



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 04 novembro de 19 87

ACORDÃO Nº 101-77.396

Recurso n.º - 91.669 - IRPJ - EXS: DE 1980 a 1982
Recorrente - COEST - CONSTRUTORA DE OLEODUTOS E SERVIÇOS TÉCNICOS S.A.
Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO - (SP).

IRPJ - EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS - Não faz jus aos incentivos fiscais à exportação de serviços a pessoa jurídica que não promoveu o ingresso de divisas correspondentes às prestações de serviços no exterior.

IRPJ - VARIAÇÕES MONETÁRIAS CAMBIAIS - Devem ser apropriadas no exercício da correção, ainda que não realizadas, as variações monetárias cambiais ativas.

IRPJ - LUCRO NA VENDA DE IMÓVEIS - Dispensado, à contribuinte, o tratamento fiscal de sociedade imobiliária, cum pria-lhe apropriar o lucro na forma do art. 285 e seu § 3º do RIR/80.

IRPJ - PROVISÕES NÃO PERMITIDAS POR LEI - Não são admitidas as provisões em desacordo com a legislação do imposto sobre a renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COEST - CONSTRUTORA DE OLEODUTOS E SERVIÇOS TÉCNICOS S.A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 04 de novembro de 1987


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE E RELATOR


AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NA
CIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE:

6 NOV. 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selleiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRAN-
DA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, ARY TORIBIO, JOSÉ EDUARDO
RANGEL DE ALCKMIN e SANDRO MARTINS SILVA (Suplente Convocado).

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 0810/032.367/82-40

RECURSO Nº: 91.669

ACÓRDÃO Nº: 101-77.396

RECORRENTE Nº: COEST - CONSTRUTORA DE OLEODUTOS E SERVIÇOS TÉCNICOS S.A.

R E L A T Ó R I O

COEST - CONSTRUTORA DE OLEODUTOS E SERVIÇOS TÉCNICOS S.A., contribuinte pessoa jurídica jurisdicionada à D.R.F. em São Paulo - SP, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

2. A fls. 01 o Chefe da Seq. de Prep. de Julg. de Proc. da DIVTRI/DRF/SP relata ao Chefe da própria DIVTRI/DRF/SP que o Processo nº 0810-032.367/82-40, com carga para a SECPPJ, não fora ali localizado.

3. Desenvolveram-se diligências para a reconstituição dos autos, o que foi dado por realizado em 24.06.86, consoante se lê no relatório de fls. 100.

4. Verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado em 17.03.82 e compreendeu os exercícios de 1980, 1981 e 1982, anos-bases de 1979, 1980 e 1981, respectivamente.

5. Segundo o referido Auto de Infração, e o Termo de Encerramento de Ação Fiscal, sua parte integrante, a contribuinte cometeu as irregularidades a seguir descritas resumidamente:

Assinatura manuscrita, possivelmente de um dos membros do Conselho.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810/032.367/82-40
ACÓRDÃO Nº 101-77.396

1. Exercícios de 1980, ano-base de 01.07.78 a 30.06.79

- 1.1. Em 24.04.78 a autuada assinou contrato com a Arab Union Company, de Trípoli, na Líbia, para executar uma rede de esgotos na cidade de Zwarah - Líbia, no valor de Us\$ 48.000.000,00, com início da obra em novembro de 1978.
- 1.2. Em 27.09.79 a contribuinte apresentou requerimento ao Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, pedindo suspensão do imposto de renda no exercício de 1980, sobre parcela de lucros da aquele contrato de prestação de serviços no exterior, cujas divisas não ingressaram no País até a data da autuação, como base no § 2º do art. 8º do Decreto-lei nº 1.633/78.
- 1.3. Apreciando o pedido da requerente, o Parecer CST/SIPR nº 332, de 07.02.80, propôs indeferimento, aprovado pelo Coordenador do Sistema de Tributação.
- 1.4. Inconformada, a contribuinte renovou o pedido ao Sr. Ministro da Fazenda, em 27.03.80, ao tempo em que fez excluir do lucro líquido do exercício de 1980, período-base de 01.07.78 a 30.06.79, a parcela de Cr\$ 39.474.159,00, a título de redução correspondente ao lucro oriundo de exportação incentivada de serviços.
- 1.5. Ante essa exclusão, a fiscalização procedeu às necessárias verificações e apurou que não houve ra ingresso de divisas no País, decorrentes da exportação incentivada de serviços. Pelo contrário, apurou-se que houvera remessas para Zwarah-Líbia de US\$ 1.980.000,00, em diversas parcelas,



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
ACÓRDÃO Nº 101-77.396

PROCESSO Nº 0810/032.367/82-40

sendo a última em 09.02.81, de US\$ 250.000,00 ,
correspondente a Cr\$ 17.385.000,00.

1.6. Foi lançado o imposto sobre Cr\$ 39.474.159,00.

2. Exercício de 1981, ano-base de 01.07.79 a 30.06.80

2.1. Em 30.06.80 a contribuinte efetuou correção monetária para apurar a variação monetária de atualização de seus direitos em moeda estrangeira, em contrapartida da Conta nº "2.301.0001 - RECEITA DE EXERCÍCIOS FUTUROS", no valor de Cr\$..... 5.601.005,94, onde está mantido esse crédito de receita até o balanço de 30.06.81, sem que a contribuinte tenha oferecido à tributação essa importância.

2.2. Foi lançado o imposto sobre Cr\$ 5.601.005,94, por infração ao art. 254, I, do RIR/80.

3. Exercício de 1982, ano-base de 01.07.80 a 30.06.81

3.1. Lucro na venda de imóvel do Ativo Circulante. Em 08.04.76 a COEST adquiriu os imóveis da Rua Haddock Lobo, nºs 595 e 607, onde ficou sua sede própria até a demolição desses prédios e a construção de um edifício.

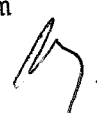
3.2. Através de reunião da Diretoria de 07.06.77, foi autorizada a mudança da sede da Rua Haddock Lobo para Taboão da Serra, Km 18 da BR-116, e deliberada a transferência contábil do imóvel da Rua Haddock Lobo do Ativo Imobilizado para o Ativo Realizável, da época, atualmente Ativo Circulante, na nomenclatura da Lei nº 6.404/76.

3.3. Em 08.05.81 a autuada assinou compromisso de con



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810/032.367/82-40
ACÓRDÃO Nº 101-77.396

pra e venda, por instrumento particular, irrevogável e irretratável, do imóvel da Rua Haddock Lobo, por Cr\$ 285.000.000,00, com a empresa PREDIAL, ADMINISTRADORA E AGRÍCOLA SANTA ROSÁRIA S.A., com escritura pública em 03.08.81.

