



MINISTÉRIO DA FAZENDA

J.C.....

Sessão de 09 de maio de 19 83

ACORDÃO Nº 101-74.315

Recurso nº 86.850 - IRPJ - EXS: 1976 e 1977

Recorrente RIO OTHON PALACE HOTEL S.A.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO (RJ)

TRANSAÇÕES EVENTUAIS - OPERAÇÕES FINANCEIRAS.
A base de cálculo do tributo em transações eventuais será a diferença entre a receita e os custos imputáveis para a sua obtenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RIO OTHON PALACE HOTEL S.A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a) Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência; b) Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a base de cálculo da exigência de Cr\$ 8.738.137,61 para Cr\$ 771.940,00. Vencidos os Conselheiros BRAZ JANUÁRIO PINTO (Relator) e SYLVIO RODRIGUES. Designado Relator para o Acórdão o Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ.

Sala das Sessões (DF), em 09 de maio de 1983

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE E RELATOR

DESIGNADO

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE:

10 JUN 1983

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/101-0.039

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, FERNANDO CÍCERO VELLOSO e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0768-028.404/81-61

RECURSO Nº: 86.850

ACÓRDÃO Nº: 101-74.315

RECORRENTE Nº: RIO OTHON PALACE HOTEL S/A

R E L A T Ó R I O

O contribuinte acima identificado, domiciliado no Rio de Janeiro, capital, sob a jurisdição da Agência da Receita Federal - Centro, da Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro, apresenta tempestivamente, a este Conselho, Recurso contra a Decisão do Sr. Delegado da Receita Federal daquela cidade.

O lançamento impugnado às fls. 20 a 23, constituiu-se pelo Auto de Infração, lavrado em 23/06/81 (fls. 16/17); por irregularidades apuradas nos anos-base de 1975 e 1976, exercícios de 1976 e 1977.

A Fiscalização concluiu ter a Autuada excluído do resultado do exercício de 1976 (ano-base 75) a importância de Cr\$ 8.738.137,61. A exclusão glosada pelo Fisco correspondia a receitas eventuais do ano-base de 1975 compensadas indevidamente com despesas pré-operacionais já ativadas para futura amortização.

Relativamente ao exercício de 1977, ano-base 76, a fiscalização glosou como exclusão indevida do lucro a importância de Cr\$ 1.730.408,04 resultante da diferença entre Cr\$.....

1.863.192,04 transferidos de valores pré-operacionais, ativados
para futura amortização, para a conta "Receitas Diversas", "Juros Diversos", como débito e o valor de Cr\$ 132.784,00 correspondente

ao prejuízo fiscal do exercício.

A diferença tributável correspondente ao exercício de 1976 foi lançada com base nos seguintes dispositivos: art. 196 § 3º do RIR/75 (Dec. 76.186/75) modificados pelo art. 209, inciso II, alínea "e" e 209, parágrafo único, alínea "c", do RIR/80, combinados com o art. 201 do RIR/75 (Dec. 76.186/75), modificado pelo art. 345 do RIR/80 (Dec. 85.450/80) e 676 inciso III do mesmo Regulamento e de conformidade com o PN-110/75.

Quanto a diferença do exercício de 1977, o lançamento foi com base nos arts. 676, inciso III e 678, inciso III do RIR/80 (Dec. 85.450/80).

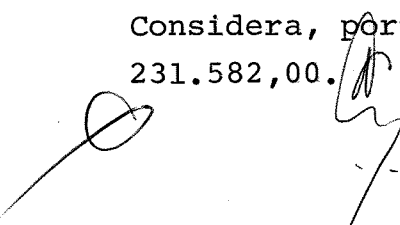
Inconformada com o lançamento de ofício, a Autuada defendeu-se apresentando Impugnação (fls. 20/23) à autoridade de 1ª Instância.

Após relatar o conteúdo e fundamento legal da atuação, transcreve o item 9.1 do PN-CST-110/75, à luz do qual fizera o levantamento dos custos inerentes às receitas eventuais, cujo resultado seria tributado à época.

Suas receitas eventuais resultaram de aplicação (investimentos) temporária, no mercado, do saldo disponível de empréstimo contraído no exterior, junto ao City Bank N.A., de US\$ 10.000.000.00, cujo custo financeiro total fora ativado para futura amortização.

Para apurar o resultado líquido da referida aplicação temporária rateou o custo médio diário daquele empréstimo, proporcionalmente ao tempo de duração e montante de cada investimento, reduzindo, com o valor apurado, as receitas de aplicação temporária e as despesas imobilizadas, no ano-base de 1975 (ex. 76). Admite, às fls. 21, dentro do critério que adotara ter deixado de oferecer a tributação o resultado extra-operacional de Cr\$771.940,00.

Considera, portanto, que à época deveria ter pago o imposto de Cr\$ 231.582,00.



Para melhor compreensão do critério que adotara anexa demonstrativos de rateio dos autos de fls. 25 a 29. À vista da impossibilidade de juntar aos autos os documentos comprobatórios das receitas e despesas, o que tornaria o processo muito volumoso, coloca-os a disposição do Fisco.

Quanto ao lançamento do exercício de 1977 relativo à diferença apurada no ano-base de 1976 de Cr\$ 1.730.408,04 e contido no valor de Cr\$ 1.863.192,04, conclui pelo demonstrativo de fls. 22, ser indevida a tributação daquela diferença, em virtude de já ter sido tributada no próprio Auto, no exercício de 1976, compondo o valor de Cr\$ 8.738.137,61.

A autuada finaliza sua Impugnação pedindo que se declare improcedente, em parte, o Auto de Infração.

Em Informação Fiscal de fls. 48 e 49, o Autuante examinando as razões da Impugnação, opina pela manutenção do lançamento do exercício de 1976 cuja validade não tem dúvida, face à documentação do Processo. Quanto ao lançamento do exercício de 1977, a respeito do qual o contribuinte quer que se declare improcedente, uma vez que, mantido, estaria sendo tributada duas vezes a importância de Cr\$ 1.863.192,04 que, sob o ponto ^{de vista} da Autuada, constitui parte do saldo de Cr\$ 2.136.983,34 da conta "2.603.01- Juros Obtidos", em 31-12-75, já tributado no mesmo Auto, integrando a diferença tributável do exercício de 1976, opina pela aceitação do alegado, se a Autuada provar de como o valor de Cr\$ 6.313.702,00 foi acrescido ao saldo, em 31-12-75, de Cr\$ 2.136.983,34. Entende ser a prova necessária pelo fato de, no Auto, a parcela de Cr\$ 2.136.983,34 pertencer a conta "2603-01-Juros Obtidos", enquanto às fls. 22 a parcela de valor igual ser saldo da conta "2602-05-Receitas Diversas - Juros Diversos".

A Divisão de Tributação, face à Informação Fiscal, encaminha o Processo a Divisão de Fiscalização, para que, mediante diligência, sejam respondidos os quesitos elaborados para melhor esclarecer a questão e que se acham transcritos às fls. 50. Nos que-

sitos pedem-se provas de como se processou a compensação das contas de receitas eventuais com as contas de custos e despesas diferidos no ano-base de 1975. Pergunta-se ainda que valores creditados com puseram a importância de Cr\$ 6.587.493,30 transferida para "Lucros e Perdas" e por intermédio de quais lançamentos contábeis a importância de Cr\$ 2.136.983,34 ressurgiu na sub-conta "2.602 - Juros Diversos" no início de 1976.

Os resultados da diligência realizada encontram-se às fls. 51 a 53.

Face a documentação até aqui trazida ao processo, emitiu-se, na Repartição de 1ª Instância, o Parecer de fls. 59 a 62 que serviu de base à Decisão singular de fls. 63/64.

A Autuada informou não ter efetuado nenhum lançamento de compensação das contas de receitas eventuais com as contas de custos e despesas diferidos no ano-base de 1975.

Informou, ainda, que, através do lançamento de nº 57, de 31-05-76, transferiu o valor de Cr\$ 2.136.983,34, da conta "2603-01 - Juros Obtidos" para a conta "2602-05 Juros Diversos".

O Sr. Fiscal, na diligência confirmou a informação da Autuada e verificou que o valor acima, de Cr\$ 2.136.983,34, transferido do ano-base de 1975 para 1976, e tributado pelo Auto de Infração, compondo a importância de Cr\$ 8.738.137,61, contém realmente a parcela de Cr\$ 1.863.192,04, cujo resíduo no valor de Cr\$ 1.730.408,04, foi tributado, no exercício de 77, no mesmo Auto. Assim, o autor da diligência, concluiu pela procedência do alegado pela Autuada no que diz respeito à duplicidade de tributação, se mantido esse último lançamento.

A Decisão singular acatou integralmente esse parecer e determinou que fosse mantido o lançamento do exercício de 1976 (ano-base 1975) e cancelado o correspondente ao exercício de 1977 (ano-base 1976). Seu arrazoado contém como base o que se segue:

1º) o lançamento do exercício de 1976 foi mantido uma vez que receitas eventuais, obtidas na fase pré-operacional, não podem amortizar gastos pré-operacionais. Aquelas receitas são contas do exercício e só poderiam ser reduzidas se esses custos ou despesas fossem de natureza também eventual. Assim, os lucros ou prejuízos de operações extra-operacionais - duas operações eventuais, uma com lucro e outra com prejuízo - se compensam, de conformidade com o item 9.1 do PN-CST-110/75;

2º) não houve lançamentos contábeis de apuração do resultado eventual;

3º) não cabe à Impugnante considerar, eventuais, despesas pré-operacionais pertencentes ao ativo permanente e compensá-las com contas de resultado (receitas eventuais);

4º) a Impugnante não comprovou serem derivados de recursos externos, os valores aplicados como investimentos temporários. Ademais, possuía disponibilidade derivada de recursos próprios, no montante de Cr\$ 3.324.637,00, conforme Balanço do início do exercício social de 1975;

5º) o valor de Cr\$ 1.730.408,04, tributado no Auto, no exercício de 1977, já o fora em 1976, por ser resíduo da importância de Cr\$ 1.863.192,04 que estava imbutida no saldo de Cr\$.... 2.136.983,34 que foi transferido do ano-base de 1975 como integrante da importância tributada de Cr\$ 8.738.137,61, no exercício de 1976, constante daquele mesmo Auto de Infração.

Ciente da Decisão que lhe fora parcialmente desfavorável, o Contribuinte volta ao processo como Recorrente a este Conselho. Em seu Recurso tempestivo, de conformidade com o art. 25, item II, do Dec. 70.235/72 aduz razões visando à anulação do Lançamento mantido pela Decisão recorrida.

Em preliminar, alega decadência do direito de a Fazenda efetuar o lançamento de ofício, face ter-se extinguido o pra-



zo de 05 (cinco) anos, cuja contagem ter-se-ia iniciado em 01-01-76, de conformidade com o art. 173 do CTN.

Em termos de mérito, a Recorrente repetiu argumentação contida na Impugnação. Ressalta não ter apurado resultados contábeis no ano-base de 1975 e que os rendimentos e custos da aplicação temporária foram contabilizados no Ativo Pendente. Alega que o art. 201 do RIR/75 determina a demonstração dos resultados eventuais, destacados do lucro operacional, mas não determina seu oferecimento à tributação. Transcreve os itens 9.1 e 9.2 do PN-CST- 110/75, para dizer que o Autuante os inobservara e que ela, Autuada, teria atendido à orientação neles contida.

Contrapusera receitas com despesas correlatas, com base em custos reais e segundo princípios contábeis geralmente aceitos, por inexistirem diretrizes do Fisco.

A seu favor, a Recorrente alega ter sido enquadrada por suposta infração prevista nos artigos 290 e 345 de Dec. 85.450 de 04-12-80, indevidamente em virtude de, segundo o § 2º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Dec. 4.657, de 04-09-42) ser impossível uma Declaração do ano-base de 1975 ser regida por legislação de 1980. O mesmo se aplicaria ao Parecer Normativo, que é de 22 de setembro de 1975.

A partir a Autuada se defende do lançamento julgado improcedente em 1ª Instância.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Designado Relator para o Acórdão:

A preliminar de decadência não procede, eis que segundo a interpretação mais favorável à recorrente do disposto no parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional, a perda do direito de formalizar a exigência do crédito tributário ocorreria após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data da entrega da declaração do exercício.

Como a recorrente entregou a declaração de rendimentos do exercício de 1976 em 23/06/76 (quarta-feira) até 23/06/81 o lançamento poderia ser efetuado, o que de fato ocorreu.

No mérito, entendo assistir razão parcial à recorrente, dado entender que: 1º) não importa qual a finalidade prevista originalmente no contrato de empréstimo no exterior, mas a efetiva aplicação que o tomador vier a dar-lhe no País; b) se for aplicado em atividades diversas os custos financeiros também deverão ser alocados segundo os montantes e os prazos que o mutuário nacional lhe houver dado; c) inexistindo critérios contábil-fiscais estabelecidos para o rateio, a apuração do custo médio diário do empréstimo e sua alocação às receitas financeiras proporcionalmente ao montante e ao tempo de duração de cada aplicação, se me afigura escorreita; d) a eventual imperfeição nos procedimentos contábeis não devem transformar-se em impecilho intransponível à correta apuração do montante tributável, de modo que a forma prevaleça sob a substância, salvo disposição textual de lei em contrário.

Assentes essas premissas, verifica-se que, no caso dos autos, a apelante obtivera no exterior recursos para aplicação no seu ativo permanente, todavia, no interregno que mediou entre a data da efetiva entrada das divisas e a data da aplicação na finalidade a que se destinavam, a fim de evitar a ociosidade de parte dos recursos, aplicou a parte disponível temporariamente no mercado de capi-

tais, obtendo uma receita financeira de Cr\$ 8.738.137,61, cujo custo apropriado pro rata tempore e levando-se em conta a parcela aplicada no investimento financeiro, segundo cálculos objeto do demonstrativo de fls. , não contestado em seus números pela Fiscalização, seria de Cr\$ 7.966.197,61.

A autuada, em vez de oferecer à tributação a diferença entre as receitas e os custos, como resultado da transação eventual, em razão da sistemática por ela adotada de levar para o ativo diferido o montante integral dos encargos incidente sobre os empréstimos e creditar à mesma conta do diferido o montante das receitas financeiras, e como estas foram inferiores aos encargos deixou de recolher o tributo sobre o lucro na atividade extra-operacional, amortizando indevidamente o diferido pelo valor correspondente ao lucro na aplicação do mercado financeiro, como ela reconhece, na quantia de Cr\$ 771.940,00.

Entende a Fiscalização e a decisão recorrida pelo que se pode deduzir que o valor a ser oferecido à tributação é o montante da receita financeira obtida, que soma Cr\$ 8.738.137,61, dado que as "receitas eventuais obtidas durante a fase pré-operacional não podem ser usadas para amortizar os gastos pré-operacionais."

Dispunha o Regulamento do Imposto sobre a Renda de regência, aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, em seus artigos 151, 161 e 162 e seus §§ 1º e 2º, bem como o art. 201, respectivamente.

"Art. 151 - Constitui lucro real o lucro operacional da empresa individual ou da pessoa jurídica, acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais (Lei nº 4.506/64, art. 37, § 2º).

.....

Art. 161 - São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como (Lei nº 4.506/64, artigo 46):

.....
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).

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 2º).

.....

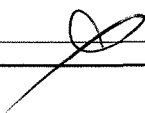
Art. 201 - Os resultados líquidos de transações eventuais serão demonstrados pela escrituração da empresa, feita de acordo com as prescrições legais destacadamente do lucro operacional."

Ainda segundo o disposto nos subitens 9.1 e 9.2 do Parecer Normativo - CST - nº 110, de 22/09/75:

"9.1 - O RESULTADO - positivo ou negativo - de operações extra-operacionais, comuns durante a fase pré-operacional, devem ser apurados como transações eventuais em conformidade com o que determina o RIR aprovado pelo Decreto nº 76.186/75 em seu art. 201. (grifos nossos).

9.2 - A apuração deve ser feita no mesmo período-base de sua ocorrência e o respectivo resultado incluído na declaração de rendimentos do exercício financeiro correspondente ou, em caso de prejuízo, acumulável para posterior compensação com lucros." (grifos da transcrição).

Ora, como se declara no item 5 do Parecer Normativo - CST - nº 72/75, o que é válido para as despesas operacionais, é válido para as despesas pré-operacionais e, acrescenta-se também é válido para as despesas apropriáveis às transações eventuais.



Norma contábil regularmente aceita manda que se registre no pendente, hoje denominado diferido, as despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social. Dessa forma, se o dinheiro tomado por empréstimo tivesse sido imobilizado no exercício base em causa, é certo que o custo do mesmo iria formar uma despesa registrável no diferido, porque esse custo estaria contribuindo para a formação do resultado de mais de um exercício.

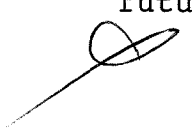
Assim, embora o dinheiro tomado por empréstimo se destinasse a aplicação no ativo e a empresa estivesse em fase pré-operacional, não resta dúvida que todo o seu custo iria para o diferido, para futura amortização se não tivesse ocorrido uma aplicação financeira no interregno. Todavia, como isto ocorreu e com produção de resultado, deve-se primeiro verificar quais os efeitos do resultado e considerá-lo na apuração do lucro real do exercício, segundo o art. 151 do aludido RIR.

Portanto, se a aplicação financeira efetuada pela ora defendente, segundo os fatos já relatados e comprovados, realizou-se com dinheiro tomado emprestado, e se o empréstimo não foi obtido gratuitamente, é inegável - mais que isso, é indispensável - que ele teve um custo. Tem-se então que, naquele exercício base o dinheiro aplicado rendeu para a autuada um "X", mas que custou "Y".

Conseqüentemente, na apuração do lucro real do exercício em causa seria necessário acrescentar ao - ou diminuir do - lucro operacional da empresa o resultado líquido da operação de aplicação financeira, NO CUMPRIMENTO DA EXPRESSA DETERMINAÇÃO DO TRANSCRITO ART. 151 DO RIR/75. Resultado esse apurado segundo o art. 201.

Aliás este entendimento está em consonância com o entendimento desta Câmara, quando no Acórdão nº 101-71.613, concluiu que:

"Somente as despesas normais e usuais, necessária à atividade a ser explorada e a manutenção da fonte produtora, consumidas na fase de implantação da empresa, podem receber registro em conta de ativo para futuras amortizações."



Finalizando, também considero acertado o critério adotado para o rateio o qual "consistiu em se apurar o custo médio diário do empréstimo e alocá-lo às receitas financeiras proporcionalmente ao montante e ao tempo de duração de cada investimento, uma vez que não existem diretrizes das autoridades competentes a respeito dos critérios contábeis-fiscais a serem adotados, e, estaria baseada em custos reais, em um princípio de contabilidade geralmente aceito de contrapor receitas com despesas correlacionadas e teria considerado a incorrência dos custos financeiros proporcionalmente aos períodos de aplicação e aos montantes dos recursos que geraram as receitas eventuais".

A eventual imperfeição na contabilização dos custos e resultados das transações eventuais, utilizando a conta do diferido para o registro não me parece relevante a ponto de exigir-se o tributo sobre parcela que normalmente não integra a base de cálculo do tributo.

Pelo exposto, reconheço a existência dos custos na transação eventual, e, em consequência, reduzo a base de cálculo da exigência para Cr\$ 771.940,00.


AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR DE
SIGNADO PARA O ACÓRDÃO.

V O T O V E N C I D O

Conselheiro BRAZ JANUÁRIO PINTO.

Não há cabimento para alegação de decadência do direito de a Fazenda efetuar o lançamento de ofício. A contagem de decadência não se iniciou em 01.01.76, mas em 23.06.76, data da entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1976, conforme prevê o artigo 173 do CTN, e o Auto foi lavrado em 23.06.81, no último dia do prazo não atingido pela decadência.

Considerando que:

Os custos e despesas diferidas, assim contabilizados pela autuada, não são de natureza eventual, uma vez que se referem a despesas financeiras e outras relativas à instalação da empresa, cuja amortização dar-se-ia após o início de suas atividades e na forma da lei;

A compensação se faz com resultados de uma transação eventual positiva com uma negativa (PN-CST-110/75-9.1);

Não houve lançamento da apuração do referido custo financeiro compensado, conforme verificado em diligência fiscal de fls. 48;

Um custo pré-operacional não pode se transformar em eventual, pelo simples fato de o contribuinte, aplicar, no mercado, temporariamente, os recursos a que se referirem;

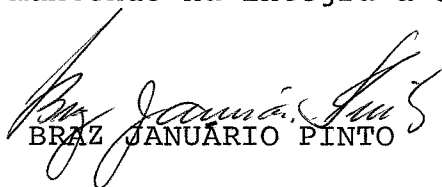
Não ficou provado, no processo que os investimentos temporários se originaram de recursos tomados no exterior, além de, na época, possuir disponibilidades em moeda nacional;

O Fisco não poderia determinar a diretriz desejada pelo contribuinte uma vez que, interpretando a legislação já vigente, determinara algo bem diferente no item 9.1 do PN-CST-110/75;

O enquadramento legal feito à vista dos dispositivos: Art. 196 § 3º RIR/75 modificado pelo art. 209 - II - "e" e 209 §

único - "c" - RIR/80 combinado com o art. 201 do RIR/75 modificado pelo artigo 345 do RIR/80 esta correto, e ficou caracterizada a infração com as Receitas Eventuais indevidamente compensadas com custos e despesas diferidos, relativos a gastos pré-operacionais ativados para futura amortização, e conseqüentemente apartadas da tributação no exercício devido, ou seja na Declaração IRPJ do exercício de 1976, entregue a repartição em 23.06.76 (v.fls. 2 e seguintes), e considerando tudo mais que do processo consta.

Ao recurso, conhecido pela sua tempestividade, nego provimento, mantendo na íntegra a decisão de 1ª Instância.



BRAZ JANUÁRIO PINTO