



MINISTÉRIO DA FAZENDA

cvf

Sessão de 17 de junho de 19 85

ACORDÃO Nº 101-75.915

Recurso n.º - 85.934 - IRPJ - Exercícios de 1978 a 1980
Recorrente - INSTITUTO DE MEDICINA E CIRURGIA DO PARANÁ LTDA.
Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CURITIBA (PR).

CORREÇÃO MONETÁRIA - Incabível a sua exigência quando: a) a fiscalização glosar a despesa correspondente e, em consequência, exigir o tributo sobre o valor total de bens que, embora imobilizáveis, a pessoa jurídica optou pela sua imputação aos custos do exercício (depreciação total) ou; b) a própria pessoa jurídica tiver o ferecido à tributação, mediante acréscimo ao lucro real do exercício.

POSTERGAÇÃO - Quando o sujeito passivo, antes do início da ação fiscal, submeter a tributação em exercício posterior ao da competência, determinada parcela, sem o recolhimento dos encargos correspondentes à postergação (correção monetária, juros de mora e multa moratória), determina-se, através de imputação, qual o percentual do imposto recolhido, exigindo-se a diferença, devidamente atualizada, acrescida de juros de mora e da multa de lançamento ex officio.

RECOLHIMENTO APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL - Quando o sujeito passivo recolher o tributo referente a parcela já objeto da ação fiscal, na data da liquidação, calcular-se-á o montante a recolher, nos termos da ação fiscal, fazendo-se a compensação da quantia já recolhida (devidamente atualizada desde a data do recolhimento até a liquidação).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de

v.v.

recurso interposto por INSTITUTO DE MEDICINA E CIRURGIA DO PARANÁ LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para: a) excluir da incidência as parcelas de Cr\$ 398.113 e Cr\$ 1.608.829, nos exercícios de 1979 e 1980; b) considerar postergado o tributo sobre o diferimento da parcela de Cr\$ 952.777 e, em consequência, exigir a diferença de tributo devido, acrescida de juros de mora e da multa de lançamento ex officio; c) considerar indevidamente diferida a parcela de Cr\$ 2.269.804, que deverá ser tributada no exercício de 1980, após o reajuste ao nível do lucro real do exercício, acrescida dos juros de mora e da multa de lançamento ex officio, após compensar-se o tributo (devidamente atualizado) recolhido em 19/01 e 19/02/82 (fls. 299/300), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 17 de junho de 1985.

AMADOR OLIVEIRA FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

VISO EM

SESSÃO DE 20 JUN 1985

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, CARLOS ALBERTO GONCALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANCEL DE ALCKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0980-006.044/80

RECURSO Nº: - 85.934

ACÓRDÃO Nº: 101-75.915

RECORRENTE: - INSTITUTO DE MEDICINA E CIRURGIA DO PARANÁ LTDA.

R E L A T Ó R I O

Em tempestivo apelo dirigido a este Colegiado, INSTITUTO DE MEDICINA E CIRURGIA DO PARANÁ LTDA., pessoa jurídica de direito privado estabelecida em Curitiba, PR, postula a reforma da decisão de 1º grau que deferindo em parte a impugnação, exige o recolhimento do crédito tributário especificado nas intimações de fls. 233/235.

Em decorrência dos resultados obtidos na diligência realizada com o objetivo de atender às solicitações da Câmara formuladas na Resolução nº 101-01.812, de 12/12/83, informou a autoridade fiscal diligenciadora (fls. 317/318), que após a decisão de 1ª instância, os valores em lide passam a ser:

Exercício de 1979, ano-base de 1978:

Falta de Correção Monetária do Balanço	Cr\$ 398.113
Glosa de despesas	Cr\$ 375.261
Total ...	Cr\$ 773.374

-Postergação do IR referente à importância de Cr\$ 952.777 (Cr\$ 1.078.628 - Cr\$ 125.851), diferida indevidamente. Correção Monetária e Juros de Mora.

Exercício de 1980, ano-base de 1979:

Falta de Correção Monetária do Balanço	Cr\$ 1.420.960
Diferimento indevido de receita	Cr\$ 2.269.804
Total	Cr\$ 3.690.764

Prejuízo do Exercício (-) Cr\$ 944.882
Cr\$ 2.745.882

A base tributável para o exercício de 1980, ano-base de 1979, foi repartida da seguinte forma:

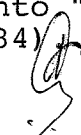
- 1º) Cr\$ 2.158.886. Foi recolhido pela interessada imposto mais encargos legais incidentes sobre Cr\$ 737.926 (itens 3.2 e 3.3 do Auto de Infração), conforme documento de fls. 253; permanece em litígio a importância de Cr\$ 1.420.960.
- 2º) Cr\$ 1.324.922. Esta parcela corresponde à diferença entre Cr\$ 2.269.804 (receita diferida) indevidamente, conforme decisão de 1ª instância menos o prejuízo apurado no exercício, i.e., Cr\$ 944.882.

Assim, a base tributável atribuída ao exercício de 1980, que segundo decisão de 1º grau totalizava Cr\$ 3.483.808' (Cr\$ 2.158.886 + Cr\$ 1.324.922), ora remonta a Cr\$ 2.745.882, tal como demonstrado às fls. 318, em razão de a interessada ter recolhido o Imposto incidente sobre o valor tributável de Cr\$ 737.926.