- 3.4. Em 11.05.81 efetuou os lançamentos contábeis descritos no referido Termo, de modo que, no balanço encerrado em 30.06.81 ficou somente com o saldo de Cr\$ 7.220.229,27 em CONTAS A RECEBER na conta 1.202.0013 - PREDIAL ROSÁRIA S.A.
- 3.5. A seguir, ficou apurado que foi efetuada a correção monetária do valor contábil do imóvel, por ocasião da venda, elevando seu custo total para Cr\$ 179.787.743,00.
- 3.6. Contabilizando a receita pelo valor de Cr\$ 285.000.000,00 na conta RECEITA DE EXERCÍCIOS FUTUROS, e o custo de Cr\$ 179.787.743,00 na conta DESPESAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS CORRESPONDENTES, assim mantidas no balanço encerrado em 30.06.81, a contribuinte não reconheceu o resultado proporcionalmente à receita recebida e contabilizada da venda do imóvel do Ativo Circulante.
- 3.7. Comparando o valor da venda de Cr\$ 285.000.000,00, com o custo total de Cr\$ 179.787.743,00, ficou apurado um resultado líquido de Cr\$ 105.212.257,00, mas, nas notas explicativas do balanço de 30.06.81, a sociedade esclarece que o resultado líquido de Cr\$ 110.813.262,00 de RECEITA DE EXERCÍCIOS FUTUROS é de venda do referido imóvel. No entanto, a auditoria fiscal apurou tratar-se do total das parcelas de resultado líquido da alienação do imóvel no valor de Cr\$ 105.212.257,00, e da variação monetária de direitos em moeda
- 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
ACÓRDÃO Nº 101-77.396

PROCESSO Nº 0810/032.367/82-40

estrangeira de Cr\$ 5.601.005,00, objeto do item 2, acima.

3.8. Em vista destes fatos, foi apurado o resultado líquido proporcionalmente à receita da venda, recebida e contabilizada até 30.06.81, como segue:

I	Valor da venda do imóvel.....	285.000.000,00
	A receber em exercícios futuros....	<u>7.220.229,27</u>
	Valor recebido no período-base....	277.779.770,00

II	Divisão proporcional: 285.000.000:	105.212.257,00
	277.779.770:	102.546.793,00

Apurado o resultado líquido do período-base de Cr\$ 102.546.793,00, foi lançado o tributo sobre esse valor.

4. Apropriação indevida, nos custos de receita de serviços prestados no País, pela formação de provisão não autorizada por lei, por perdas de direitos e serviços no exterior.

4.1. A empresa tomou valores do Ativo Circulante - CONTA 1203.0000 - CONTAS A RECEBER EXTERIOR e CONTA 1201.0010 - ESTOQUES DE MATERIAL NA LÍBIA; e do Ativo Permanente, CONTA 1417.0000 - IMOBILI ZADO TÉCNICO FILIAL LÍBIA, e constituiu provisão, às expensas dos custos de receita de prestação de serviços no País.

4.2. Na contabilidade, a provisão foi constituída com base nas seguintes contas:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810/032.367/82-40
ACÓRDÃO Nº 101-77.396

ATIVO CIRCULANTE

Berga Petroleum	98.968.781,37
Arab Union	89.700.370,56
Arab Union (Retenção).....	65.294.243,73
Valores a Receber Remessa.....	332.898.085,37
Estoque na Líbia	174.109.980,86

ATIVO PERMANENTE

Máquinas e Equipamentos na Líbia	316.675.989,42
TOTAL	1.077.647.451,31
15% sobre o total de 1.077.647.451,31	161.647.117,00
Depreciação acumulada s/. máquinas	(86.817.697,00)
Provisão formada sobre direitos no exterior e apropriada nos custos de receita no País	74.829.420,00

5. Diferimento de lucro inflacionário realizado.

5.1. Para apurar o custo contábil do imóvel na Rua Haddock Lobo, no total de Cr\$ 179.787.743,00, a empresa procedeu à correção monetária por ocasião da venda.

5.2. Ao apurar a realização do ativo, para efeito de demonstrar o lucro inflacionário realizado, foi indicado o estoque de imóveis destinados à venda no início do período, no valor de Cr\$..... 103.124.604,00, mas não o fez nas baixas pela venda, conforme quadros 06 e 07 de seu anexo 2, à sua declaração de rendimentos do exercício de 1982, período-base de 01.07.80 a 30.06.81, o que proporcionou a apuração de um lucro inflacionário realizado, de apenas Cr\$ 2.276.566,00 e de um lucro inflacionário diferido de Cr\$..... 16.883.466,00.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810/032.367/82-40
ACÓRDÃO Nº 101-77.396

5.3. Como a correção monetária procedida sobre o valor do imóvel, na ocasião da venda, foi bem superior ao lucro inflacionário diferido, a fiscalização tributou todo o lucro inflacionário do período, no valor de Cr\$ 16.883.466,00, reduzido da parcela de Cr\$ 2.276.566,00.

Matéria tributada

Ex. 80 - Lucro real	39.474.159 x 35% =	13.815.955,00
Adicional 5%	<u>24.892.608 x 5% =</u>	<u>1.244.630,00</u>
	64.366.767	<u>15.060.585,00</u>

Ex. 81 - Lucro real	5.601.005 x 35% =	<u>1.960.351,00</u>
---------------------	-------------------	---------------------

Ex. 82 - Lucro real	191.983.113 x 35% =	67.194.089,00
Adicional de 5%	<u>143.239.396 x 5% =</u>	<u>7.161.969,00</u>
	335.222.509	<u>74.356.058,00</u>

Foi aplicada a multa de 50% prevista no art. 728, II , do RIR/80.

3. Na sua impugnação a contribuinte alegou, em síntese:

Redução do lucro líquido por utilização de incentivo fiscal, independentemente do ingresso de divisas: Cr\$.. 39.474.159,00.

Que a exportação incentivada está amparada pelos Decretos-lei nºs 1.418/75 e 1.633/78. Quando da utilização do benefício o ficiou à Secretaria da Receita Federal e, posteriormente, ao Sr. Ministro da Fazenda, oferecendo as justificativas (vide anexo) mencionadas e, ao mesmo tempo, solicitando a suspensão do tributo (IR) até finalização da obra, quando seria apurado o resultado final e promovido o respectivo ingresso das divisas no País.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810-032.367/82-40

Acórdão nº 101-77.396

É que os resultados parciais, apurados pelo regime de competência, foram reinvestidos na obra, evitando-se, assim, efetuar remessas do Brasil, conforme certificado de autorização do BACEN que possuía e não utilizado totalmente. Seria mais custoso, para a contribuinte e para o País, fazer entrar os recursos no País, à taxa de câmbio de compra mais despesas correspondentes e, em seguida, efetuar a remessa para a Líbia, pela taxa de venda acrescida das despesas inerentes.

Ademais, seu entendimento coincide com o disposto no art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77 e art. 282 do RIR/80.

Que foi irregular o Auto de Infração sobre tema que ainda se encontrava "sub judice", em mãos do Sr. Ministro da Fazenda, conforme recurso protocolado sob o nº 0810-32.690, de 28.03.80.

Por outro lado, os resultados obtidos no exterior devem ser considerados como de estabelecimento permanente localizado em outro País, sendo lá tributáveis os lucros por ela produzidos, em harmonia com o princípio da territorialidade ou da imponibilidade limitada. No caso, os resultados da filial no exterior são exceção a este princípio, porquanto se admitiu uma extraterritorialidade das despesas e das receitas. Ora, se os lucros pagos a uma pessoa jurídica por outra pessoa jurídica já não estão sujeitos a imposto no direito brasileiro (RIR/80, art. 223, "c"; DL 1338/74, art.23 e DL 1.351/74,art. 7º), por maior razão não estarão a ele sujeitas as transferências internas no âmbito de uma só pessoa jurídica, como sucede nas relações entre filial e matriz.

"Receitas de Exercícios Futuros:Cr\$ 5.601.005,94"

Que não foi ela, impugnante, mas sua filial na Argentina que efetuou a correção cambial de valores, atendendo a disposições legais daquele País. O lançamento do valor em "Receitas dos Exercícios Futuros", foi efetuado pela impugnante tomando por base o balanço daquela filial, consolidado no balanço final da COEST. Desse modo, o valor foi lançado na conta Receita dos Exercícios Futuros porque não poderia ter outro título. Além disso, somente será receita efetiva quan

M,

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810-032.367/82-40

Acórdão nº 101-77.396

do a filial receber o valor e o transferir juntamente com seus resultados à matriz, no Brasil, ou, ainda, quando demonstrar em seu balanço a realização da receita. Somente nesses casos a Contribuinte poderia transferir o valor da receita de exercício futuro para receitas efetivas e submetê-lo à tributação no exercício correspondente.

Lucro na venda de bem imóvel não oferecido à tributação antes de sua efetiva realização, titulado como Receitas' de Exercícios Futuros: Cr\$ 102.546.793,00

Que, um compromisso de venda e compra de imóvel, com condição resolutiva expressa, e dependendo, inclusive, de finalização e entrega da obra, que se deu no exercício seguinte, jamais poderá ser interpretado como uma realização de receitas. Como também o simples registro na contabilidade do ato jurídico não implica realização ou consumação de receita. Não é fato gerador.

Que a operação de venda e compra iniciou-se com a assinatura de um compromisso em 08.05.81. O fato foi contabilizado tendo em vista o sinal de pagamento recebido e uma série de obrigações assumidas pelas partes. Porém, como foi contabilizado, poderia ter sido estornado.

Que o imóvel recebido em dação em pagamento, em 03.08.81, foi registrado na contabilidade apenas para atender ao princípio da informação, pois a impugnante é sociedade de capital aberto. Todavia, o imóvel não poderia ter sido cedido pela Predial (compradora) em 08.05.81, porque esta ainda não era a sua proprietária. A Predial tornou-se proprietária em 03.08.81, quando transferiu o imóvel à COEST. Que os mesmos argumentos são válidos para o registro de transferência de obrigação da contribuinte com uma instituição financeira (Itaú) para a Predial. Ora, o futuro comprador apenas se comprometeu a assumir dívida ainda não vencida, pois tal compromisso somente se efetivaria no ato da assinatura da escritura definitiva. Por outro lado, o Banco Itaú S.A., a quem a COEST devia, dívida essa que seria assumida pela Predial, não anuiu à transferência da responsabilidade e, portanto, a COEST permaneceu devedora até outubro de 1981.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810-032.367/82-40
Acórdão nº 101-77.396

Destaca:

- a) Valor do imóvel prometido em dação em pagamento, cuja propriedade ainda era da Predial: Cr\$ 110.000.000,00
- b) Valor das obrigações da contribuinte que seriam assumidas pela compradora e não aceita pelo Banco Itaú S.A. (ainda não vencida): Cr\$ 128.629.770,00, o que perfaz uma soma de Cr\$ 238.629.770,00, indevidamente taxada pela fiscalização.

Nessas circunstâncias, afirma que houve equívoco dos autuantes, uma vez que o balanço se encerrava em 30 de junho de cada ano, ao passo que a operação em referência seria realizada somente em 03.08.81.

Que o entendimento de que o compromisso de compra e venda não gera receitas e de que o rendimento tributável é considerado auferido no ano-base em que o alienante efetivamente os receber está amparado pela Portaria nº 80, de 01.03.79, que complementou o art. 7º do Decreto-lei nº 1.641/78.

Além do mais, o saldo a receber em dinheiro da Predial era de Cr\$ 245.850.000,00, e não de Cr\$ 7.220.229,97, como afirmam equivocadamente os autuantes.

Apropriação indevida de parcela a título de provisão por perdas de direitos de serviços no exterior-filial Líbia : Cr\$ 74.829.420,00.

Mesmo reconhecendo os prejuízos já verificados e as perdas provenientes do sinistro, a fiscalização achou por bem tributar prejuízos.

No entanto, o pedido de caracterização do sinistro junto ao IRB foi efetuado em abril de 1981, um ano depois da paralização dos serviços por falta de pagamento. Em abril de 1981, a autuan

em 1981



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810-032.367/82-40
Acórdão nº 101-77.396

te, segundo afirma, entrou, também, com ação de cobrança no tribunal da Líbia, cuja eficácia se restringe a preservar os créditos cobertos pelo IRB, uma vez que a caracterização do sinistro permitia que seus créditos passassem para o IRB (subrogação), de maneira que o êxito da ação reverteria em favor do IRB. No balanço de 30.06.81, sendo a impugnante sociedade de capital aberto, sentiu-se obrigada a registrar perdas de acordo com o art. 183 da Lei nº 6.404/76, para o efeito de depurar os valores realizáveis e ajustar os resultados à realidade do momento do encerramento do balanço.

Uma vez que a própria fiscalização reconheceu os prejuízos, e a contribuinte tem como fato consumado e documentado que, do valor segurado, somente será indenizada em 85%, não poderia deixar de registrar uma perda desta natureza e, ao mesmo tempo, oferecê-la à tributação. O que lamentavelmente a fiscalização não entendeu foi justamente a perda total que será escriturada no momento da liquidação do sinistro.

Demonstra:

a) Valor dos ativos registrados nos balanços em Us\$:

a.1 - Créditos serviços executados:.....	3.446.092,45
a.2 - Estoque de materiais.....	1.914.271,37
a.3 - Máquinas e Equipamentos.....	<u>3.481.869,04</u>
Sub-total.....	8.842.232,86

b) Valor a ser indenizado pelo IRB..... 7.327.000,00

c) Valor dos prejuízos apresentados no último balanço Filial Junho/80, Junho/81..... 1.575.477,90

d) Valor da perda real efetivada..... 3.090.710,76

Na verdade, esse valor intitulado de "provisão" constitui, claramente, uma "perda extraordinária". Bastaria mudar-se o título para amparar o entendimento contábil.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810-032.367/82-40

Acórdão nº 101-77.396

Além desse prejuízo de Us\$ 3.090.710,76, já apurado, diz a impugnante que deverá acrescentar Us\$ 360.861,20 correspondentes' ao pagamento efetuado pelo IRB do Performance Bond do contrato com a Brega Petroleum, exigido pela Companhia Estatal Líbia.

Observando os números citados, alega a contribuinte que, a rigor, deveria ter registrado 100% da perda real conhecida, ou seja, Us\$ 3.451.571 x 90,95 (câmbio de junho de 1981), perfazendo Cr\$ 313.920.469,80. Não o fez porque no momento do encerramento do exercício o valor conhecido com maior exatidão e documentado eram os 15% reconhecidos pela própria fiscalização.

Para melhor elucidar a questão a impugnante fez demonstrativos, concluindo que além do prejuízo de Cr\$ 3.451.571,00, ainda teria que desembolsar Cr\$ 1.221.442,86.

A respeito do lucro inflacionário diferido a impugnante silenciou.

Todavia, terminou pedindo o arquivamento do auto de infração.

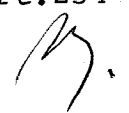
6. Reconstituídos os autos, foi produzida a informação fiscal de fls. 226/228, subscrita por um dos autuantes, em conformidade com o art. 19 do Decreto nº 70.235/72. O informante manifestou-se pela manutenção integral do lançamento.

7. Decisão de primeiro grau a fls. 290/297, cujas razões de decidir e conclusões se transcrevem:

"Considerando que é improcedente a preliminar argüida, em razão do que dispõe o art. 645 do RIR/80 combinado com o § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72;

Considerando que não houve o efetivo ingresso de divisas no País para ser legítimo o exercício do direito ao incentivo por exportação de serviços;

Considerando que as contrapartidas de variações monetárias de que trata o inciso I do art. 254 do RIR/80 devem



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810-032.367/82-40

Acórdão nº 101-77.396

ser incluídas na determinação do lucro operacional;

Considerando que não tendo sido avençada cláusula de condição suspensiva, o lucro na venda de imóvel deve ser a purado e reconhecido quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, conforme o § 3º do art. 285 do RIR/80;

Considerando que a legislação tributária não autoriza a apropriação nos custos de receita de serviços no País, provisão derivada de atividades no exterior;

Considerando que a tributação da parcela de lucro inflacionário realizado diferido indevidamente, não foi con testada;

Considerando que os coeficientes de correção monetária constantes do demonstrativo de fls.25, segundo a "Tabela Prática" utilizada para atualização de débitos fiscais, são para os exercícios de 1980 e 1981, respectivamente de 2,828 e 1,723, o que implica em alteração do valor das multas correspondentes para Cr\$ 21.295.667 e Cr\$..... 1.688.842;

Considerando entretanto, que as alterações decorrentes de mera atualização de valores não constituem em agravamento da exigência e conseqüentemente não impõem reabertura de prazo para impugnação;

Considerando tudo o mais que do processo consta;

DECIDO, conhecendo da impugnação tempestivamente apresentada, julgar procedente a ação fiscal e determinar a retificação dos coeficientes de correção monetária e valores das multas de ofício.

À DIVARR - SECOB para proceder a retificação, dar ciência desta decisão à interessada e intimá-la a recolher o crédito tributário abaixo, no prazo de 30 (trinta) dias, facultando-se-lhe o direito ao recurso ao Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, no mesmo prazo.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO, RETIFICADO
E MANTIDO (EM CZ\$)

<u>EXERCÍCIO</u>	<u>IMPOSTO</u>	<u>C.MONET. (TP)</u>	<u>MULTA</u>	<u>C.MONET. (TP)</u>
1980	15.060,58	Abril/80	21.295,66 (2)	Abril/82
1981	1.960,35	Abril/81	1.688,84 (2)	Abril/82
1982	74.356,05 (1)	Março/82	37.178,02 (2)	Abril/82

Juros de Mora de acordo com a legislação vigente.

(1) a parcela não impugnada corresponde a Cz\$ 5.657,32, que deve ser objeto de imediate cobrança, tendo em vis



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810-032.367/82-40
Acórdão nº 101-77.396

ta o instituto da prescrição.

(2) valores retificados em função da alteração dos co
ficientes de correção monetária.

8. Ciente em 18.08.87 a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 303/308, protocolizado em 17.09.87. Em linhas ge
rais, reproduz sua impugnação, ainda que de maneira mais resumida.

Contudo, finaliza impugnando a restauração dos autos . Sustenta ter havido cerceamento de defesa, por ter sido feita a res
tauração sem que ela, a contribuinte, fosse cientificada do extravio' de sua defesa (=impugnação). Argui que uma defesa apresentada em 1982, com inúmeros e importantíssimos documentos, foi extraviada e o Fisco, sem qualquer procedimento formal, pediu, em 1986, cópias do que fora, então, apresentado.

Demonstrando sua total boa fé e agindo sem malícia, a contribuinte coligiu alguns documentos e levou-os ao Fisco. Qual não foi a sua surpresa, agora, ao constatar tratar-se de restauração de Auto de Infração, culminando com pesadas multas. A cópia da defesa a
presentada, sem maiores formalidades, está incompleta.

A restauração foi unilateral e ilegítima. Por analogia, impõe-se, para restaurar, a forma preconizada nos arts. 1.063 e seguin
tes do C.P.C.

Protestou, ainda, pela juntada dos processos números 0810-032.327/82-26, 0810-39556/79 e 0810-32690/80. que não podem ser considerados como irrecorríveis (coisa julgada formal).

Esses processos foram apensados ao presente.

É o relatório.



Acórdão nº 101-77.396

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso é tempestivo.

A contribuinte impugna a restauração dos autos. Alega cerceamento do direito de defesa pelo fato de a restauração ter sido feita sem que ela tivesse sido cientificada do extravio de sua defesa.

Não me parece que lhe assista razão.

A própria contribuinte esclarece que forneceu cópia' de sua impugnação, sem maiores formalidades. Dessa afirmação extraem-se, facilmente, duas conclusões: a primeira é que não é crível que tenha fornecido cópia de sua impugnação, anos depois, sem ao menos indagar para que finalidade; a segunda é que, tendo-a fornecido sem maiores formalidades, agiu precisamente em consonância com a simplicidade e informalidade do processo administrativo fiscal.

Por isso mesmo não se compreende muito bem a invocação feita pela recorrente do art. 1.063 e seguintes do Código de Processo Civil (CPC) como guias para se proceder à restauração dos autos em processo administrativo. De plano, convém lembrar que, no âmbito administrativo, não há ação, menos ainda ação de restauração' dos autos, nem faz sentido que a autoridade administrativa recorra ao Judiciário movendo ação de restauração de autos de processo administrativo. Nem essa é a prática observada pela Administração Tributária em casos dessa natureza.

Além do mais, com a cópia de sua impugnação a contribuinte forneceu cópias de vários documentos, aí incluídos todos aqueles mencionados na relação de fls. 96, igualmente anexa à impugnação originária. Por isso que a contribuinte, ao questionar a restauração, não indicou a falta específica de um único documento daque

17.

les que juntara com sua defesa inicial.

Por todos esses fatos e suas circunstâncias é que causa espécie a estranha arguição de cerceamento de defesa por parte da contribuinte, na medida em que a lisura de seu procedimento, ao fornecer cópias de documentos seus para uma perfeita restauração dos autos, afasta, de plano, qualquer suspeita no sentido de que ela, a recorrente, considerasse a sua melhor defesa a permanência dos autos sem restauração.

Ao exercício financeiro da União de 1980 correspondeu o período-base de 01.07.78 a 30.06.79 da contribuinte.

Não procedem os argumentos da recorrente contra a autuação, neste tópico, ao fundamento de que a matéria estava, a seu ver, "sub judice", em mãos do Sr. Ministro da Fazenda.

Em 27.09.79, isto é, após o encerramento de seu período-base, ingressou com pedido de "suspensão do recolhimento do Imposto de Renda sobre os lucros auferidos no Exterior com a exportação de serviços até a conclusão final da obra e recebimento das retenções contratuais."

A resposta, dada pela Coordenação do Sistema de Tributação, através do Parecer CST/SIPR nº 332, de 04.02.80, foi pelo indeferimento, por ausência de permissão legal.

Ciente, em 28.02.80, a contribuinte, inconformada, ingressou, em 28.03.80, com recurso para o Sr. Ministro da Fazenda, insistindo no seu pedido.

A resposta foi dada pela Informação CST nº 05, de 10.01.83, também da Coordenação do Sistema de Tributação, com ciência à contribuinte em 21.01.83. Assinalou que não havia previsão legal para o recurso, nem produzia efeito suspensivo, por lhe faltarem os atributos próprios do procedimento regular de consulta.



É inquestionável que o próprio requerimento apresentado em 27.09.79 não teve a forma e o conteúdo de consulta, pois, por seu intermédio, a contribuinte nada consultou. Pior ainda é que o segundo requerimento jamais poderia ter a natureza jurídica de recurso de decisão prolatada em resposta a consulta, seja pelo seu teor, seja levando-se em conta a autoridade a quem foi dirigido. Finalmente, quando da lavratura do Auto de Infração a contribuinte já estava ciente da resposta dada a seu primeiro requerimento.

Evidentemente, a contribuinte não estava amparada pelo art. 48 do Decreto nº 70.235/72, menos ainda pelo art. 151 do Código Tributário Nacional. Em suma, a petição ao Sr. Ministro não determinava qualquer efeito suspensivo ou impeditivo do lançamento.

No mérito, o entendimento da recorrente sobre o item em debate é variável segundo as teses em que se apoia.

Com efeito, num passo pretende que se trata de exportação de serviços incentivada; noutro passo afirma que lhe seria aplicável, por analogia, o disposto no art. 10 do Decreto-lei número 1.598/77 (RIR/80, arts. 280 a 283), numa terceira tese sustenta que os resultados de sua atividade na Líbia são lá tributados, e não no Brasil, falando em estabelecimento permanente e relação Matriz-Filial.

Ora, desde o início, a tese central da recorrente é a da exportação de serviços. Não foi outra a razão pela qual a contribuinte pleiteou a suspensão do imposto enquanto não pudesse promover o ingresso das divisas no País.

Antes do advento do Decreto-lei nº 1.418/75 já a legislação do imposto de renda brasileira estimulava a prestação de serviços no exterior.

Com efeito, dispunha o parágrafo único do art. 43 da Lei nº 4.506, de 30.11.64:



"Estão excluídos do lucro operacional os proventos em moeda estrangeira ou em títulos e participações acionárias emitidas no exterior, enviadas ao Brasil e correspondentes à prestação de serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes, prestados por empresas nacionais a empresas no exterior".

Explicitando esse texto legal, o Parecer Normativo CST nº 411/71 consignou que a expressão "no exterior" constituia referência expressa ao local da prestação de serviços, como adjunto adverbial de lugar que era.

Aduziu o Parecer que a prestação dos serviços no exterior configurava requisito insuperável, na medida em que se o legislador apenas exigisse "... a condição de estrangeira para as empresas em favor das quais seriam desenvolvidas aquelas atividades, por certo não prejudicaria a clareza do texto deixando de utilizar-se de outras expressões mais adequadas, como, por exemplo, "do exterior" ou "a empresas estrangeiras", em lugar de "no exterior" como fora."

Depois de se referir ao art. 200 do RIR/66 (artigo 268 do RIR/80), relativo ao lucro proveniente de atividades exercidas parte no País e parte no exterior, o PN-CST nº 411/71 termina nos termos seguintes:

"11. Isto porque, ao discriminar a matéria, o legislador a distinguiu dos demais tipos de atividades exercidas parcialmente no Brasil e no exterior, dando-lhe um tratamento especial em função do local da conclusão do fato econômico (a prestação dos serviços no exterior) e não dos limites territoriais em que se desenvolvessem as várias fases pré-conclusivas como nos demais casos. Daí já fugirem ao alcance da tributação todos os proventos em moeda estrangeira ou em títulos e participações acionárias emitidos no exterior e derivados da prestação de serviços técnicos, assistência técnica, administrativa e semelhantes quando prestados no exterior a outras empresas, mesmo que as atividades de orientação básica tenham que se desenvolver no Brasil.



12. Face a todo o exposto, resta óbvia a conclusão de que não podem se beneficiar do disposto no citado preceito do artigo 160 do RIR os proventos derivados das atividades nele enumeradas, quando conclusivamente se concretizem no Brasil, ainda que atendidos os demais requisitos legalmente previstos."

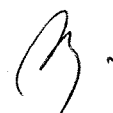
O assunto foi retomado pelo Parecer Normativo CST nº 131/74, cujo item 3 esclarece a sua razão de ser ao declinar que o PN-CST nº 411/71 vinha sendo entendido como limitativo da aplicação do benefício aos serviços efetivamente prestados no exterior. Acrescentou que se pretendia melhor esclarecido se a prestação dos serviços no exterior obrigava a que a realização e elaboração dos serviços fosse efetuada fora do País, ou se bastava a simples utilização ou consumo por parte do adquirente, desde que esta operação conclusiva se realizasse no exterior.

Depois de várias considerações concluiu o Parecer que os requisitos para a obtenção do benefício eram: a) que as empresas consumidoras dos serviços sejam sediadas no exterior; b) que o pagamento dos serviços seja efetuado em moeda estrangeira, ou em títulos e participações acionárias, emitidos no exterior e enviados ao Brasil; c) que os serviços sejam consumidos ou utilizados no exterior; d) que a prestação dos serviços não seja, por natureza, condições do mercado ou imposição legal, privativa de empresa nacional, isto é, que se possa admitir o caráter competitivo de participação desta no mercado internacional.

Conforme esclarece o citado PN-CST nº 131/74, no seu item 4:

"Decorre lógico que, conforme as circunstâncias, os serviços podem ser totalmente realizados no Brasil (planejamento, laudos técnicos, controle à distância, projetos etc.), desde que o ato derradeiro da prestação do serviço — sua utilização ou consumo — se dê no exterior. Este requisito, necessário à tipificação da exportação do serviço, deverá ser satisfeito para que a situação jurídica garantidora do benefício não se descaracterize."

Foi então que adveio o Decreto-lei nº 1.418/75, cujo



art. 1º, nos seus §§ 1º e 2º, sofreu alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 1.633, de 09.08.78.

Consoante esclarece o PN-CST nº 15/82, o Decreto-lei nº 1.418/75 teve o nítido propósito de ampliar o campo de aplicação do benefício fiscal de que se ocupava o parágrafo único do art. 43 da Lei nº 4.506/64, a fim de estender à exportação de serviços a política de incentivos já estabelecida pelo Governo à exportação de mercadorias nacionais.

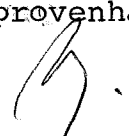
Com acerto, sublinhou o Parecer que "não tendo havido mudança de finalidade da norma por último vigente, a interpretação do art. 303 do RIR/80, teleologicamente, não pode afastar-se do conteúdo e alcance deduzidos pelo PN-CST nº 131/74 em relação à norma revogada.

A questão fulcral a definir é a compatibilização das regras do Decreto-lei nº 1.418/75, pertinentes à chamada exportação de serviços, com a do exercício de atividades fora do Brasil, por pessoas jurídicas sediadas no País, cujos resultados são excluídos da incidência do imposto de renda brasileira, em obediência ao princípio da territorialidade.

Com relação às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que auferem rendimentos de atividades exercidas no exterior, temos o PN-CST nº 62, de 30.05.75, onde se lê:

"2. Uma análise retrospectiva da evolução da legislação do imposto de renda; no pertinente à tributação das pessoas jurídicas, conduz à constatação de que, tradicionalmente, são nelas tributados, apenas, os rendimentos decorrentes de atividades exercidas no País, vale dizer, aqui produzidos. Vejam-se, especialmente, os seguintes textos legais: Lei número 4.873/23, art. 3º; Lei nº 4.984/25, art. 18; Decreto-lei nº 5.844/43, art. 35; Lei nº 4.506/64, art. 63 e Decreto nº 58.400/66 (RIR vigente, art. 200).

