



MINISTÉRIO DA FAZENDA

RI....

Sessão de 15 de setembro de 1982....

ACORDÃO Nº 101-73.591...

Recurso nº - 85.091 - IRPJ - EXS: DE 1978 a 1980

Recorrente - FROTA MELLO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM FORTALEZA - CE

IRPJ - SALDO CREDOR DE CAIXA - O saldo credor de caixa é anomalia contábil reveladora da existência de receitas que se omitiram à escrituração.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO — LUCRO INFLACIONÁRIO OU SALDO CREDOR DA CONTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA - O dever de proceder à correção monetária do balanço se impõe a qualquer empresa, que tenha a obrigação de manter escrituração regular necessária à determinação do lucro real. Se a empresa não cumpre o dever de corrigir e vier-se apurar que, da correção monetária do balanço, resulta saldo credor da respectiva conta, legalmente definido por lucro inflacionário, é este havido como realizado e imediatamente submetido à tributação.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO, E OS RESULTADOS DE CORRENTES DE ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. Ao lucro da exploração, em relação ao qual se concede isenção do imposto de renda sobre o resultado de atividades desenvolvidas em empreendimentos mantidos na área de atuação da SUDAM ou SUDENE, não se computam, na determinação do lucro real, os ganhos de capital decorrentes de alienação de imóveis, porque constituem resultados não operacionais (art. 412, inc. III, do RIR/80). Também se reconhece, quanto à operação em si mesma considerada, a isenção que se extinguiu, por fluência do prazo dentro do qual seria possível concedê-la, ou mesmo que se venha conceder por legislação superveniente à época em que a transação imobiliária se realizou.

V. V.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FROTA MELLO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 15 de setembro de 1982.

AMADOR GUTERRELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

SILVIO RODRIGUES

RELATOR

AGOSTINHO FLORES

PROCURADOR D
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE:

17 SET 1982

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, AGOSTINHO SERRANO FILHO, RAUL PIMENTEL, FERNANDO CÍCERO VELLOSO. Ausente o Conselheiro LUIZ ANDRÉ NETO (suplente).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0380/012.028/80

RECURSO N.º: - 85.091

ACÓRDÃO N.º: - 101-73.591

RECORRENTE: - FROTA MELLO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO

R E L A T Ó R I O

FROTA MELLO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, empresa estabelecida na capital do Estado do Ceará, se conformou, em parte, com a ação fiscal, de que trata o Auto de Infração de fls. 02/03, após o Delegado da Receita Federal em Fortaleza lhe haver decidido com deferimento parcial a petição impugnativa com que contestara a cobrança do crédito tributário correspondente aos exercícios de 1978 a 1980.

Com o deferimento parcial da petição impugnativa, retirou-se da tributação, no exercício de 1978, a importância de Cr\$ 169.090,00, correspondente à manutenção do capital de giro, indevidamente excluída do lucro real, por ter sido, antes, objeto do lançamento suplementar confirmado pelo Acórdão nº 101-72.661 (fls. 65) e retificou-se, no exercício de 1979, a compensação indevida de prejuízo de Cr\$ 169.536,00 para Cr\$ 149.252,00 (fls. 50, 52 e 74).

Tendo-se conformado com a tributação da importância de Cr\$ 149.252,00 e com a de Cr\$ 47.525,00, excluída indevidamente, no exercício de 1979, a título de manutenção do capital de giro próprio, como expressamente diz nada ter a contestar, quando ofereceu recurso tempestivo constante da petição de fls. 80/87, o litígio remanesce por não ter sido incluído, no lucro líquido do exercício de 1979, o saldo credor da correção monetária, no valor de Cr\$ 4.553.072,00 e, no exercício de 1980, por ter ocorrido omissão de receita operacional, caracterizada pelo maior saldo credor de caixa

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0380/012.028/80
Acórdão nº 101-73.591

na quantia de Cr\$ 947.050,09, por não ter sido oferecida à tributação o resultado apurado na venda de imóveis, na importância de Cr\$..... 5.161.305,57 e por não ter computado, no lucro líquido, o saldo credor da correção monetária, no valor de Cr\$ 9.092.865,94.

Não há, nos autos, prova de que a empresa tivesse feito o pagamento da parte não contenciosa do crédito tributário.

A empresa não efetuou a correção monetária pertinente aos balanços encerrados nos anos-base de 1978 e 1979, exercício de 1979 e 1980 e, embora intimada a fazê-la, somente fez a do exercício de 1980, tendo a do exercício de 1979 sido efetuada pela fiscalização (fls. 51).

As oposições da defesa, quanto à parte sobranse em litígio, se colhem tanto da petição impugnativa como da recursória, lidas integralmente as quais extraídas, por síntese, consistem em dar a entender:

- que, na conformidade do que foi dito na petição impugnativa, a empresa não estaria obrigada a elaborar a correção monetária do balanço, em face do disposto no art. 39, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77 (art. 347, § 3º do RIR/80), porque o Ministro da Fazenda ainda não teria baixado as instruções para proceder-se ao ajuste monetário de empreendimentos em fase de construção, implantação ou pré-operacional, vindo, na petição de recurso, salientar que, mesmo nos termos da Portaria Ministerial nº 475, de 23.08.1978, citada pelo autuante, quando do exame das contraditas expostas na petição impugnativa, não estava obrigada a tributar o saldo credor da correção monetária do balanço, que, na forma da legislação de regência, é considerado lucro inflacionário;
- que, entendendo que poderia diferir, nos termos do art. 51 do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 361 do RIR/80), a tributação do lucro inflacionário, admitiu ser irrelevante o fato de não ter efetuado na época própria a correção monetária do balanço, considerando que o saldo credor da correção monetária integra o lucro da exploração de empresa beneficiada com isenção do imposto de renda;
- que atribui a existência de saldo credor de caixa como decorrência de lançamento fora de ordem cronológica.

lógica e que, sendo empresa totalmente isenta de impostos (ICM, IPI e IR), não há necessidade de omissão de qualquer receita, fato que, por si só, liquidaria a presunção prevista no artigo 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 180 do RIR/80);

- que, de acordo com as contraditas expendidas na petição impugnativa, a venda do imóvel, cuja transação se concluiu em 1979, decorreu do fato de ter sido a interessada obrigada a mudar fábrica localizada no centro da cidade para zona industrial, na qual a poluição não geraria efeitos danosos à população, e com o apurado na transação foi complementado o pagamento do novo imobilizado, não havendo distribuição de lucros, não havendo distribuição de dividendos, lucros ou qualquer outra forma de participação, além de tratar-se de empresa isenta pelas leis de incentivos fiscais, vindo, na petição de recurso, dizer que a operação foi realizada em 1978 e, assim, alegar que ela estaria ao abrigo do art. 1º do Decreto-lei nº 1.260, de 26.02.1973;
- que o fato de a recorrente ter feito, na época toda a contabilização na conta de Imóveis, sem levar o resultado para reserva específica, não prejudicou a destinação dos recursos recebidos;
- que a filosofia, em não tributar a alienação de imóveis, se robustece agora com o advento do Decreto-lei nº 1.892 de 16.12.1981, ao voltar a conceder o benefício da isenção, até mais ampliado, abrangendo não só os imóveis, senão também os investimentos (art. 1º).

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0380/012.028/80
Acórdão nº 101-73.591

V O T O

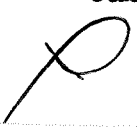
Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

As contas representativas da nomenclatura patrimonial assumem capital importância na mensuração dos fatos econômico - financeiros que provocam mutações aos valores que elas refletem, pois cada uma de per si constitui uma personalidade autônoma de instrumento necessário ao conhecimento de determinados aspectos patrimoniais. E consoante tal personalidade, a conta patrimonial tem por função específica precisar as finalidades básicas a que se destina, mediante o emprego de um sistema de informações apoiado num conjunto ordenado de princípios, procedimentos e práticas uniformes, de modo a não lhe malsinar a destinação.

Objetiva-se debater a finalidade da conta Caixa, quanto ao saldo que ela deve acusar em sua escrituração. Tendo ela por função específica informar valores monetários de que dispõe o titular do patrimônio, estreme de dúvida que ela representa um direito. Então, o saldo que ela reflete, sempre há de caracterizar-se na posição de devedor. Saldo credor que a conta Caixa espelhe, decorre de anomalia contábil de escrituração. Constitui irregularidade havida por omissão de receita.

A jurisprudência administrativa e judicial já firmaram, de longa data, o entendimento de que o saldo credor de caixa traduz omissão de receita por faltar condições financeiras de se poder efetuar pagamento em quantia superior à dos valores disponíveis. Capacidade de pagar-se mais do que se possui ou dispõe, sem cobertura, portanto de caixa, evidencia, obviamente, a existência de receita não escriturada.

Se o contribuinte não possui disponibilidade suficiente em caixa para saldar as obrigações e, em dinheiro, as paga integralmente, é porque recurso de algum modo lhe veio. Então, trate de explicar adequadamente como arranjou dinheiro, pois "quem cabritos vende e cabras não tem, de algures lhe vem".

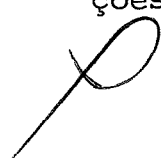


Não tendo a recorrente explicado como obteve dinheiro para liquidar suas dívidas e estas foram liquidadas, dúvida não há que tais recursos monetários advêm das próprias fontes internas da empresa autuada, por omissão na escrituração da receita correspondente, no mínimo, ao saldo credor de caixa, uma vez que inexiste geração espontânea de capital.

Inegavelmente, insuficiência de numerário em caixa, traduzida em saldo credor da conta correspondente, vulgarmente denominado "estouro de caixa", é sintomática em revelar que, se a recorrente liquidou compromissos sem cobertura suficiente de disponibilidade de dinheiro em seu poder e, no entanto, os honrou, satisfazendo com pagamentos integrais e precisos, é porque clara e evidentemente dispunha de recursos provenientes de receita não contabilizada, por desvios de rendimentos sujeitos à incidência tributária.

Nessa linha de considerações, há de entender-se que o saldo credor de caixa constitui elemento comprometedor da situação fiscal da recorrente, corrompendo a arguição da defesa de que a presunção de desvio de receita não pode ser admitida, porque goza de isenção de imposto, como se sob o rótulo da isenção lhe fosse possível desrespeitar as disposições legais e assim deixar de manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. Ainda mais, contraria-lhe o argumento a existência esconsa de recursos, havidos à margem da contabilidade, com os quais lhe foi possível solver compromissos decorrentes das dívidas assumidas, ensejando até a presunção de existir, além dos que se apuraram como saldo credor de caixa, recursos outros aplicados em fins que refogem ao interesse da própria recorrente.

A anomalia que o saldo credor, ou negativo, de caixa revela é, portanto, a da correspondente ocorrência de omissão de receita. Assim, se a empresa efetua pagamentos em moeda superior à que a disponibilidade de caixa comporta, não há como deixar de perceber que, paralelo à contabilidade, existem receitas apuradas em operações mercantis não registradas.



Expressa e nitidamente, a defesa inovou, na petição de recurso, os argumentos com que se opusera, na petição impugnativa, à ação fiscal, ao debater a questão relativa à correção monetária de empreendimentos em fase de construção, implantação ou pré-operacionais.

Obrigada a proceder, na forma do art. 39, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 (art. 347, § 3º, do RIR/80), à correção monetária dos empreendimentos que estava realizando, deixou de efetua-la.

Na petição impugnativa, a fls. 39, após referir-se à vigência, de que trata o art. 67 do Decreto-lei nº 1.598/77, quanto à hipótese prevista na alínea "b", inciso IV, do artigo citado, a qual se relaciona com a correção monetária do balanço ordenada na conformidade dos artigos 39 a 57 (arts. 347 a 363 do RIR/80), a defesa afirmou que o Ministro da Fazenda ainda não havia baixado as instruções mencionadas no § 3º, art. 39, do citado Decreto-lei.

A afirmação da defesa, porque carente de fundamento, foi refutada pela autoridade monocrática julgadora, ao revelar-lhe a Portaria Ministerial nº 475, de 23.08.1978, a qual estabelece normas de correção monetária para os empreendimentos em fase de pré-operacional, na conformidade das atribuições contidas no § 3º, do art. 39 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977.

O inciso III do ato normativo ministerial esclarece que as despesas ocorridas com projetos em andamento de ampliação, reestruturação, reorganização ou modernização de empresa em operação deverão ser mantidas em conta do ativo diferido, subordinado ao grupo de contas da categoria do ativo permanente, para efeito de correção monetária do balanço patrimonial, indicando, sob duas alíneas "a" e "b", o procedimento a ser seguido.

Observada, pelo ato singular, da improcedência do argumento que opusera, em razão de não haver efetuado a correção monetária, a que estava obrigada, a defesa passou a debater o assunto sob

outro argumento, inovando as bases com que antes procurara arruinar o procedimento fiscal. Veio, então, alegar que, podendo diferir o saldo credor da conta de correção monetária, considerado lucro inflacionário, a recorrente entendeu ser irrelevante o fato de não ter efetuado na época própria a correção monetária do balanço. E salientou: mesmo que a empresa não fosse contemplada com o benefício fiscal da isenção, poderia diferir a tributação do lucro inflacionário não realizado.

A dubieza dos argumentos da defesa, mudando fundamentalmente as bases do seu contraditório, bem demonstra a falta de convicção com que age na busca de um pretenso direito. Em nenhum estágio das disposições legais, se colhe o entendimento de ser irrelevante que, na determinação do lucro real, as pessoas jurídicas, mesmo as isentas sujeitas a demonstrá-lo mediante escrituração regular na forma das leis comerciais e fiscais, se desobriguem do dever de efetuar a correção monetária, na ocasião da elaboração do balanço patrimonial. Assim, mesmo em se tratando de pessoa jurídica, que goze de isenção de impostos, está ela sujeita a demonstrar a exatidão do lucro real e como na determinação deste lucro o saldo da conta de correção monetária constitui parcela que entra na sua composição, através do lucro líquido do exercício, conforme dispõem o art. 6º e seu § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77 (arts. 154 e 155 do RIR/80), o que se temporariamente irrelevante é a pretensão em querer que se acredite não haver importância em desobedecer as prescrições legais.

A isenção do tributo é reconhecida sob condicionamentos e não sob a liberdade de agir sem o cumprimento dos requisitos legais. Não basta, pois, antepor à ação do fisco a declaração de que a empresa goza de isenção do imposto de renda, para que ela se julgue livre do cumprimento das obrigações, às quais se sujeita na conferência e determinação do lucro real.

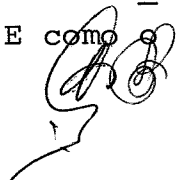
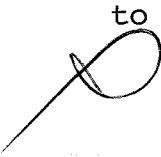
Tese já várias vezes aqui debatida, essa em que a defesa centraliza o argumento de que goza de isenção, sem se situar na exata compreensão da amplitude das condições que amparam a usufruição



do benefício fiscal. Isto porque o imposto, que deixa de ser pago, incidente sobre os resultados operacionais, hoje denominados "lucro da exploração", se condiciona à incorporação ao capital da empresa contemplada com a isenção, ou, em plano secundário, à amortização de prejuízos, para que, não ocorra nenhuma descapitalização. Daí a razão pela qual a recorrente está obrigada aos mesmos preceitos legais impostos às pessoas jurídicas em geral, não isentas, no respeitante à escrituração contábil, à apuração de resultados, ao preenchimento das declarações de rendimentos e ao fiel cumprimento das demais prescrições da lei. Assim, irregularidades, que se cometem na apuração dos resultados, malogram os objetivos da isenção, na medida em que dê repercussão ao valor do imposto a ser capitalizado. Consequência das irregularidades, diminui-se a base de cálculo do tributo e este, apurado em menor valor, ocasiona uma diferença a menor na capitalização, exatamente em importância igual àquela em que o imposto se reduziu indevidamente. Cabe, então, exigir-se o imposto, refletido naquela diferença apurada a menor, uma vez a exigência do tributo só se afasta, se observadas as condições legais que esteiam a dispensa do pagamento.

É, pois, inadmissível que paralelamente com o direito de isenção, coexista o pretenso direito ao livre arbítrio de agir para vulnerar-se o conteúdo das disposições legais. Se a empresa entendeu ser irrelevante o fato de não ter efetuado a correção monetária do balanço, ou porque ignorou as instruções baixadas pela Portaria Ministerial nº 475/78, ou porque julgou ser ela desnecessária por gozar de isenção, ou porque poderia diferir a tributação do lucro inflacionário não realizado, tudo isso corre por conta de seu exclusivo subjetivismo de pura filosofia, com a qual as disposições legais não se compadecem, pois o que se tem aqui como irrelevante ao julgamento é a forma intuspectiva com que a recorrente se atribuiu desobrigada de proceder ao ajuste monetário de que se cogita.

Ademais, embora desnecessário, acresce dizer que o julgamento de uma questão se faz a respeito do que se fez e não do que poderia ser feito. Não se discute se a empresa poderia diferir a tributação do lucro inflacionário não realizado. O que se debate é o fato de não ter ela efetuado a correção monetária do balanço. E como o



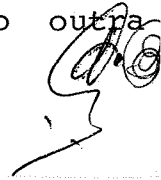
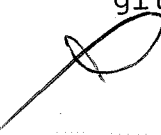
diferimento da tributação do lucro inflacionário não realizado é opcional, dependente de efetuarem-se procedimentos legais pertinentes, que, na espécie, a recorrente não os efetuou, não há por que se indagar o fato de que a citada tributação poderia diferir-se, sob pena de estar-se dando aceitação àquela filosofia destinada a desvirtuar a finalidade da norma, que impõe o dever de proceder-se à correção monetária do balanço.

E mais uma vez vem a defesa com argumentações destituídas de base jurídica, agora pretendendo que, sob os auspícios do Decreto-lei nº 1.260, de 26.02.1973, cuja vigência se findou em 31.12.1978, como dispõe o artigo 13 do Decreto-lei nº 1.493, de 07.12.1976, se repute a recorrente isenta do imposto de renda sobre o resultado obtido na venda de imóvel realizada no ano de 1979.

A alienação de imóvel se considera realizada após a sua conclusão, o que ocorre com o recebimento do preço, a lavratura da escritura de compra e venda e a transcrição desta em cartório próprio de registro de imóveis.

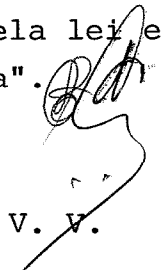
Na petição impugnativa, a fls. 42, a defesa disse que a operação se realizou no ano de 1979, base do exercício de 1980. E tal como se verifica dos termos do Auto de Infração, o fato está descrito como tendo ocorrido no ano de 1979. Para alegar que a transação estaria ao abrigo da isenção prevista no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.260/73, a defesa tenta convencer, na petição de recurso, que a operação se realizara no ano de 1978 e a seu modo faz comparações com as declarações dos exercícios de 1978, 1979 e 1980, como se isso servisse de prova de que a transação se ultimara na vigência do mencionado diploma legal.

O rodeio da defesa não vai além de mero ensaio de distorção da prova para que o julgamento caia em logro. Admitindo-se, porém, apenas para argumentar, que a operação imobiliária de venda tivesse sido realizada em 1978, ainda assim não estaria ela ao abrigo da isenção de que tratava do Decreto-lei nº 1.260/73, nem da que cogita o incentivo fiscal conferido pela SUDENE. Tanto uma como outra



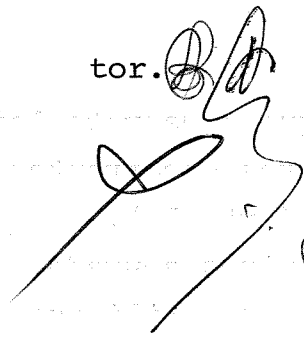
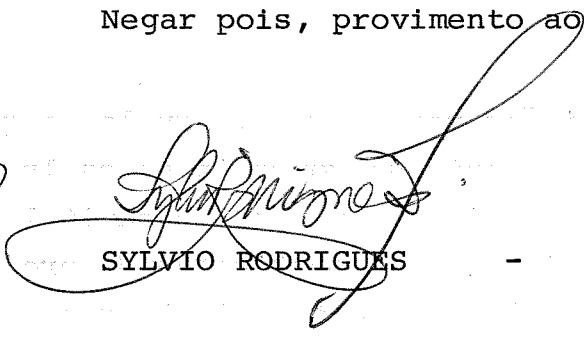
isenção impõem condições para o gozo. Aquela, a que o Decreto-lei nº 1.260/73 se refere, somente se concedia se os lucros decorrentes da alienação de imóveis se incorporam-se ao capital (art. 1º), ou, opcionalmente, fossem aplicados na amortização de prejuízos apurados em balanço (art. 1º, § 1º) e enquanto tais lucros não se utilizassem em qualquer dessas duas finalidades, deviam permanecer contabilizados a crédito de conta de reserva específica (art. 1º, § 3º). Nenhuma dessas condições foi satisfeita pela recorrente. A outra isenção, conferida pela SUDENE, tem por base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro da exploração e este apenas abrange os resultados decorrentes exclusivamente de operações da atividade própria do empreendimento que tenha dado ensejo ao reconhecimento do direito ao gozo do incentivo fiscal, não se incluindo, na citada base, por serem não operacionais, os resultados de alienação de imóveis.

A menção feita pela defesa ao Decreto-lei nº 1.892, de 16.12.1981, nenhuma influência exerce na solução do pleito. Cuida-se de legislação superveniente à data em que se deu o fato da alienação do imóvel. Nessa data, situada no ano de 1979, a isenção concedida por prazo certo pelo Decreto-lei nº 1.260/73, consoante o art. 13 do Decreto-lei nº 1.493/76, já se encontrava extinta. Não há, pois, como se falar em isenção do imposto de renda sobre resultado apurado em alienação de imóveis em operações realizadas após 31.12.1978 e até a data em que veio a lume o Decreto-lei nº 1.892/81. Além disso, como este último diploma legal, na conformidade do art. 8º, entrou em vigor na data de sua publicação (D.O. de 17.12.1981), inunda de luz o entendimento colhido perante o princípio de que "a lei só dispõe sobre fatos futuros", não se prejudicando, portanto, o direito de a Fazenda Nacional receber o imposto de renda sobre o lucro em alienação de imóveis, de acordo com a contemporaneidade da legislação vigente à época da operação correspondente, como estabelece o artigo 144 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), ao estabelecer: "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador de obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".


V. V.

Negar pois, provimento ao recurso é o voto do rela

tor.

A large, stylized handwritten signature in black ink, appearing to be a variation of the name 'Sylvio'.A large, stylized handwritten signature in black ink, appearing to be 'Sylvio Rodrigues'.

SYLVIO RODRIGUES

-

RELATOR