**EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**MEMORIAL**

**DA**

**FAZENDA NACIONAL**

**CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. ANO-BASE DE 1989. DEFINIÇÃO DO FATOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA.**

1. Natureza jurídica: benefício fiscal. Não cabe ao Poder Judiciário **deferir correção monetária onde a lei não o fez, sob pena de substituir-se o legislador em matéria de sua estrita competência**. – RE n**. 200.844, Rel. MIN. CELSO DE MELLO**

2. **Não há um direito constitucional à correção monetária das demonstrações financeiras, nem à indexação real.** –RE n. **201.465 – Rel. Min. NELSON JOBIM**

3. Não há na Constituição Federal um conceito constitucional de renda do qual decorra a necessidade de correção monetária dos balanços patrimoniais. Precedentes do STF.

4. O art. 30, § 1º, da Lei n. 7.730/89, e o art. 30 da Lei n. 7.799/89, os quais determinam como índice a OTN fixada em NCz$ 6,92 , para a correção monetária das demonstrações financeiras do ano-base 1989, **têm validade constitucional**.

Memorial fazendário constitucionalidade dos

**Recurso Extraordinário n. 256.304/RS** (devol. de voto-vista)

**Recurso Extraordinário n.** **208.526 /RS** (devol. de voto-vista)

**Recurso Extraordinário n. 215811/SC** (julgamento ainda não iniciado)

**Recurso Extraordinário n. 221.142/RS** (julgamento ainda não iniciado)

**Relator: Ministro MARCO AURÉLIO**

**Voto-vista: Ministro DIAS TOFFOLI**

**I. TEMA EM DISCUSSÃO**

1. Discute-se nos feitos ora em pauta, pedido dos contribuintes no sentido de se afastar os art. 30, § 1º, da Lei n. 7.730/89, e o art. 30 da Lei n. 7.799/89, os quais determinam como índice a OTN fixada em NCz$ 6,92 , para a correção monetária das demonstrações financeiras do ano-base 1989.

2. Alega-se, em síntese, a necessidade de correção monetária das demonstrações financeiras referentes ao ano-base 1989, exercício 1990, pela utilização do IPC/IBGE, índice que a seu sentir melhor refletiria o efeito inflacionário do período, sob pena de apuração do lucro fictício, com tributação não da renda, mas do próprio patrimônio do contribuinte.

3. A Procuradoria-Geral da República opinou pelo não conhecimento do recurso, ao argumento de que a matéria em discussão está circunscrita ao âmbito da interpretação infraconstitucional.

4. Extrai-se, pois, do exposto, que a premissa central sobre a qual a recorrente se apoia é a de que teria havido violação à Constituição da República, por, supostamente, ter havido a tributação, a título de IRPJ, de lucro fictício, e, portanto, do patrimônio, e não da renda, na medida em que nãoteriam sido expurgados os efeitos da inflação real verificada no período mencionado.

**II. O DESCABIMENTO DA PRETENSÃO RECURSAL**

**II. 1. A JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 201.465 – INDICES APLICÁVEIS. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA SISTEMÁTICA DA CORREÇÃO DOS BALANÇOS.**

5. Inicialmente, percebe-se que essa Suprema Corte já manifestou entendimento sobre a discussão aqui trazida, nos autos do **Recurso Extraordinário n. 201.465,** Plenário 2.5.2002, relator para o acórdão o **MIN. NELSON JOBIM**, no qual analisou com profundidade e amplidão o tema da correção monetária das demonstrações financeiras relativa ao ano de 1990 - de modo a, inclusive, não se limitar à questão central daquele feito, que consistia no *diferimento da compensação tributária instituído pelo art. 3º da lei 8.200/91*. Confira-se:

*“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI 8.200/91 (ART. 3º, I, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 8.682/93). CONSTITUCIONALIDADE. A Lei 8.200/91****,******(1) em nenhum momento, modificou a disciplina da base de cálculo do imposto de renda referente ao balanço de 1990, (2) nem determinou a aplicação, ao período-base de 1990, da variação do IPC; (3) tão somente reconheceu os efeitos econômicos decorrentes da metodologia de cálculo da correção monetária.*** *O art. 3º, I (L. 8.200/91), prevendo hipótese nova de dedução na determinação do lucro real,* ***constituiu-se como favor fiscal ditado por opção política legislativa****. Inocorrência, no caso, de empréstimo compulsório. Recurso conhecido e provido.”*

6. Por certo, a despeito da diversidade do objeto – estritamente considerado - apresentado no supracitado RE, a relação de intimidade entre as questões jurídicas tratadas naquele recurso e nos presentes ressai evidente. Tanto assim que, para além de um simples *obiter dictum*, a fundamentação *(ratio decidenti)* constante no RE 201.564 **alcança e decide** a questão jurídica consistente em perquirir **a validade constitucional de legislação que fixa determinado indexador para a correção monetária das demonstrações financeiras.**

7. Assim sendo, o Supremo Tribunal Federal,conhecendo da questão ora em baila, concluiu que o índice a ser aplicado para a correção das demonstrações financeiras era o BTNF**, índice oficial à época.**

8 Naquela oportunidade, em paradigmático voto, o **Em. MIN. NELSON JOBIM**, numa detida e vasta análise das questões concernentes à correção monetária dos balanços, fixou as seguintes premissas:

*a) A Lei 7.799/89, alterando a legislação tributária, passou a dispor integralmente sobre a correção das demonstrações financeiras no art. 2º;*

*b) Em 1987, o índice adotado para o cálculo da correção monetária era a OTN -Obrigações do Tesouro Nacional, mas a Lei 7.730/89, estabeleceu, no art. 29, que, a partir de 1º de fevereiro de 1989, novas regras disporiam sobre a correção monetária de balanço, de tal modo que a) no período-base de 1989, a correção monetária deveria ser pela OTN; b) a partir do exercício financeiro de 1990, o índice passaria a ser o BTNF.*

*c) Em 1989, o BTN tinha valor nominal atualizado mensalmente pelo IPC –Índice de Preços ao Consumidor, enquanto o índice seguinte, o BTN Fiscal, pela MP 168/90, foi alterado radicalmente na forma de cálculo, pois, abandonando o IPC como parâmetro, instituiu a medida provisória nova fórmula e o BTN mensal veio a ser calculado pelas expressões diárias do BTN, até que, em maio de 1990, o BTN passou a ser atualizado pelo Índice de Reajuste de Valores Fiscais - IRVF distanciando-se o BTNF Fiscal do IPC;*

*d) Somente em março é que começou o processo de desindexação da economia, sendo admitido pelo Governo, por intermédio da Lei 8.200/91, que havia uma defasagem entre o BTN Fiscal e o IPC.*

*e) Reconhecendo o STF a constitucionalidade da Lei 8.200/91, afirmou de forma peremptória que, em nenhum momento, a Lei 8.200/91 determinou a aplicação do IPC no período-base de 1990 e no balanço de 1990.*

9. Nessa linha, vale destacar algumas **conclusões** do Em. Ministro, que em tudo se aplicam à questão em debate, **dada a identidade da matéria posta no RE 201.465 (correção do balanço de 1990) com a atual (correção do balanço de 1989)**:

*“****Não há imposição constitucional de indexação da política monetária, nem tributária. Não há, na questão tributária, qualquer obrigação constitucional de indexação dos balanços das empresas.****(...)Como se viu,* ***o Lucro Tributável é um conceito legal****. Decorre de adições e deduções ao Lucro Líquido do Exercício da empresa.(...)****Não há que se falar em direito constitucional à correção monetária das demonstrações financeiras****, como quer o acórdão.****Não há, nesse caso, indexação constitucional****.”*

10. Na mesma senda, pontuou o **MIN. SEPÚVELDA PERTECE**:

*“Estou, e deixo explícito, em que – não obstantes as considerações feitas sobre o mínimo de realidade exigível da regulação legal no campo de incidência dos diversos tributos -,* ***não há um direito constitucional à indexação real, nem nas relações privadas, nem nas relações de Direito Público, sema elas tributárias ou de outra natureza. A questão é de direito monetário, pois, ampla a liberdade de conformação do legislador para dar, ou não, eficácia jurídica ao fenômeno da perda de valor de compra da moeda.****”*

11. Ainda naquela assentada, também assim externou seu entendimento S. Exa., **MIN. MOREIRA ALVES,** secundando manifestações antes proferidas:

*“(...)* ***Por outro lado, com relação à definição de ‘renda’, o próprio conceito de ‘lucro real’ é de natureza legal. A Constituição Federal prevê apenas ‘renda’ e ‘proventos’, mas isso não impede que a lei, desde que não seja desarrazoada, possa examinar o conceito de ‘renda’****. Tanto isso é verdade que, desde o início da cobrança de imposto de renda e da existência de inflação no País, sempre foi cobrado imposto de renda, com relação às pessoas físicas, corrigindo monetariamente, sem que jamais se tenha sustentado que isso feria o conceito de ‘renda’.*

***Não sendo esse conceito legal desarrazoado – e, no caso, não me parece que o seja, até porque o próprio Código Tributário, quando trata do fato gerador, alude à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica -, a correção monetária não deixa de acarretar a aquisição de uma disponibilidade econômica.****”*

12. Vê-se, desde já, uma singela exposição de **precedente do tribunal** que bem retrata a posição jurisprudencial dessa Suprema Corte, no que toca à temática em debate. Passemos, pois, à análise mais detida das questões empolgadas.

**II.2. POLÍTICA LEGISLATIVA DE PERMITIR A CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINACEIRAS – VERDADEIRO BENEFÍCIO FISCAL**

13. Em um **contexto inflacionário, por uma opção estratégica de política econômica do legislador,verdadeiro beneficio fiscal,** permitiu a legislação ordinária que, durante algum tempo, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, determinados registros contábeis de caráter duradouro – porquanto são os que sofrem maior impacto da inflação - seriam corrigidos monetariamente pelo índice estabelecido em Lei**.**

14. Assim é que ao tempo em que a legislação autorizava a correção monetária das demonstrações financeiras para fins tributários, o índice legal era aplicado sobre o valor do ativo permanente – parte do ativo que engloba os bens e direitos considerados mais estáticos e duradouros, como o ativo imobilizado, o ativo diferido e investimentos - e o do patrimônio líquido.

15. Eis um resumo do funcionamento da técnica da correção monetária das demonstrações financeiras com escopo fiscal, extinta em 1995:

a) o valor resultante da aplicação do índice sobre o valor do ativo permanente era considerado receita de correção monetária, uma vez que reflete a valorização, em decorrência da inflação, dos bens e direitos duradouros da empresa;

b) já o valor resultante da aplicação do índice legal sobre o valor do patrimônio líquido era considerado uma despesa de correção monetária porque é reflexo da perda, em decorrência da inflação, do poder de compra dos recursos próprios da empresa, como o capital dos sócios;

c) os valores da receita e da despesa de correção monetária eram lançados numa conta transitória, de correção monetária, e o seu saldo positivo - mais receita do que despesa - ou negativo - mais despesa do que receita – devia ser computado no resultado do exercício, influenciando o cálculo do lucro líquido, que, por sua vez, tinha relevância para a apuração da base de cálculo do IRPJ;

d) em outras palavras, tendo mais despesa do que receita de correção monetária – porque seu patrimônio líquido era superior ao seu ativo permanente -, a empresa poderia deduzir tal saldo negativo, do modo que a legislação vigente determinasse, da base de cálculo do IRPJ; tendo mais receita do que despesa de correção monetária – porque seu ativo permanente era superior ao seu patrimônio líquido -, a empresa deveria adicionar tal saldo positivo, do **modo que a legislação vigente determinasse**, à base de cálculo do IRPJ.

16. Essa permissão legal, **que vinha com a legislação societária, somente foi admitida para fins tributários com o Decreto-Lei 1.598/77.** O índice adotado era a ORTN – Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional.

17. O Decreto-Lei 2.287 revogou tal regime e o Decreto-Lei 2.341/87 voltou a disciplinar o tema, optando pela OTN – Obrigação do Tesouro Nacional – como índice.

18. A MP 57, convertida na Lei 7.777/89, autorizou o Ministério da Fazenda a emitir Bônus do Tesouro Nacional – BTN –, cujo valor nominal seria atualizado, mensalmente, pelo IPC – Índice de Preços ao Consumidor -, da FIPE.

19. Logo após, adveio a Lei 7.799/89, a qual alterou a legislação tributária e passou a dispor que a correção das demonstrações financeiras deveria ser calculada a partir da variação diária do valor do BTN Fiscal, que refletia a variação do BTN em cada mês, sendo que o BTN, como dito, era atualizado mensalmente pelo IPC. Ou seja, o índice de correção monetária das demonstrações financeiras para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ era, sob a égide da Lei 7.799/89, o BTN Fiscal cuja variação seguia a do IPC.

20. Isso até o Plano Collor I, já que com a MP 168, convertida na Lei 8.024/90, o BTN deixou de ser atualizado pelo IPC para ser atualizado pelo índice previsto pela MP 154/90 – convertida na Lei 8.030/90 -, calculado pelo IBGE e adequado à sistemática de fixação de metas de inflação. Como o BTN Fiscal nada mais era do que a expressão diária do BTN – que era calculado mensalmente – a legislação acima apresentada também desvinculou do IPC a atualização monetária do balanço com finalidade fiscal. A MP 189 – convertida na Lei 8.088/90 -, por sua vez, preconizou que seria o IRVF – Índice de Reajuste de Valores Fiscais -, divulgado pelo IBGE, tal índice responsável pela atualização do BTN – e, por conseguinte, do BTN Fiscal.

21. Considerando que **o legislador não está constitucionalmente obrigado a autorizar a atualização monetária das demonstrações financeiras por qualquer índice econômico específico, podendo, inclusive, como política econômica anti-inflacionária, até mesmo desindexar a economia, vedando qualquer correção monetária do balanço**, natural que seja reputada plenamente constitucional a lei que, beneficiando o contribuinte, permita, sim, a dedução das despesas de correção monetária das demonstrações financeiras.

22. Nesta senda foi o pronunciamento , do **MIN. ILMAR GALVÃO**, já mencionado precedente RE 201.465:

*“****Ressalve-se, de logo, que inexiste, em nosso sistema jurídico, direito à isenção de tributação sobre correção monetária e, muito menos, a determinado índice de correção monetária não previso em lei.*** *(...) Sabemos não haver, realmente, direito a índice de inflação, de correção monetária.* ***Jamais poderemos dizer que a lei está errada, que o índice não corresponde à realidade.****”*

23. Isto é, o legislador poderia muito bem, sem qualquer mácula de inconstitucionalidade, ter optado por uma economia desindexada e proibido a atualização monetária do balanço por qualquer índice econômico, por menor que fosse. Ainda assim, àquela época, politicamente foi escolhido um regime de atualizações monetárias das demonstrações financeiras, em benefício do contribuinte.

24. E isso foi o que efetivamente restou concretizado por meio dos **arts. 30, § 1º, da Lei n. 7.730/89**, e **30 da Lei n. 7.799/89**, os quais determinam como **índice a OTN fixada em NCz$ 6,92,** para a correção monetária das demonstrações financeiras do ano-base 1989**.**

25. Por fim, destaca-se que tal sistema de correção monetária do balanço para fins tributários, inaugurado em 1977, foi extinto em 1995, com a Lei 9.249/95, que vedou a utilização de qualquer técnica de atualização monetária das demonstrações financeiras, dentro da **estratégia político-econômica de desindexação da economia como forma de combater a inflação, o que reforça a tese de que a decisão político-econômica de indexar ou não a economia, e de permitir ou não a correção monetária das demonstrações financeiras por um específico índice e metodologia, se encontra no âmbito de conveniência e de oportunidade do Poder Legislativo, o qual não pode ser invadido pelo Poder Judiciário, sob pena de lesão ao princípio constitucional da separação de poderes**.

**III - ADEQUAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STJ À LUZ DO DECIDIDO NO RE 201.465**

26. A Primeira Seção do Superior Tribunal entendia ser perfeitamente válida e legal a aplicação do IPC, em vez do IRVF e dos demais índices utilizados na atualização do BTN fiscal, para a correção monetária das demonstrações financeiras do ano-base 1990, por ser aquele o índice que refletiu a real inflação do período (REsp 133.069, DJ 4/3/2002). Todavia, **a partir do julgamento pelo STF do RE 201.465**, o entendimento daquela Corte foi alterado para afastar a aplicação do referido índice no referido período (REsp 895.844-MG, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 21/8/2008).

**IV- DA IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO SE SUBSTITUIR AO LEGISLADOR POSITIVO**

27. Por todos, importa mencionar o **RE 200.844, Rel. MIN. CELSO DE MELLO**, no qual essa C. Corte assim se pronunciou:

*“E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - MATÉRIA TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO LEGAL DOS FATORES DE INDEXAÇÃO - ALEGADA OFENSA ÀS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO ADQUIRIDO E DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA - INOCORRÊNCIA - SIMPLES ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA QUE NÃO SE CONFUNDE COM MAJORAÇÃO DO TRIBUTO - RECURSO IMPROVIDO. -* ***Não se revela lícito, ao Poder Judiciário, atuar na anômala condição de legislador positivo, para, em assim agindo, proceder à substituição de um fator de indexação, definido em lei, por outro, resultante de determinação judicial. Se tal fosse possível, o Poder Judiciário - que não dispõe de função legislativa - passaria a desempenhar atribuição que lhe é institucionalmente estranha (a de legislador positivo), usurpando, desse modo, no contexto de um sistema de poderes essencialmente limitados, competência que não lhe pertence, com evidente transgressão ao princípio constitucional da separação de poderes. Precedentes****. - A modificação dos fatores de indexação, com base em legislação superveniente, não constitui desrespeito a situações jurídicas consolidadas (CF, art. 5º, XXXVI), nem transgressão ao postulado da não-surpresa, instrumentalmente garantido pela cláusula da anterioridade tributária (CF, art. 150, III, "b"). - O Estado não pode legislar abusivamente, eis que todas as normas emanadas do Poder Público - tratando-se, ou não, de matéria tributária - devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do "substantive due process of law" (CF, art. 5º, LIV). O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. Hipótese em que a legislação tributária reveste-se do necessário coeficiente de razoabilidade. Precedentes.”*

28.Destarte, é assente que não cabe ao Poder Judiciário – que não exerce função legislativa – arbitrar, sem qualquer base científica ou econômica, um índice que lhe pareça o que melhor expresse a inflação ocorrida no período questionado. E, ainda que apenas para argumentar, nem mesmo detém o Poder Judiciário dados e informações econômicas suficientes para o exercício da determinação de índice que, supostamente “de fato”, reflita a inflação de determinado mês.

**IV. CONCLUSÕES FAZENDÁRIAS**

29. Pelo exposto, conclui a Fazenda Nacional:

1. **Não há um direito constitucional à correção monetária das demonstrações financeiras, nem à indexação real**. Precedentes do STF.

2. Não há no art. 153, III, da Constituição Federal um conceito constitucional de renda do qual decorra a necessidade de correção monetária dos balanços patrimoniais. Precedentes do STF.

3. Natureza financeira, monetária, portanto, da questão debatida. Precedentes do STF.

4. **Não cabe ao Poder Judiciário deferir correção monetária onde a lei não o fez, sob pena de substituir-se o legislador em matéria de sua estrita competência. Precedentes do STF**.

5. Isso posto, o art. 30, § 1º, da Lei n. 7.730/89, e o art. 30 da Lei n. 7.799/89, os quais determinam como índice a OTN fixada em NCz$ 6,92 , para a correção monetária das demonstrações financeiras do ano-base 1989, têm validade constitucional.

**V. REQUERIMENTO DA FAZENDA NACIONAL**

90. Ante o exposto, a Fazenda Nacional pede que seja declarada a validade constitucional do art. 30, § 1º, da Lei n. 7.730/89, e do art. 30 da Lei n. 7.799/89, os quais determinam como índice para a correção monetária das demonstrações financeiras do ano-base 1989 a OTN fixada em NCz$ 6,92.

Nestes termos, pede e espera deferimento.

Brasília, 18 de novembro de 2013.

**CLAUDIA APARECIDA DE SOUZA TRINDADE**

Procuradora da Fazenda Nacional

Coordenadora da Atuação Judicial no STF