3. Dentre os diplomas legais citados destacamos o artigo 35 do Decreto-lei nº 5.844/43 que disciplinou os casos de pessoas jurídicas estabelecidas no Brasil "... cujos resultados provenham de atividades par



cialmente fora e dentro do país ..." mandando tributar, apenas, "... os resultados derivados de fontes nacionais." Posteriormente, a Lei nº 4.506/64 manteve o mesmo princípio, ao dispor que "... somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no País", além de definir o que se entende por atividades exercidas parte no País e parte no exterior. Os arts. 35 do Decreto-lei nº 5.844/43 e 63 da Lei nº 4.506/64 deram origem ao artigo 200 do RIR vigente.

.....
6. Pelas razões expostas, entendemos que o tratamento fiscal favorecido, previsto no art. 200 do RIR, com relação aos resultados das atividades exercidas no exterior, é aplicável, também, aos lucros transferidos para o Brasil pelas filiais e subsidiárias, no exterior, de pessoas jurídicas aqui domiciliadas."

Por outro lado, desde o art. 34 do Decreto-lei nº 5.844/43, depois substituído pelo art. 2º da Lei nº 2.354/54, na parte hoje reproduzida no § 1º do art. 157 do RIR/80, se estabeleceu a obrigatoriedade de as pessoas jurídicas manterem escrituração que abranja todas as suas operações, bem como os resultados apurados a-
nualmente em suas atividades no território nacional.

Decisões muito antigas deste Conselho e do antigo Departamento do Imposto de Renda também concluíram que os resultados de correntes de atividades exercidas fora do País não estavam sujeitos à tributação pelo imposto de renda no Brasil.

Essas atividades exercidas fora do Brasil não decorrem de operações esporádicas ou eventuais.

Quer dizer: dependem, em regra, do funcionamento, no exterior, de filial, sucursal, agência, ou qualquer tipo de estabelecimento em caráter permanente, destinado a desempenhar atividade de conteúdo idêntico ao da matriz ou sociedade-mãe domiciliada no Brasil, enquadrável nas áreas primária, secundária ou terciária da Economia.

Como ocorre com as sociedades estrangeiras autoriza-



Acórdão nº 101-77.396

das a funcionar no Brasil (que assumem, no plano tributário, pelo menos, autonomia ou até independência em relação às suas matrizes no exterior, e por isso são aqui tributadas independentemente de qualquer consolidação de seus resultados com os das demais unidades do grupo sediado lá fora), os estabelecimentos permanentes no exterior de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil estão identicamente sujeitos às leis dos países onde operam, de modo a constituírem unidades autônomas ou independentes nesses países e serem lá tributadas segundo a legislação de cada País.

Em relação às matrizes sediadas no Brasil, não são apenas os resultados que estão fora da incidência do imposto de renda brasileiro. Também seus custos e suas despesas, da mesma forma que suas receitas, não devem repercutir no lucro real das pessoas jurídicas sediadas no Brasil a que estão vinculadas as filiais, sucursais, agências ou estabelecimentos em atividade no exterior.

Por outra parte, as regras do parágrafo único do artigo 43 da Lei nº 4506/64, depois revogadas e ampliadas pelos Decretos-lei nº 1.418/75 e 1.633/78, têm outro alcance e outros objetivos.

Cuidou-se, nesses diplomas legais, de incentivos fiscais à exportação de serviços. As condições legais para o desfrute desses incentivos foram explicitadas nos Pareceres Normativos citados (411/71, 131/74 e 15/82). O objetivo econômico foi, claramente, o de propiciar às pessoas jurídicas prestadoras de serviços condições idênticas às exportadoras de produtos, nomeadamente no que diz respeito à competitividade no mercado internacional e à angariação de divisas cambiais.

Se, no plano factual, é relativamente fácil delimitar o local da produção dos bens exportados, assim como o local do consumo dos bens saídos do território nacional, inclusive sem dúvidas plausíveis quanto ao país onde a exportadora exerce a atividade produtora dos bens exportados, a mesma nitidez não se verifica quanto às pessoas jurídicas prestadoras de serviços.



Acórdão nº 101-77.396

No campo do direito das obrigações, a prestação de serviços, assim como a empreitada de que há prestação de obra, encerram-se classificadas nas obrigações em que as prestações têm como objeto um fazer alguma coisa.

Ora, freqüentemente, são feitas confusões entre o fazer e o que resulta feito.

Conforme esclarece WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, (in "curso de Direito Civil", Direito das Obrigações, 1ª Parte, 1977, 12ª ed.pág.87):

"Realmente, como advertem MAZEAUD ET MAZEAUD, as o
brigações de dar são também obrigações de fazer, pō
rēm, de um tipo particular, que justifica assim re-
gime legal distinto. Em verdade, inegáveis as dife-
renças entre ambas as modalidades.

Em primeiro lugar, nas obrigações ad dandum ou ad tradendum a prestação consiste na entrega de uma coisa, certa ou incerta; nas obrigações in faciendo, o objeto consiste num ato ou serviço do devedor. Diversificam, portanto, na sua essência, embora dar ou entregar alguma coisa, em última análise, seja de fato fazer alguma coisa.

O substractum da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se ele tem de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer." (Destaques do original).

Como se vê, a distinção nem sempre é fácil. Porém, em tema de prestação de serviços sempre haverá obrigação de fazer por parte do devedor, contraída para com o credor, ainda que o fazer seja ou não seguido de um dar.

Não se questiona o fato de que, nas exportações de serviços, o sujeito ativo ou credor há de ser pessoa jurídica sediada no exterior. Conseqüentemente, a prestação de fazer, seguida ou não do dar, há de ser em proveito do credor, desde que é ele quem tem

M.

Acórdão nº 101-77.396

pretensão e/ou ação para exigir o cumprimento das obrigações por parte do devedor, pessoa jurídica domiciliada no Brasil, dita exportadora de serviços. Importante salientar que, consoante o convencionado, o devedor deverá cumprir sua obrigação de fazer, seguida ou não de dar o resultado do fazer, onde o contrato estabeleceu, sendo secundário se dentro ou fora do território nacional.

Pois, se a exportação de bens pressupõe a sua saída do território nacional, mas não obriga a que a entrega desses bens seja feita no domicílio da pessoa jurídica que negociou a importação, nem mesmo no país onde está sediada, idêntica correlação pode ser feita na exportação dos serviços.

Na verdade, o que a credora das prestações relativas às obrigações da pessoa jurídica prestadora-exportadora dos serviços quer é que algo seja feito, ou que lhe seja entregue o que resultou do que foi feito, onde convier à credora, não necessariamente no seu domicílio nem no país de seu domicílio.

Nessa ordem de idéias, não vejo acerto no entendimento de que os serviços exportados devam necessariamente ser prestados fora do Brasil, ou só no Brasil, ou parte no Brasil e parte no exterior.

O que importa salientar, numa interpretação teleológica dos Decretos-lei nºs 1.418/75 e 1.633/78, é:

a) que os credores ou beneficiários dos serviços sejam pessoas jurídicas domiciliadas no exterior;

b) que os rendimentos sejam expressos em moeda estrangeira, ou em títulos e participações acionárias emitidas no exterior, enviados ao Brasil.

c) que, tratando-se, como inequivocamente se trata, de serviços exportados que gozam de incentivos fiscais, sejam eles



contratados em condições e situações que sujeitem as pessoas jurídicas exportadoras às contingências da competitividade dos mercados internacionais. (Não, necessariamente, de concorrências internacionais).

Este último requisito é frequentemente ignorado, talvez por não estar expressamente declinado nos Decretos-lei números 1.418/75 e 1.633/78, como não estava no parágrafo único do artigo 43 da Lei nº 4.506/64.

No entanto, somente pode desprezá-lo quem esteja profundamente alheado de toda a problemática envolvendo o esforço brasileiro para incrementar suas exportações, dando condições de competitividade aos produtos e serviços das empresas exportadoras sediadas no Brasil. Não só dos esforços brasileiros como das técnicas e recursos utilizados no comércio internacional pelos diversos países, escoimando seus produtos exportáveis dos encargos tributários que sobre eles recaem no país exportador, sob pena de esses produtos alcançarem preços que tornariam sua comercialização inviabilizada pelos gravames tributários no país exportador somados aos do importador.

É claro que as regras do comércio internacional desaconselhavam a inserção desse requisito, ou desse objetivo, nos diplomas legais. Assim mesmo a Administração Tributária oficializou-o no citado PN-CST nº 131/74, acima referido.

A notoriedade desses fatos é inquestionável.

Por ser um dado relevantíssimo, afigura-se-me in correta, para dizer o menos, a interpretação que o ignora.

Pode-se argumentar que se trata de um fato econômico, e não jurídico, eis que não expresse como conteúdo de regra jurídica. Um dado de política econômica, quando muito pré-jurídico, mas não jurídico.

Penso que, sem adentrar o controvertido campo da in-

7.

Acórdão nº 101-77.396

interpretação econômica do Direito Tributário, são imperfeitas as interpretações que ignoram os fatos da vida real a que se destinam as normas jurídicas em causa.

Por fim, a contribuinte jamais demonstrou poder enquadrar-se nas hipóteses do art. 10 do Decreto-lei nº 1598/77 (RIR/80, arts. 280 é segs.).

Nessas condições, sem razão a recorrente, nesta parte.

Receitas de Exercícios Futuros: Cr\$ 5.601.005,94

A tributação deste item refere-se ao exercício de 1981, período-base de 01.07.79 a 30.06.80.

No balanço de 30.06.80 a contribuinte efetuou correção monetária para apurar a variação monetária de atualização de seus direitos em moeda estrangeira, em contrapartida de RECEITA DE EXERCÍCIOS FUTUROS, no valor de Cr\$ 5.601.005,94, onde manteve esse crédito até o balanço de 30.06.81, sem oferecê-lo à tributação.

Defendeu-se a contribuinte dizendo que não foi ela, mas sua Filial na Argentina, que efetuou a correção cambial de valores, atendendo à legislação local. Depois, o lançamento que fez em "Receitas de Exercícios Futuros" tomou por base o balanço daquela Filial, consolidado no seu balanço geral. Ademais, somente será receita efetiva quando a Filial receber o valor e o transferir juntamente com seus resultados à Matriz no Brasil, ou, ainda, quando demonstrar em seu balanço a realização da receita. Desse modo, somente nesses casos é que ela, contribuinte, poderia transferir o valor da receita de exercício futuro para receitas efetivas e submetê-lo à tributação.

Pelo visto, a recorrente espousa a tese de que as receitas de variações monetárias em função das taxas de câmbio somente devem ser computadas, na determinação do lucro real, quando efeti-

Acórdão nº 101-77.396

vamente realizadas mediante o pagamento/recebimento dos créditos em moeda estrangeira.

De certa maneira, confunde variações monetárias cambiais ativas com ganhos cambiais, ignorando que aquelas decorrem da correção dos créditos entre dois balanços, sem a realização, enquanto que os últimos correspondem à diferença da taxa de câmbio entre a data do último balanço e a do pagamento.

Como esclarece J.L. BULHÕES PEDREIRA (in Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas, Justec - Editora Ltda, Rio, 1979, 1ª vol., págs. 259/260):

"A lei tributária — cujo objetivo não é a fidedignidade do balanço, mas preservar a base de cálculo do imposto — inverte as normas da lei comercial: para efeito de determinar o lucro real, impõe o dever de atualizar os direitos e autoriza a atualização das obrigações. As contrapartidas da correção das contas do patrimônio líquido e da atualização de obrigações têm por efeito diminuir o lucro real. Daí a preocupação da lei fiscal de impor a atualização dos direitos em moeda estrangeira ou sujeitos a correção monetária, a fim de que as contrapartidas dessa atualização compensem (nas contas de resultado) a correção das contas passivas."

Pelas razões acima, e face ao disposto no art. 254, I, do RIR/80, não há o que reformar na decisão de primeiro grau.

Lucro na venda de bem imóvel não oferecido à tributação antes de sua efetiva realização, titulado como Receitas de Exercícios Futuros: Cr\$ 102.546.793,00

Este item refere-se ao exercício de 1982, período—base de 01.07.80 a 30.06.81.

Os imóveis da Rua Haddock Lobo nºs 595 e 607, de pois de adquiridos pela recorrente em 08.04.76, tiveram as respectivas construções demolidas e nos terrenos foi construído um só prédio, com dois sub-solos, 12 pavimentos e ático para uma loja, garage pri-



Acórdão nº 101-77.396

vativa e 22 salões para escritório e um apartamento para zelador, ficando conservados os números 595 e 607.

Em 07.06.77 esses imóveis, no estado em que se encontravam à época, foram transferidos do Ativo Imobilizado para o Ativo Realizável, ou Ativo Circulante, na nomenclatura da Lei número 6.404/76.

Em 08.05.81 a recorrente firmou Contrato de Compromisso de Venda e Compra, por instrumento particular, dos referidos imóveis, figurando como compromissária compradora a PREDIAL, ADMINISTRADORA E AGRÍCOLA SANTA ROSÁRIA S.A.

Reza o instrumento contratual citado que o prédio acima sumariamente descrito estava em fase final de acabamento, faltando apenas alguns retoques finais; era livre e desembaraçado de quaisquer ônus ou obrigações, exceto quanto a terem sido dados em hipoteca ao Banco Itaú S.A., para garantia de dívida de Us\$..... 1.430.000,00, proveniente de contratos de constituição e repasse de empréstimo externo - REX nºs 366/80 e 063/81, conforme duas escrituras de confissão de dívida com pacto de hipoteca, lavradas na forma descrita naquele instrumento. O preço da promessa de venda foi de Cr\$ 285.000.000,00, com pagamento: a) Cr\$ 30.000.000,00 no ato, a título de entrada e princípio de pagamento, pagos por cheque; b) Cr\$ 128.629.770,73, correspondentes à dívida apurada naquela data dos contratos com garantia hipotecária acima mencionados, por cuja liquidação se obrigava a compradora; c) Cr\$ 110.000.000,00 pela dação em pagamento de um prédio da Rua Augusta nº 1.806, bem como a cessão e transferência de todos os direitos sobre o alvará de construção no local; d) os restantes Cr\$ 16.370.229,27 contra a entrega definitiva do imóvel, estando a construção inteiramente pronta e acabada. Obrigou-se a vendedora a obter o "habite-se" no prazo de 60 dias da data do compromisso, para outorga da escritura definitiva no mesmo prazo. Caso houvesse variação da taxa de câmbio até 11.05.81, obrigava-se a vendedora a fornecer a diferença resultante do aumento da dívida quanto à parte das hipotecas citadas. As variações cambiais posteriores a 11.05.81 já corriam por conta da compradora. O contrato foi pactua



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810-032.367/82-40

Acórdão nº 101-77.396

do em caráter da mais absoluta irretratabilidade e irrevogabilidade.

A escritura definitiva e a dação em pagamento do imóvel da Rua Augusta foi passada em 03.08.81.

Em 09.11.81 o Banco Itaú deu plena quitação à COEST das dívidas hipotecárias.

Ora, deve ser ressaltado que em nenhum momento a re corrente contestou a classificação contábil no Ativo Circulante do imóvel da Rua Haddock Lobo.

Dispõe o art. 285 e seu § 3º do RIR/80:

"Art. 285 - O contribuinte que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá, para efeito de determinar o lucro real, manter, com observância das normas seguintes, registro permanente de estoques para determinar o custo dos imóveis vendidos (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 27).

§ 3º - O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 27, § 1º).

Por sua vez dispõe o item 10 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 20.12.79:

"10. Efetivação ou Realização da Venda

10.1 - Considera-se efetivada ou realizada a venda de uma unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita essa venda.

10.2 - É suspensiva a condição que subordine a aquisição do direito a verificação ou ocorrência do fato nela previsto, tal como a cláusula que faça a



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810-032.367/82-40

Acórdão nº 101-77.396

eficácia da operação de compra e venda dependente de financiamento do saldo devedor do preço, ou a que sujeite essa eficácia à liberação de hipoteca que este já gravando o bem negociado.

10.3 - No caso de venda sujeita a condição suspensiva, as quantias recebidas pelo contribuinte, a qualquer título, na fase que anteceder ao implemento da condição, poderão ser contabilizadas em conta de antecipações de clientes, classificável no passivo circulante.

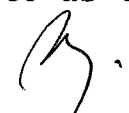
10.4 - Uma vez implementada a condição suspensiva convencionada, as quantias antecipadas pelo comprador do imóvel serão convertidas em receita do exercício social da efetivação da venda, com o consequente reconhecimento do lucro bruto a elas correspondente."

Bem ao contrário do que afirma a recorrente, nenhuma cláusula, item ou tópico do Contrato de Compromisso de Compra e Venda teve sua eficácia subordinada à implementação de condição suspensiva. Nem mesmo a eventual rescisão contratual, na hipótese de inadimplimento, pela compradora, das obrigações contratuais assumidas, particularmente no tocante à dação em pagamento do imóvel da Rua Augusta, sequer se aproxima de condição muito menos suspensiva. Se condição fosse seria resolutiva, não suspensiva.

Não há condição suspensiva no repasse da dívida hipotecária, nem na dação em pagamento. Aliás, estranha dação em pagamento em que não havia "aliud pro alio", pois o imóvel da Rua Augusta não vinha substituir prestação que houvesse sido ajustada de outra forma.

Não prestigia a contribuinte a assertiva de que havia condição quanto ao imóvel da Rua Augusta, porque a compradora ' não era sua proprietária ao tempo do compromisso de compra e venda. Nessa linha, toda a compra e venda, ou todo o negócio jurídico, em que uma das partes ainda não dispusesse da coisa ou do preço, no momento da celebração do contrato, seria condicional, o que é grande absurdo.

Com razão o fisco, seja quanto às teses jurídicas,



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810-032.367/82-40

Acórdão nº 101-77.396

seja quanto aos números questionados neste item.

Apropriação indevida de parcela a título de provisão por perdas de direitos de serviços no exterior-Líbia: Cr\$ 74.829.420,00.

Este item refere-se ao exercício de 1982, período-base de 01.07.80 a 30.06.81.

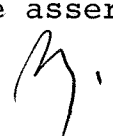
Foi no balanço de 30.06.81 que a contribuinte formou provisão para perdas prováveis no exterior, no valor de Cr\$..... 26.116.497,00, mediante aplicação do percentual de 15% sobre a parcela de Estoque na Líbia de Cr\$ 174.109.980,86 (Nota Explicativa nº 3).

Também formou provisão a título de devedores duvidosos no exterior, no valor de Cr\$ 48.712.923,00, formada sobre Cr\$... 312.026.861. Disse na Nota Explicativa nº 2: "Este valor corresponde a provisão para perdas calculadas sobre todos os créditos e direitos oriundos das obras na Líbia, tendo em vista o pedido de caracterização do sinistro e as condições de cobertura do seguro de crédito (participação do segurado 15%) em fase de estudos para liquidação pelo Instituto de Resseguros do Brasil-IRB".

Não se fez referência ao Ativo Permanente - Equipamentos na Líbia, demonstrado nas notas explicativas como Cr\$..... 316.675.989,42, do total do Imobilizado de Cr\$ 824.743.755,18.

O sinistro de que fala a recorrente, é expressão técnica da área de seguros e, ao que se depreende dos autos, decorre da cobertura do seguro de crédito à exportação de serviços, paralizados esses serviços em 1980 por falta de pagamento. O seguro é coberto pelo IRB, no percentual de 85%. A contribuinte pretende lançar os 15% restantes a perdas ou prejuízos. Quer dizer: uma parte assume-a o IRB; o restante, o Fisco.

Insiste a recorrente que a própria fiscalização reconheceu os prejuízos. Parece-me tratar-se de assertiva que não encon



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0810-032.367/82-40
Acórdão nº 101-77.396

tra respaldo nos autos.

Alega, no recurso, que tudo estaria correto se, ao invés de provisão, tivesse contabilizado perda extraordinária.

Até onde se sabe a legislação do imposto de renda só contempla perdas extraordinárias em relação às pessoas físicas (RIR/80, art. 75). O que se tem de mais aproximado, relativamente às pessoas jurídicas, são as quebras a que alude o art. 184 e os ganhos ou perdas de capital, do art. 317, ambos do RIR/80. Contudo, a contribuinte nada demonstrou em relação a seu eventual enquadramento nestes dois dispositivos regulamentares.

Vê-se, por conseguinte, que sua referência a "perdas extraordinárias" está órfã de base fática ou jurídica.

A provisão constituída sobre perdas prováveis do estoque no exterior, choca-se com o disposto no art. 220 do RIR/80, desde que não expressamente autorizada nesse Regulamento.

A provisão para devedores duvidosos, acima de 15%, sobre extrapolar os percentuais legais, não tem o menor fundamento, tomada isoladamente em relação a devedores do exterior.

Ademais, se a contribuinte se pretende amparada pelos incentivos à exportação de serviços de que trata o art. 303 do RIR/80, não é adequado lançar as perdas no exterior contra os resultados no País, da maneira espelhada nos autos.

Inalterável a decisão recorrida.

Finalmente, sobre o lucro inflacionário diferido, objeto de autuação, a contribuinte não se manifestara na impugnação, consoante assinalado na decisão de primeiro grau, e voltou a silenciar no recurso.



v.v.

Isto posto, nego provimento ao recurso.


URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR.