ou o período de fevereiro a novembro de 1991, os quais, como já exposto, deveriam ser objeto de tratamento diferenciado.

A sistemática da correção mensal para o mês de dezembro de 1991, como anteriormente mencionado, tinha por base, para fins de conversão em FAP, os saldo em cruzeiros dos mútuos existentes em 30/11/91 acrescidos dos encargos incorridos até esta data. Portanto, também não pode ser acolhida a sistemática adotada pela impugnante nos demonstrativos de fls. 210/245 e 247/250, nos quais não há qualquer reconhecimento da correção referente ao mês de janeiro de 1991, nem o cômputo dos encargos incorridos até novembro, sendo destituído de sentido o cálculo da correção monetária destes mútuos baseado em seus saldos médios apurados no mês de dezembro.”

As alterações introduzidas pela decisão recorrida na sistemática de apuração da base de cálculo do tributo implicam novo lançamento, garantido-se, à pessoa jurídica interessada, o exercício do seu direito a ampla defesa e ao contraditório, sem mencionar o fato de que a autoridade julgadora monocrática não tem competência para efetuar lançamento tributário.

Ademais, deve ser consignado que esta Câmara, por diversos julgados, enfrentou o mérito da matéria objeto do litígio, cabendo trazer à colação, nesta oportunidade, trecho do voto proferido pelo Nobre Conselheiro Jezer de Oliveira Cândido, quando do julgamento do recurso protocolizado sob o nº 113.301, conforme Acórdão nº 101-90.331, de 1.997, “**verbis**”:



Processo n.º : 13710.000799/97-76
Acórdão n.º : 101-91.750

“Na solução da segunda questão colocada à apreciação deste Colegiado (correção monetária de contratos de mútuo no período de 10/01/91 e 01/02/91 e novembro 91), inicialmente, é preciso fazer uma breve retrospectiva da legislação do imposto de renda.

O Decreto-lei 2065/83, em seu artigo 21, determinou que, nos contratos de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deveria reconhecer, para efeito de determinação do lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN.

O Decreto-lei 2284/86, em seu artigo sexto, estabeleceu que “a Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional - ORTN, de que trata a Lei 4.357, de 16 de julho de 1964, passa a denominar-se Obrigação do Tesouro Nacional - OTN”.

A Lei 7730, publicada no D.O.U. em 01/02/89, extinguiu a OTN.

Por sua vez, o artigo primeiro da Lei número 7799/89, de 10 de julho de 1989, instituiu o BTN Fiscal, como referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União.

Estabelecendo regras para a desindexação da economia, a Lei número 8.177, publicada no D.O.U. em 04.03.91, extinguiu a partir de primeiro de fevereiro de 1991 o BTN e o BTN Fiscal (artigo 3º, incisos I e II).

A Lei número 8200/91, publicada no D.O.U. em 29 de junho de 1991, determinou que a correção monetária das demonstrações financeiras seria procedida, a partir do mês de fevereiro de 1991, com base na variação mensal do INPC.

Em 05 de novembro de 1991, foi publicado no D.O.U. o Decreto 332/91 que:

- a) estabeleceu normas para a correção monetária das demonstrações financeiras;
- b) criou o Fator de Atualização Patrimonial - FAP;
- c) determinou a correção monetária das contas representativas de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas ou associadas por qualquer forma, bem como dos créditos da empresa com seus sócios ou acionistas.

No Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, ao justificar a correção dos mútuos, o fisco utilizou-se de “índices esses previstos na legislação então vigente para correção das demonstrações financeiras”.

Ora, o direito tributário adota como regra o princípio da tipicidade fechada, não se podendo efetuar lançamento que seja consentâneo com a lei.(SIC)

Ademais, se o legislador expressamente não previu qual o título ou o índice que substituiria aquele originalmente previsto na lei, segundo penso, não cabe ao intérprete “adotar” aquele previsto para as demonstrações financeiras e, ainda mais, aplicando-o de forma retroativa.



Processo n.º : 13710.000799/97-76
Acórdão n.º : 101-91.750

Assim sendo, não encontro guarida na lei para que se sustente o lançamento fiscal relativo à cobrança da correção monetária dos mútuos pactuados pela recorrente, sendo relevante ainda notar que, à época em que foram contratados, a economia encontrava-se desindexada.

Outro aspecto relevante do presente litígio deve ser objeto de indagação por parte deste Colegiado: pode um Decreto, por "delegação de competência" de uma lei, criar nova hipótese de incidência de imposto de renda?

Segundo penso, é o que ocorreu quando o Decreto número 332/91 incluiu entre as contas sujeitas à correção monetária aquelas relativas aos mútuos contratados entre pessoas jurídicas ligadas, coligadas, controladoras, controladas ou associadas.

Não resta dúvida que a correção monetária de tais contas gera resultados positivos que indubitavelmente implicam em majoração do imposto de renda, configurando, na verdade, uma nova hipótese de incidência.

Assim, o lançamento não encontra amparo nos mais mezinhos princípios do Direito Tributário Brasileiro, como, também, no Código Tributário Nacional e na Magna Carta.

É preciso ter em mente que somente a lei pode instituir ou majorar tributo, como também, que a competência para tal mister é indelegável."

Entendo que a decisão recorrida, no particular, merece reforma.

Tendo por fundamento legal as regras insertas na Lei nº 8.200, de 1991, com regulamentação introduzida pelo Decreto nº 332, de 1991, a autoridade julgadora de primeiro grau entendeu de manter a exigência do crédito tributário, tendo deixado consignado (fls. 268/268):

"Diante deste regramento explícito de como proceder parra ajustar as demonstrações financeiras à realidade inflacionária existente até aquela época, não se pode admitir que a impugnante, ao seu alvitre, baseada em interpretação própria e sem nenhum lastro em medida judicial específica, tenha deixado de proceder à adição ao lucro líquido, para determinação do lucro real nos períodos-base de 1991 e 1992, dos valores contabilizados como baixas e encargos de depreciação e amortização das contas do ativo permanente, representativas da correção monetária complementar e especial.

A argumentação da nulidade dos efeitos de determinação do art. 39 do Decreto nº 332/91 esbarra na própria existência do art. 4º da Lei nº 8.200/91, tampouco é o caso da aplicação da retroatividade do art. 106-I do CTN por não se revestir tal Lei de caráter expressamente interpretativo. Portanto, é de se manter a exigência tributária relativamente a este item."

O assunto já mereceu acurada análise por parte de insínes Conselheiros que integram as diversas Câmaras deste Conselho, restando pacificado entendimento no sentido de que o coeficiente

Processo n.º : 13710.000799/97-76
Acórdão n.º : 101-91.750

admitido para correção das demonstrações financeiras é aquele que, por imperativo legal, incorpora a variação verificada segundo o Índice de Preços ao Consumidor - IPC.

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

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

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

"Art. 1º - "Omissis"

§ 1º - - "Omissis"

§ 2º. O valor do BTN Fiscal, no primeiro dia útil de cada mês, corresponderá ao valor do Bônus do Tesouro Nacional - BTN, atualizado monetariamente para este mesmo mês, de conformidade como o § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777, de 19 de julho de 1989.

.....

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

.....

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

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

.....

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

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

Processo n.º : 13710.000799/97-76
Acórdão n.º : 101-91.750

possível mediante autorização legal, o que equivale a dizer que se trata de matéria reservada à Lei.

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

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

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

“Busco no Decreto-lei nº 2.341/87 o disciplinamento da sistemática de correção monetária do balanço vigente em janeiro de 1989, à época de publicação da Lei nº 7.730/89, de 31 de janeiro de 1989 (DOU, de 01.02.89), e lá encontro a sistemática apoiada na ORTN, mais tarde OTN, cuja atualização, a partir da Instrução Normativa nº 133, de 30.9.87, passou a ser efetuada pelo Sr. Secretário da Receita Federal, na forma do artigo 19, do Decreto-lei nº 2.336, de 12 de junho de 1987, com base na variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC. A base da variação da OTN era, portanto, o IPC.”

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

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

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

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

A adoção de coeficiente que não traduza a variação média verificada nos preços dos bens e serviços movimentados durante certo período de tempo, quando se trate de corrigir os elementos integrantes do patrimônio das sociedades, ou seja efetuar a correção monetária do balanço, o objetivo que se busca com a sistemática da atualização resulta frustrado, isto é, recompor o valor desses mesmos bens e serviços em razão da perda do poder aquisitivo da moeda não será alcançado, o que vem de encontro com os fins propostos pela legislação vigente à época.



Processo n.º : 13710.000799/97-76
Acórdão n.º : 101-91.750

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

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

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

Art. 30 - No período-base de 1989 a pessoa jurídica deverá efetuar a correção monetária das demonstrações financeiras de modo a refletir os efeitos da desvalorização da moeda observada anteriormente à vigência desta Medida Provisória.

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

.....

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

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

Ao fixar o valor da OTN em Ncz\$ 6,92, a legislação ordinária feriu princípios constitucionais insculpidos nos artigos 5º e 150, III, “a” da Constituição Federal, que prestigiam a pessoa física ou jurídica contra eventuais lesões aos seus direitos. Com efeito, a atualização do valor da OTN, observada norma legal vigente, teria que ser efetuada segundo a variação do IPC no período, e tal variação alcançou 70,28%, enquanto que a correção admitida foi da ordem de apenas 12,15%.

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

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

Processo n.º : 13710.000799/97-76

Acórdão n.º : 101-91.750

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

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

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

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

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

Recurso conhecido e provido."

Entendo que, também nesta parte, a decisão recorrida merece ser reformada.

No que se refere à insuficiência de imposto recolhido sob a forma de adicional, a contribuinte sustentou em sua impugnação que ratificava todos os elementos constantes do formulário utilizado para declarar seus rendimentos, principalmente pelo fato de não haver sido demonstrado como a Fiscalização teria chegado à conclusão de que ocorrera tal fato.

Apresentando o Demonstrativo através do Quadro 02 (fls. 268), a autoridade julgadora monocrática fez consignar:

"Mantém-se a exigência por se tratar da constatação de erro de cálculo do adicional declarado no item 15/04 da declaração de rendimentos, já que, com fulcro no art. 19 da Lei nº 8.218/91, a forma de cálculo do adicional do imposto de Renda encontra-se impresso às fls. 32 do MAJUR/92 (Lucro Real), manual de orientação que continha as instruções para preenchimento do Formulário-I. A simples leitura daquele manual permite perfeito entendimento do valor apurado pelo Fisco, ...".

Em seu recurso a pessoa jurídica autuada alega que a demonstração da forma pela qual se chegou ao valor exigido a título de adicional do imposto de renda só emergiu com a decisão recorrida, e registra que há incorreção no cálculo elaborado, aduzindo ainda que segundo seus próprios cálculos, haveria excesso de adicional a recolher, com verdadeiro prejuízo par si e não para a Fazenda Pública Federal.



Processo n.º : 13710.000799/97-76
Acórdão n.º : 101-91.750

Como consignado pela decisão recorrida, a diferença de adicional do imposto de renda, exigido através de lançamento “ex officio”, resulta tão somente de mero erro de cálculo cometido no preenchimento do formulário utilizado para declaração dos rendimentos.

Os argumentos apresentados ainda na fase impugnativa estavam centrados no fato de que não teria ficado demonstrado como a Fiscalização teria chegado a alegada insuficiência. Na mesma forma, no recurso endereçado a este Colegiado, a pessoa jurídica interessada não demonstra onde estaria o erro ou a “incorreção” dos cálculos constantes do demonstrativo de fls. 268, e muito menos explicita a forma como teria ocorrido o seu alegado prejuízo.

O demonstrativo elaborado pela autoridade julgadora singular está correto, sendo devida a diferença de adicional do imposto de renda, tal como exigido.

Voto, pois, no sentido de que seja dado provimento, em parte, ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para manter tão somente a exigência do adicional sobre o imposto de renda.

Sala das Sessões - DF, em 07 de janeiro de 1997

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR



