



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

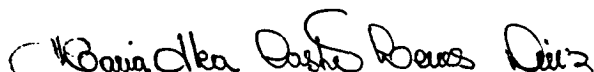
Processo nº : 13805.004965/95-65
Recurso nº : 124248
Matéria : IRPJ – Ex.: 1992 a 1994
Recorrente : CCF BRASIL FINANCEIRA CRÉDITO FINAN. E INVESTIMENTO S/A
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO-SP
Sessão de : 23 de janeiro de 2002
Acórdão : 107- 06.517

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO COM BASE NO ÍNDICE IPC/BTNF - A questão da correta apuração da renda, que impõe a exclusão dos valores puramente inflacionários decorre do Direito posto, pois, se a base de cálculo do imposto sobre a renda é a renda e proventos de qualquer natureza auferidos (CF, art. 153, III, e CTN, arts. 43 a 45), somente se pode tributar, a esse título, o que efetivamente representar acréscimo patrimonial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CCF BRASIL FINANCEIRA CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
RELATORA

FORMALIZADO EM: 18 ABR 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, LUIZ MARTINS VALERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES.

Processo nº : 13805.004965/95-65
Acórdão : 107- 06.517

Recurso nº : 124248

Recorrente : CCF BRASIL FINANCEIRA CRÉDITO FINANC. E INVESTIMENTO
S/A.

RELATÓRIO

CCF BRASIL FINANCEIRA CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S/A., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, por meio da petição de fls. 167/181, da decisão prolatada às fls. 152/156, do Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, que julgou procedente o lançamento formalizado por meio do auto de infração de retificação de prejuízo fiscal e multa regulamentar de fls. 100/103.

A exigência fiscal refere-se a custos, despesas operacionais e encargos no ano-calendário de 1991, 1992, (06/92 e 12/92), e meses de janeiro a dezembro de 1993, sob a alegação de que não seriam estes necessários à atividade da empresa, e teria a empresa infringido dispositivos da legislação tributária, ao fazer exclusões indevidas do lucro líquido apurado, no 1º semestre do ano-calendário de 1992 e deduzido no ano calendário de 1993, montante superior a 25% da correção monetária complementar, passível de ser excluída naquele período.

Em sua impugnação (fls.105/114), a contribuinte diz não contestar o entendimento fiscal de que as despesas operacionais relacionadas nos itens 1 a 5 do anexo ao Termo de Verificação e de Contestação não deveriam ter sido deduzidas por falta de requisitos legais de dedutibilidade, tendo promovido o recolhimento a exigência fiscal correspondente, conforme cópia do Darf de fl.146. Sustenta, ainda, que embora a Lei 8.200/1991 não autorize a exclusão, do lucro líquido, do saldo devedor da diferença de correção monetária entre IPC/BTNF em 1992 e limite em

Processo nº : 13805.004965/95-65
Acórdão : 107- 06.517

25% a parcela dedutível em 1993, a doutrina e a jurisprudência entendem que tal limitação é ilegal e inconstitucional. A deliberação da Lei no. 8200/1991, mantida pela Lei no. 8682/1993, de protelar e reduzir a dedutibilidade do saldo devedor correspondente à diferença IPC/BTNF de 1990, corresponde à criação de um empréstimo compulsório, e não tendo sido observados os pressupostos do art. 148 da Constituição Federal, o dispositivo é inconstitucional e ilegal. A jurisprudência é unânime ao considerar legítimas as deduções referentes à diferença de índices entre o IPC e BTNF. Com a edição do Decreto n.1061, de 21/08/1995, ficou estabelecido no concernente a matérias sobre as quais haja manifestação jurisprudencial reiterada e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, a Procuradoria da Fazenda Nacional fica dispensada da apresentação de recursos.

A decisão recorrida está assim fundamentada:

"A impugnação restringe-se à alegação de inconstitucionalidade de dispositivos legais (art.3º, I, da Lei nº 8.200/1991, com as alterações do art. 11 da Lei nº 8682/1993 que determinaram o diferimento do reconhecimento da diferença de correção monetária pelo IPC e BTNF em relação ao ano-base de 1990.

Não é competência da autoridade administrativa a apreciação da constitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhe tão somente observar a sua aplicação, de acordo com a orientação contida no Parecer Normativo CST nº 329/1970, cuja ementa se transcreve:

" Não cabimento da apreciação sobre inconstitucionalidade argüida na esfera administrativa. Incompetência dos agentes da administração para apreciação de ato ministerial." (...)

Esta posição tem sido confirmada pelo Conselho de Contribuintes, como se vê, exemplificativamente, no Acórdão nº 106-07.303/1996, cuja ementa é a seguinte:

Processo nº : 13805.004965/95-65
Acórdão : 107- 06.517

LEGALIDADE DAS NORMAS FISCAIS – Não compete ao Conselho e Contribuintes, como Tribunal Administrativo que é, e, tampouco, ao juízo de 1ª instância, o exame da legalidade das leis e normas administrativas."

Por outro lado, de acordo com o disposto no art. 1º do Decreto nº 2346/1997, somente "as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva interpretação de texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto."

Não consta dos autos que o Supremo Tribunal Federal tenha se manifestado a respeito da matéria em questão, na forma acima referida, nem tampouco que a interessada esteja amparada por medida judicial que impeça a ação fiscalizatória ou iniba os efeitos do presente lançamento.

De todo o exposto, conclui-se que deve ser mantida a tributação relativa à glosa das despesas deduzidas indevidamente e à exclusão, efetuada em desacordo com a legislação pertinente, da diferença IPC/BTNF de que trata a Lei no. 8.200/1991."

Ciente da decisão, a empresa apresentou em seu recurso as razões de defesa de fls.169/181.

Afastada a exigibilidade do depósito prévio de 30% sobre o valor do lançamento, mencionado na MP nº 1.621/97 e reedições, tendo em vista liminar concedida em mandado de segurança.



É o Relatório.



Processo nº : 13805.004965/95-65
Acórdão : 107- 06.517

VOTO

Conselheira Maria Ilca Castro Lemos Diniz - Relatora

No Termo de Verificação Fiscal e de Constatação de fl.17/ 23, a autoridade tributária ao descrever as infrações fiscais cometidas resultantes do exame dos atos praticados e operações realizadas pela instituição financeira nos anos calendários de 1991, 1992 e 1993, afirma não ter a recorrente comprovado a efetividade da prestação de serviços administrativos executados por terceiros, os pagamentos relativos a honorários advocatícios, nem os pagamentos a título de comissões e corretagens, despesas com despachantes e não ter justificado a dedutibilidade de despesas com a constituição de provisão para perda e o demonstrativo de cálculo do valor contabilizado na conta correção monetária pós-fixadas. Verificou, ainda, conforme relatório, ter o sujeito passivo, feito exclusões indevidas no lucro líquido apurado, a título de realização de parte do saldo devedor, da diferença de correção monetária existente entre o IPC e o BTNF havida no período-base de 1990, para efeito de determinação do lucro real no 1º semestre do ano calendário de 1992 e no ano calendário de 1993, resultando compensação indevida de prejuízos fiscais. O auto de infração, sem crédito tributário apurado, retificou o prejuízo fiscal e exigiu multa regulamentar de 97,50 UFIR.

Ainda na fase de impugnação, o sujeito passivo diz não contestar o entendimento fiscal de que as despesas operacionais relacionadas nos itens 1 a 5 do Termo de Verificação e de Contestação não deveriam ter sido deduzidas por falta de requisitos legais de dedutibilidade, tendo promovido o recolhimento a exigência fiscal correspondente e esclarece que estaria se insurgindo apenas quanto ao item 6 do Termo de Verificação (fl.19), envolvendo supostas exclusões indevidas no lucro

Processo nº : 13805.004965/95-65
Acórdão : 107- 06.517

líquido apurado, efetuadas pela requerente nos exercícios de 1992 e 1993, a título de realização de parte do saldo devedor da conta de correção monetária, decorrente da diferença de índice de correção monetária havida no ano de 1990, entre o Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a BTNF-Fiscal (BTNF). A recorrente não quer, pois, discutir o mérito da glosa dos custos, despesas operacionais classificadas como não necessárias, mas a não compensação do resultado com os prejuízos gerados no próprio ano base.

Esse Conselho já pacificou entendimento no sentido de ser legítima a utilização integral e imediata de correção monetária IPC/BTN.

O Conselheiro Natanael Martins no Acórdão nº 107-05.370, de 15/10/98, em seu voto, expôs os fundamentos que impõem a exclusão da correção monetária da base de cálculo do imposto de renda, porquanto não há fato gerador quando inexistente acréscimo patrimonial. A correção do valor monetário não constitui renda e a legislação que não admite índices reais de inflação contraria imperativo constitucional, porque estaria instituindo imposto sobre lucro fictício.

Adoto, como parte integrante deste, os fundamentos inseridos naquele voto:

"A inflação e o Imposto de Renda

A questão da correta apuração da renda, que impõe a exclusão dos valores puramente inflacionários, longe de ser meramente acadêmica, é jurídica e decorre do Direito posto, pois, evidentemente, se a base de cálculo do imposto sobre a renda é a renda e proventos de qualquer natureza auferidos (CF, art. 153, III, e CTN, arts. 43 a 45), somente se pode tributar, a esse título, o que efetivamente representar acréscimo patrimonial.



Processo nº : 13805.004965/95-65
Acórdão : 107- 06.517

Isto porque não há dúvida alguma de que, sem acréscimo patrimonial, não há renda ou lucro, como ensina com precisão Rubens Gomes de Souza:

"20- Assim, a comissão de 1964 julgou mais adequado, à função prática de definir o fato gerador do imposto, dar ênfase ao requisito da aquisição da disponibilidade. Mas nem por isso... o requisito de tratar-se de riqueza nova foi repudiado; pelo contrário, não só ele está implícito no conceito de disponibilidade... mas também expresso no art. 43, I, onde se diz que a renda é um 'produto' do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e no art. 43, II, onde se diz que os proventos de qualquer natureza são os 'acréscimos patrimoniais' não compreendidos no inciso anterior. A propósito, vale sublinhar que essa redação do inciso II implica que também a renda, de que trata o inciso I, é um acréscimo patrimonial, como já está dito pela palavra 'produto' constante desse inciso".

E em outra oportunidade assevera:

"Pela análise da definição do CTN à luz dos meus trabalhos anteriores que, como disse, a inspiraram, vê-se que a parte essencial do conceito de rendimento é a que foi acrescentada ao que já constava da legislação anterior; ou seja, o requisito de tratar-se da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de um elemento de riqueza que venha aumentar o patrimônio do produtor".

Mas, quem deu a dimensão exata da correção monetária e o conceito de renda, com sua genialidade ímpar, foi Pontes de Miranda. Vejamos:

"Correção do valor monetário absolutamente não aponta renda. Nada rendeu; foi a moeda que se desvalorizou. O Estado, para poder editar regras jurídicas sobre tributos, tem de partir da afirmação e da prova de que há suporte fático necessário e suficiente para cada uma das regras jurídicas. Onde não há terreno não se pode tributar com imposto predial. Onde não há ato jurídico não se pode



7 Pontes de Miranda

Processo nº : 13805.004965/95-65
Acórdão : 107- 06.517

exigir selo de instrumento. Onde não há renda ou consignação não se pode querer que se atenda a imposto de vendas ou consignações. Onde não há renda não é concebível imposto de renda.

A renda supõe o acréscimo de valor em moeda, entre dois pontos de tempo, a determinado poder econômico, sem que se possa pensar em renda se o poder econômico apenas mudou de valor por ter-se degradado a moeda. Não importa qual seja a teoria dos economistas para conceituar renda (e.g. Georg Stranz, B. Puisting, R. M. Haig, G. Strutz). A depreciação da moeda não é fonte de renda: o valor verdadeiro persiste, em princípio; por isso se corrige o valor falsificado, digamos assim, da moeda. Com as inflações, dificilmente se obtém ressunção do valor. Ouro da moeda. Mas, obtenha-se ou não, a renda só se produz se o que se tinha persiste e há plus, que é a renda”.

Ou seja, somente há renda, como base de incidência de tributo, se do resultado se expurgaram os efeitos da inflação real verificada no período.

A Suprema Corte, no RE 89.791-7, relator o Ministro Cunha Peixoto, deixou claro o seu pensamento ao analisar o conceito de renda:

“Na verdade por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo de patrimônio.

.....

Ora, a correção monetária, realmente, não constitui rendimento, porque lhe faltam elementos constitutivos deste, principalmente a reprodutividade. A renda se destaca da fonte sem empobrecê-la. Tal não ocorre na correção monetária, onde o capital continua o mesmo; apenas é atualizado para o valor do dia do pagamento.

Sem ela, haveria uma diminuição do capital. Procura-se, com a correção monetária, apenas dar ao capital o mesmo



8 *Puisting*

Processo nº : 13805.004965/95-65
Acórdão : 107- 06.517

valor que tinha, quando do negócio. Nada se lhe acrescenta; portanto, nenhuma renda há.

A correção monetária, portanto, não é renda, mas simples restauração do valor primitivo do capital.— Trata-se de mera alteração nominal, e não real. Mera substituição do desfalque do valor, e não acréscimo do valor... não é lícito ao legislador dizer que a diminuição do patrimônio constitui renda, pois o conceito dela, além de estar consubstanciado no art. 43 do Código Tributário Nacional, existe no Direito Privado, quer no Código Comercial (lucros etc, arts. 302, 288), seja no Código Civil (frutos, produtos, rendimentos, renda etc. — art. 60; 178, parágrafo 10; 674, VI; 749 etc)”.

Vai daí que, para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto de renda, é imperativo constitucional efetuar-se o expurgo de valores meramente inflacionários, seja corrigindo-se o custo da aquisição de bens na apuração do ganho de capital das pessoas físicas (PF), seja expurgando-se a correção monetária das aplicações financeiras efetuadas (PF), seja corrigindo-se as tabelas de incidência do imposto e as deduções permitidas (PF), seja aplicando às demonstrações financeiras das pessoas jurídicas a sistemática de correção monetária de balanço (CMB), assunto que abordaremos a seguir.

Porém, o que é de capital importância, não é qualquer índice que pode ser imposto aos contribuintes como comumente vem ocorrendo. Muito menos pode o Poder Executivo, não importa a que pretexto, não querer admitir a correção monetária ou impor índices irrealis.

A correção monetária, desde que haja inflação, é imperativo constitucional, e o índice aplicável, independentemente de lei, é aquele que fielmente representar os efeitos da desvalorização da moeda.

Assim, ainda que se possa admitir que à lei fosse possível indicar o indexador que bem quisesse, ao argumento da existência de inúmeros deles (o que é uma verdade incontestável), forçoso concluir que essa liberdade de escolha não lhe dá a faculdade de escolher índice que não reflita a real desvalorização da moeda, muito menos de manipulá-los.



A CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO

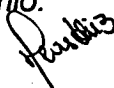
A correção monetária de balanço (CMB), em países de economia altamente inflacionária, mais do que um mero mecanismo contábil de avaliação de patrimônio das pessoas jurídicas, é de transcendental importância, pois visa, em última análise, expurgar do resultado do exercício (o lucro líquido contábil), consequentemente do lucro real, os efeitos da desvalorização da moeda.

Henry Tilbery, em monografia sobre o tema, dando a dimensão exata da CMB, pondera:

“No caso importantíssimo do lucro das empresas impõe-se a eliminação da parcela inflacionária dos lucros sob a perspectiva da preservação de substância.

A preocupação tem seu motivo no fato e no momento em que lucros meramente nominais – isto é, a parte que ultrapassa os lucros reais -, saíam da empresa, seja por distribuição de lucros, seja por tributação – a empresa ficará enfraquecida. Isto é uma séria ameaça para a sobrevivência das empresas. A tributação das pessoas jurídicas em regime inflacionário deve evitar este perigo. A preservação da substância torna necessário expurgar do resultado, a faixa nominal, inflacionária”.

Ou seja, em um regime inflacionário, apurar corretamente o resultado de cada período-base das pessoas jurídicas, necessário, inclusive, para a correta mensuração do patrimônio empresarial, é de fundamental importância no Direito Tributário e societário para se evitar a dilapidação do patrimônio empresarial, o que fatalmente ocorreria, pois, a título de tributos incidentes sobre a renda (lucro), estar-se-iam entregando parcelas do patrimônio.



É que o sistema de correção monetária do patrimônio líquido e dos ativos corrigíveis monetariamente da pessoa jurídica, cujo saldo devedor é levado para o resultado do exercício (determinação do lucro), visa exatamente a recompor a perda do poder aquisitivo da moeda representada no capital próprio, impedindo com isto a tributação da renda fictícia.

Nesse sentido é a lição de Bulhões Pedreira:

“A inflação, ao modificar o poder de compra da moeda nacional, tem efeitos sobre os elementos patrimoniais que distorcem as demonstrações financeiras levantadas com base em escrituração que adota o custo histórico como critério de avaliação e usa a moeda nacional como unidade de medida de valor.

A finalidade do procedimento de correção monetária previsto nas leis comercial e tributária, é eliminar essas distorções do balanço e da demonstração do resultado do exercício.

O procedimento regulado pelo Decreto-lei nº 1.598/77, adota o princípio de corrigir em cada balanço, a expressão monetária do valor histórico dos elementos estáveis do patrimônio – ativo permanente e patrimônio líquido – que são os que sofrem maiores distorções no curso da inflação (porque não estão sujeitos a contínua substituição, como ocorre com os elementos do ativo e do passivo circulante). As contrapartidas dos lançamentos de ajustes das contas do ativo permanente e do patrimônio líquido são registradas em conta especial transitória cujo saldo é computado na determinação do lucro líquido do exercício”.

“A correção dos efeitos da inflação sobre os resultados da pessoa jurídica é obtida através da transferência, para as contas de resultado, do saldo da conta especial transitória na qual são registradas as contrapartidas dos lançamentos de correção do ativo permanente e do patrimônio líquido. O saldo devedor dessa conta elimina das contas de resultado lucros contábeis que são fictícios porque têm a



Processo nº : 13805.004965/95-65
Acórdão : 107- 06.517

função de manter – em moeda de poder de compra constante – o capital de giro próprio da pessoa jurídica”.

Rubens Gomes de Sousa, no mesmo diapasão, em estudo sobre o tema asseverou:

“6.4 – Esta digressão serve para mostrar que o Direito brasileiro, não somente o tributário, mas o das obrigações em geral, evolui decididamente no sentido de abandonar o nominalismo monetário em favor da consideração dos valores reais, patrimoniais ou financeiros, expressos em termos de poder aquisitivo efetivo e atual da moeda. Esta premissa básica pode visar objetivos diferentes conforme a natureza de cada hipótese. Mas, no caso que interessa ao presente trabalho, o objetivo visado é evidentemente o de evitar a descapitalização das empresas pela tributação de lucros meramente escriturais (às vezes chamados “lucros de papel”), decorrentes apenas de uma apreciação, em termos de moeda desatualizada, dos valores patrimoniais ou financeiros que ocorrem para a formação do lucro “real” sujeito ao imposto de renda”.

Assim sendo, visto que o expurgo dos efeitos inflacionários na apuração dos resultados das pessoas jurídicas, a exemplo do que ocorre com as pessoas físicas, deriva do texto maior, que somente permite, em relação ao imposto de renda, a incidência sobre o lucro real apurado, tem-se como conclusão óbvia que, não importando o nome que se queira dar ao indexador da CMB (ORTN, OTN, BTNF, UFIR etc.), é imperativo constitucional que o índice utilizado reflita a desvalorização da moeda.

A propósito desse tema, João Dácio de S. P. Rolim, em excelente e pioneiro estudo, transformado em tese amplamente debatida e aprovada, por unanimidade, no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE – Instituto Internacional de Direito



Processo nº : 13805.004965/95-65
Acórdão : 107- 06.517

Público e Empresarial, cujas conclusões adotamos integralmente, com muita propriedade assim se pronunciou:

"1. A correção monetária de balanço é imperativo de ordem constitucional para evitar a tributação do lucro fictício e a violação dos princípios da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade. Portanto, por ser substancial – e, não, por decorrer de sistemática legal – impõe-se sua adoção para efeito fiscal independentemente de lei ordinária que a preveja, em face da realidade inflacionária e da corrosão do poder aquisitivo da moeda.

2. A legislação ordinária que institua correção monetária divorciada da realidade deve ser afastada por comando imperativo de ordem constitucional.

3. A legislação infraconstitucional que adote, para efeito de correção monetária de balanço, índices expurgados oficialmente, deve ser colmatada por legislação, que reconheça, para outros efeitos jurídicos, os índices plenos de variação de preços".

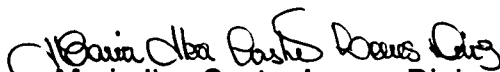
Na esteira dessas colocações, impõe-se a conclusão, na linha inclusive de outras decisões deste Conselho, que a correção monetária de balanço das demonstrações financeiras da recorrente do ano de 1989 deve ser efetivada levando-se em consideração a variação do IPC, real indexador da inflação brasileira e, também, da correção monetária de balanço.

Pelo conhecimento e provimento do recurso.

É o voto.



Sala das Sessões - DF, em 23 de janeiro de 2002.


Maria Ilca Castro Lemos Diniz