Em suas razões de decidir assim se fundamentou a autoridade monocrática julgadora:

"De início, tem-se que está correta a fiscalização ao enquadrar o procedimento no art. 483, letra "c" do RIR/75, vez que se trata de lançamento de ofício e não, como pretende a interessada, no artigo 533, inciso II, alínea "b", que trata de revisão de declaração de rendimentos da pessoa jurídica. A multa aplicável, no caso, é aquela prevista na letra "b" do art. 534, ou seja, 50% sobre a totalidade ou diferença do imposto devido.

Aliás, o próprio RIR/75 distinguiu, no Título VIII - DAS PENALIDADES, as modalidades de multas aplicáveis na ocorrência de infrações às disposições referentes à declaração de rendimentos (Capítulo III - art. 533) daquelas aplicadas no caso de lançamento "ex officio" (Capítulo IV - art. 534)



Em relação às imobilizações escrituradas como despesas, há que se destacar os seguintes aspectos: a aquisição de materiais de construção (azulejos, cimento, peças de sanitário, portas e caixilhos, pia de aço e armários, quadro especial para chave, seccionadora, conforme item 2.2 do Termo de Verificação), a contratação de mão-de-obra qualificada (fls. 59/60 e 66/68) e de empresa especializada para execução de obras por regime de administração (fls. 54/58 e 61/65) e a referência feita a novas instalações ou sua ampliação, em vários recibos, em relação de notas-fiscais e de fornecedores e em contratos. Evidencia-se que não se trata de simples reparo ou restauração, conforme alega a impugnante. Considere-se, ainda, que foi detectada pela ação fiscal a existência da conta "Obras em Andamento", que tendo sido aberta em 31.12.77, contava com saldo inferior ao montante das glosas em 31.12.79.

Entende, ainda, o contribuinte que, tendo sido lançados como despesas os valores referidos no parágrafo anterior o que significa dizer não se encontrarem no Ativo Permanente - "inexiste, legalmente, por esse motivo, como exigir correção monetária" sobre os mesmos. Aceitar tal argumentação como certa, seria admitir a continuidade do erro cometido pela interessada ao dar a valores ativos destinação contábil diferente daquela preconizada pela legislação do Imposto sobre a Renda; seria, em última análise, permitir que se beneficiasse em decorrência de seu próprio erro.

No que se refere à aquisição de cobertores e colchões, é o mesmo Parecer Normativo CST nº 20/80, invocado pela impugnante, que complementando o de nº 100/78; esclarece:

"O direito de registrar o custo de aquisição de bens do ativo permanente como despesas operacionais, previsto no art. 15 do D.L. 1.598/77, não tem cabimento quanto as atividades constitutivas do objeto da pessoa jurídica exijam o emprego de uma certa quantidade de bens que, embora, individualmente cumpram a utilidade funcional,



somente atingem o objetivo da atividade explorada em razão da pluralidade de seu uso."

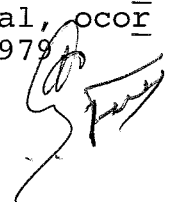
A alegação de que são incinerados alguns dos cobertores e colchões, quando utilizados por portadores de doenças infecto-contagiosas, não significa que os mesmos tenham, necessariamente, prazo de vida útil inferior a um ano. Fosse assim, haveria a cada ano a reposição dos cobertores e colchões correspondentes ao total de leitos daquela casa hospitalar, como bem foi colocado na informação fiscal.

Quanto à correção monetária dos valores ajustados pela fiscalização em 31.12.78, é de se considerar como válida a pretensão da interessada em que a exigência fiscal seja reduzida para Cr\$ 547.321, para "compensar a correção do Patrimônio Líquido de Cr\$ 398.113, a que teria direito se tivesse procedido corretamente os lançamentos (47,19% x Cr\$ 398.113 = Cr\$ 187.869)".

Quanto ao diferimento de receitas, verificado no ano-base de 1977, exercício de 1978, tem-se que o Decreto-lei número 1.598/77, embora tenha entrado em vigor na data de sua publicação (27.12.77), seu art. 67 determina que "a legislação do imposto sobre a renda das peçoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978" e que "o imposto anual das peçoas jurídicas no exercício financeiro da União de 1978 continuará regulado pela legislação anterior a este Decreto-lei, com as alterações introduzidas" pelos dispositivos que a seguir menciona.

Assim, o diferimento de Cr\$ 597.650, através de débito na Conta de Lucros e Perdas e crédito da conta INPS - Convênios a Receber, efetuado em 31.12.1977, realizou-se ao desabrigo da legislação, mesmo porque não se provou que tenha sido levado ao resultado do ano-base seguinte.

Resta examinar os diferimentos, considerados, indevidos pela ação fiscal, ocorridos nos anos-base de 1978 e 1979



O RIR, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, determina, em seu art. 281, que o resultado dos fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano deverá ser reconhecido à medida da execução. Quando, entretanto, se tratar de "fornecimento contratado com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas:

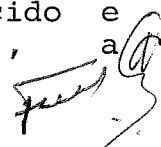
"I - poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício proporcional à receitas das operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida."

A parcela do lucro não realizado deve ser excluída na Parte "A" do LALUR, e controlada na parte "B" do mesmo livro, em conta própria.

Nos casos de contratos com pessoas jurídicas referenciadas no art. 282 do RIR/80, o que importa é o prazo de vigência, sendo irrevelante o prazo de execução (ver PN CST nº 72/78, item 4, letra "a" e IN do SRF nº 21/79, item 10).

A propósito, a cláusula sétima do contrato firmado entre a impugnante e o Instituto Nacional da Previdência Social, aos 31 de dezembro de 1976, prevê a prorrogação automática do prazo de vigência por período igual ao inicial (doze meses), desde que não haja denúncia por escrito com antecedência mínima de 30 dias do término. Conforme Plácido e Silva, "in" Vocabulário Jurídico", a



prorrogação "pressupõe prazo ou espaço de tempo que não se extinguiu nem se findou e que é ampliado, dilatado, aumento, antes que se fine ou acabe (...). Na prorrogação, o antes e o depois ligam-se numa continuidade para se mostrarem como uma única e só coisa, isto é, para que se apresente como um prazo ou um espaço de tempo, em que não se registrou nem ocorreu a menor descontinuidade, o que não se registra na renovação, onde se anota a interrupção entre o passado e o novo ou presente".

O ponto crucial, no caso em pauta, é que a empresa diferiu a totalidade das receitas faturadas e não recebidas, quando o dispositivo legal (art. 282 do RIR/80) autoriza, apenas, seja excluída do lucro líquido parcela do lucro obtido através do fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita considerada neste resultado e não recebida até a data do balanço do mesmo exercício social.

Bulhões Pedreira, ao examinar, em sua obra "Imposto de Renda - Pessoa Jurídica", os ajustes do lucro líquido do exercício, na determinação do lucro real, diz:

"O conceito de lucros com tributação diferida foi criado pelo DL 1.598/77. A separação da escrituração comercial e fiscal tornou possível submeter ao imposto, em períodos diferentes, parcelas do lucro líquido apurado, na escrituração comercial. O controle do imposto diferido é feito em contas mantidas no Livro de Apuração do Lucro Real (...).

O "diferimento da tributação" de determinada parcela do lucro líquido do exercício é autorização da lei tributária para que essa parcela de lucro seja reconhecida, para efeitos fiscais, em período-base diferente daquele em que foi reconhecida na escrituração comercial. Pressupõe, portanto, que o lucro tenha sido apurado na escrituração comercial.

.....

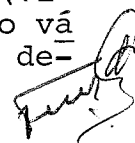
Diferimento da tributação é não incidência do imposto: a lei tributária considera que a aquisição da disponibilidade da parcela de lucro em questão não ocorreu em determinado exercício mas somente se caracterizará em exercício subsequente. A obrigação tributária relativa a essa parcela de lucro somente nascerá no exercício em que o lucro for reconhecido para efeitos fiscais."

Na elaboração do quadro demonstrativo às fls. 201, considerou-se que praticamente todos os custos do interessado estão voltados para a produção de receita. Assim, o lucro passível de ser diferido seria muito menor que o valor efetivamente diferido nos exercícios de 1979 e 1980. Com base nos elementos constantes dos autos, o fiscal autuante chegou aos valores de Cr\$ 125.851, e Cr\$ 180.269, que correspondem, respectivamente a 5,12% e a 8,23% da receita não recebida nos exercícios de 1979 e 1980.

Em que pese a afirmativa do interessado de que a parcela de "Cr\$ 1.078.628,48, no exercício seguinte, no dia 31.05.79, recebeu débitos de aquisição de medicamentos e outras mercadorias, de idêntico valor", o fato é que os elementos trazidos aos autos permitem, tão-somente, verificar que a conta "Convênios Inamps" foi baixada naquela data (vide fls. 212). Não há prova de que a contrapartida dos créditos efetuados a "Fornecedores" seja o débito daquela conta. Mais: a admitir-se que assim ocorreu, todos os créditos corresponderiam, realmente, a despesas?

Na verdade, aquela importância não foi computada no lucro líquido do exercício social em que foi recebida, em total de acordo ao dispositivo regulamentar (artigo 282, inciso II). Em consequência, deve ser tributada, em sua totalidade.

Já no que diz respeito à parcela de Cr\$ 2.450.073,79 (receita de clínica médica + receita de clínica cirúrgica), diferida no exercício de 1980 e só levada a resultado do exercício em 31.12.81 (vide fls. 219, é de se considerar como válido o diferimento de Cr\$ 180.269, de-



vendo ser recomposto o lucro real do exercício de 1980, constituindo-se o crédito tributário pelo valor líquido. Há incidência de juros de mora (desde a data do vencimento da primeira ou única, cota de imposto relativa ao exercício a que ele corresponde até o dia do seu efetivo pagamento) e correção monetária sobre o imposto postergado, conforme o Parecer Normativo CST nº 57/79:

Lucro Líquido do Exercício Declarado	Cr\$ (1.582.338)
+ Receitas de Clínica Médica e C. Cirúrgica	Cr\$ 2.269.804'
Novo L.L. do Exercício	Cr\$ 687.466'
+ Despesas Operacionais não dedutíveis	Cr\$ 235.872'
+ Excesso de Retiradas	Cr\$ 401.584'
Lucro Real	Cr\$ 1.324.922'
	x 35%
I.R.	Cr\$ 463.722'

Em suma, o crédito tributário assim se apresenta:

EXERCÍCIO	ANO-BASE	BASE TRIBUTÁVEL	%	IMPOSTO
78	77	597.650	30	179.295
79	78	3.321.471	30	996.441 24.838
80	79	2.158.886	35	755.610
		1.324.922 (pela recomposição do Lucro Real)		463.722

Ao postular a reforma da decisão, a interessada, pelas razões de fls. 237/246, assim se manifesta:

"Preliminarmente, cumpre notar que as razões da impugnação quanto a possibilidade de diferimento da receita não recebida foram aceitas pela autoridade julgadora "a quo", havendo resistência tão somente ao critério adotado.

Em que pese ter aceito a argumentação inclusive retificando para encontrar a nova base tributária para o período de 1979, exercício de 1980, inúmeros erros cometeu, comprometendo dessa forma a co brança.

A 1ª receita diferida, e para a qual in justificadamente não se concedeu direito ao diferimento, diz respeito ao ano-base de 1978, exercício de 1979, importando no montante de Cr\$ 1.078.628,48.

Conforme consta do relatório e Fundamentos de Fato e de Direito, fls. 10, segundo §, "in fine", o julgador "a quo" admitiu que a "Conta Convênios Inamps foi baixada naquela data". (vide fls. 212).

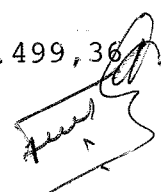
Continuando no raciocínio, embora tendo admitido a baixa da receita diferida, inexplicavelmente concluiu que:

"Não há prova de que a contrapartida dos créditos efetuados a "Fornecedores" seja o débito da aquela conta. Mais: a admitir-se que assim ocorreu, todos os créditos corresponderiam, realmente, a despesas?"
(grifos do original)

Com a devida venia, é completamente absurda a alegação fiscal de que não há prova que a contrapartida dos créditos efetuados a "Fornecedores" seja o débito daquela conta (Convênios Inamps, que registrou a receita diferida).

Absurda porque, no curso do julgamento foram trazidos aos Autos os documentos constantes das fls. 203/219, através dos quais provou-se, em determinado momento - maio de 1979 - conf. cópia do livro Diário, pág. 376, incontestavelmente, que ao final dos lançamentos que registram o passivo - crédito - "Fornecedores", a contrapartida sendo despesa, foi diminuída pelo registro da reversão da receita diferida. Em outras palavras, o lançamento contábil correto deveria ser dado por:

- 1) Débito - Conta de
despesa Cr\$ 2.744.499,36



Crédito - Conta de
Fornecedores ... Cr\$ 2.744.499,36

Pelo registro da aquisição de medicamentos, etc.

2) Débito - conta "Inamps
Convênios a Receber. Cr\$ 1.078.628,48

Crédito - conta Re
ceita Cr\$ 1.078.628,48

Pelo registro de reversão da re-
ceita diferida.

No entanto a empresa optou por efetuar
o registro, lançando da seguinte forma:

1) Débito - parcial em
conta de despesa .. Cr\$ 1.665.870,88

Débito - conta "I-
namps - Convênio a
receber Cr\$ 1.078.628,48

Crédito - Conta de
Fornecedores Cr\$ 2.744.499,36

Ou seja, ao invés da receita diferida
ser trazida para a conta de resultados,
optou-se por tirar despesas da conta de
resultados em contrapartida da conta de
receita diferida.

Embora, não seja esta a melhor técnica
contábil, o resultado final, a que se
chega é idêntico ao que se teria obtido
pela contabilização correta dos fatos.

O importante é que a própria fiscaliza-
ção reconheceu ter havido a baixa da re-
ceita diferida, reclamando apenas quan-
to a existência da prova e a efetivida-
de da despesa.

Provar o óbvio é quase impossível, pois
se a autoridade concorda que houve a
baixa obrigatoriamente tem que aceitar
a contrapartida da referida baixa, pois
a contabilidade é totalmente fundamenta-
da no método, das partidas dobradas, que
universalmente tem como princípio sem-
pre a ocorrência de um débito para um
correspondente crédito.

No que diz respeito a operacionalidade



da despesa com Fornecedores, ao próprio Fisco é que caberia provar em contrário se todos os créditos corresponderiam a uma despesa, o que não foi feito na época da fiscalização.

É anexado ao presente recurso um laudo pericial através do qual se demonstra a baixa da receita diferida, pleiteando—se a desconstituição do crédito tributário quanto a este item.

Quanto a parcela de Cr\$ 2.450.073,79 , referente ao período-base de 1979, exercício de 1980, reconhecidamente, foi levada, por inteiro, às contas de resultado do exercício encerrado em 31/12/81 , sendo aí totalmente tributada.

A autoridade de primeira instância reconheceu o direito de diferimento de parte da receita (Relatório e Fundamentação, pág. 10 e 11) e também aponta que dita receita foi levada a conta de resultado.

A manutenção da cobrança nesse sentido não pode subsistir por que o imposto correspondente já está sendo recolhido, sendo devido, portanto, apenas juros de mora e correção monetária pelo período em que ocorreu a postergação, tudo de acordo com o art. 6º do D.L. 1.598/77, § 6º e 7º (transcritos)

Errou a autoridade "a quo" ao não proceder como manda a Lei, pois ao retificar o lucro líquido do exercício de 1980, base 1979, deveria, também, como dispõe o § 6º, ter realizado a compensação com o imposto que está sendo recolhido no exercício seguinte.

Nesse sentido é a orientação constante do item 6.3 do Parecer Normativo CST nº 57/79, dispondo:

"6.3 - Já a contabilização da receita, rendimento ou reconhecimento de lucro em exercício posterior ao competente, bem como registro, em exercício a ele anterior, de custo ou dedução podem gerar postergação de pagamento de imposto. Por isso, registros dessa natureza ensejam que a Administração, procedendo na forma do § 4º, recomponha os dois lucros



reais e efetive o lançamento no exercício em que tenha havido indevida redução do lucro real, constituindo o crédito tributário pelo valor líquido, isto é, depois de compensado o imposto lançado no exercício do registro inexato e que a revisão mostrou ser nele indevido. É a compensação criada pelo § 6º".

Entende, portanto, a Recorrente, que seu procedimento, embora defasado pelo tempo, não prejudicou ao erário nacional, pois o rendimento omitido num exercício, está sendo integral e devidamente tributado noutro.

Como bem diz Bulhões Pedreira:

"É certo que cada imposto anual da pessoa jurídica é objeto de obrigação tributária distinta, mas para respeitar esse princípio não é necessário negar a realidade da continuidade no tempo da pessoa jurídica, que é pressuposto na definição dos métodos e critérios contábeis em que se baseia a apuração do lucro anual. Inúmeros são os dispositivos da legislação tributária que também pressupõem essa continuidade." (in Imposto Sobre a Renda Pessoas Jurídicas - págs 173 e 174 - JUSTEC Editora Ltda.)

Esse efetivamente o espírito da lei vigente, em especial nos §§ 4º a 7º, do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 que, atenuando o princípio da independência e competência de exercícios, somente permitem a exigência de imposto, após ter sido compensado o imposto pago em outro exercício, ou seja pelo líquido.

Tal princípio destina-se, inclusive, a evitar que se imponham recolhimentos ao contribuinte, de parcelas já entregues à Fazenda Nacional, com os pesados acréscimos, para depois se processar um pedido de restituição sem a devolução dos acréscimos.

Dessa forma não pode prevalecer o lançamento quanto a essa parte.



Os itens 2.3 e 3.4, do Auto de Infração tratam de falta de correção monetária de itens que não foram ativados pela re corrente.

A despesa correspondente a estes itens foi glosada pela fiscalização, conforme itens 2.2, 2.3 e 3.3, do Auto de Infração.

Deveria a empresa, segundo o fisco, ter contabilizado os valores inquinados, no ativo permanente, para submetê-los à correção monetária e depreciações. Não o fazendo, mas debitando-os em conta de despesa, sujeitou-se à glosa, a qual procedida pelos autuantes, resultou no imposto já recolhido.

Quer mais, no entanto, a autoridade monocrática. Além, pretende a tributação das mesmas parcelas glosadas, a título de falta de correção monetária.

Para deixar bem claro: sobre o mesmo fato - imobilizações levadas a despesas - duas conseqüências tributárias, sobre ambas se exigindo o imposto de renda.

Tal não pode prevalecer.

Primeiramente, porque contraria as normas sobre a correção monetária.

A Instrução Normativa SRF nº 71/78, em seu item 22.2, letra "d", dispõe:

"Antes da sua correção, o saldo de abertura do exercício da correção será diminuído das variações líquidas ocorridas no período, decorrentes de ajustes, baixas, liquidações e transferências de valores oriundos de exercícios anteriores ... (omissis) ... (grifamos).

ou seja, os bens baixados no curso do exercício da correção monetária, não são por esta atingidos, porque não integram mais o ativo permanente, e estas baixas podem se dar por inúmeros motivos.

Foi exatamente o que aconteceu no presente caso. Os referidos bens foram bai



xados para despesa no curso do exercício da correção monetária de balanço.

Ao glosar a despesa indevida, e hoje já tributada, o possível dano aos cofres públicos deixou de existir.

De outro lado, a prevalecer a tese fiscal, não haveria como desconsiderar outro efeito. Ou seja, se os dispêndios, em vez de contabilizados como despesa, tivessem sido imobilizados, o lucro do exercício teria sido maior, gerando mais patrimônio líquido, cuja correção seria em favor da recorrente.

Ora, se pela glosa da despesa foi exigido imposto de renda, já pago, fosse a situação contabilmente retratada, o que aconteceria? Um débito no imobilizado e um crédito no patrimônio líquido, de igual valor, pois pagando o tributo sobre a glosa, a recorrente adquiriu o direito de criar uma reserva livre, cuja correção lhe favoreceria, anulando-se, assim os efeitos.

Destarte não há porque se falar em falta de correção monetária, sob pena de se estar tributando duas vezes um mesmo fato, o que, dentro dos princípios da legalidade tributária não pode existir."

Às fls. 247/249, foi anexado um Laudo Contábil versando sobre o diferimento de receitas nos anos base de 1978 e 1979, exercícios de 1979 e 1980, nos valores respectivos de Cr\$ 1.078.628,48 e Cr\$ 2.450.073,79, concernente a serviços prestados, que é lido na íntegra em plenário. Conclui o referido Laudo que sem nenhuma sombra de dúvida, a receita diferida no ano-base de 1978, no importe de Cr\$ 1.078.628,48, compôs o resultado do ano imediatamente seguinte, sendo assim, oferecida à tributação. Quanto à outra verba, de Cr\$ 2.450.073,79, deixou de se pronunciar a signatária do Laudo, contadora Eloisa Prochaska, uma vez que a Receita Federal admite expressamente que reverteu a resultado do exercício, em 31/12/1981.

Em resultado de diligência efetuada junto à Empresa, em atendimento à solicitação da SECJIR/DIVIRI da DRF em Curitiba,



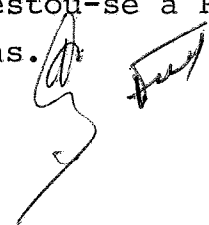
Acórdão nº 101-75.915

ba (fls. 264/265), prestou a autoridade fiscal a informação de fls. 306/312, igualmente lida na íntegra em plenário.

Às fls. 314/319, encontra-se a informação fiscal respondendo os quesitos formulados pela Resolução nº 101-01.812, de 13.12.83, desta Câmara, que, pela nova Resolução de nº 101-01.855, de 12.02.85 mandou intimar a Recorrente para se pronunciar sobre a referida informação fiscal, bem como sobre o Parecer proferido às fls. 306/312.

Às fls. 324/328, manifestou-se a Recorrente, sendo lidas em plenário as razões apresentadas.

É o relatório.



Acórdão nº 101-75.915

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator:

Nos exercícios de 1979 e 1980, anos-base de 1978 e 1979, apurou a autoridade fiscal crédito de correção monetária nos valores respectivos de Cr\$ 398.113, e Cr\$ 1.608.829, em virtude de ter a empresa deixado de corrigir diversas contas do Ativo Imobilizado (subitem 2.3 e 3.4 do Termo de Verificação Fiscal e de Intimação, fls. 13v.).

Diz a interessada em seu recurso que, segundo o fisco, deveria ter contabilizado os valores inquinados, no ativo permanente, para submetê-los à correção monetária e depreciações. Não o fazendo, mas debitando-os em conta de despesa, sujeitou-se à glosa, a qual, procedida pelos autuantes, resultou no imposto já recolhido. No entanto quer mais a autoridade monocrática, pretendendo também a tributação das mesmas parcelas glosadas, a título de falta de correção monetária. Aduz que ao glosar a despesa indevida, e hoje já tributada, o possível dano aos cofres públicos deixou de existir. Sustenta que, a prevalecer a tese fiscal, não haveria como desconsiderar outro efeito, ou seja, se os dispêndios, em vez de contabilizados como despesa, tivessem sido imobilizados, o lucro do exercício teria sido maior, gerando maior patrimônio líquido, cuja correção seria a favor dela, recorrente. Se pela glosa da despesa foi exigido o imposto de renda, já pago, fosse a situação contabilmente retratada, o que aconteceria? Um débito no imobilizado e um crédito no patrimônio líquido, de igual valor, pois pagando o tributo sobre a glosa, adquiriu o direito de criar uma reserva livre, cuja correção lhe favoreceria, anulando-se assim os efeitos.

No caso dos autos, determinadas despesas foram glosadas, por corresponderem a valores passíveis de integrar o ativo permanente da Empresa. Como esses valores não integraram dito ativo



Acórdão nº 101-75.915

permanente nada havia a corrigir pois, como expressamente determinou a Instrução Normativa SRF nº 71/78, em seu item 22.2, letra "d", dispõe:

"Antes da sua correção, o saldo de abertura do exercício da correção será diminuído das variações líquidas ocorridas no período, decorrentes de ajustes, baixas, liquidações e transferências de valores oriundos de exercícios anteriores....(omissis)...." (grifamos).

ou seja, os bens baixados no curso do exercício da correção monetária, não são por esta atingidos, porque não integram mais o ativo permanente, e estas baixas podem se dar por inúmeros motivos.

Foi exatamente o que aconteceu no presente caso. Os referidos bens foram baixados para despesa no curso do exercício da correção monetária de balanço.

Ao glosar a despesa indevida, e hoje já tributada, o possível dano aos cofres públicos deixou de existir.

De outro lado, a prevalecer a tese fiscal, não haveria como desconsiderar outro efeito. Ou seja, se os dispêndios, em vez de contabilizados como despesa, tivessem sido imobilizados, o lucro do exercício teria sido maior, gerando maior patrimônio líquido, cuja correção seria em favor da recorrente.

Quando se tributa um bem do ativo permanente, indevidamente registrado como despesa operacional, deve rejeitar-se a tributação de sua correspondente correção monetária ao argumento de que o "patrimônio líquido" reduziu-se pelo mesmo valor e, assim, o mesmo ocorrerá com a correção monetária, compensando-se a falta de correção monetária do ativo permanente com a falta de correção monetária do patrimônio líquido. O contra-argumento de que há defasa

Acórdão nº 101-75.915

gem entre a época em que se faz a correção monetária do ativo permanente e a época em que se faz a correção monetária do patrimônio líquido: o bem do ativo permanente é corrigido a partir de sua aquisição; o "lucro do exercício" somente a partir do exercício seguinte, já que depende de apuração, não deve ser levada em tanta conta. É ela uma decorrência da adoção de critérios diferentes. Enquanto que o bem do ativo permanente pode e deve ser corrigido a partir de sua aquisição, o resultado do exercício, que vai se formando dia a dia, é corrigível a partir do exercício social seguinte já que somente ao final é que ele definitivamente formado (melhor: espelhado, nas demonstrações financeiras). Pudesse ele ser determinado mês a mês, como normalmente não sôi acontecer, não haveria a defasagem. E veja-se que essa situação não é impossível, bastando que a empresa preveja o levantamento do balanço por esses períodos menores. A adoção de critérios diferentes, determinados por razões mais de ordem prática, ou operacional, e não tanto por obstáculo legal, não podem justificar a tributação nesses casos.

De qualquer forma, ainda no caso de "o bem do ativo permanente ter sido indevidamente registrado como despesa", o registro contábil pode ser entendido também como um equivalente-determinante de uma "despesa de depreciação". Isto significa que o bem estaria com o seu valor contábil igual a zero. Ou seja: o bem estaria registrado, no ativo permanente, pelo seu valor de aquisição e pela sua "depreciação" total. A correção monetária de ambas se anulariam.

Nesta ordem de considerações excluo da tributação as parcelas de Cr\$ 398.113 e Cr\$ 1.608.829, itens 2.3 e 3.4 do Auto de Infração, nos exercícios de 1979 e 1980, respectivamente.

No que tange a exigência da correção monetária e juros de mora diante a postergação do Imposto de Renda referente a importância de Cr\$ 952.777 (Cr\$ 1.078.628 - Cr\$ 125.851), que se-

Acórdão nº 101-75.915

gundo o fisco foi indevidamente diferida no ano-base de 1978, verifica-se que a decisão de 1º grau ao concluir pelo diferimento indevido, fundamentou-se em que:

"Em que pese a afirmativa do interessado de que a parcela de Cr\$ 1.078.628, no exercício seguinte, no dia 31.05.79, recebeu débitos de aquisição de medicamentos e outras mercadorias, de idêntico valor, o fato é que os elementos trazidos aos autos permitem tão somente, verificar que a conta "Convênios Inamps" foi baixada naquela data (vide fls. 212). Não há prova de que a contrapartida dos créditos efetuados a "Fornecedores" seja o débito daquela conta. Mais: a admitir-se que assim ocorreu, todos os créditos corresponderiam realmente a despesas?"

Sobre a questão suscitada, foi apresentado um Laudo Contábil às fls. 247/249, esclarecendo o destino dado, na contabilidade, no ano-base de 1978, à parcela de Cr\$ 1.078.628, referente à conta "Convênios Inamps".

Respondendo os quesitos formulados na Resolução nº 101-01.812 (fls. 256/258), desta Câmara, a autoridade fiscal apresentou a Informação de fls. 314/319. Em relação ao referido Laudo Contábil destacamos o seguinte trecho da aludida Informação:

"De acordo com a informação de fls. 306/312, fruto de diligência realizada pela DIVFIS desta Delegacia, "a operação contábil descrita no Laudo Pericial de fls. 247/249 é procedente no que se refere a apuração do resultado do exercício, de vez que a conta de Receita Diferida "Convênios INAMPS a Realizar" no valor de Cr\$ 1.078.628, ao ser baixada em 31.05.79, em contrapartida aos diversos créditos efetuados a "Fornecedores (Cr\$ 2.744.499), reduziu, em igual montante, a importância lançada como despesas em contas de resultados, a que teria direito a empresa se não

Acórdão nº 101-75.915

houvesse a mencionada baixa", apesar de o procedimento adotado pela empresa, nos lançamentos contábeis não se coadunar com a boa técnica contábil..."

Em realidade, conforme esclareceu o mencionado Laudo, a boa técnica contábil recomendaria que a contrapartida do débito de Cr\$ 1.078.628, fosse a crédito de uma conta de receita, enquanto a contrapartida do crédito de Cr\$ 2.744.499, fosse a débito de uma conta de custo ou despesa.

Todavia, por equívoco, utilizou-se uma forma indireta, mas que em nada interferiu na apuração do resultado do exercício. Isto porque ao invés da receita diferida ser trazida para a conta de resultados, optou-se por tirar despesas da conta de resultados em contrapartida da conta de receita diferida. De notar que a própria autoridade fiscal reconheceu ter havido a baixa da receita diferida, reclamando apenas quanto a exigência da prova. Ora, se a autoridade reconhece a baixa, necessariamente deverá aceitar a contrapartida da referida baixa.

Em conclusão, o Laudo Contábil trazido à colação não contestado pela fiscalização, demonstra a baixa da receita diferida, sendo portanto incabível a exigência mantida pelo julgador singular nesse particular. No caso, impõe-se considerar postergado o recolhimento do tributo sobre o indevido deferimento da parcela de Cr\$ 952.777 e, em consequência, calcular o percentual do tributo devido recolhido no exercício em que aquela foi oferecida à tributação, por imputação (montante devido: 100:: montante recolhido: x), exigindo-se a diferença do tributo até hoje não recolhida, acrescida de juros de mora e da multa de lançamento ex officio.

No concernente a parcela de Cr\$ 2.450.073, diferida no exercício de 1980 e só levada a resultado do exercício em 31 de dezembro de 1981, a autoridade de 1ª. instância somente considerou

Acórdão nº 101-75.915

válido o diferimento da quantia de Cr\$ 180.269, mandando recompor o lucro real do exercício de 1980, constituindo-se o crédito tributário pelo valor líquido. Assim considerou indevido o diferimento do remanescente de Cr\$ 2.269.804.

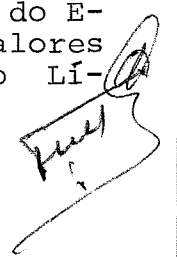
Nesse particular a Informação Fiscal de fls. 306/312, nos dá conta de que:

"Quesito "d" — Se a parcela de Cr\$ 2.450.073,79 (Receita de Clínica Cirúrgica = Cr\$ 1.380.063,78 + "Receita de Clínica Médica = Cr\$ 1.070.010,01), transferida para "Resultados", em 31 de dezembro de 1981 (v. fls. 219), foi, efetivamente, oferecida à tributação e em que data, se for o caso. Juntamos, nesta oportunidade, cópia da declaração de rendimentos do exercício de 1982, ano-base de 1981, fazendo notar que os quadros 12 e 13 do Formulário I deixaram de ser preenchidos.

As contas acima compuseram o balanço patrimonial de 1979, Grupo Compensação — Valores a Realizar fls. 464 do Livro Diário nº 05, bem como o balanço patrimonial de 1980. Grupo Resultado de Exercícios Futuros fls. 112 do Livro Diário número 06 (v. folhas 217 e 218).

Aqueles valores foram transferidos em 31.12.81 para a conta número 201.5 — RESULTADO DO EXERCÍCIO, conforme demonstram cópia do Diário nº 06 fls. 324 onde se acham transcritos os lançamentos correspondentes (v. fls. 219), e cópias das contas supra mencionadas fls. 294 a 298 deste processo.

Tendo em vista a transferência dos saldos das contas de Receitas Diferidas para a de Resultado do Exercício em 31.12.81, estes valores integraram a apuração do Lucro Lí-

A handwritten signature in dark ink is written over a rectangular stamp. The signature appears to be "F. M. S." or similar. The stamp is mostly illegible but seems to contain some official text or a date.

Acórdão nº 101-75.915

quido do Exercício, e por conseguinte, o Lucro Real do período-base de 1981, consoante o disposto nos artigos 154 e 155 do RIR/80.

Desse modo, a data em que estas parcelas foram oferecidas à tributação reporta-se ao encerramento do período-base de incidência do imposto, ocasião em que o contribuinte apurou o lucro líquido do exercício, mediante a elaboração do balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício (fls. 324 a 328 do Livro Diário nº 06 registrado na Junta Comercial do Paraná sob nº 33906 em 28.10.80).

Juntamos ao processo cópias do Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento — 1982, bem como dos DARFs relativos ao IRPJ devido no período-base de 1981, cujos recolhimentos foram efetivados em 19 de janeiro de 1982 e 19 de fevereiro de 1982, conforme documentos de fls. 299 e 300.

Quanto ao não preenchimento dos quadros 12 e 13 do Formulário I apresentado em 1982, a empresa nos informou ter havido um lapso por ocasião da datilografia do mesmo, mostrando-nos, inclusive, um rascunho da declaração de rendimentos (cópia fls. 301 a 305), onde se encontram preenchidos aqueles quadros, e cujos valores foram por nós conferidos à vista da Demonstração do Resultado do Exercício de 1981, transcrita às fls. 326 a 328 do Livro Diário nº 06 já mencionado".

Restou assim comprovado que o valor de Cr\$ 2.450.073 (capitulado no item 3.1 do Auto de Infração), integrou a apuração do Lucro Líquido do exercício e por conseguinte o Lucro Real do período-base de 1981.

Ocorre que, conforme ressalta informação fiscal às fls. 318 e se verifica dos autos, a formalização da exigência fiscal deu-se em 27.06.80 com a lavratura do Auto de Infração (fls. 160) e o oferecimento à tributação somente ocorreu no exercício de 1982, portanto não há como falar-se aqui em postergação. Cabe a exigência do imposto e demais encargos (C.M., Juros de Mora e multa de lançamento ex officio — 50%) sobre o valor tributável de Cr\$ 2.269.804 (2.450.073,79 — 180.269) sujeito a eventual reajus-



Acórdão nº 101-75.915

te na recomposição do lucro real e ainda compensando-se o valor (devidamente atualizado) já recolhido em 1982.

Quanto a redução das despesas no valor de Cr\$ 375.261,30, apontado na informação de fls. 311, não pode ser objeto de apreciação neste feito, facultado à fiscalização em novo procedimento, dentro do prazo legal de decadência, realizar as glosas que entender cabíveis.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, para: a) excluir da incidência as parcelas de Cr\$ 398.113 e Cr\$.. 1.608.829, nos exercícios de 1979 e 1980; b) considerar postergado o tributo sobre o diferimento da parcela de Cr\$ 952.777 e, em consequência, exigir a diferença de tributo devido, acrescida de juros de mora e da multa de lançamento ex officio; c) considerar indevidamente diferida a parcela de Cr\$ 2.269.804, que deverá ser tributada no exercício de 1980, após o reajuste ao nível do lucro real do exercício, acrescida dos juros de mora e da multa de lançamento ex officio, após compensar-se o tributo (devidamente atualizado) recolhido em 19/01 e 19/02/82 (fls. 299/300).


FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR.