



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 22...janeiro... de 19...80

ACORDÃO Nº 101-71.504

Recurso nº 81.615 - IRPJ - EXS. DE 1970 a 1975

Recorrente CIA. HANSEN INDUSTRIAL

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JOINVILLE (SC)

RECEITAS PROVENIENTES DE VALORIZAÇÃO DO FUNDO 157: Serão adicionadas ao lucro real para tributação, se não forem provadas, tributadas.

DISPÊNDIOS EM SERVIÇOS DE TERRAPLENAGEM São custos capitalizáveis, e não, despesas operacionais.

CONTRIBUIÇÕES A ORGANIZAÇÕES DESPORTIVAS E RECREATIVAS: Serão admitidas, como despesas operacionais, aquelas efetivamente pagas (art. 185, RIR/66).

RECEITAS HAVIDAS DE CORREÇÕES MONETÁRIAS: Integram o lucro real para apuração do lucro tributável.

JUROS PROVENIENTES DE REFINANCIAMENTO: São dedutíveis no ano em que forem incorridos, isto é, "embora nascida a obrigação correspondente, seu vencimento determina que o pagamento venha a ocorrer no exercício subsequente". (item 7 do PN - CST nº 58/77).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIA. HANSEN INDUSTRIAL:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; I) Por unanimidade de votos: a) dar provimento, em parte, ao recurso para excluir da exigência o imposto no valor de Cr\$60.354,00, referente ao item 05 do Termo de Conclusão da Auditoria Parcial Contabil Fiscal (T.C.A.P.C.F.), fls. 4, no ano-base de 1973, dado já haver sido liquidado o débito, conforme document

to de fls. 244; b) negar provimento ao recurso quanto aos itens 01, 02.2, 03, 04 e 06 do T.C.A.P.C.F., de fls. 2/7; II) Por maioria de votos, dar provimento, em parte, ao recurso para excluir da incidência a importância de Cr\$1.447.113,57, no ano-base de 1974 (item 08 do T.C.A.P.C.F.), fls. 7. Vencido o Conselho AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 1980

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

AGOSTINHO SERRANO FILHO

RELATOR

Recebi
VISTO EM
SESSÃO DE

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

- 6 MAR 1980

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº: RP/101-0.025

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, SYLVIO RODRIGUES, FERNANDO CÍCERO VELLOSO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, JUDITE DE CARVALHO GUERRA e JOSÉ NASCIMENTO DIAS (Suplente).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0920/50.625/75

RECURSO N.º: 81.615

ACÓRDÃO N.º: 101-71.504

RECORRENTE N.º: CIA. HANSEN INDUSTRIAL

R E L A T Ó R I O

Teve origem o presente processo no dia 7 de maio de 1975, quando os autuantes iniciaram fiscalização na CIA. HANSEN INDUSTRIAL, situada à rua Bahia, nº 54, Joinville - SC, tendo o exercício social, início em 1º de maio e, término, em 30 de abril.

Na impugnação de fls. 12 a 55, com anexos de fls. 57 a 120, a Companhia em epígrafe discorda dos seguintes itens do Auto de Infração de fls. 02 a 11, cujo provimento não foi conseguido na decisão singular.

1. RECEITAS provenientes de valorização do fundo 157, não acrescidas ao lucro real para efeito de tributação.

Exercício de 1971 - Valor tributável - Cr\$ 16.158,32.

Exercício de 1972 - Valor tributável - Cr\$ 18.356,84.

Exercício de 1973 - Valor tributável - Cr\$ 55.618,12.

Afirma, a empresa em tela, que ditas valorizações resultam das verbas seguintes:

1.1. Dividendos e bonificações de ações em dinheiro;

1.2. Bonificações em ações;

Acórdão nº 101-71.504

1.3. Lucro na venda de ações.

Segundo os artigos 245 e 279 do RIR/66, quando se tratar de rendimentos já tributados nas empresas que os distribuíram, como é o caso do item 1.1, ou mesmo sem tributação por incorporação de reservas isentas, como é o fato do item 1.2, não serão tributados na pessoa jurídica que os recebe. Há que se distinguir, portanto, para efeito de tributação, as parcelas do item 1.3, sob pena de se incidir em nulidade. A empresa, propõe, por isso, diligência para se averiguar qual o lucro na venda de ações.

2. DISPÊNDIOS com locação de tratores para serviços de terraplenagem.

Exercício de 1970 - Valor tributável - Cr\$ 17.316,25.

Exercício de 1971 - Valor tributável - Cr\$ 39.700,00.

Exercício de 1972 - Valor tributável - Cr\$ 42.000,00.

Exercício de 1973 - Valor tributável - Cr\$ 58.500,00.

Exercício de 1974 - Valor tributável - Cr\$ 71.000,00.

Exercício de 1975 - Valor tributável - Cr\$ 72.000,00.

Conforme a fiscalização, esses gastos foram indevidamente debitados às contas de despesa, absorvidas por Lucros e Perdas.

Levanta, a interessada, a preliminar de nulidade porque a fiscalização glosou esses serviços como de terraplenagem. Ora, isso é mera e absoluta presunção, grifa bem a frase a autuada. E continua, literalmente: "Isto absolutamente não condiz com a realidade. (omissis). Cabia-lhe, no caso, identificar quais as terraplenagens efetuadas pela requerente e, então, vinculá-las à imobilização que deixou de ser feita. (omissis). É difícil de se aceitar que durante 5 anos tenham as máquinas executado exclusivamente terraplenagem". Alega ainda, a Impugnante, que uma das quantias glosadas, aquela paga a Adolfo Mafezzoli, no valor de Cr\$. 4.916,25, não se trata de locação, mas conserto de maquinário locado.



Acórdão nº 101-71.504

Quanto ao mérito da questão, diz, a empresa em tela, que os tratores locados se destinaram realmente à conservação de bens imóveis. A extensão das terras onde estão instalados os complexos industriais são da ordem de 2.122.685,25 m², que, sem dúvida, merecem ser cuidados para que possam ser utilizados. Quando a terraplenagem se tornava necessária, esta sempre foi contratada por empresas especializadas no ramo e os valores gastos, no período, totalizaram a quantia de Cr\$423.763,75, tendo sido imobilizados, consoante documento nº 01 de fls. 57 e 58.

3. CONTRIBUIÇÕES a S.E.R. tigre (organização desportiva e recreativa, constituída pela empresa para seus empregados).

Segundo a fiscalização, a conta de despesas "Contribuições a SER - Tigre", que, durante o período-base, recebeu a débito todas as importâncias provisionadas, foi integralmente levada a Lucros e Perdas.

Exercício de 1975:

a) Total das provisões: Cr\$1.000.000,00
b) Importâncias pagas: Cr\$ 826.976,64
c) Saldo (pago no exercício subsequente)
Valor tributável: Cr\$ 173.023,36

O contribuinte se defende, afirmando o que se segue:

3.1. O quadro social da Sociedade Esportiva e Recreativa Tigre é composto exclusivamente de empregados das empresas que compõem o Grupo Hansen, e goza da isenção do imposto de renda, conforme documento nº 02, de fl. 59, ofício nº DRF-ST-17/69

3.2. Por força do artigo 16 dos Estatutos da sociedade, publicados no Diário Oficial, consoante fl. 60, as empresas do Grupo Hansen assumiram o compromisso de contribuírem mensalmente para essa entidade.



3.3. O valor da contribuição era mensalmente provisionada na conta "Contribuições a S.E.R. - Tigre - Provisões" e, à medida das necessidades da entidade, por ela sacado mediante o correspondente débito na referida conta, de acordo com o documento nº 4, de fls. 61, 62 e 63.

3.4. Ocorreu que, na data do encerramento do exercício social, do valor total provisionado mensalmente, restou um saldo da ordem de Cr\$173.023,36, que, no entanto, foi pago à sociedade em 17 de novembro de 1974, conforme documento 04 de fl. 63, e recebido pela entidade, documento nº 05 de fl. 64. Assim sendo, essa quantia de Cr\$173.023,36 é perfeitamente quantificada, identificada e paga antes da data da declaração de rendimento da requerente, o que ocorreu em 28 de fevereiro de 1975. Há que ser aceita sua dedutibilidade com fulcro no Acórdão nº 62.520 do 1º C.C. (D.O.U. - IV - 28/08/72), Acórdão nº 67.092, do 1º C.C. (D.O.U. - IV - 04/06/75) e PN-CST nº 119 de 16 de fevereiro de 1971.

4. RECEITAS DE CORREÇÃO MONETÁRIA - Obrigações reajustáveis da COMAG. Exercício de 1975 - Valor Tributável: Cr\$... 11.834,85.

O Fisco capitulou este item porque o balanço encerrado em 30 de abril de 1974 não atualizou valores da conta "Depósitos para Concorrência Pública", correspondente a Obrigações Reajustáveis do Tesouro do Estado de Minas Gerais, adquiridos e utilizados como caução junto à Companhia Mineira de Águas e Esgotos.

A empresa em foco afirma textualmente que "todas as obrigações adquiridas junto ao Tesouro de Minas Gerais estão integralmente caucionadas junto à Cia. Mineira de Águas e Esgotos - COMAG, como garantia do fornecimento das mercadorias, objeto dos editais de concorrência pública nº 13/73, 02/74 e 23-A/74 e respectivos contratos, que estabelecem as seguintes condições:

4.1. A caução para garantir a participação na licitação, e se vencedor, para garantir o fornecimento, poderá ser feita em Obrigações Reajustáveis do Tesouro de Minas, mas sempre

serão apenas aceitas pelos seus respectivos valores nominais (item 4.2 do Edital, documento nº 06 de fls. 65 a 79).

4.2. A caução será restituída após cumprimento total do contrato e fornecimento, sem juros ou reajuste de qualquer natureza (parágrafo único da cláusula 12a. do Contrato de Fornecimento, documento nº 6-A de fls. 80 a 91), combinado com o item 3.6 da Norma Geral para Licitações da COMAG (documento nº 07 de fls. 92 a 95).

Tendo a empresa participado de tais concorrências e vencido, as obrigações caucionadas até o momento da impugnação, no dia 10 de julho de 1975, não tinham sido liberadas. Ora, o disposto no item I, letra "c" da Portaria 544/74, diz que o aumento do ativo resultante da correção monetária será computado como receita na determinação do lucro real. Mas, se não houve esse aumento do ativo nas Obrigações Reajustáveis, não há tal receita.

Arrazoa ainda, a empresa em epígrafe, sobre o fato gerador do imposto de renda, que segundo o art. 43 do C.T.N., é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. O Decreto-lei nº 1089 de 02 de março de 1970 isentou, porém, do imposto de renda os reajustes monetários de títulos, no limite das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional. O Decreto-lei nº 1.338 de 23 de julho de 1974, cuja vigência se deu a partir de 1975, revogou esta isenção. Mas tal Decreto não poderia fazer tributar retroativamente, durante o exercício social que se iniciou em 1º de maio de 1973 e terminou em 30 de abril de 1974, como no caso em litígio. Continua, a interessada, suas alegações, dissertando sobre o fato gerador do imposto de renda, citando o CTN, Fábio Fanucci, Gilberto de Ulhõa Canto e o PN-CST nº 23/72.

5. CÁLCULO INEXATO DA MANUTENÇÃO DO CAPITAL DE GIRO PRÓPRIO.

Conforme a fiscalização, não houve inclusão, na apuração do Capital de Giro Próprio, do componente negativo "Provisão para Devedores Duvidosos", no valor de Cr\$1.341.224,04, ocasionan

Acórdão nº-101-71.504

do, desta forma, excesso na formação da Manutenção respectiva e, conseqüentemente, exclusão do lucro real de parcela superior à admitida.

Exercício de 1974 - Valor tributável - Cr\$201.183,60.

A Reclamante classificou a Provisão entre os títulos correspondentes ao passivo não exigível e a fiscalização glossou porque dizia ser parcela do passivo exigível.

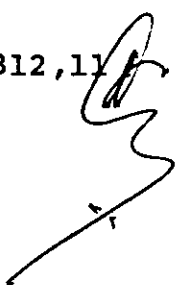
Aqui também, a empresa levanta outra preliminar de nulidade porque, estando em dúvida sobre esta matéria, fizera consultas à Receita Federal a esse respeito no dia 22 de dezembro de 1972, conforme documentos nºs 7-A e 7-B de fls. 96 a 106.

Quanto ao mérito, diz, a interessada, que, conforme o artigo 3º do DL 1.302/73, considera-se capital de giro próprio, no início do exercício, o resultado da soma dos valores do ativo disponível e do ativo realizável, diminuindo do passivo exigível e, ao falar das exclusões do passivo exigível, não menciona esta Provisão para Devedores Duvidosos. A Instrução Normativa nº 008 de 08 de fevereiro de 1974, do Secretário da Receita Federal opõe o acórdão do TRF no agravo de Mandado de Segurança nº 64.583, citando um documento que não foi acostado aos autos.

6. RECEITAS DE CORREÇÕES MONETÁRIAS, não consideradas na apuração do lucro real.

De acordo com a fiscalização, correções monetárias havidas de aplicações em Depósitos a Prazo Fixo e Obrigações Reajustáveis foram contabilizados diretamente a crédito das contas Reservas para Aumento de Capital, não transitando, portanto, pela conta Lucros e Perdas, nem sendo acrescido ao Lucro Real para efeito de tributação.

Exercício de 1975 - Valor tributável - Cr\$3.526.312,11



Acórdão nº 101-71.504

Alega, a Recorrente, repetindo literalmente a defesa do item 4, que o DL 1338 de 23 de julho de 1974, tendo revogado a isenção anteriormente concedida pelo DL 1089/70, só passou a vigorar em 1975, por força do item III do artigo 104 do CTN, e não pôde sujeitar à tributação todas as correções auferidas por ela, durante o seu exercício social, que se iniciou em 1º de maio de 1973 e terminou em 30 de abril de 1974. E, então, passa a discorrer sobre o momento do fato gerador do imposto de renda, citando o artigo 43 do CTN, pág. 116 do "Curso de Direito Tributário Brasileiro" de Fábio Fanucchi, pag. 189 do "Temas de Direito Tributário" de Gilberto de Ulhôa Canto e o PN-CST nº 23/72.

7. IMPORTÂNCIAS COMPROMISSADAS COM O BANCO DO BRASIL S.A., a título de Bonificações - Falta de diferimento.

Bonificações (juros) provenientes de refinanciamentos de importações de matérias-primas, com a intervenção do Banco do Brasil S.A., junto a banqueiros no exterior, imediata e integralmente levados a Débito de Despesas Financeiras. Tratando-se de despesas parcialmente incorridas, impunha o diferimento da parcela pertinente ao exercício subsequente, especificado à fl. 46 dos autos.

Exercício de 1975 - Valor tributável - Cr\$1.447.113,57.

Para a empresa em tela são juros previamente comprometidos e contratados pela requerente com decorrência de empréstimo tomado para financiamento de importação de matéria-prima. Defende-se, a Companhia, baseando-se no § 1º do artigo 162 do RIR/66, segundo o qual são dedutíveis do lucro tributável, não apenas os juros pagos, mas também os incorridos. E a empresa, por ocasião da assinatura do contrato de câmbio para fazer a importação, tomou, em idêntico valor, empréstimo necessário para sua liquidação junto ao Banco do Brasil de Joinville. Cita, então, o acórdão nº 62.520 do 1º C.C. publicado no DOU em 28 de agosto de 1972 e o PN-CST nº 119 de 16 de fevereiro de 1971.



Acórdão nº 101- 71.504

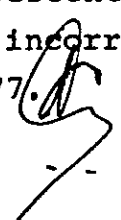
Ainda fez, a empresa em epígrafe, uma petição de fls. 139 e 140, para acostar aos autos, fotocópias do PN-CST nº 60 de 30 de maio de 1975, às fls. 141 e 142, sobre taxa de pavimentação de via pública, e do Diário Oficial do dia 3 de outubro de 1975, que traz o PN-CST nº 107 de 22 de setembro de 1975, consignando que parcela do ICM, título de incentivo fiscal, depositado em conta vinculada sujeita à liberação, mediante o cumprimento de condição, é despesa dedutível.

A decisão DRF nº 78 IR/PJ/78 da 1ª. instância, precedida por uma ementa de fls. 157 e 158, relatório de fls. 159 e 160 e fundamentação de fls. 161 a 201, resolveu conhecer da impugnação, para excluir integralmente da tributação: Contribuições de Melhoria, pagas à Prefeitura Municipal, porque realmente constituíram taxas de pavimentação; Parcelas vinculadas para futuro investimento e a aplicação da multa de 50% do artigo 19, alínea "b" do Decreto-lei nº 401/65, sobre o valor tributável de Cr\$201.183,60, referente ao Cálculo Inexato de Manutenção do Capital de Giro Próprio.

Tempestivamente, a empresa apresenta o recurso de fls. 207 a 244, não mais discutindo sobre Cálculo Inexato da Manutenção do Capital de Giro Próprio. "Preliminarmente, diz a Recorrente ipsis litteris, inexistente qualquer razão para se manter a exigência do imposto referente à Manutenção do Capital de Giro Próprio. Isto porque, a empresa tão logo fora notificada da decisão da consulta que formulara, recolheu incontinentemente o imposto devido, como faz prova o DARF em anexo", documento de fl. 244.

Quanto ao mérito, o recurso repete as razões da impugnação, exceto:

a) Na glosa de contribuição a SER - Tigre, quando acrescenta o PN-CST nº 07 de 28 de janeiro de 1976, sobre despesa incorrida e o Decreto-lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977.



Acórdão nº 101-71.504

b) Na glosa das Receitas de Correção Monetária de Obrigações Reajustáveis, quando faz o acréscimo do acórdão do TFR, no processo nº 79.886, sobre incidência da norma tributária, e outro acórdão no recurso extraordinário nº 77.391, concedendo segurança contra decisão que reconheceu vigente lei do imposto de renda antes do início do exercício seguinte ao de sua promulgação, como inconstitucional, e quando acrescenta palavras do Ministro Bilac Pinto e do tributarista Rui Barbosa Noqueira, a respeito do assunto anteriormente citado.

c) Na glosa de Importâncias compromissadas com o Banco do Brasil S.A. por falta de diferimento, quando ajunta o acórdão nº 68.394 de 25 de novembro de 1975 da 1a. Câmara do 1º C.C., acórdão nº 1.3/0718 de 16 de junho de 1975 da 3a. Câmara do 1º C.C. e PN nº 07 de 28 de janeiro de 1976, assim como ainda discorre sobre o DL 1598 de 26 de dezembro de 1977, no seu § 4º e § 5º.

No dia 05 de março de 1979, a empresa faz petição, de fls. 248 e 249, para a juntada aos autos da cópia xerográfica do Ato Declaratório Normativo nº 2 de 4 de fevereiro de 1975, que diz, ipsis verbis, à fl. 250: "O Coordenador do Sistema (omissis) declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados que o § 1º do artigo 14 do Decreto-lei nº 1.338/74, não se aplica aos rendimentos de correções monetárias proporcionados por Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional" (DOU - I - 17/02/75).

O recurso de ofício, de fls. 251 e 252, teve negado seu provimento.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro AGOSTINHO SERRANO FILHO, Relator:

Analisemos os itens abrangidos pelo recurso.



1. RECEITAS PROVENIENTES DE VALORIZAÇÃO DO FUNDO 157, não acrescidas ao lucro real para efeito de tributação.

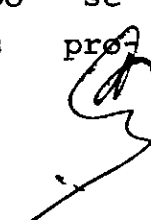
A empresa em epígrafe se defende, afirmando que dichas valorizações resultam de verbas, ora provenientes de dividendos e bonificações de ações, em dinheiro, já tributados nas empresas que os distribuíram; ora vindas de bonificações em ações, sem tributação por incorporação de reservas isentas. Como respaldo do alegado, a Defendente cita o artigo 245 do RIR de 1966. Todavia, o artigo 246 do mesmo regulamento consigna que "para os efeitos previstos na alínea "c" do artigo anterior, quando as pessoas jurídicas distribuírem rendimentos já tributados como lucros de outras pessoas jurídicas, deverão fazê-lo separadamente dos que apurarem nas suas próprias atividades, ficando aqueles rendimentos, nesse caso, imunes à incidência de novo imposto, em poder de outras pessoas jurídicas que os receberem em virtude de novas distribuições".

Portanto, se a empresa alega que existiam valorizações do fundo 157, provenientes de dividendos e bonificações já tributadas, tinha que demonstrar, com documentos da fonte pagadora, tratar-se de tal rendimento. Consoante o artigo 333 do CPC, "o ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato modificativo do direito do autor".

2. LOCAÇÃO DE TRATORES - Terraplenagem.

A interessada antepôs ao mérito uma preliminar de nulidade, à fl. 14, porque a fiscalização glosou esses serviços ; como de terraplenagem, o que é mera e absoluta presunção para ela.

O fiscal autuante, porém, assim informou à fl. 123 dos autos: "No curso da ação fiscal, foram solicitados, verbalmente, ou relatórios, ou comunicações internas, ou, enfim, documentos quaisquer que explicitassem os serviços executados pelos referidos tratores. Essa comprovação não foi apresentada à fiscalização, como também, não alinhou, a requerente, em sua defesa, um tipo sequer de "Conservação" procedida pelos tratores, muito menos pro-



Acórdão nº 101-71.504

vou". Quanto à inexpressiva quantia para Adolfo Mafezolli, enquanto a Recorrente afirma, à fl. 14 da impugnação e à fl. 215 do recurso, que não se trata de locação, mas conserto de maquinário locado, informa o fiscal autuante, à fl. 123, não contraditado pela Autuada, que os assentamentos contábeis só fazem menção a serviços de terraplenagem. Não é, pois, de se aceitar simples alegações, sem comprovação.

Fazemos nossas as palavras de Moacir Araújo Pereira, em seu livro "Questões Fiscais", à pag. 271: "O ato de lançamento, por si só, faz fé, até prova em contrário, cabendo o ônus dessa prova ao contribuinte, como é mansa e pacífica a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e dos Tribunais Judiciários". (Editora Delta - 1955)

3. CONTRIBUIÇÕES A S.E.R. - TIGRE - Falta de efetivo pagamento.

À fl. 63 da impugnação, e à fl. 217 do recurso, a Recorrente afirma que, mensalmente era provisionado, na conta "Contribuições a S.E.R. Tigre - Provisões", o valor da respectiva contribuição e, à medida das necessidades da sociedade, por ela sacado o correspondente débito na referida conta. O valor tributável de Cr\$173.023,36, glosado pela fiscalização era saldo no encerramento do exercício de 1975 (30/04/74), mas foi pago realmente a 19 de novembro seguinte.

Ora, o artigo 55 da Lei nº 4.506/64, inserida no RIR/66, como artigo 184, e no RIR/75, como artigo 187, afirma claramente: "Serão admitidas como despesas operacionais as contribuições e doações efetivamente pagas:

a) a organizações desportivas, recreativas e culturais, constituídas para os empregados da empresa".

Ad argumentandum, cite os amparos legais da própria Defendente.

Ela se apoia no acórdão nº 62.520, da sessão do dia 8 de julho de 1970, que diz, ipsis verbis: "Provisão para pagamento futuro ou despesa diferida só integram os custos ou encargos operacionais se, na data do balanço, constituírem obrigação líquida e certa". No caso em lição, porém, havia uma contribuição, que era saldo no balanço, e paga no exercício subsequente.

O PN-CST nº 119, de 16 de fevereiro de 1971, citado pela interessada, versa sobre notas fiscais, emitidas pela saída de produtos.

A Recorrente se respalda, enfim, no Parecer Normativo nº 07 de 28 de janeiro de 1976, cuja ementa vem assim consignada: "Despesas, cuja realização pende de evento futuro, não podem ser consideradas incorridas".

Aqui, portanto, não assiste razão à Recorrente, quando ela mesma diz, às fls. supramencionadas, que o valor em litígio era saldo no encerramento do exercício de 1975 e foi efetivamente pago a 19 de novembro seguinte, lembrando que o ano-base, correspondente a este exercício, abrangera o período de 1º de maio de 1973 a 30 de abril de 1974.

4. RECEITAS DE CORREÇÕES MONETÁRIAS, advindas de Obrigações Reajustáveis do Tesouro do Estado de Minas Gerais.

O artigo 43 do C.T.N. consigna, literalmente: "O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica".

Enquanto a empresa se defende com alegação de que as Obrigações Reajustáveis do Tesouro de Minas Gerais estavam caucionadas pelo seu valor nominal junto à COMAG, não podendo haver tributação, pois não ocorreu aumento do ativo, o fiscal autuante afirma que o quantum da caução não sofre reajustamento, mas é incontestável a contínua valorização dos títulos

Acórdão nº 101-71.504

e esse é o aspecto da autuação. Há, realmente, disponibilidade jurídica de renda, porque a empresa tem o direito sobre as Obrigações Reajustáveis do Tesouro do Estado de Minas Gerais, que não deixaram de propiciar a correção monetária a quem cabia de direito. Este fato a enquadra no artigo 43 do C.T.N. , supracitado.

Quanto ao fato de a Defendente dizer que o Decreto-lei nº 1338/74 teve a vigência a partir de 1975 e o seu exercício social terminara em abril de 1974, é preciso não confundir ano-base com exercício financeiro, âmago da questão sub lite.

Aliomar Baleeiro, à pág. 528 do seu livro "Direito Tributário Brasileiro", 7a. edição forense, diz: "A lei revogatória só será executada no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, por força do art. 104 nº III do C.T.N. Publicada a lei em qualquer dia do ano, a revogação da isenção, ou redução dela, só vigorará a 1º de janeiro do ano imediato, porque, no Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil".

O princípio constitucional, base desta questão, promana do § 29 do artigo 153: "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro..." Não se trata, pois, de exercício social, mas de exercício financiro.

Nilton Latorraca e Hércules Boucher, assim defi nem exercício financeiro, respectivamente em "Legislação Tribu tária" e "Conceitos e Categorias do Direito Tributário", ambos de 1972: O ano em que o imposto é declarado e pago.

No caso em tela, o tributo pode ser cobrado no exercício financeiro de 1975, perfeitamente enquadrado no prin

Acórdão nº 101-71.504

cípio constitucional de anualidade, aplicado com o Decreto-lei nº 1.338 de 23 de julho de 1974.

5. CÁLCULO INEXATO DA MANUTENÇÃO DO CAPITAL DE GIRO PRÓPRIO.

Considerando que se encontra, à fl. 256 dos autos, o seguinte parecer do fiscal autuante: "Como se verifica de fls. 139 a 156, efetivamente inexistindo nos autos os documentos reclamados (cópias de fls. 243 e 244), possivelmente por accidental extravio na ocasião da juntada das petições aditivas à impugnação, justificável, por isso, foi a omissão ocorrida, que assim se esclarece e que, certamente, será corrigida pela instância superior;

Considerando a confirmação de fl. 257, lavrado pela Divisão de Arrecadação sobre o fato citado;

Considerando a exclusão da multa de 50%, à fl. 213;"

Nada há mais para se discutir sobre este assunto, mas só conceder provimento ao recurso com relação a este item, já que o tributo foi pago.

6. RECEITAS DE CORREÇÕES MONETÁRIAS, não consideradas na apuração do lucro real.

Neste item também não assiste razão ao contribuinte, enquanto alega que o Decreto-lei nº 1.338 só passou a vigor no exercício de 1975, tendo terminado seu exercício social em 30 de abril de 1974, pela simples razão que a lei do imposto deve ser anterior ao exercício no qual o imposto é arrecadado. Sobre este assunto já falamos no item 4, anterior.

Tendo em vista, porém, a petição de fl. 249, que fala do Ato Declaratório Normativo nº 02 de 4 de fevereiro de 1975, já citado no final do relatório, achamos que, por isso,

Acórdão nº 101-71.504

necessitamos comentar tal Ato Declaratório. Este foi republicado, no dia 28 de fevereiro, com um acréscimo, grifado por nós, que foi omitido na 1ª. publicação do dia 17 de fevereiro. É o seguinte o teor do ATO DECLARATÓRIO (NORMATIVO) CST nº 02 de 4 de fevereiro de 1975: "O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II, da Instrução Normativa SRF nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o resolvido no Parecer CST nº 210, de 4 de fevereiro de 1975. DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados, que o § 1º do artigo do Decreto-lei nº 1.338/74 não se aplica aos rendimentos de correções monetárias proporcionados por Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, os quais terão o tratamento genérico previsto no "caput" do artigo".

Ora, o "caput" do artigo 14 do Decreto-lei nº 1.338/74 vem assim consignado: "A partir do exercício financeiro de 1975, não se excluirão do lucro real das pessoas jurídicas, para apuração do lucro tributável, as receitas havidas de correções monetárias, ainda que sejam capitalizadas pela beneficiária".

Tendo sido desfeita a dúvida, provocada pela 1ª. publicação do Ato Declaratório supra-citado, deduz-se logicamente que não há como ilidir a autuação neste item.

7 - IMPORTÂNCIAS COMPROMISSADAS COM O BANCO DO BRASIL S.A., a título de bonificações - Falta de diferimento.

A Recorrente se defende afirmando que o compromisso assumido traduz dívida líquida e certa, portanto são dedutíveis do lucro tributável, como incorridas.

A causa do litígio é o parágrafo 1º do artigo 162, tanto do Regulamento de 1966, como de 1975, que diz literalmente: "São necessárias as despesas pagas ou incorridas para



a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa". A palavra incorrida, grifada por nós, é especificamente a razão de ser desta questão.

O terceiro período do item 7 do Parecer Normativo CST nº 58/77, publicado no DOU nº 174 de 12/07/77, assim fala do assunto: "Despesas incorridas, de acordo com o mesmo dispositivo legal, e obrigatoriamente computadas como pagas, são aquelas que, embora nascida a obrigação correspondente, o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha ocorrer em exercício subsequente". O grifo sob a palavra vencimento é nosso. Excluindo deste conceito as palavras não necessárias ao caso em foco, temos que despesa incorrida é aquela que, embora nascida a obrigação correspondente, o seu vencimento determina que o respectivo pagamento venha a ocorrer em exercício subsequente. Ora, as importâncias discutidas são compromissadas com o Banco do Brasil, como é intitulado o próprio item do Auto de Infração. Portanto, são despesas incorridas, embora não pagas, porquanto já compromissadas, podendo-se aplicar o § 1º do artigo 162 do Regulamento ao caso em tela.

Por todas essas razões, dou provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação:

a) o tributo de Cr\$60.354,00, referente ao pagamento já efetuado, relativo ao Cálculo Inexato da Manutenção de Capital de Giro Próprio;

b) o valor tributável de Cr\$1.447.113,57, relacionado a Importâncias Compromissadas com o Banco do Brasil S.A.

Brasília-DF, em 23 de janeiro de 1980


AGOSTINHO SERRANO FILHO - RELATOR

Acórdão nº 101-71.504

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO PRESIDENTE, Dr. AMADOR OUIERELO FERNÁNDEZ

Para a correta decisão de litígios como o presente faz-se necessário atentar para certos princípios impostergáveis.

O primeiro deles é o consagrado axioma de direito, segundo o qual a interpretação de qualquer dispositivo explicativo inserto em um parágrafo tem de estar em harmonia não só com o próprio artigo, mas fundamentalmente jamais se poderá contrapor aos grandes princípios que dão consistência ao sistema.

O segundo ponto fundamental é que a base de cálculo do Imposto de Renda, da pessoa jurídica, ao contrário do que ocorre com o da pessoa física, obedece a dois princípios básicos: o regime de competência e o princípio da independência de exercícios que geram um terceiro intitulado pelo ilustre jurista, Dr. José Luis Bulhões Pedreira, in Imposto de Renda, de "regime de emparelhamento de receitas e custos."

De acordo com o regime de competência, as receitas e despesas, computáveis no período para efeitos fiscais, são aquelas ganhas (embora não recebidas) e as incorridas (embora não pagas ou pagas antecipadamente).

Consoante "o princípio da independência de exercícios" — considerado pela copiosa jurisprudência e por vários autores ilustres, entre eles o Dr. FÁBIO FANUCCHI, como o princípio basilar ou viga-mestra da sistemática de imposição do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas — os resultados de cada ano financeiro devem ser tratados de modo compartilhado. Em razão deste princípio uma receita omitida em um ano, deverá ser oferecida à tributação mediante uma retificação da declaração daquele ano e não incluí-la entre os rendimentos do ano em que se descobriu a sua omissão. Sua inclusão no exercício em que foi descoberta acarreta



pagamento de correção monetária e juros de mora, se o tributo já foi pago espontaneamente.

Pelo regime de "emparelhamento de receitas e despesas", que, como já assinalamos, é uma consequência dos dois anteriores: "os custos ou despesas relacionados com determinada receita ou rendimento devem ser computados no mesmo período de determinação em que for reconhecido o rendimento ou a receita a que corresponderem", segundo nos ensina BULHÕES PEDREIRA, na obra citada.

Tanto o regime de competência como o seu corolário: "o de emparelhamento de receitas e despesas", decorre dos princípios contábeis geralmente aceitos e da legislação comercial, especialmente a Lei das S/A.

O "princípio da independência de exercícios" decorre segundo elenco do insigne jurista, Dr. GILBERTO DE ULHOA CANTO, in Estudos e Pareceres de Direito Tributário, do estabelecido nos arts. 216, 224, § 1º, 231 e 242 (do RIR/66) e artigos 127, 135, § 1º, 388 e 221 (do RIR/75). Embora reconheçamos existirem muitos outros dispositivos dos quais emerge o princípio, os citados são inteiramente pertinentes. Este princípio, além de ser inteiramente compatível com os dois anteriores, dá-lhes muito mais eficácia ao sancioná-los com multas fiscais.

O terceiro fator que não pode ser olvidado refere-se a conceituação do termo "DESPESA", pois os gastos podem assumir esta natureza ou tratar-se de meros "desembolsos" e esta última circunstância se materializa quando:

- 3.1 - representam investimentos;
- 3.2 - sejam recuperáveis;
- 3.3 - mesmo não sendo recuperáveis, referindo-se a períodos futuros representam simples antecipações de custos ou despesas por conta de períodos futuros constituindo-se no que BULHÕES PEDREIRA intitula de "Despesas Antecipadas".

Assim se um gasto for apropriável (direta ou indiretamente) e se relacione com um produto a ser comercializado só será imputável aos custos do exercício social em que esse produto for vendido e não ao do exercício em que ocorreu o desembolso. Até ali houve um investimento do ativo realizável.

Vistos esses pressupostos básicos, passemos a análise do dispositivo objeto de controvérsia, ou seja, o do art. 162, e seu § 1º do RIR/66 e RIR/75.

Dispõe o art. 162 e seu § 1º:

"Art. 162 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506/64, art. 47).

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 1º)."

Pela leitura do estabelecido no caput do artigo, constata-se que foram conceituadas como "despesas operacionais" aquelas que, pela técnica contábil, não podem ser computadas nos custos, isto é, não digam respeito especificamente a um produto ou mesmo sendo a ele pertinente, dado o seu pequeno valor relativo não justifique a sua apropriação direta. Portanto, a primeira conclusão é a de que, para efeito da base de cálculo do tributo, as despesas operacionais serão dedutíveis nas mesmas condições em que o forem os "custos", isto é, na medida da receita proporcionada pelos bens ou serviços, em cada exercício social.

O parágrafo primeiro conceitua as despesas necessárias, esclarecendo que somente serão aceitas como tais as pagas ou incorridas para a realização de transações exigidas pela atividade da empresa.

O conceito de pagas não exige qualquer esclarecimento.

Acórdão nº 101-71.504

Já o conceito de incorridas tem sido objeto de sérias contróversias, a nosso ver totalmente infundadas, vez que a dúvida só surge quando se interpreta o dispositivo isoladamente, ou seja, com o abandono dos princípios da técnica contábil e fiscal.

Incorrer significa ter lugar, materializar-se. Uma máquina incorre em desgaste pelo uso diuturno. Se se realiza uma benfeitoria num prédio alheio, embora se desembolse o seu montante de uma só vez, a despesa só será incorrida na medida da utilização do bem, salvo no caso de rescisão quando, não mais podendo se utilizar o bem, isto é, não mais podendo tirar qualquer utilidade com o desembolso efetivado, a lei permite a apropriação total do saldo.

Do mesmo modo se se fizerem dois empréstimos para reforço do capital de giro da empresa: um por 10 (dez) anos, com 5 (cinco) de carência no pagamento do principal e dos juros, emitindo os títulos de crédito (geralmente Notas Promissórias) pelo valor nominal (apenas o valor do emprestado); o outro pelo prazo de 3 (três) anos com o pagamento antecipado dos juros dos três anos, isto é, recebendo-se apenas o líquido; embora nada se pague nos primeiros anos quanto ao primeiro, houve uma despesa incorrida anual ou mensal, conforme se faça a contabilidade, desde que o período não ultrapasse o lapso de um ano, em obediência à lei fiscal; e quanto ao segundo: haverá não só uma despesa incorrida, mas também paga.

Todavia, a lei fiscal e a técnica contábil apoia - das nos princípios já expostos para não causar qualquer distorção, quer nos resultados contábeis, quer nos fiscais: não admite que no 1º caso nada seja contabilizado a título de despesa e que, na 2a. hipótese, a empresa lance na despesa de um só exercício os juros correspondentes a fruição do dinheiro pelos 3 anos!

Assim, em qualquer caso: quer nas despesas pagas



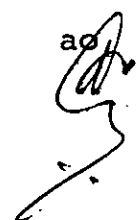
Acórdão nº 101-71.504

quer apenas nas incorridas (qualquer que seja a definição que venha a ser adotada para o conceito de "incorridas") devemos ter em mente não serem todas as despesas (pagas ou incorridas) que poderão ser debitadas a Lucros e Perdas. Os princípios que informam a sistemática do cálculo do tributo estabelecem os contornos dos montantes das despesas pagas ou incorridas a serem consideradas no custo no exercício.

Note-se que o próprio parágrafo declara serem dedutíveis as despesas necessárias ... para a realização das transações. Ora, para realizar as transações que gerarão receita em um exercício (outro lado da moeda) não é preciso pagar juros referente a três exercícios, mas sim referente a somente um; para, v.g., assegurar a estabilidade do patrimônio até durante 3 meses, quando será apurado o resultado deste exercício, não tem sentido imputar aos custos o prêmio de 12 meses; para financiar a compra de mercadorias que serão objeto de negociação no exercício seguinte não posso imputar aos custos as despesas neste exercício. Isto porque, além de não serem necessárias para a realização das transações deste exercício (negócios que neste exercício gerarão receitas), atentam contra os três princípios que foram analisados e que norteiam a legislação fiscal do I.R. da P.J. e, em casos normais, a boa técnica contábil.

Concluindo, entendemos que os juros pagos na obtenção de um empréstimo para financiamento de uma importação de matérias-primas deverão ser imputados ao custo desses insumos; e, tratando-se de lançamento permutativo mesmo que a empresa, desprezando a boa técnica contábil, vier a lançar os juros pagos pela utilização do dinheiro, ou seja, o custo deste dinheiro como despesa financeira, ela só será imputável aos custos na medida da utilização desse dinheiro, em obediência aos princípios já enunciados.

Também os prêmios de seguro pagos referentes ao



Acórdão nº 101-71.537

contrato da indenização de prejuízos, cobrindo um ou mais períodos; as luvas e despesas de aluguel; as benfeitorias em bens de terceiros: relacionando-se diretamente com o período em que o seguro cobre o empreendimento, ou de ocupação do imóvel, terão de ser apropriados na proporção do tempo (decorrido e a decorrer), sendo imputadas ao custo do exercício, nessa proporção, em obediência aos princípios antes enunciados. Observe-se que se os resultados fossem apurados mensalmente, como realmente sucede numa contabilidade bem estruturada, as apropriações se fariam mês a mês e não uma só vez por ano.

Finalmente, constata-se que a tendência da legislação mais recente é explicitar esses princípios consagrados pela jurisprudência para espancar eventuais e infundadas pretensões de sua afronta. Confirma-se o disposto no art. 187, § 1º, da Lei 6.404/76 e art. 17 do Decreto-lei nº 1.598/77, onde os três princípios que norteiam a boa técnica contábil e fixam as diretrizes para correta apuração de resultados do exercício, estão expressamente enunciados.

Finalmente, embora determinada contabilidade venha sistemática, mas erroneamente, imputando aos custos o valor dos juros, por ocasião do vencimento final do empréstimo, isso não pode ser aceito pelo Fisco em razão dos princípios anunciados. Deve o contribuinte ajustar a sua contabilidade à realidade, fazendo constar das notas explicativas as eventuais alterações que a mudança possa gerar, para preservar a consistência no procedimento de apuração de resultados.

Nem mesmo o alegado Parecer-CST-58/77 dá suporte à pretensão dos que pensam em contrário, pois apesar de utilizar inadequadamente o termo "podem" em lugar de devem (salvo se quis dizer que o contribuinte pode deixar de usar a faculdade de contabilizar a despesa em qualquer exercício), pois no item 10 além de ratificar o alegado no Parecer Normativo nº 122/75, ou seja, que;



Acórdão nº 101-71.504

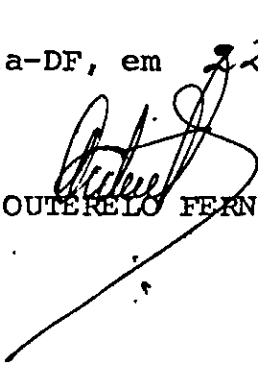
"As despesas operacionais plurianuais devem ser apropriadas proporcionalmente a cada um dos exercícios a que se referirem" (transcrição da ementa).

elencar vários casos de apropriação proporcional de despesa.

Ante o exposto também NEGOU provimento ao recurso na parte que se refere à errônea imputação aos custos do exercício de despesas referentes a exercícios passados ou futuros.

Brasília-DF, em

22/01/80


AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ, Presidente