



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS.

Sessão de 22 de maio de 1990

ACÓRDÃO Nº 103-10.391

Recurso nº - 94.948 - IRPJ - EXS: 1983 a 1986

Recorrente - URUCUM MINERAÇÃO S/A.

Recorrid - IRF em CORUMBÁ-MS

IRPJ - REGIME DE COMPETÊNCIA - EXISTÊNCIA, LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO.

O regime de competência se define a partir das regras jurídicas do direito material, como fonte, entre as quais, os contratos, segundo os limites da liberdade de manifestação da vontade, através dos quais definem-se a existência (nascimento), eficácia, liquidez e certeza de direitos e obrigações correspondentes.

IRPJ - INTENÇÃO DO AGENTE - RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

Impera no direito tributário o princípio geral da responsabilidade objetiva (C.T.N., art. 136) e abstração na interpretação (C.T.N. art. 118), nos dois sentidos: de proteção ao crédito tributário e do comportamento do contribuinte, frente aos quais, devem ser interpretadas as demais normas.

IRPJ - LEGISLAÇÃO COMERCIAL E TRIBUTÁRIA - INTEGRAÇÃO.

O direito tributário goza de certa autonomia. Porém, não se encontra isolado do restante do ordenamento jurídico, mormente no que concerne ao imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, cujo ponto de partida é o lucro líquido, conceito fundamentalmente de direito comercial.

Acórdão nº 103-10.391

IRPJ - PREÇO PRELIMINAR, PROVISÓRIO, ESTIMADO - CONCEITO - POSSIBILIDADE DE PREVISÃO.

É lícito à partes ajustarem no contrato um preço preliminar ou provisório ou estimado, deixando para um momento futuro sua fixação em dependência, na dependência de evento ou fato posterior, inclusive das partes, ou mesmo ao encargo de terceiros. Nula seria a cláusula que deixasse apenas ao arbítrio de uma das partes a sua fixação (Cod.Civ., arts. 115, 1.123 e 1.125).

IRPJ - VARIAÇÃO MONETÁRIA - FIXAÇÃO NA DEFINIÇÃO DO PREÇO FINAL.

Frente a realidade inflacionária do País, não há como refutar a possibilidade de previsão de variação monetária, pelos índices oficialmente reconhecidos, pelo período ocorrido entre a fixação dos preços provisório preliminar, e o definitivo/final, se entre estas datas ocorreu lapso de tempo bastante expressivo, ao qual a variação naturalmente deve vincular-se e reportar-se.

IRPJ - INTERPRETAÇÃO DA VONTADE DAS PARTES NO CONTRATO.

O fato dos contratantes posterior ao contrato, que tiver relação com o objeto principal, é a melhor explicação da vontade que as partes tiveram no ato da celebração do mesmo contrato (Cod. Comercial, art. 131, nº 3).

IRPJ - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES - CONCEITO, EXTENSÃO E PROFUNDIDADE.

Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes (Lei das S.A., art. 186).

O erro a que se refere esse dispositivo tanto pode ser erro de fato quanto erro de direito. É próprio do ordenamento jurídico como um todo prever a possibilidade dos erros, que são ínsitos à condição humana, e dos mecanismos e/ou formas de corrigi-los, no sentido o mais amplo possível.

Dai a correção dos erros do judiciário, do Fisco ao lançar (revisão do lançamento, complementação, feitura de um novo, etc.) e também do contribuinte, naturalmente.



Acórdão nº 103-10.391

IRPJ - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES :
COMERCIAL E TRIBUTÁRIO.

Ao lado dos ajustes de exercícios anteriores de natureza pura ou predominantemente comercial e inspirando-se nestes, há também os que se poderiam denominar ajustes de exercícios anteriores de natureza exclusivamente tributária (DL. 1.598/77, art. 6º, § 4º, p. ex.).

Os ajustes de exercícios anteriores, quando efetivados, devem sê-los da forma a mais abrangente e profunda possível, pouco importante os reflexos decorrentes, se favoráveis ou não ao contribuinte e/ou ao Fisco.

IRPJ - RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES - RES-
TRIÇÕES DO ART. 616 DO RIR/80.

Referida norma, advinda do DL. 5.844/43, art. 63, § 4º, sempre deve ser aplicada com fortes temperamentos pelo bem que visa proteger: estabilidade no relacionamento entre Fisco e contribuinte e inibição de procedimentos que objetivem fundamentalmente a redução ou exclusão do tributo devido.

Errar é da condição humana, e o saneamento (correção) do erro próprio do direito.

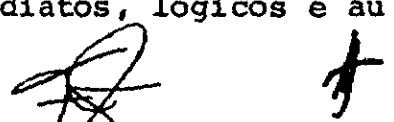
O fato gerador do tributo é aquela situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (C.T.N. art.... 113), não sendo eleito o erro como tal.

Enseja a restituição até os pagamentos indevidos (C.T.N. art. 165).

As retificações de declarações nesse contexto são feitas mais no interesse da própria autoridade, não se enquadrando na hipótese do art. 616 do RIR/80, mormente no caso, em que não havia tributo para excluir ou reduzir frente aos prejuízos apurados.

IRPJ - VARIAÇÕES MONETÁRIAS - ALTERAÇÃO
- INFLUÊNCIA NO LUCRO INFLACIONÁRIO - DI-
FERIMENTO.

Se, dos ajustes de exercícios anteriores decorreram necessárias modificações no lucro inflacionário e no lucro realizado, segundos os períodos de competência, isso ocasiona reflexos imediatos, lógicos e au



Acórdão nº 103-10.391

tomáticos no montante diferido, sem que tal situação se confunda com as restrições existentes quanto ao momento do exercício da opção pelo diferimento.

IRPJ - SALDO DA CONTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA E VARIAÇÕES MONETÁRIAS EM EMPREENDIMENTOS PRÉ-OPERACIONAIS - PORTARIA MF 475/78.

O confronto ou contraposição determinado pelo referido ato ministerial é do saldo da conta de correção monetária, no caso, devedo, com aquele resultante das variações monetárias ativas e passivas diretamente relacionados com o projeto e não tomando-se como referência todas as variações monetárias passivas, inclusive as que não se relacionam diretamente com o projeto.

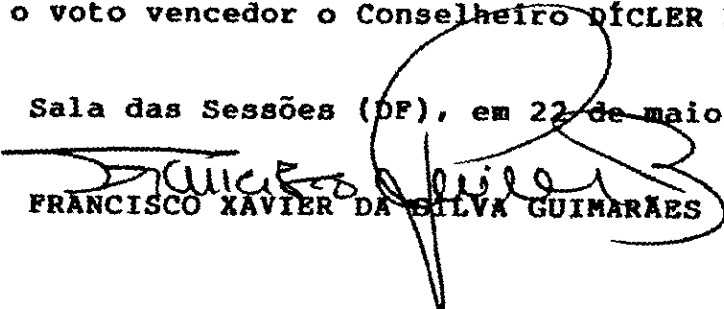
A comparação é feita com o saldo credor da conta de correção monetária e não com o lucro inflacionário.

Recurso provido.

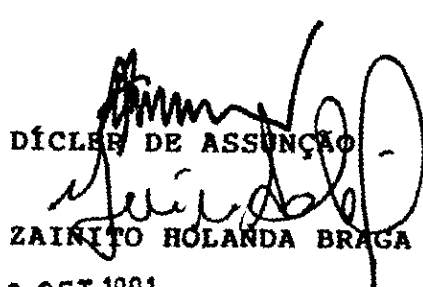
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por URUCUM MINERAÇÃO S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e realização de perícia e, no mérito, por maioria dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Braz Januário Pinto (Relator) e Carlos Emanuel dos Santos Paiva (Suplente). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO.

Sala das Sessões (DF), em 22 de maio de 1990.


FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES

NA PRESIDÊNCIA
NOS TERMOS DO
PARÁGRAFO ÚNICO
DO ART. 5º DO REGIMENTO INTERNO.


DÍCLER DE ASSUNÇÃO

- RELATOR DESIGNADO

VISTO EM
SESSÃO DE:

ZAINITO HOLANDA BRAGA

12 SET 1991

- PROCURADOR DA FZENDA NACIONAL 

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
sheiros: AYRES DE OLIVEIRA, ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, LÓR,
GIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, BRAZ JANUÁRIO PINTO, LUIZ ALBER
TO CAVA MACEIRA e CARLOS EMANUEL DOS SANTOS PAIVA (Suplente).

Recurso nº 94.948

Acórdão nº 103-10.391

Recorrente: URUCUM MINERAÇÃO S/A

R E L A T Ó R I O

O Contribuinte, URUCUM MINERAÇÃO S/A., com domicílio fiscal em Corumbá (MS), interpôs tempestivo Recurso (fls. 323/333) a este Conselho, em 06.07.89, contra a R. Decisão (fls. 309/320) do Sr. Inspetor da Receita Federal naquela Cidade, que, em 26.05.89, julgara procedente o lançamento constituído pelo Auto de Infração (fls. 1), de 16.10.86, tempestivamente impugnado em 18.11.86, às fls. 191/210. A primeira Decisão singular (fls. 273/278) foi declarada nula pela E. Câmara em 09.11.87, conforme Acórdão de nº..... 103.08.119 (fls. 296), nos termos do Voto do ilustre Conselheiro-Relator, Dr. Sebastião Rodrigues Cabral, às fls. 299/200.

2. Estão em litígio as seguintes parcelas tributadas, relativas às infrações abaixo descritas, dos exercícios:

Exercício de 1983:

"Auto de Infração - fls. 1/10 - 16/10/86

RESUMO:

Ex. 1983 - Glosa de Variações Monetárias Passivas, indevidamente excluídas do Resultado de Exercício, na Declaração Retificadora, de 13.07.85, por referir-se a exercícios anteriores (anos-base de 1978 a 1981), sem obrigação legal ou contratual à época de sua ocorrência e somente contabilizada em 1982, conforme Protocolo de 21 de abril de 1982 (fls. 30/40)

2.122.192.716

- Enq. legal: Art. 171, II; 157; § 1º; 154; 167; 172; 387, I, 676, III, do RIR/80

Nota: - não foi observado o regime de competência.

- Lucro Inflacionário Realizado oferecido à tributação a menor

39.158.581

- Enq. legal: Arts. 363, caput, §1º, letra "a" 1 e 2, letra "b" 3, e §2º

Acórdão nº 103-10.391

387, II e 676, III, do RIR/80.

- Glosa de Juros e Variações Monetárias Passivas referentes a imobilizações em curso, em valor superior ao Saldo Credor de Correção Monetária do exercício, não contabilizados como despesas pré-operacionais, mas como despesas do exercício (BNDES) 83.224.322

- Enq. legal: Arts. 157, § 1º; 158; 171, II; 172; § único; 191, § 1º; 209, II, letras "a", "c" e "f"; 347, § 3º; 387, I; 676, III, do RIR/80, e Port.MF-475/78

Soma 2.244.575.619

MENOS: Compensação de Prejuízo Fiscal (decl.) 2.137.278.284

Diferença tributável 107.297.335

Ex. 1984 - Lucro Inflacionário Realizado oferecido à tributação a menor 98.288.920

- Glosa de Juros e Variações Monetárias Passivas, refs, a (etc.) (BNDES) 308.031.750

Soma ... 406.320.670

MENOS: Compensação de Prejuízo Fiscal (decl.) 177.742.338

(Ex. 81)

Diferença tributável 228.578.332

Ex. 1985 - Lucro Inflacionário Realizado oferecido à tributação a menor 404.007.619

- Glosa de Juros e Variações Monetárias Passivas, refs, a (etc.) (BNDES) 980.795.191

Soma ... 1.384.802.810

MENOS: Compensação de Prejuízo Fiscal (decl.) 437.256.392

(Ex. 81)

MAIS: Compensação indevida de Prejuízo Fiscal - Ex.83 3.061.571.755

Diferença tributável 4.009.118.172

Ex. 1986 - Lucro Inflacionário Realizado e não oferecido à tributação 1.065.846.041

MAIS: Compensação indevida de Prejuízo Fiscal - Ex. 83 3.825.324.535

Diferença tributável 4.891.170.576

"CONSIDERAÇÕES FINAIS (fls. 7/8)

DEVERÁ o contribuinte ajustar o seu lucro inflacionário

rio à realizar, a fim de que o saldo a realizar fique no montante de Cr\$ 49.051.520.813, nos termos do demonstrativo em anexo ao presente Auto de Infração.

DEVERÁ também proceder os devidos ajustes no LALUR, relativamente aos PREJUÍZOS A AMORTIZAR, nos termos do demonstrativo em anexo.

O contribuinte além de incorrer na infração de DEDUZIR as VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS, sobre CRÉDITOS da METAMAT, no valor de Cr\$ 2.122.192.716, cf. descrito no item I-), EX. 1983 - A.B. 1982 (quadro 14, linha 24, item 48) da DECLARAÇÃO RETIFICADORA, entre que em 03.07.85, (OUTRAS EXCLUSÕES, CF. LALUR), aproveitou o mesmo valor e reduziu de forma RETROATIVA os LUCROS INFLACIONÁRIOS que ela mesma já havia optado pelo DIFERIMENTO tempestivamente.

Tal procedimento além de irregular é indevido, pois toda opção em relação a DIFERIMENTO ou não de LUCRO INFLACIONÁRIO, deve ser exercido tempestivamente na DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS, pois o exercício deste direito está amparado pelo artigo 361 do RIR/80 e Parecer Normativo 3/83, que diz textualmente ... "OPÇÃO NA DECLARAÇÃO E REGISTRO NO LALUR - A opção regular e tempestivamente exercida por ocasião da entrega da Declaração de Rendimentos, bem como o registro e controle do lucro inflacionário no LALUR, são imprescindíveis para o diferimento previsto no artigo 361 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80".

Como se vê, mesmo que os encargos de VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS, sobre CRÉDITOS da METAMAT, período de 1978 a 1981, estivessem corretos do ponto de vista da DEDUTIBILIDADE FISCAL, o que não está, conforme já se provou, jamais serviriam para ajustar o LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO relativo aos exercícios de 1978 a 1982, anos-base de 1977 a 1981, de forma retroativa.

Conclui-se que a fiscalizada tentou reduzir o seu LUCRO REAL de vários exercícios a partir de 1982, com os artifícios acima enunciados. E em duplicidade se considerarmos que o mesmo valor foi utilizado para aumentar o PREJUÍZO FISCAL do exercício de 1983 e para reduzir a CONTA DE LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO."

3. Na Impugnação, o Contribuinte contesta a procedência da autuação, arguindo que:

"7. Não pode e não deve, "data venia", prosperar a presente ação fiscal, que deverá ser julgada improcedente para declarar indevido o crédito tributário reclamado, conforme será demonstrado a seguir.

8. Alegou o Sr. Fiscal autuante que, nos exercícios apontados no Auto de Infração, acima transcrito, te-

Acórdão nº 103-10.391

ria a IMPUGNANTE excluído indevidamente do Lucro Real parcela referente à VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS de Exercícios Anteriores, cujo registro foi considerado irregular, eis que baseado em Protocolo de Acionistas da IMPUGNANTE, celebrado em 21.04.82 (doc. 03).

9. A IMPUGNANTE é uma sociedade por ações, cujos acionistas são a METAMAT - Cia. Matogrossense de Mineração, CVRD Companhia Vale do Rio Doce e Construtora Alcindo Vieira - CONVAP S/A.

10. Face à decisão tomada pelos Acionistas, a IMPUGNANTE, em 30.04.82, reconheceu em seus registros contábeis os créditos complementares dos acionistas (de correntes da incidência de variação cambial, correção monetária e juros), discriminando os valores relativos à atualização dos créditos debitando-os à conta, "Resultado do Exercício Anterior", totalizando Cr\$ 2.025.090.191, conforme demonstrado no documento anexo (doc. 04).

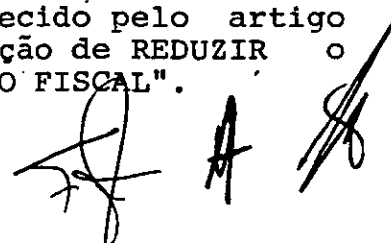
11. Constata-se que o referido valor (Cr\$ 2.025.090.191) não foi computado na declaração de rendimentos do ano-base de 1982, exercício de 1983 (doc. 05).

Todavia, posteriormente, em 02.07.85, verificado o engano, a declaração de rendimentos foi retificada para dedução daquele valor (Cr\$ 2.025.090.191), consoante se vê do Quadro 14, linha 24, item 28 da declaração retificadora (doc. 06).

12. Dessa forma, está patente que no montante de Cr\$ 2.122.192.716, estão incluídos outros valores, totalizando Cr\$ 97.101.525 que não correspondem a atualização de créditos de acionistas, consoante demonstrativo anexo (doc. 07), referindo-se a baixa de gastos com pesquisas do "Empreendimento" JACADIGO cuja dedutibilidade é assegurada pelo artigo 229, § 1º do RIR/80.

13. A dedutibilidade do valor de Cr\$ 2.025.090.191, objeto de retificação da declaração de rendimentos (doc. 06) mencionado no item 12 acima é procedente porque a IMPUGNANTE agiu rigorosamente dentro dos padrões legais, vez que a atualização dos créditos dos Acionistas, na parcela relativa a exercícios anteriores foi ajustada contabilmente em obediência ao art. 186, § 1º da Lei nº 6404, de 15.12.76 (Lei das Sociedades por Ações).

14. Portanto, "data venia", é inteiramente improcedente e destituído de qualquer fundamento legal o entendimento fiscal de que "além disso essas VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS, foram escrituradas sem observar o princípio de competência estabelecido pelo artigo 171 caput e inciso II, com a intenção de REDUZIR o LUCRO REAL e/ou aumentar o PREJUÍZO FISCAL".



15. A exclusão do lucro líquido, na apuração do lucro real, efetuada na declaração retificadora correspondente ao exercício de 1983, ano-base 1982, não teve o objetivo de lesar o Erário. Ao contrário. Os valores das variações monetárias passivas relativas ao período de 1978 a 1981 não foram considerados na apuração do lucro líquido nos exercícios correspondentes.

16. Assim, os lucros líquidos dos períodos-base de 1978 a 1981 ficaram avaliados a maior, sendo que a exclusão, na declaração e rendimentos de 1982, visou anular este efeito, pois não pode restar dúvida que créditos de acionistas mantidos na empresa pelos acionistas por tão longo período, deixariam de ter algum custo para a sociedade (IMPUGNANTE), mormente se se considerar a inflação galopante à época. Outros - sim, este foi o princípio estabelecido no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, que obriga o reconhecimento, pelo menos de correção monetária de ORTN nos negócios de mútuo entre empresas coligadas, interligadas, controladoras e controladas. A IMPUGNANTE é empresa coligada das sociedades citadas no item 9 (CVRD e METAMAT).

17. Cabe ainda enfatizar que o artigo 171, caput, do RIR/80, não estabelece obrigação de observar o regime de competência ao contrário do afirmado no Auto de Infração. Esta obrigatoriedade está prevista no RIR/80, nos artigos 154, 155 e 157 que determinam a apuração do lucro líquido com a observância dos preceitos da lei societária, neste particular o artigo 177 da Lei nº 6.404/76.

18. Nunca é demais repetir que o art. 171 do Regulamento do Imposto sobre a Renda contém preceitos destinados à própria Administração Tributária, pois só autoriza o lançamento de diferença de imposto se da inexatidão decorrente da inobservância do regime de competência resultar prejuízo para o Fisco, traduzido em redução indevida ou postergação do pagamento do imposto.

19. Ora, se é verdade que houve inobservância do regime de competência, e isto seria justificável em virtude da decisão dos acionistas ter sido formalizada posteriormente aos exercícios de competência, é inequívoco que não houve redução indevida.

20. A redução efetuada na apuração do lucro real não visou reduzir indevidamente o lucro real, mas sim anular naquela declaração do ano-base 1982, exercício 1983, a apuração a maior do lucro real nos exercícios anteriores, face à inexistência naqueles anos anteriores de definição dos acionistas quanto aos custos imputáveis aos créditos.

21. É insofismável que a IMPUGNANTE não poderia apropriar os valores a que se refere o Protocolo de Acionistas, firmado em 21.04.82 (doc. 03), pois somente

Acórdão nº 103-10.391

depois da celebração desse compromisso é que estaria em condições de apropriar tais parcelas. E isso só lhe foi possível após a tomada de decisão dos Acionistas consubstanciada no mencionado documento (doc. 03), permitindo a IMPUGNANTE, ao assumir a obrigação perante seus acionistas, a atualização dos créditos a que os mesmos tinham direito.

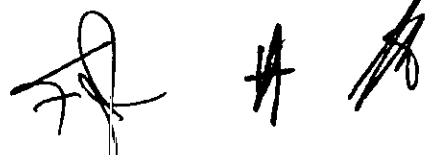
22. O entendimento do Agente Fiscal é deveras simplista, já que o relacionamento entre empresas controladas e controladoras é especialíssimo no sentido de que as exigibilidades nem sempre são cobradas no tempo e na forma usuais com parceiros sem tal grau de confiabilidade. Por isso, os acionistas não cobraram a remuneração dos seus créditos à IMPUGNANTE nos anos de competência, porque tinham certeza de que em algum tempo conseguiriam estabelecer um consenso quanto à justa remuneração dos créditos e também a mais sólida confiança no seu futuro recebimento. Por outro lado, é de se lembrar que os acionistas ofereceram, a remuneração auferida, à tributação pelo imposto de renda.

23. Com referência ao 2º item do Auto de Infração - LUCRO INFLACIONÁRIO NÃO REALIZADO -, em que a Autoridade Fiscal determina que a IMPUGNANTE deverá ajustar seu Lucro Inflacionário a realizar, bem como deverá proceder aos devidos ajustes no LALUR, relativamente aos Prejuízos a Amortizar, "data venia", nenhuma razão assiste ao Fisco.

24. Assim entende a IMPUGNANTE porque o ajuste ao lucro inflacionário por ela procedido em 1985, quando da retificação de suas declarações de rendimentos relativas aos exercícios de 1982 e 1983, também decorreu da atualização dos créditos dos acionistas e foi efetuado mediante estorno do lucro inflacionário diferido na parte "B" do LALUR, no montante de Cr\$. 1.045.331.780, valor este devidamente demonstrado no documento anexado sob o nº 08.

25. Embora, aparentemente, possa parecer que houve duplicidade de aproveitamento da dedução das despesas (exclusão das atualizações de crédito - valor de Cr\$ 2.025.090.191-) na apuração do lucro real e simultâneo ajuste no LALUR para apuração do lucro inflacionário, tal fato não ocorreu. Na verdade, o estorno em questão visou ajustar o saldo do lucro inflacionário ao valor que este teria se as variações monetárias passivas tivessem sido apropriadas nos anos-base de competência.

26. Por outro lado, não houve alteração de opção quanto ao diferimento do lucro inflacionário, como pareceu ao Sr. Fiscal autuante. O que a IMPUGNANTE fez foi recalcular o lucro inflacionário computado as referidas variações monetárias passivas segundo os anos-base competentes. Em consequência, apuraram-se



Acórdão nº 103-10.391

novos valores para o lucro inflacionário o que acarretou a alegada realização a menor do lucro inflacionário no exercício de 1983, ano-base de 1982 e exercícios seguintes.

27. Ora, estando demonstrado e devidamente comprovado no LALUR e no documento nº 08 (DEMONSTRATIVO DO AJUSTE DO LUCRO INFLACIONÁRIO), o alegado acima, forçoso é reconhecer que a IMPUGNANTE procedeu corretamente ao ajustar o lucro inflacionário, o que, aliás, foi feito observando a legislação fiscal aplicável à espécie.

28. Admitindo-se para argumentar, ainda que por absurdo, que tivesse a IMPUGNANTE alterado a opção pelo diferimento, ainda assim, nenhuma razão assistiria ao Fisco.

29. Não há na legislação tributária qualquer óbice à alteração da opção pelo diferimento do lucro inflacionário, diante retificação da declaração de rendimentos.

30. Em matéria de opção pelo diferimento do lucro inflacionário mediante retificação da declaração, o tratamento a ser observado pelo contribuinte há de ser o mesmo admitido, ainda que por analogia, para a compensação de prejuízos, cujo direito à compensação já foi reconhecido pela jurisprudência administrativa.

31. Para comprovar a demonstrar a procedência e coerência do procedimento adotado, a IMPUGNANTE traz à colação os seguintes acórdãos do Conselho de Contribuintes,

a) "IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O direito à compensação de prejuízos não depende, exclusivamente de opção exercida na elaboração de rendimentos. Com efeito, uma vez apurada, em processo fiscal, matéria tributária superior à declarada, podem ser considerados prejuízos pendentes, desde que compensáveis na forma da lei" (Ac. 103-04.616 DOU 10.3.83 - pág. 3,928 grifou-se).

b) "IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O direito do contribuinte em ver compensados seus prejuízos, segundo a lei, não depende, exclusivamente, da opção exercida na elaboração e entrega da sua declaração de rendimentos.

Uma vez apurada, em procedimento fiscal, matéria tributária superior à declarada ou que devia sê-lo, podem ser considerados os prejuízos ainda pendentes. Escolha inadequada de formulário não afasta o direito à compensação. (Ac. 103.5.886 - Rec. 87.926 - 3ª Câmara 1º Conselho de Contribuintes) grifou-se".

32. De tudo que foi exposto, e à evidência dos fatos aqui narrados e provados, conclui-se que nenhuma ra-

Acórdão nº 103-10.391

zão assiste ao Sr. Fiscal Autuante.

33. Relativamente ao 3º item do Auto de Infração JÚROS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS DE EMPRÉSTIMOS OB-
TIDOS PARA EMPREENDIMENTO EM FASE PRÉ-OPERACIONAL, também improcede o Auto de Infração como será demons-
trado adiante.

34. A IMPUGNANTE não ativou as variações monetárias passivas decorrentes do financiamento concedido pelo BNDES muito embora pretendesse o Sr. Fiscal Autuante que tais valores fossem classificados como "Gastos a Amortizar".

35. Assim procedeu a IMPUGNANTE, e o fez corretamente, utilizando-se da faculdade prevista na Portaria MF-475, de 23.08.78, que permite ao contribuinte, à sua opção, manter tais parcelas na conta de gastos a amortizar ou imputá-las ao resultado do exercício.

36. Efetivamente, dispõe o item "b", do inc. III, da citada Portaria que:

"III - Na empresa em operação que, devido a projeto em andamento de ampliação, reestruturação, reorganização ou modernização, deva manter no ativo diferido as despesas de que trata esta Portaria, observa-se-á o seguinte procedimento:

a) acrescerão ao saldo da conta de gastos a amortizar a correção monetária da própria conta e todas as despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social;

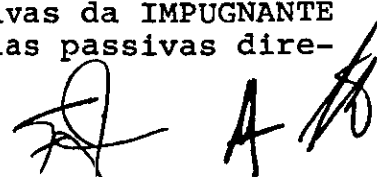
b) as variações monetárias ativas e passivas diretamente relacionadas com o projeto integrarão a conta de gastos a amortizar; a pessoa jurídica poderá, entretanto, optar por imputar ao resultado do exercício:

I) o saldo das variações, quando credor;

II) parte do saldo devedor, ou a totalidade dele, desde que o débito a resultado do exercício não exceda o saldo credor da conta de correção monetária de que trata o item II do artigo 39 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977". (grifou-se)

37. Sem dúvida, o saldo devedor citado no item "II" acima transcrito é o saldo devedor das variações monetárias diretamente relacionadas com o projeto. No entanto, o Sr. Fiscal autuante, laborando em equívoco, afirma que "a empresa ficou prejudicada porque o saldo remanescente das VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS já excedem totalmente o SALDO CREDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO EXERCÍCIO".

38. "Data venia", o Sr. Fiscal autuante comparou o total de variações monetárias passivas da IMPUGNANTE e não somente as variações monetárias passivas dire-



Acórdão nº 103-10.391

tamente relacionadas com o "empreendimento" de JA CADIGO (Jazida em pesquisa financiada pelo BNDES).

39. É importante ressaltar que, no caso em discussão, devem ser distinguidas duas situações claramente diferenciadas no inciso III da Portaria MF-475/78, uma vez que se trata de empresa em operação e que se encontrava desenvolvendo projeto de ampliação de suas atividades de produção (Jazida de Jacadigo).

40. Uma dessas situações se refere às aplicações dos próprios recursos levantados com o financiamento; a outra se refere às despesas decorrentes da obtenção do capital necessário àquelas aplicações.

41. Necessário se faz, portanto, que se observe o tratamento fiscal a ser dispensado a uma e outra situação, seja em relação aos investimentos próprios e efetivamente realizados, sejam quanto às despesas com juros e variações monetárias passivas, como custo da moeda obtida para o financiamento do projeto.

42. Os juros e as variações monetárias passivas são despesas financeiras que não se confundem com as inversões de capital propriamente ditas com os projetos em andamento. Em relação a tais despesas financeiras, a Portaria MF-475/78, como já se afirmou acima, em sua alínea "b" do item III, determina que elas integrarão a conta de gastos a amortizar, embora permita a opção de o contribuinte imputá-las ao resultado do exercício.

43. No caso de imputar tais despesas ao resultado do exercício, deve o contribuinte atentar-se para a posição contábil do saldo das variações monetárias, a fim de seguir-se o critério discriminativo quanto ao saldo credor (alínea "b", I), ou devedor (alínea "b", II), a fim de, em face desta última posição, ao apropriá-las àquele resultado, a parte ou totalidade do saldo devedor não exceda ao saldo credor da conta de correção monetária do balanço de que trata o inc. II, do art. 39 do Decreto-lei nº 1539/77. A apropriação do saldo devedor das variações monetárias está, pois, limitada ao saldo credor da conta de correção monetária do balanço.

44. Pois bem. Se é certo que a opção se dá no momento em que o contribuinte procede ao levantamento do balanço também é certo que é nessa ocasião que ele exerce a faculdade de computar as variações monetárias no resultado do exercício ou se preferir deixá-las em contas de gastos a amortizar, como despesas diferidas enquadradas no grupo de contas do ativo diferido, para posteriormente amortizá-las no curso de exercícios futuros, dada a característica de que elas contribuirão para a forma

ção de mais um exercício social.

45. O Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou jurisprudência no sentido de que as variações monetárias também se integram à conta de gastos a amortizar e se sujeitam ao mesmo procedimento da correção monetária, a partir do balanço, uma vez não exercida a opção de imputá-las ao resultado do exercício. Veja-se, à propósito o acórdão nº 101-74.794 - Recurso nº 85.614/83.

46. Equivocou-se ainda o Sr. Fiscal autuante quando comparou os valores relativos às variações monetárias passivas pela sua totalidade quando o certo seria apurar os valores exclusivamente relacionados com o financiamento concedido pelo BNDES. Tais valores, decorrentes dos juros e variações monetárias passivas, podem ser demonstrados: (doc. 09):

ANO-BASE DE 1982 - EXERCÍCIO DE 1983

Saldo credor de correção monetária.....	Cr\$ 1.829.795.486
Juros e variações monetárias passivas correspondentes ao financiamento do BNDES.....	Cr\$ 83.224.322

ANO-BASE DE 1983 - EXERCÍCIO DE 1984

Saldo credor de correção monetária.....	Cr\$ 4.815.648.326
Juros e variações monetárias passivas correspondentes ao financiamento do BNDES.....	Cr\$ 308.031.750

ANO-BASE DE 1984 - EXERCÍCIO DE 1985

Saldo credor de correção monetária	Cr\$ 16.738.422.387
Juros e variações monetárias passivas correspondentes ao financiamento do BNDES.....	Cr\$ 980.795.191

47. Com efeito, entre as obrigações que originaram as variações monetárias passivas, apenas o contrato de financiamento do BNDES se relaciona diretamente com o "empreendimento" de JACADIGO. Dentre as demais obrigações assumidas, a mais relevante é a representada por créditos de acionistas, principalmente da Metamat relacionado com jazidas da "morraria de Urucum". (doc. 09).

48. De tudo visto, resulta claro que o procedimento adotado pela IMPUGNANTE está amparado pela legislação pertinente e pela jurisprudência do Eg. Conselho de Contribuintes, devendo, pois, também, nessa parte do Auto de Infração ser julgado improcedente a presente ação fiscal.

49. Por outro lado, é importante ressaltar que a IMPUGNANTE sofreu retenção de imposto de renda na

fonte, compensável com o imposto incidente sobre o lucro real, conforme declarações de rendimentos dos seguintes exercícios:

.. EXERCÍCIO DE 1985/ANO-BASE 1984	1.447,37 OTN
. EXERCÍCIO DE 1986/ANO-BASE 1985	4.333,63 OTN
	<u>5.781,00 OTN</u>

50. Referido montante de imposto de renda na fonte ainda não foi devolvido à IMPUGNANTE e deverá ser, necessariamente, compensado com eventual imposto que vier a ser apurado, o que, "data venia", só se admite por absurdo, se não forem aceitas as Razões de defesa ora apresentadas.

51. Finalmente, declara a IMPUGNANTE que não se utilizou da faculdade de deduzir a quota de exaustão incentivada (art. 217 - RIR/80) a que tem direito porque apurara prejuízos fiscais no período fiscalizado.

52. Caso não sejam acolhidas as presentes razões, mantendo-se o lançamento tributário, a IMPUGNANTE, desde já, na forma da lei, em sendo apurado lucro real, requer a V.Sa. o direito de utilizar o benefício fiscal acima (exaustão incentivada) de forma a eliminar o lucro real que acaso for apurado.

53. Todavia, se V.Sa. entender que houve Prejuízo ao Erário requer ainda a IMPUGNANTE sejam-lhe aplicadas as disposições constantes dos arts. 154, parágrafo único e 171, parágrafo 1º, do RIR/80, para o fim de recompor o lucro líquido, o lucro real ou o prejuízo fiscal e o lucro inflacionário desde 1978, computando-se as variações monetárias de acordo com os períodos de competência de forma a verificar, nesta hipótese, se houve prejuízo ao Fisco.

54. Com esta finalidade a IMPUGNANTE elaborou o documento anexo (doc. 10) onde se demonstra que:

- a) - não haveria imposto a pagar;
- b) - não houve postergação de imposto a pagar;
- c) - não houve redução indevida do lucro real.

Ao contrário, evidencia-se que teria sido mais proveitoso para a IMPUGNANTE a observância do período de competência e retificação de todas as declarações de rendimentos nos anos de competência dos ônus financeiros em discussão.

55. Tendo em vista as considerações acima, não pode a IMPUGNANTE aceitar ou concordar com a afirmação constante do Auto de Infração de que teria usado de artifícios para reduzir seu lucro real a partir de 1982, aumentar o prejuízo fiscal do exercício de 1983, reduzindo a conta de Lucro Inflacionário Acumulado.

56. A conduta da IMPUGNANTE foi e será sempre pau-

tada no sentido de agir com lisura e honestidade em todos os seus atos. Isto ficou patenteado e comprovado durante o período em que esteve sob fiscalização. Nenhum livro, informação ou documento foi subtraído, negado ou deixado de ser exibido ao Sr. Fiscal. Repudia, pois, a IMPUGNANTE tais alegações.

57. Relativamente à cobrança de juros e multa, "data venia", não concorda a IMPUGNANTE com tais penalidades. Sendo indevido o principal, da mesma forma, sê-lo-ão as penalidades acessórias. Nesse sentido tem sido mansa e pacífica a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, sendo desnecessária a transcrição de acórdãos, por se tratar de assunto sem maiores discussões jurídicas e sobre o qual V.Sa. tem pleno conhecimento.

58. Finalmente, protesta a IMPUGNANTE pela juntada oportuna de novos documentos e pela realização de Perícia Contábil, indicando como seu perito o Dr. Luis André Nunes de Oliveira, advogado e contador, com escritório na Cidade do Rio de Janeiro, Na Av. Graça Aranha, 26 4º Andar - Fone: 272.4585.

59. A IMPUGNANTE junta à presente defesa cópia de Solicitação de Retificação do Lançamento Suplementar nº SRLS 01012 (doc. 11), onde também se discute sobre o cálculo do Lucro Inflacionário Realizado no exercício de 1984, ano-base de 1983. Por se tratar de matéria objeto do Auto de Infração, sendo, por tanto, conexas as ações, requer a IMPUGNANTE a V.Sa. a apensação do referido documento, protocolizado em 20.12.85, sob o nº 10.108.000742/85-07 ao presente processo para decisão em um único julgamento.

60. Em tais condições, tendo em vista as razões de fato e de direito ora apresentadas impõe-se a total improcedência da autuação fiscal, com o acolhimento das presentes Razões, eis que a IMPUGNANTE não violou os dispositivos regulamentares invoca - dos pela fiscalização nem procedeu conforme foi a legado no Auto de Infração. A IMPUGNANTE agiu corretamente de acordo com as disposições legais aplicáveis.

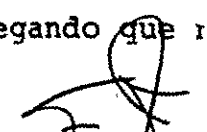
61. Isto posto, aguarda e espera a IMPUGNANTE se julgado improcedente a autuação fiscal para declarar indevido o crédito tributário reclamado."

4.
menta:

Na Informação Fiscal, o Sr. Autuante contra-a

"ITEM 1º DO AI. - VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSI

A impugnante entra no mérito, alegando que r



de e não deve, "data venia", prosperar a presente ação fiscal; entretanto não cita expressamente o amparo legal para tal afirmativa.

Não pode um protocolo de acionista, contrariar a legislação Fiscal em vigor, mesmo que esteja registrada na Junta Comercial.

A Impugnante alega que o valor apurado pela fiscalização como "Resultados de Exercícios Anteriores" no valor de Cr\$ 2.122.192.716 (Quadro 14, linha 24, item 48) está errado, pois em sua opinião o valor correto desta conta é de Cr\$ 2.025.090.191, cuja diferença de Cr\$ 97.101.525, não correspondem à atualização de créditos de acionistas, referindo -se à baixa de gastos com pesquisa de "Empreendimento Jacadigo", cuja dedutibilidade lhe é assegurada pelo Artigo 229, § 1º do RIR/80. Ocorre que o valor de Cr\$ 2.122.192.716, foi obtido conforme ficha razão Fls. 140, deste processo, donde depreende-se que trata-se de Correção Monetária para atualizar Créditos da Vale do Rio Doce. Portanto permanece inalterado o valor de Cr\$ 2.122.192.716.

O fato da impugnante ajustar "contabilmente" o valor de Cr\$ 2.122.192.716, segundo ela, em obediência aos ditames do Artigo 186, § 1º da Lei 6.404 de 15.12.76, não significa necessariamente que o ajuste para fins fiscais esteja correto.

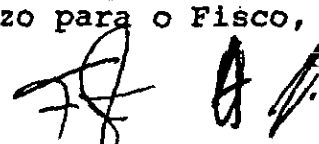
Portanto, procede o entendimento fiscal que essas "Variações Monetárias Passivas", foram escrituradas sem observar o regime de competência e extemporaneamente; não importando se o agente teve ou não a intenção de reduzir o Lucro Real e/ou Aumentar o Prejuízo Fiscal. (Lei 5172/66-CTN).

É irrelevante o fato dessas variações monetárias não terem sido consideradas na operação do Lucro Líquido dos exercícios correspondentes, pois as mesmas sequer existiam, pois ela nasceu a 30.04.82 no protocolo de acionistas.

A impugnante cita o DL. 2065/83, porém este diploma legal é posterior aos fatos e a Lei não pode ser retroativa.

Não havia obrigação legal ou contratual à época da concessão do crédito por parte da Metamat à Impugnante que determinasse a atualização dos mesmos.

Alega o contribuinte que o Artigo 171, caput do RIR/80 não estabelece a obrigação de observar o regime de competência, alegando que esta obrigação está nos Artigos 154, 155 e 157 do mesmo RIR/80; cabe ressaltar que é obrigatório o regime de competência face a legislação fiscal e a comercial, o que diz o Artigo 171, caput é que somente a inobservância não é elemento suficiente para a instauração de processo fiscal, é necessário que dessa inobservância ocorra também prejuízo para o Fisco,



Acórdão nº 103-10.391

no presente caso houve redução indevida do Lucro Real.

Alega que, os acionistas ofereceram a remuneração auferida, a tributação pelo Imposto de Renda, em tretanto não traz nenhuma prova ao processo, mesmo assim será que este oferecimento à tributação foi também de forma retroativa ou totalmente no período base de 1982; independentemente disso o procedimento da impugnante não atente à Legislação do Imposto de Renda.

2º ITEM AI. - LUCRO INFLACIONÁRIO NÃO REALIZADO.

Alega que, embora aparentemente, possa parecer que houve duplicidade de aproveitamento de deduções; o fato é que houve mesmo essa duplicidade, senão vejamos:

Balanço: contabilmente as variações monetárias sobre Créditos dos acionistas figura como ajustes de exercícios anteriores, sem afetar o Lucro Final de Balanço (valor 2.122.192.716).

Na Declaração de IMPOSTO DE RENDA: na retificadora consta como exclusão de Lucro Real o valor de Cr\$. 2.122.192.716, portanto o Lucro da Declaração não coincide com o do Balanço.

No LALUR: O Contribuinte pegou o valor de Cr\$..... 2.122.192.716 e rateou entre os períodos anteriores como se essa "Variação Monetária Passiva" estivesse contabilizada naqueles anos de forma tempestiva; partindo desse pressuposto recalculou o seu lucro Inflacionário, utilizando essas variações para anular o Lucro Inflacionário na sua nascente, desprezando inclusive a Correção Monetária do mesmo, que já havia sido objeto de lançamento no LALUR.

Ora, com este procedimento ficou patente que a impugnante causou prejuízo para o Fisco.

Dizer que não houve alteração de opção quanto ao diferimento do Lucro Inflacionário, como pareceu ao Fiscal. O que houve foi recalcular o Lucro Inflacionário é mero sofisma com objetivos protelatórios, pois as duas coisas tem o mesmo sentido.

Como se vê, a impugnante afirma mais adiante "ad argumentadum" "ainda que tivesse alterado a opção pelo diferimento, ainda assim, nenhuma razão assistiria ao Fisco". Com isto está confirmado que houve a alteração da opção do Lucro Inflacionário, agora, se cabe ou não razão ao Fisco é outra questão que analisarei a seguir:

O Parecer Normativo 3/83, determina que a opção regular e tempestivamente exercida por ocasião da entrega da Declaração de Rendimentos, bem como registro e controle do Lucro Inflacionário no LALUR, são imprescindíveis para o diferimento previsto no Ar-

Acórdão nº 103-10.391

tigo 361 do RIR/80, aprovado pelo Dec. 85.450/80.

MOMENTO DA OPÇÃO: A opção para diferir o lucro Inflacionário não realizado deve ser exercida por ocasião da entrega da Declaração de Rendimentos (AC. 1º C.C. 101-73.057/82).

Como se vê, cabe razão ao Fisco ao impugnar as alterações dos diferimentos dos Lucros Inflacionários constante neste Auto de Infração.

O Contribuinte compara os tratamentos dispensados ao Prejuízo Final com o Lucro Inflacionário o traz à impugnação Acórdãos relativos à Prejuízo Fiscal, "data veniã" uma coisa nada tem a ver com a outra.

3º ITEM - JUROS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS PARA EMPREENDIMENTO EM FASE PRÉ OPERACIONAL.

Alegando a improcedência, a Impugnante diz que o total gasto sob o título acima deveria ser classificado como Gastos à Amortizar e assim o fez em obediência à Portaria MF. 475/78.

Realmente a impugnante deveria fazer isso, porém não o fez e agora afirma que seguiu a Portaria MF. 475/78, quando na verdade basta verificarmos com mais profundidade, chegaremos à conclusão de que esses valores foram imputados no Resultado do Exercício, reduzindo o Lucro Real.

Mais adiante a afirmativa acima se comprova, quando ela diz que o Fiscal deveria comparar somente os gastos acima com o saldo Credor de Correção Monetária; e se credor, imputar ao resultado do exercício como faculta Art. 347, § 3º c/c. Portaria MF. 475/78.

Ressalte-se que o Projeto "Jacadigo", trata-se de Projeto em fase Pré-Operacional em empresa em operação.

Assim sendo o tratamento fiscal é o adotado no Auto de Infração, pois não existe saldo credor de Correção Monetária em valor algum para efetuarmos a pretensa compensação.

Assim sendo e considerando que os saldos credores de Correção Monetária apresentados na impugnação, não correspondem à realidade, visto que os mesmos já sofreram os ajustes pelas Variações Monetárias Passivas, decorrentes de Créditos dos acionistas, portanto não há saldo credor de Correção Monetária.

Considerando que só poderia ser imputado ao resultado do exercício se houvesse o referido saldo credor, caso contrário deveriam esses valores mantidos na conta Gastos à Amortizar.

Considerando que o Contribuinte imputou esses valores aos Resultados dos Exercícios indevidamente.

Acórdão nº 103-10.391

Deve o mesmo ser acrescido ao Lucro Real dos Exercícios correspondentes.

A restituição reclamada deverá ser objeto de processo à parte.

Assim sendo, MANTENHO O AUTO DE INFRAÇÃO "IN TOTUM", tendo em vista a total procedência das alegações da IMPUGNANTE.

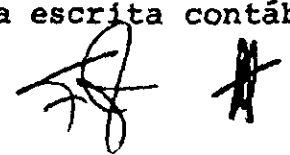
É o que tenho à informar."

5. A Autoridade a quo, em 2ª Decisão proferida em decorrência da primeira ter sido declarada nula pela E. Câmara, manteve in totum a exigência, após indeferir o pedido de perícia, por considerá-la desnecessária, argumentando:

"a) Pelo historiado no A.I., observa-se que apesar de referir-se a 04 (quatro) exercícios (1983/1986), as irregularidades constatadas são as mesmas, ou sejam: Variações Monetárias Passivas (METAMAT) - enquadramento legal: artigos 171 - caput e inciso II; 154; 157-§1º; 167; 172; 387-I; todos do RIR - aprovado pelo Decreto nº 85.450/80; Juros e Variações Monetárias Passivas (BNDES) - enquadramento legal: artigos 157 §1º; 158; 171-II; 172-§ único; 191-§1º; 209-II, letras "a", "c" e "f"; 347-§ 3º (Portaria MF nº 475/78); 387-I, todos do RIR/80 e; Lucro Inflacionário não Realizado - enquadramento legal: artigos 363, caput - §1º, letras a "I" e "2", b - "3" e § 2º; 387-II, ambos também do RIR/80.

b) É de se observar ainda: que as Variações Monetárias Passivas - METAMAT, são decorrentes do crédito de uma das acionistas, surgidas de ajustes de exercícios anteriores, contabilizados em 1982, após a assinatura de um protocolo entre acionistas; que os Juros e Variações Monetárias Passivas (BNDES), decorrem de um financiamento contratado junto ao citado órgão, onde consta como mutuária uma das acionistas, que por sua vez transferiu essa responsabilidade à autuada, e cujos recursos foram aplicados na pesquisa de empreendimentos pré-operacional; que o Lucro Inflacionário não realizado decorre da diferença entre o apurado pela fiscalização e o lucro inflacionário realizado constante das declarações de rendimentos apresentados pela autuada.

Pelo exposto e considerando-se o historiado no A.I., é de se concluir ainda, o seguinte: pela análise dos documentos que compõem a escrita contábil



Acórdão nº 103-10.391

e fiscal da autuada, a autoridade fiscal constatou algumas irregularidades, quando então lavrou o competente auto, com fundamento em vários artigos do Regulamento do Imposto de Renda e, em uma Portaria do Ministro da Fazenda, transcritos acima. É certo que alguns desses artigos tratam dos assuntos de forma genérica, mas, o conjunto deles tem ao final um só objetivo, que é definir a maneira correta de se apurar o Lucro Real e/ou Prejuízo Fiscal.

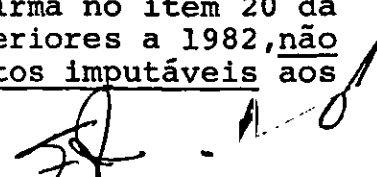
Por isso, impõe-se a conclusão de que o enquadramento legal está correto.

Em sua defesa, a impugnante alega que ao deduzir as variações monetárias passivas decorrentes da atualização dos créditos dos acionistas - no valor de Cr\$ 2.025.090.191, agiu dentro dos padrões legais com base no artigo 186-§1º da Lei nº 6.404/76. Ocorre aí, duas falhas: a primeira, é com relação ao valor, já que o acima citado não confere com o do documento de fls. 140, que é o mesmo constante do A.I. (fls. 01-vº - Cr\$ 2.122.192.716,00); a segunda, é quando diz ter ajustado a sua contabilidade de acordo com o acima citado artigo da Lei das S/A. Neste caso, é de se afirmar que o simples ajuste de acordo com a legislação da escrita contábil, não significa que esteja se atendendo à legislação fiscal. Tanto é assim, que o lucro contábil sempre difere do Real.

Alega ainda, a impugnante, que a retificação processada não teve a intenção de lesar o erário. Ocorre que isso é irrelevante na situação ora apreciada. Porém, o mesmo não acontece com o regime de competência, senão vejamos: até 1981, a autuada escriburou os seus livros contábeis e fiscais, de acordo com o que determina a legislação que criou o citado regime. Mas, em Abril/82, os acionistas se reuniram e a seu "bel prazer" resolveram alterá-los, retroagindo no tempo, para corrigir os seus créditos com a autuada, no período de 1978 a 1981 e, com isso, alterando totalmente a escrituração, inserindo-lhe, importâncias que sequer existiam. E com que base? Onde é que consta na legislação do Imposto de Renda, que atendendo a Lei das S/A está se atendendo plenamente ao fisco? Teria esquecido a impugnante que deve obediência às leis comercial e fiscal (art. 7º do DL nº 1.598/77)?

Além do mais, como se isso não bastasse, existe ainda, o fato de que na época da concessão do crédito; não havia obrigação legal que determinasse a sua atualização já que o DL. 2.065/83 (citado pela Impugnante), entrou em vigor em 28.10.83. Portanto, após a ocorrência dos fatos.

Mais ainda, a própria autuada afirma no item 20 da sua impugnação, que nos anos anteriores a 1982, não existia definição quanto aos custos imputáveis aos



Acórdão nº 103-10.391

créditos, logo, não havia também qualquer obriga-
ção contratual que pudesse prever a atualização dos
mesmos. Como então, poderia um protocolo, mesmo
que devidamente registrado em órgão competente, mo-
dificar fatos anteriores à sua própria vigência,
inovando inclusive, ao retroagir a vigência de um
Decreto-Lei publicado no Diário Oficial da União
em 10/83 (2065/83)? Lógica é a conclusão pela nega-
tiva.

Alega a impugnante, no item 22 de sua defesa, que o entendimento do fiscal, que foi fundamentado no próprio Regulamento do Imposto de Renda, é simplis-
ta. Diz ainda, que o relacionamento entre empresas controladas e controladoras é especialíssimo. Isso é o mesmo que afirmar, que a legislação fiscal é insuficiente para controlar as operações existen-
tes entre tais empresas. Ou, que o fiscal é inca-
paz de entender as anotações constantes nos livros fiscais e comerciais apresentados pela autuada. Qualquer que tenha sido sua intenção não é de se considerar, pela falta de amparo em prova concreta. E, face à infringência dos dispositivos legais per-
tinentes.

Quanto ao lucro inflacionário não realizado, diz a autuada em sua defesa, que nenhuma razão assiste ao fisco, já que o ajuste por ela procedido em 1985, decorreu da atualização dos créditos dos acionis-
tas. E foi efetuado mediante estorno do lucro in-
flacionário diferido. Porém, tais operações não po-
dem prevalecer por dois motivos, a saber: 1º) a
atualização dos créditos foi irregular, pois como já visto acima, não tinha qualquer base legal ou
contratual; 2º) quanto ao lucro inflacionário, de-
termina o Parecer Normativo CST nº 03, de 12.01.83, que são imprescindíveis para o seu diferimento a
opção regular e tempestiva exercida por ocasião da
entrega da declaração de rendimentos, bem como o
seu registro e controle no LALUR.

Além disso, como o fiscal apreciante bem disse, a autuada rateou as variações monetárias passivas de
correntes da atualização dos créditos das suas a-
cionistas, entre os períodos anteriores, como se
tempestiva fossem, anulando com isso, o lucro in-
flacionário já declarado no LALUR. Ao mesmo tempo,
contabilizou essas variações como ajuste de exer-
cícios anteriores, sem alterar o lucro constante
do balanço. E, finalmente, excluiu-as do lucro
real, na declaração de rendimentos, prejudicando
com isso, a correspondência que deve existir entre
o lucro da declaração com o do balanço.

Por tudo isso, é de se concluir, que houve realmen-
te o duplo aproveitamento na dedução dessas despe-
sas, embora a autuada diga o contrário.

Alega ainda, que não mudou a opção quanto ao dife-

rimento do lucro inflacionário, e sim recalculou-o, computando as referidas variações monetárias passivas segundo os anos-base competentes. Com isso, a autuada quis dizer que a alteração de valores calculados quatro anos atrás e, declarados tempestivamente, não tem o mesmo significado da mudança de opção. É óbvio que não se pode aceitar tal alegação. Além do mais, nos itens 28/29 da sua defesa, a autuada, veladamente reconhece ter utilizado tal artifício.

Quanto à alegação de que na legislação tributária não há qualquer óbice à alteração da opção pelo diferimento do lucro inflacionário, é descabida, pois o próprio Conselho já definiu (Ac. 1º C.C. 101-73.057/82) que tal opção deve ser exercida por ocasião da entrega da declaração.

No item 30 de sua defesa, a autuada discorre sobre o tratamento dispensado ao prejuízo. E, no item 31, apresenta dois Acórdãos do Conselho de Contribuintes que tratam da mesma matéria, alegando finalmente, que da mesma forma deve ser tratado a opção pelo diferimento do lucro inflacionário, "ainda que por analogia". Porém, tal asserção é incabível, pois não se pode tratar igualmente situações divergentes, salvo no caso de expressa disposição legal, o que não é o caso.

No tocante aos juros e variações monetárias passivas, de empréstimos obtidos para empreendimentos em fase pré-operacional, a impugnante alega que optou por imputá-las ao resultado do exercício, utilizando-se da faculdade prevista na Portaria MF nº 4757/78. Diz ainda, que o fiscal autuante comparou o total das variações monetárias passivas com o saldo credor de correção monetária do exercício e não sobre as diretamente relacionadas com o empreendimento pré-operacional.

Sopesando tais alegações, conclui-se o seguinte:

- a) Ao imputar os juros e variações monetárias passivas ao resultado do exercício, a impugnante quis aproveitar-se da faculdade prevista na Portaria supra, mas equivocou-se quando deixou de excluir do saldo credor da conta de correção monetária a parcela correspondente às também variações monetárias passivas, decorrentes de créditos dos acionistas. Utilizando assim, duas vezes o mesmo saldo, com evidente prejuízo ao erário; b) É inaceitável a alegação de que o fiscal deveria comparar ao saldo credor da correção monetária, apenas os juros e variações monetárias passivas correspondente ao financiamento do BNDES; pois, com isso, estaria ele incorrendo no mesmo erro pela qual a impugnante foi autuada, ou seja, a dupla utilização de um mesmo valor.

Acórdão nº 103-10.391

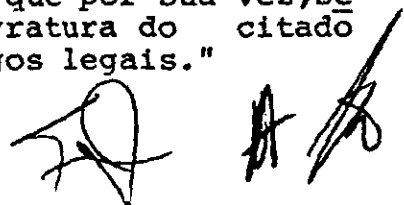
Quanto ao Imposto Retido na Fonte, se ainda não res-
tituído, a impugnante deverá reclamá-lo em processo
apartado onde então, o pedido será devidamente apre-
ciado, já que o auto de infração ora impugnado nada
tem a ver com esse assunto.

Alega a impugnante, que não se utilizou da faculda-
de de deduzir a quota de exaustão incentivada. Essa
era uma opção da contribuinte, cabendo a ela sua
fruição, desde que, é evidente, tivesse apurado cor-
reta e tempestivamente o seu lucro.

A impugnante, finaliza a sua defesa protestando pe-
la juntada de novos documentos e, pela realização
de perícia contábil. O indeferimento e tais solici-
tações é uma imposição da própria lógica, senão ve-
jamos: o procedimento fiscal que culminou com a la-
vratura do auto de infração de fls., transcorreu num
período de 431 dias (15.08.85 a 20.10.86), portanto,
tempo suficiente, tanto para que o sujeito passivo
apresentasse os documentos que pudessem provar a
sua tese, como, para que o fiscal se convencesse, co-
mo aliás se convenceu, das infrações cometidas; quan-
to à perícia, o artigo 17 e parágrafo único do De-
creto nº 70.235, de 06.03.72, que trata do processo
administrativo fiscal, dispõe que o sujeito passivo
deverá apresentar os pontos de discordância e as ra-
zões e provas que tiver, bem como indicará o nome
e endereço do seu perito. Vê-se aí, que são quatro
requisitos cumulativos: os pontos de discordância,
as razões, as provas e finalmente, o perito. Desta
relação, a impugnante cumpriu apenas o último, logo,
é incabível esse pleito. Além do mais, consta no ca-
put do mesmo artigo que a autoridade preparadora
poderá indeferir a perícia, se entendê-la prescindí-
vel ou impraticável. No presente caso o pedido en-
quadra-se nos dois itens: a) Prescindível - já se a-
preciou todas as razões e provas possíveis e imagi-
náveis, tanto no período do procedimento fiscal, co-
mo na fase de julgamento dos autos; b) Impraticável
- a requerente não cumpriu alguns dos requisitos in-
nerentes ao pedido de perícia, como se viu acima e,
pode-se também verificar na apreciação de fls. 306.

Quanto ao que a impugnante requereu no item 29 de
sua defesa (apensação dos autos protocolados sob nº
10108.000.742/85-07), já foi deferido e atendido, de-
vendo também, a presente decisão estender-se a ele,
na parte que corresponde à mesma matéria.

Por tudo que foi exposto, é de se concluir que o
lançamento está correto, razão pela qual, impõe-se
a cobrança do crédito tributário apurado no Auto de
Infração de fls. 01, no valor original de Cz\$.
10.595.463,09, que convertido para cruzados novos,
transforma-se em NCr\$ 10.595,46, que por sua vez, se-
rá atualizado desde a data da lavratura do citado
auto, acrescido dos demais encargos legais."



6. Em seu último Recurso, o Contribuinte não concorda com a fundamentação da Autoridade a quo ao indeferir o pedido de perícia, sentindo cerceado no seu direito de defesa, porquanto impedido de comprovar a veracidade e a suficiência das provas apresentadas que confirmariam a lisura dos seus procedimentos e a inexistência de lesão ao Erário. Espera que sua preliminar seja acatada pela E. Câmara, que para solução da divergência, "determinará a realização de novas diligências." Nomeia outro perito (fls. 333) em substituição ao indicado na Impugnação. Quanto ao mérito, diz:

I - VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS - ATUALIZAÇÃO DE CRÉDITOS DE ACIONISTA.

Repete a mesma argumentação da Impugnação, lembrando que no seu item 12 ficou suficientemente esclarecido que no montante de Cr\$ 2.122.192.716, estão incluídos outros valores, totalizando Cr\$ 97.101.525, que não correspondem à atualização de créditos de acionistas, consoante demonstrado no documento de nº 7, então anexado. Diz que esse último valor se refere à baixa de gastos com pesquisa, cuja dedutibilidade estava assegurada pela legislação fiscal vigente (art. 229, § 1º, do RIR/80) e que não foi contestado pelo Sr. Autuante. Quanto a dedutibilidade da quantia de Cr\$ 2.025.090.191, considera-a procedente por tratar-se de atualização dos créditos de acionista, de exercícios anteriores, contabilmente ajustada em obediência ao art. 186, § 1º, da Lei 6.404/76. Justifica que a exclusão do lucro líquido, na apuração do lucro real, efetuada na Declaração de Rendimentos retificadora, do exercício de 1983 (AB-82), tinha a finalidade de anular apuração de lucro líquido maior dos períodos de 1978 a 1981, em razão da apropriação da atualização dos créditos após os respectivos períodos de competência. No caso, em exame, entende incabível a exigência de imposto, de vez que não houve postergação de imposto, de que fala o art. 171, do RIR/80, mas tão-somente postergação de despesa. Argumenta que as variações monetárias passivas se computadas nos respectivos períodos de competência ou se conside-

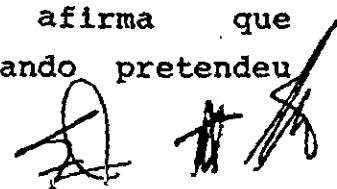
radas integralmente no ano de 1982, quando houve a decisão dos acionistas, não trarão nenhum prejuízo ao Erário, como se demonstrou na Impugnação. Ao contrário do afirmado pela Autoridade a quo, diz que não pretendeu retroagir a vigência do DL.... 2.065/83, através do protocolo dos Acionistas, apenas dissera que não se poderia desconsiderar a correção monetária nos negócios entre empresas coligadas, que, afinal não era vedada por lei. Afirma que a contabilização da atualização dos créditos de acionista se fez no momento em que se reconheceu a dívida, nos exatos termos do art. 254, I, do RIR/80. Relembra que os acionistas beneficiados ofereceram à tributação os valores creditados, bem como ser incabível a Autoridade a quo, no item 18, de sua R. Decisão, desconsiderar suas alegações por falta de prova concreta, tendo ficado à disposição do fisco todos os seus livros e documentos contábeis e fiscais, provas concretas e suficientes das despesas realizadas, além do Protocolo de Acionistas e o demonstrativo de atualização dos créditos.

II - Ajuste ao Lucro Inflacionário.

Explica: que tal ajuste do saldo do lucro inflacionário visou encontrar o valor que este teria se as variações monetárias passivas tivessem sido apropriadas nos anos-base de competência; que não houve mudança de opção quanto ao diferimento do lucro inflacionário, apenas, como já disse, simples alteração no seu cálculo, mercê da atualização dos referidos créditos de acionistas; que dessa forma agiu segundo o entendimento do E. Conselho, de vez que a opção foi feita quando da entrega da declaração. As declarações foram retificadas legalmente e a alteração do lucro inflacionário se fez em decorrência desse fato.

III - Variações Monetárias Passivas Relativas a Empreendimento Pré-operacional.

Contraditando a Autoridade a quo, afirma que não se utilizou duplamente de um mesmo valor quando pretendeu



Acórdão nº 103-10.391

comparar os valores das variações monetárias passivas. Enten - deu que as variações monetárias passivas oriundas da atualização de créditos de acionistas, nada tem com o empreendimento em fase pré-operacional, assim, diz ter, com fundamento na Portaria MF-475/78, item III, "b"-2, usado a faculdade de imputar ao resultado do exercício as variações monetárias passivas diretamente relacionadas com o projeto em fase pré-operacional, conforme demonstrado no item 46, da Impugnação.

7. No final de seu Recurso, o Contribuinte reitera seu pedido, seguindo mesmo atendimento do E. Conselho, no caso de prejuízos a serem compensados, para uso da faculdade de deduzir a quota de exaustão incentivada, não utilizada face aos prejuízos declarados corretamente, caso, por absurdo, sejam mantidos glosados. Em suas conclusões diz o Contribuinte:

"III - Conclusão

49 - Se tivesse sido feita a perícia requerida pela RECORRENTE, sem dúvida, todas as controvérsias relativas aos fatos alegados na defesa te riam sido elucidadas ex abundancia. Todavia, como a mesma foi indeferida, confia a RECORRENTE em que, se essa Egrégia Câmara considerar necessá - ria a solução da divergência suscitada nos autos, determinará a realização de novas diligências.

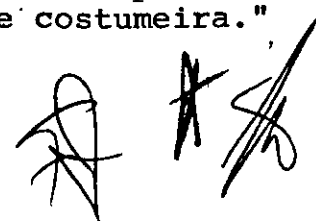
50 - Para perito, nomeia a RECORRENTE o contador Jurandi Vicente Rosa, CRC - RJ nº 010.114-0A01, com escritório na Cidade do Rio de Janeiro, à Avenida Graça Aranha nº-26/49-andar---Telefone: (021) 272 4605, em substituição ao perito indica do no item 58 da peça impugnatória.

51 - Em tais condições, não podendo prosperar a decisão recorrida, face às razões ora apresentadas e as da impugnação de fls. 191/210, que re quer fiquem fazendo parte integrante do presente apelo, pede, espera e aguarda a RECORRENTE que essa Egrégia Câmara, conhecendo do Recurso, ao mesmo dê provimento para julgar indevido o crédi to tributário reclamado, cancelando-se, em conse quência, o Auto de Infração lavrado contra a RECORRENTE.

Assim agindo, estará essa Egrégia Câmara prati - cando e distribuindo sua habitual e costumeira."

J U S T I Ç A F I S C A L !

É o relatório.



Acórdão nº 103-10.391

V O T O

Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO, relator designado:

O recurso é tempestivo.

I - INTRÓITO

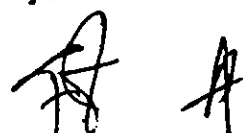
Na condição de relator designado, após antes ter tomado vista dos autos, e posteriormente, para as devidas conferências e certificações, e respectiva devolução à Secretaria da Câmara, com a devida venia do Ilustre Conselheiro BRAZ JANUÁRIO PINTO, confirmou-se o meu convencimento, juntamente com os demais colegas, de que, efetivamente, a autuação, nos seus diversos aspectos e pontos mantidos pela decisão recorrida, não se sustentava, conforme as razões abaixo.

O correto, no meu entender, data venia, na condição de relator designado para redigir o voto vencedor, discordante do voto vencido, do relator sorteado, seria conhecer, ainda no período das sessões em que o litígio foi decidido, o inteiro teor do voto deste, para que eu pudesse justificar minhas razões de discordância.

Aliás, como discordar, fundamentadamente, de razões de um voto que não me tinha sido dado conhecer ?

Como isso não me foi possível, ainda que correndo o risco de desenvolver razões e/ou justificativas que tivessem muita a ver com as razões e/ou justificativas diversas daquele voto, mas tangido pela responsabilidade de elaborar o voto vencedor, procurei desenvolver as minhas, pelo provimento do recurso da empresa, em confronto com os fundamentos da decisão de primeira instância e, ainda com o que me foi dado apreender do ponto de vista do Digno Relator Sorteado, externados durante os debates que antecederam o julgamento final.

Como agora (sessões do mês de janeiro/91) me foi dada nova vista do processo, com a minuta do voto vencido, terminei por deixar para o final algumas considerações mais

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'A' and the other a more complex cursive mark.

Acórdão nº 103-10.391

específicas sobre o mesmo, preservando incólumes o teor das minhas razões pelo provimento anteriormente feitas. Daí porque, necessariamente, terminou por ficar um voto um tanto quanto extenso.

II - SÍNTESE

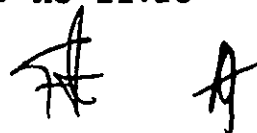
Três empresas, aqui, convencionalmente denominadas de A, B, e C são as únicas acionistas da Urucum (empresa autuada).

A empresa "A" detinha direitos de lavra decorrentes de decretos federais (11.221, 11.222, 11.223 e 11.224, todos de 4 de janeiro de 1943), que lhe foram cedidos e transferidos pelo Estado do Mato Grosso, através da Lei Estadual 3651, de 07/10/75, e incorporados ao seu patrimônio em Assembléia Extraordinária realizada em 24/04/77. A averbação desses direitos foi feita no Departamento Nacional de Produção Mineral em 19/12/77.

Em 14/02/78, através de contrato de cessão de direitos de lavra, a empresa "A" transferiu à URUCUM, em caráter irrevogável e irretratável, os direitos relativos aos decretos de lavra discriminados acima, livres e desembaraçados de quaisquer ônus ou encargos judiciais ou extra-judiciais, ficando a cessionária (Urucum) subrogada em todos os privilégios, direitos, obrigações e prerrogativas, inclusive autorizada a solicitar a averbação em seu nome, da transferência dos direitos no livro próprio do Departamento Nacional da Produção Mineral.

Realmente,

Através do instrumento de contrato de fls. 27/29, de 14/02/78, a COMPANHIA MATOGROSSENSE DE MINERAÇÃO - METAMAT, na condição de CEDENTE, transferiu à recorrente, URUCUM MINERAÇÃO S.A., na condição de CESSIONÁRIA, em caráter irrevogável e irretratável, os direitos relativos aos decretos de lavra discriminados acima, livres e desembaraçados de quaisquer ônus ou encargos judiciais ou extra-judiciais, ficando a cessionária (Urucum) subrogada em todos os privilégios, direitos, obrigações e prerrogativas, inclusive autorizada a solicitar a averbação em seu nome, da transferência dos direitos no livro



Acórdão nº 103-10.391

próprio do Departamento Nacional da Produção Mineral, com os seguintes dizeres quanto ao valor e forma de pagamento:

"CLÁUSULA QUARTA - Que na forma dos artigos 1.123 e 1.125, do Código Civil, o preço da presente cessão corresponde ao valor determinável pelo método de avaliação de jazida mineral constante do anexo I do Acordo de Acionistas Fundadores da Cessionária, estimado preliminarmente em Cr\$ 337.400.510,00 (...), valor este que será creditado a favor da CEDENTE na contabilidade da CESSIONÁRIA e gradativamente utilizado pela primeira nas integralizações de capital por ela subscrito e nos futuros aumentos de capital desta última, ou para ser pago à CEDENTE, decorrido o prazo de 5 (cinco) anos de sua fixação definitiva, em moeda corrente, conforme negociado entre as partes;"

(destacamos)

Em 21/04/82, através de Protocolo, que apresentou 6 justificativas, resolverem as acionistas aumentar o capital da URUCUM, com os créditos nela existentes e, aqueles direitos de cessão, transferidos anteriormente pelo preço provisório de Cr\$ 337.400.510,00, passaram a ter uma avaliação definitiva de US\$ 18.856.720,00, da qual deveria ser deduzida a importância de US\$ 1.157.571,00 já capitalizada na Urucum.

Dessa forma, a empresa "A" ficou com uma reserva disponível para aumentar a sua participação na Urucum de US\$ 17.699.149,00, convertido ao câmbio vigente em 31/01/82.

Em relação à empresa "B", também aconteceu o mesmo. Ela tinha transferido direitos de lavras para a Urucum pelo preço provisório de Cr\$ 49.000.000,00 e que posteriormente, foi fixado de forma definitiva em Cr\$ 56.122.813,80.

Como esta empresa "B" era devedora de empréstimo ao BNDE (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico),



Acórdão nº 103-10.391

a responsabilidade do pagamento passou para a Urucum e os lançamentos efetuados na empresa "B" foram estornados. Fizeram o acerto e a diferença foi transferida para a Urucum para aumento de capital.

Em relação à empresa "C", não se repetiu o fenômeno do ajustamento de preço, mas a transferência dos créditos existentes para aumento de capital na Urucum.

A recorrente a essa altura naturalmente já havia apresentado, com prejuízo, as declarações dos anos-base de 1977, 1978, 1980, 1981 e esses prejuízos foram compensados nos exercícios seguintes que apresentaram lucro real. Tinha diferido e portanto, acumulado um lucro inflacionário nesses exercícios.

O financiamento assumido perante o BNDE destinava-se a um empreendimento que se encontrava em fase "pré-operacional". Logo, os juros e as variações passivas do empréstimo, teriam que ser diferidos e não poderiam ser apropriados como despesas do exercício.

Em 03/07/85, a empresa Urucum apresentou uma declaração retificadora para o exercício de 1983 (período de 01.01. a 31.12.82) e excluiu do lucro líquido a variação passiva proveniente daqueles direitos de lavra ajustados, no valor de Cr\$ 2.122.192.716.

Essa exclusão, e ainda as alterações provocadas no lucro inflacionário, que reduziram o lucro real, não foram aceitas pela fiscalização.

III - VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS

Tenho que os ajustes promovidos pela recorrente não objetivaram reduzir o imposto de renda devido, e, de fato, não o reduziram, nem, rigorosamente, feriram a legislação, quer comercial, quer fiscal, para assim justificar a manutenção do auto de infração.

Situando o âmbito do litígio, para não aceitar o procedimento da recorrente quanto a essa parte, o Sr. Delegado da Receita Federal, no caso, apresentou as seguintes



Acórdão nº 103-10.391

razões (cfr., fls. 315/316, itens 14. a 18.):

1a.) Que o valor trabalhado pela empresa, de Cr\$ 2.025.090.191,00 não conferiria com o autuado, de Cr\$ 2.122.192.716,00;

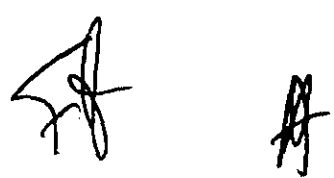
2a.) Que "o simples ajuste de acordo com a legislação da escrita contábil, não significa que esteja se atendendo à legislação fiscal;

3a.) Que houve infringência ao regime de competência, porque,

"Em Abril/82, os acionistas se reuniram e a seu "bel prazer" resolveram alterá-los (os exercícios), retroagindo no tempo, para corrigir os seus créditos com a autuada, no período de 1978 a 1981 e, com isso, alterando totalmente a escrituração, inserindo-lhe, importâncias que sequer existiam. E com que base?".

4a.) À "época da concessão do crédito não havia obrigação legal que determinasse a sua atualização já que o DL 2.065/83 (citado pela impugnante), entrou em vigor em 28/10/83";

5a.) O reconhecimento, pela empresa, que antes de 1982 "não existia definição quanto aos custos imputáveis aos créditos" demonstrava que "não havia também qualquer obrigação contratual que pudesse prever a atualização dos mesmos", sendo assim indevido que um protocolo posterior pudesse perpretar semelhante inovação retroativamente;

Two handwritten signatures are present at the bottom right of the page. The first signature is a stylized, cursive mark, and the second is a more distinct, blocky signature.

Acórdão nº 103-10.391

Em primeiro lugar, cumpre observar que no direito tributário, predomina a chamada teoria objetiva da ação (C.T.N. art.136), pela qual, não se pergunta ou perquire sobre a intenção e/ou mesmo objetivo da ação do contribuinte, mas sim, materialmente, pelo o que foi feito e a legislação aplicável.

Nesse contexto, diz-se que a intenção do sujeito passivo nem lhe ajuda nem lhe atrapalha. Assim, essa ponderação, que está correta, e foi feita pela autoridade recorrida à recorrente (fls.315, item 15.), tanto vale para um lado, quanto para o outro.

Ultimamente é que a legislação tem procurado evoluir no sentido de contemplar algumas situações peculiares que autorizam a pesquisa da finalidade da ação do contribuinte com o objetivo de justificar o lançamento, art. 51 da Lei 7450/85.

Mesmo esse dispositivo, inaplicável ao caso de qualquer forma (C.T.N., art. 144), tem limites e limitações técnico-jurídicas, no contexto da legislação complementar vigente, segundo os melhores estudiosos da matéria (cfr. CADERNO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS, VOL. 13, "ELISÃO E EVASÃO FISCAL", co-edição Editora Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988).

Quanto à 1ª. objeção supra da decisão recorrida:

A análise atenta e cuidadosa da cópia da ficha de razão às fls. 140, e, ainda, do anexo nº 7 da impugnação (fls. 240) indica que a diferença de Cr\$ 97.101.525, apontada no item 12 da impugnação (a diferença, na realidade é de Cr\$ 97.102.525,), não corresponde, de fato, a nenhuma atualização de créditos dos acionistas, mas sim a despesas com pesquisas, realizadas pelo RIO DOCE GEOLOGIA E MINERAÇÃO (Cr\$ 241.940,00) e à correção monetária da rubrica "PESQUISAS PROJETO JACADIGO" (Cr\$ 96.860.585,32).

Essa diferença, com tais características, em nenhum momento foi questionada pela autoridade julgadora, refugindo-se assim por completo do âmbito do litígio em discussão.



Acórdão nº 103-10.391

Quanto à 2ª. objeção supra da decisão recorrida:

Realmente, "o simples ajuste de acordo com a legislação da escrita contábil, não significa que esteja se atendendo à legislação fiscal", porém, sem dúvida nenhuma que alguma coisa significa, pelo menos como primeiro passo.

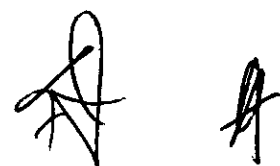
Nem toda infringência à legislação comercial implica em infringência à legislação tributária do imposto de renda, e vice-versa. Mas, se se obedeceu à legislação comercial, como deixado subentender, e considerando-se que o conceito de lucro real (conceito tributário) parte do conceito de lucro líquido (vale dizer, conceito da lei comercial), atendida essa última fica mais fácil e estreito o âmbito de pesquisa de eventual infringência.

Ou seja, trata-se essa objeção de uma assertiva genérica, ampla e abstrata, que data venia, não ajuda concretamente na solução da pendência. O que restaram mesmo para ser enfrentadas foram as 3a., 4a. e 5a. objeções.

Cumpre rememorar preliminarmente alguns fatos admitidos e incontroversos, mas que, data venia, por alguma razão, não foram devidamente pesados e/ou valorados pela autoridade recorrida:

1º) O que levou à celebração do PROTOCOLO de 21/04/82, em primeiro lugar, foi a de encontrar um meio de elevação (aumento) do capital social da URUCUM, ora recorrente, porque não atingidos os propósitos do Acordo de Acionistas de 08/04/76, de modo a não criar desequilíbrio na participação acionária de um lado, nem que isso implicasse em aportes de recursos em dinheiro (cfr. os considerandos de letras "a" a "f", do referido instrumento, fls. 30/31);

2º) Os ajustes feitos, materialmente, ratificaram e/ou complementaram a transferência de jazidas (bens, direitos) e implicaram num aumento de capital da URUCUM, recorrente, por conta dos créditos que as empresas acionistas passaram a ter perante a mesma;



Acórdão nº 103-10.391

3ª) Logo, nas relações inter-societárias, a URUCUM somente foi beneficiada, patrimonialmente, posto que, rigorosamente, nada pagou em espécie (investiu, descapitalizou-se) de um lado pelos bens (direitos de exploração de jazidas).

Em termos de correção monetária do balanço a situação ao longo do tempo fica neutra posto que os bens irão provocar uma receita de correção monetária, enquanto que o capital determinará uma despesa de correção monetária no mesmo montante, de saldo final igual a "0".

Especificamente quanto a 3ª. objeção da decisão recorrida:

Aspectos preliminares

Não está correto classificar a reunião dos acionistas da recorrente de 21/04/82, como sendo uma reunião de "bel prazer" para alterar os créditos que tinham junto à recorrente e corrigi-los retroativamente, inserindo na escrituração importâncias até então inexistentes e sem nenhuma base.

Em primeiro lugar, pelos "consideranda" constantes do respectivo protocolo, em nenhum momento questionados quanto a sua seriedade, percebe-se que por certo não foi uma reunião de "bel prazer". A ser verdade a situação e avaliação ali descritas, o quadro societário e de desempenho da recorrente não era nada agradável.

Em segundo plano, qualquer indagação que se faça, haveria de partir dos fatos ocorridos, segundo o tratamento - regime - jurídico próprio. Assim, pergunta-se: os negócios, as relações jurídicas anteriores, segundo o ordenamento jurídico vigente, como aconteceram, e que efeitos tiveram ?

A circunstância inclusive de a contabilidade da empresa não ter sido fiel e/ou imprecisa quanto aos fatos não é acontecimento irreparável, posto que os ajustes, correções e/ou complementos para os devidos acertos são legalmente previstos, e nem poderia ser diferente. De regra, consoante é de princípio geral, a contabilidade não cria nem modifica direitos, apenas



Acórdão n° 103-10.391

deve registrar os fatos.

O mérito em si da questão

Pela CLÁUSULA QUARTA, de "14/02/78" (data da primeira avença) supra transcrita estabeleceu-se e pactuou-se:

1º) Um preço, com expressão quantitativa, mas "estimado preliminarmente"; e

2º) O método - critério material - para a sua definição, tanto na parte preliminar, como na final, conclusivamente ("o preço da presente cessão corresponde ao valor determinável pelo método de avaliação de jazida mineral constante do anexo I do Acordo de Acionistas Fundadores da Cessionária" - cláusulas segunda e quarta)!

3º) A forma de pagamento do preço (execução do contrato):

a) crédito e utilização em integralizações de capital; "ou"

b) pagamento após 5 (cinco) anos da fixação definitiva do preço.

Qualquer objeção que se queira fazer, elementarmente, haveria e haverá que partir desse conteúdo fático-contratual - e disso não há como fugir, ignorar ou relevar a segundos ou nenhum plano de importância, como feito, data venia.

É jurídica a formulação de "um preço preliminar"?



Acórdão nº 103-10.391

Tratou-se, como visto, de preço estimado, vale dizer, de preço mínimo, provisório, como a própria denominação ("estimado") está a indicar, em caráter "preliminar", como diz expressamente o contrato; e não de um preço certo e definitivo; tanto que, na parte final da referida cláusula, cogita-se, em reforço, de uma necessária e certa "fixação (futura) definitiva".

Não houve assim surpresa, procedimento inusitado e/ou não previsto, nem retroatividade não prevista, quando, no futuro, reuniu-se para a fixação definitiva do preço referido, como se quer fazer crer, data venia.

Juridicamente, o que se deveria perquirir em primeiro lugar, seria sobre a possibilidade ou não, a licitude ou não, de semelhante tratativa, feita lá atrás, em "14/02/78", prevendo um preço preliminar cuja definitividade viria depois, dentro de 5(cinco) anos.

Isto é: juridicamente, é possível fixação contratual de um preço indeterminado ou não determinado (certo) de pronto ?

A resposta é sim, é possível a fixação contratual de um preço indeterminado, preliminar.

Ensina-o DE PLÁCIDO E SILVA in VOCABULÁRIO JURÍDICO, Forense, Rio, 8a.ed., 1984, vol.III, ps. 418 e 419, verbis:

"PREÇO AJUSTADO. Assim se entende o preço que é firmado ou decorre de ajuste ou de acordo entre as partes contratantes.

O preço ajustado não se entende propriamente preço certo, porque, embora objeto do ajuste ou da convenção, pode não estar determinado ou fixado.

Nas convenções, é lícito que se estipule que o preço seja fixado por outrem ou dependa de evento assinalado. É ajustado porque se gera do ajuste ou da convenção, que se



Acórdão nº 103-10.391

firmou no contrato.

Assim sendo, o preço ajustado ou do ajuste pode ser certo ou determinado e indeterminado, conforme está, ou não, fixado por uma soma pecuniária certa."

....."

PREÇO INDETERMINADO. Preço indeterminado ou incerto é aquela que ainda não está definido ou estabelecido, dependendo de estimativa ou de avaliação, que o venha determinar, ou de qualquer outra circunstância que o firme ou estabeleça a sua fixação.

Preço indeterminado, portanto, é o que ainda não foi fixado ou depende de fixação, seja esta confiada a terceiros ou dependente da evidência de fato que o determine ou fixe."

(Sublinhados não constante do original)

Foi o que aconteceu. No mais, a contabilidade, como instrumento de registro e controle dos fatos, da forma a mais correta possível, acolhe esses fatos, e nada mais.

Logo, a base para a definição de novos valores em "21/04/82" foi o contrato anterior, de "14/02/78", medeando entre essas duas datas o lapso temporal de 4 (quatro) anos, 2 (dois) meses, e 7 (sete) dias: menos portanto que os 5 (cinco) anos contratualmente previstos.

Não houve rigorosamente - isto é, juridicamente - nem mesmo "retroação no tempo" no sentido de se mexer no conteúdo do contrato. Apenas se procedeu às devidas adequações na escrita, que, conforme visto, apenas registra fatos, segundo anteriormente previsto no contrato!

O preço definitivo, uma vez fixado, segundo previsão contratual prévia, reporta-se à data da formação da vontade - ou seja, data do contrato - vez que, naquela data, já havia um "preço ajustado" ainda que não houvesse um preço certo, segundo a distinção científica, feita pela doutrina, com base na lei, e cuja compreensão ajuda no presente.



Acórdão nº 103-10.391

Posto que previsto, mas ainda não definido - e como tal assim sendo inexistente - resta evidente que uma vez definido esse preço, e sendo ele diverso do anterior, isso implica na inserção de valores diversos na contabilidade, como decorrência natural.

Mas a contabilidade, nem por isso, criou, extinguiu ou modificou qualquer direito que antes não tivesse previsto, nem poderia, e mesmo que o tivesse, isso seria absolutamente sem efeito, por não ser da sua natureza, esse qualificativo constitutivo, modificativo ou extintivo de direitos.

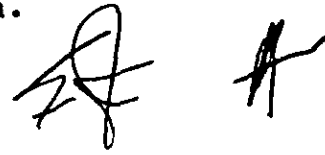
Apenas registrou os novos valores em razão da fixação definitiva do preço, por ajuste entre as partes, antes já previsto - logo, juridicamente existente.

A fixação definitiva do preço, poderia, pelo menos em tese, ter as seguintes variações e consequências:

- a) preço definitivo igual ao preço provisório, preliminar: nenhum ajuste a ser feito;
- b) preço definitivo menor que o preço provisório ou preliminar: ajuste para menos;
- c) preço definitivo maior que o preço provisório ou preliminar: ajuste para mais.

Já que a fixação definitiva do preço, no prazo previsto contratualmente, por sua natureza, opera, como se a expressão final tivesse sido pactuada (como juridicamente o foi em termos de previsão - o preço já estava determinado, ainda que não fosse certo, pendente que se encontrava de uma condição - ajuste - futuro entre as partes) lá atrás, resta assim para resolver a questão da correção (atualização) dos créditos respectivos, já que a fixação primeira não continha expressamente essa previsão.

Depois, há considerar-se que a todo plus de débito da recorrente correspondia um plus de crédito de suas acionistas, créditos estes integrantes do ativo permanente dessas empresas, geradores de receita de correção monetária.

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a stylized, cursive 'A' or similar letter. The second signature is a more complex, cursive mark, possibly another letter or a set of initials.

Acórdão n° 103-10.391

Fixação da variação monetária

Essa previsão (estipulação) de variação monetária (variação cambial e correção monetária), no futuro, quando da definição final do preço seria possível (válida) juridicamente? - eis a questão.

Penso que sim, pelas seguintes razões:

Ninguém desconhece nem releva a plano secundário a questão da corrosão inflacionária sobre os valores pendentes: nem o Fisco, nem os contribuintes.

Há inclusive um consenso de que a atualização monetária não representa qualquer acréscimo ou ganho monetário para o percebido; representa apenas uma atualização, assim mesmo incompleta dos valores em jogo, dado que a inflação real de regra geral é sempre maior que a oficial, reconhecida pelos parâmetros oficiais - há decisões administrativa e judiciais nesse sentido (cfr. p.ex. Acórdão - CSRF/01-0.422).

Conforme ensina AMÍLCAR FALCÃO, correção monetária é apenas uma

"...técnica, pelo direito consagrada, de se traduzir, em termos de idêntico poder aquisitivo, quantias ou valores que fixadas, *pro tempore*, se apresentam em moeda sujeita à desvalorização" (RDP, S.Paulo, 1:54-63).

De outra sorte, tratando-se, como no caso, de atualizações com destinação específica de aumento de capital, deve-se levar em conta que as expressões deste tem correção monetária obrigatória pela Lei das S.A. (arts. 167, 182, § 2º), comercialmente assim e fiscalmente, pela chamada correção monetária do balanço.

Seria juridicamente possível afirmar que um fato dos contraentes posterior aos estritos termos do instrumento do contrato originalmente feito, possa estar simplesmente explicando ou melhor explicitando a vontade que as partes tiveram no ato de celebração desse mesmo contrato, para assim justificar-se a variação monetária no caso ?



Acórdão nº 103-10.391

O auto de infração e a decisão de primeira entendem simples e radicalmente que não. Esse relator tem posição diversa, com base num dos velhos princípios jurídicos da nossa legislação, consagrado pelo o Código Comercial, de 1850, ainda em vigor, ao estabelecer, no art. 131, verbis:

"3. O fato dos contraentes posterior ao contrato, que tiver relação com o objeto principal, será a melhor explicação da vontade que as partes tiveram no ato da celebração do mesmo contrato."
(destaques não constantes do original)

Na espécie, como a atualização monetária, por sua natureza, nada acrescenta nem acrescentou aos valores, salvo a modificação de sua expressão, para garantir a mesma referência, econômica, e de outro lado, encontrava-se em aberto a própria fixação definitiva e final do preço, rigorosamente, poder-se-ia dizer que nada foi maculado ou mexido na parte central do contrato em si. Havia "relação"; mas não houve alteração, posto que o preço definitivo estava contratualmente em aberto !

Ademais, é bom relembrar, de qualquer forma, que a fixação da variação monetária, no caso, nem poderia dizer-se feita por ato posterior, dado que acontecida em relação ao preço final definitivo de um lado, e, de outro, dentro do lapso temporal contratualmente previsto.

A fixação ou definição da incidência da variação monetária sempre se fixou no âmbito de liberdade existente entre as partes no ato ou fato de contratar, sendo as avenças respectivas aceitas e válidas entre as partes, segundo a melhor doutrina e jurisprudência, inclusive à do STF.

As objeções tomando como referência a data de edição do DL.2.065/83 também não procedem, data venia.

O próprio Fisco, por mais de uma vez, partindo do princípio geral de interesse econômico ou lucrativo que está insito em todo e qualquer ato de comércio, mesmo antes do advento do DL.2.065/83, em alguns casos, vinha exigindo o reconhecimento da correção monetária nos negócios entre empresas ligadas (cfr. ac. 103-05.881, de 07.11.83, do qual fui relator).



Acórdão nº 103-10.391

No referido caso o Fisco queria o reconhecimento da correção monetária pela empresa autuada:

- a) sem lei criando a obrigação desse reconhecimento (que é meramente fiscal), independentemente de contratação expressa;
- b) sem a contratação expressa;
- c) pouco importando se a contrapartida da receita corresponderia ou não à despesa da outra parte contratante.

O provimento do recurso assim, deveu-se, fundamentalmente, à falta de previsão da obrigação de reconhecimento, sendo certo que ninguém está obrigado a fazer ou a deixar de fazer qualquer coisa, senão em virtude de lei.

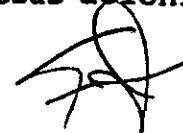
Para a espécie em julgamento a orientação que deve prevalecer é completamente diversa:

a) Passou a existir lei criando a obrigação do reconhecimento da receita de correção monetária em negócios entre pessoas jurídicas ligadas, pena da sua exigência ex-offício pela autoridade nos negócios de mútuo (art. 21 do DL. 2.065/83) ou em outros negócios, pena de caracterização de distribuição disfarçada de lucros, pela alteração da legislação posterior ao DL.1.598/77 (cfr. Acórdão nº CSRF/01-0.718, de 24/04/87 e PN CST nº 125/75);

b) Mesmo antes da existência de lei expressa, o Fisco intentava tributar essas situações, com base em interpretação extensiva, o que, tratando-se de obrigação presumida, sempre foi afastado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais (cfr. julgados acima);

c) A fonte da obrigação e do direito correspondente e seu respectivo objeto (reconhecimento da despesa/receita de correção monetária) era/foi o contrato, que é, em última análise, lei entre as partes;

d) Ao encargo maior de uma empresa correspondeu receitas maiores para as demais empresas acionistas.



Acórdão nº 103-10.391

Circunstâncias e princípios diversos não devem servir para uma mesma solução.

O DL. 2.065/83 assim não foi nem poderia ser a base legal para a estipulação da variação monetária no caso, ainda que formalmente pudesse ser invocado, *a posteriori*, para justificá-la, pelo Fisco ou pela empresa - isso é indiferente.

A fonte da variação monetária na espécie, foi, em última análise, o contrato ou sua melhor explicação ou explicitação, como ato de manifestação livre da vontade entre as partes, fonte de direitos e obrigações, segundo nossa legislação civil e comercial.

Especificamente quanto a 5ª. objeção da decisão de primeira instância:

Eventual reconhecimento, não interessa por quem - se pela empresa, representante ou pelo Fisco - da inexistência de alguma coisa, não significa que essa coisa efetivamente, juridicamente, exista ou não.

Confundem-se com frequência os planos da existência fática com o da existência jurídica, e esta com os planos da eficácia, validade e aplicabilidade aos casos concretos.

Podia realmente não estar prevista, expressamente uma "definição" "quanto aos custos imputáveis aos créditos", o que é algo bem diverso de dizer então que não havia custos imputáveis. A perda inflacionária existia. Fato posterior dos contraentes, no âmbito da liberdade de contratar, definiu esses custos porque, na prática, efetivamente, existiam.

Estar-se-ia efetivamente criando, inovando, etc., se a hipótese fosse de previsão de juros, posto que estes, ao contrário do que acontece com a correção monetária, são frutos, acréscimos, rendimentos do capital.

Definir posteriormente uma atualização que nada acrescenta, é simplesmente definir algo que antes, por alguma falha ou motivo, não estava definido e não criar uma obrigação nova. A distância e a diferença são grandes !



Acórdão nº 103-10.391

Nesse particular é bom registrar que o Protocolo de "21/04/82", efetivamente funcionou como espécie de re-ratificador de combinações escritas e não escritas anteriores, com características até certo ponto inovadoras (ou melhor, tecnicamente, explicitadoras da manifestação de vontade entre as partes).

Assim, p.ex., no seu item 1. ao mesmo tempo que definia o valor final da aquisição, também :

a) extinguiu o prazo de 5 (cinco) anos originalmente previsto; e

b) extinguiu a possibilidade de devolução das importâncias, de igual forma previsto no contrato original.

Essas duas inovações, por assim dizer, teriam operado a favor do Fisco, na sua forma de interpretação. Logo, não foram questionadas. Mas a verdade é que nenhuma das avenças combinadas nesse último protocolo, pelo visto, teve outro escopo, senão o de tornar a contratação perfeita, acabada, definitiva, etc., sem as conotações vistas pela autoridade.

O erro da recorrente

Onde e quando então errou, data venia, no meu entender, a recorrente ?

Seguramente, não foi onde o fisco pensou, isto é, nem na fixação do preço provisório em si, nem, tampouco, no fazer os ajustes de exercícios anteriores, nem, finalmente, por decorrência instrumental, ter procedido à retificação de suas declarações.

A recorrente errou, juridicamente, ao interpretar as cláusulas segunda e quarta de 14.02.78, posto que optando pela execução - pagamento, liquidação - do contrato pela alternativa da letra "a", item 3º, supra - créditos na contabilidade e conversão dos mesmos em integralizações de capital - não deveria (no meu entender, data venia - âmbito assim exclusivamente interpretativo, desse relator, em nenhum momento levantado pela autoridade), mais deixar para o futuro a fixação



Acórdão nº 103-10.391

definitiva do preço, posto que essa somente se justificaria se se optasse pela alternativa do pagamento em moeda corrente do País.
- alternativa da letra "b", do item 3º supra.

Faltou, assim, à época, perfeita compreensão do desenho sistêmico do contrato, até porque, conforme os fatos posteriores vieram a confirmar a real intenção entre as partes quando contrataram (Codigo Comercial, art.131, n. 3) nem o objetivo, nem as circunstâncias, justificavam a postergação da definição do preço.

Quanto a essas últimas, basta inclusive atentar-se para o fato de que já à época, tinha-se com precisão o critério ou método de fixação do preço definitivo:

"...o preço da presente cessão corresponde ao valor determinável pelo método de avaliação de jazida mineral constante do anexo I do Acordo de Acionistas Fundadores da Cessionária (cláusulas segunda e quarta)!

Logo, também, a circunstância de a fixação definitiva do preço ter se dado posteriormente, não teve o condão de fazer com que os ajustes fossem atribuídos a fato subsequente:

1ª) porque, bem ou mal, havia uma previsão alternativa anterior contratual albergando essa fixação posterior;

2ª) porque o erro efetivamente aconteceu lá atrás: sua correção é que foi posterior, e nem poderia ontologicamente ser diverso, pena de inexistirem os próprios ajustes, que são sempre posteriores, de exercícios anteriores.

Atualmente, a Lei 6404/76 extinguiu as chamadas contas de compensação, onde se apropriavam direitos e obrigações compensáveis entre si, houvesse opção, p.ex. para uma fixação provisória da totalidade do preço, em valor diverso do mínimo.



Acórdão nº 103-10.391

A correção do erro cometido

O caminho então, corretamente, seria, no mínimo, fazer-se consignar nas notas explicativas a situação de pendência de fixação da definitividade e certeza do preço da transação, a fim de não se prejudicar a clareza das demonstrações financeiras.

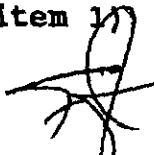
A circunstância porém disso ter ou não constado de nota explicativa, por outro lado, como visto, não teria o condão de transformar as coisas supostamente boas em ruins nem vice-versa. A repercussão da omissão no caso interessava predominantemente sob o aspecto comercial-acionário.

Uma vez acertado o preço definitivo (com erro, como visto, pois em momento posterior ao que deveria ser), preço esse diverso do preliminarmente estimado, esse fato, de qualquer forma, teria de refletir nos resultados da empresa, para mais ou para menos, consoante as regras pertinentes.

Assim, para os devidos acertos, ajustes, adequações ou correções, no plano comercial, há a previsão genérica da Lei 6404/76, especialmente o art. 186, no seguinte sentido, verbis:

"§ 1º - Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes."

Posto que na certa sem tanta consciência, tratou-se no caso, de ajuste de exercícios anteriores decorrente da retificação de "erro" imputável ao exercício de 1980, ano-base de 1979, caracterizado (exteriorizado, vindo à luz) mais precisamente, quando aconteceu a primeira integralização de capital com os créditos respectivos, critério no meu entender, data venia, excludente do outro, consoante noticiou o protocolo de 21.04.82, mais precisamente, em "28/12/79", no valor correspondente a U\$ 1,157.571.00 (cfr. fls. 31, item 1)



Acórdão nº 103-10.391

Que espécie de erro seria esse ? Erro de direito sem dúvida, na clássica distinção entre esse e o erro de fato, consoante ainda lição simples, mas segura, de DE PLACIDO E SILVA:

"ERRO DE DIREITO. Refere-se o erro de direito ao fato de alguém enganar-se a respeito da existência da regra jurídica, própria ao ato praticado ou interpretá-la equivocadamente para aplicá-la falsamente ao ato a ser executado.

O erro de direito, assim, não somente pode implicar no engano, oriundo da falsa idéia, como pode consistir na ignorância da regra jurídica ou de sua EXATA INTERPRETAÇÃO para ser aplicada ao fato concreto ou ato a ser cumprido".

(in VOCABULÁRIO JURÍDICO, Forense, Rio, 1963, vol. II, p. 612, parcialmente sublinhado e destacado).

Constatado o erro, de interpretação e aplicação do direito, com repercussões para menos no resultado da empresa, nos exercícios em que ocorreu, surgem então, mais algumas questões a saber:

a) tal erro ou impropriedade pode e/ou deve ser corrigido espontaneamente pelas contribuintes?

b) se positiva a resposta, como pode e/ou deve ser corrigida?

c) se positiva a resposta ainda, em que extensão e profundidade essa correção pode e/ou deve ser feita?

Trata-se evidentemente de erro imputável (cometido em) a exercícios anteriores e que não pode ser atribuído a fatos subsequentes às épocas em que foi cometido.

Com a definição futura do preço certo, final, nada de novo se criou que antes não estivesse previsto; não houve inovação alguma; não houve a rigor fato diverso imprevisto contratualmente ou fora dos limites do contratado, por instrumento firmado lá atrás.



Acórdão nº 103-10.391

Não se questionou, nem alternativamente, a validade ou razoabilidade dessa margem a mais para que o preço fosse considerado definitivo; não se perquiriu nem se inquinou o critério contratualmente previsto, com bastante antecedência, para a sua determinação; nem a forma pela qual foi feita, nem, mesmo, a rigor a sua pertinência temporal: no lapso de 5 (cinco) anos (cfr. parte final da CLÁUSULA QUARTA, fls. 28).

Logo, que fatos subseqüentes poderiam ter influenciado materialmente nos ajustes posteriores ? Nenhum!

Na doutrina existe discussão cuja elucidação em muito pode ajudar o caso. A discussão é no sentido de se saber se quando o erro de direito é cometido pelo Fisco, poderá o lançamento respectivo ser revisto. Há posições nos dois sentidos.

Aqueles que negam possibilidade de revisão do lançamento nestes casos, firmam-se basicamente em dois princípios:

1º) o de que a ninguém é dado escusar-se alegando desconhecimento da lei, muito menos as autoridades:

2º) a imutabilidade do lançamento, uma vez efetivado, seria uma das garantias constitucionais do contribuinte, em homenagem ao objetivo maior do direito que seria o de se constituir num instrumento de paz e segurança social: admitir-se a revisão nessas condições, seria permitir a instauração da insegurança.

Essa posição última todavia encontra-se abalada pela jurisprudência, inclusive do STF. É que mesmo a lei ou outro qualquer princípio, de regra geral, não pode desconhecer a condição da falibilidade humana de um lado, e, de outro, constatando a autoridade que aplicou mal o direito, teria ela o dever de ofício de proceder, dentro das possibilidades legais, as devidas correções, até porque a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, ex vi do art. 142 e par. único do CTN.

Acórdão nº 103-10.391

Pela revisibilidade do lançamento, mesmo com erro de direito, decidiu o STF no RMS 15.487-GB, em matéria alfandegaria, apoiado no RE 53.168 e AP.158, até porque, existia normas permitindo essa revisão; idem, idem, mesmo sem norma expressa, RE 59.000,GB.

Se assim é quando o Fisco lança, lógico que assim também deverá ser quando o erro é cometido pelo contribuinte. Aquele pode e deve revisar o lançamento. Este, espontaneamente, de igual forma pode e deve revisar seu procedimento, pena até de sujeitar-se o lançamento, com todos os inconvenientes que este poderá lhe trazer, tais como: inibir-lhe a espontaneidade, sempre conveniente e recomendável, além de impingir-lhe, entre outros constrangimento, a multa de lançamento ex officio, etc.

O judiciário, não obstante o instituto da coisa julgada, e de resto todo órgão judicante está sujeito, da mesma forma, a cometer erros, e nem por isso as portas, já de pronto, ficam fechadas para as devidas correções.

O julgador inclusive pode cometer o que se denomina error in iudicando suscetível de correção pelas vias previstas. E também se trata de erro na aplicação da norma ou seja do direito) no caso concreto - corrigível também. Há ainda os erros in procedendo, igualmente sanáveis, alguns inclusive de ofício.

Recentemente tivemos um caso patente de erro de julgamento aqui no Conselho (ac.103-09.967, de 08.01.90) e a maioria entendeu de saná-lo. Votei contra não ao saneamento em si, mas pela forma e autoridade pela qual o mesmo foi feito, no meu entender, data venia, não jurídicos, conforme procurei demonstrar em voto fundamentado em separado.

Algumas conclusões portanto, impõem-se:

1a) todo ser humano (contribuinte, fisco, juiz, legislador, etc.) está sujeito a errar;



Acórdão n° 103-10.391

2a) todo erro pode e deve ser reparado, tanto quanto possível, o mais rapidamente, e de forma espontânea;

3a) o direito não poderia proibir a correção dos erros, pena de desconhecer a natureza humana - tanto que há procedimentos e procedimentos de correção, juridicamente previstos;

4a) a possibilidade de correção tanto abrange os erros de fato como erros de direito.

5a) etc...

Isso é que é o fundamental. O mais, as normas, restrições, etc., são decorrências, e devem ser lógicas, pena de esbarrar nesses princípios maiores, o que não é possível aceitar, data venia.

Porém, no caso, como, ou com que fundamentos, proceder a essa correção, já que cada exercício guarda certa independência, não se devendo afetar o resultado de um com erros imputáveis a outros?

O fundamento material básico, no plano comercial, encontra-se no par. 1º, do art. 186, da Lei das S.A., supra transcrito.

Mas, conforme é do conhecimento, os resultados e efeitos comerciais nem sempre coincidem com os fiscais. Hoje há toda uma sistemática de apuração do chamado lucro real que é de natureza exclusivamente fiscal. O mesmo se diga do prejuízo fiscal.

Isto é, posto que tomando como ponto de partida as demonstrações financeiras, ou o lucro líquido, o fato é que o imposto de renda termina por determinar diversa base para efeito de incidência desse tributo. Daí dizer-se que o lucro comercial é um, o lucro fiscal é outro.



Acórdão nº 103-10.391

Contudo, o fato é que a Lei das S.A., na sua essência, é tomada como referência e parâmetro para o imposto de renda, sendo que seus conceitos e prescrições são observados para inclusive se chegar a conclusões do interesse do imposto de renda.

Tanto que em razão disso, especificamente, foi editado o DL 1.598/77, justo para adaptar a legislação do imposto de renda até então em vigor, à nova realidade comercial advinda com a Lei das S.A.

E um dos conceitos respeitados pelo legislador fiscal, foi precisamente o de "ajustes de exercícios anteriores".

Exemplo clássico de uso desse mecanismo indicado pelas próprias autoridades administradoras e fiscalizadoras diz respeito a erro na interpretação da legislação vigente ou mesmo dos fatos sob apreciação que importe na desobediência do chamado regime de competência.

Para esses casos a sistemática de ajustes de exercícios anteriores é expressamente recomendada pelo Fisco (cfr. Perguntas e Respostas do Imposto de Renda, rubrica AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES).

O DL. 1.598/77 tem norma no sentido de que os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente (art. 6º, par. 4º).

Porém, evidentemente, não se está diante da figura do ajuste de exercícios anteriores em sentido comercial propriamente dito, e sim, naturalmente, de ajuste de natureza exclusivamente fiscal, posto que tomando aquele conceito de empréstimo.

Há portanto ajustes de exercícios anteriores de natureza comercial propriamente dita e ajustes de exercícios anteriores de natureza fiscal. A dualidade decorre precisamente da sistemática de separação do que seja resultado comercial e



Acórdão nº 103-10.391

resultado fiscal ou tributário, conforme antes explicado e considerado.

Em princípio, todos os ajustes de exercícios anteriores admitidos pela lei comercial, quando trazem repercussões ou situam-se predominantemente no âmbito do imposto de renda, podem e devem ser feitos para os efeitos desse tributo.

O erro aqui levado em consideração tem interesse predominante para o imposto de renda, posto que importou numa prática com reflexos no resultado tributável das empresas envolvidas no contrato, dado inclusive que pode ser questionado fundamentalmente por essa órbita de interesse (federal, do imposto de renda). Logo, poderia e deveria, perante essa mesma esfera, ser sanado.

Para os efeitos comerciais, a Comissão de Valores Mobiliários tem, p.ex., a Instrução, de nº 59/86, cogitando, em seus diversos itens, entre outras questões, dos "ajustes de exercícios anteriores" (cfr. art. 11 e ss.), com bastante interesse para o caso, mormente quanto aos aspectos abaixo, em que são respondidas diversas questões, tais como:

1ª) Os ajustes podem abranger diversos períodos passados? Sim, dado que do contrário, não teria sentido falar em "ajustes de exercícios anteriores" no plural, aliás, tal como formulado na própria Lei das S.A., o que é confirmado pela Instrução CVM 59/86, art. 11.

2ª) Admitem-se ajustes em função, como no caso, de erro de direito ou de interpretação? A resposta também é positiva, segundo consta expressamente da nota feita publicar pela CVM, quando da divulgação da referida Instrução (cfr. Gazeta Mercantil, 24 e 26.12.86, p. 21).

Segundo considerações das autoridades administradoras e fiscalizadoras do imposto de renda, os ajustes de exercícios anteriores não devem provocar qualquer reflexo direto no resultado do exercício em que é efetuada sua escrituração. Isto é, não devem afetar o lucro líquido do exercício.



rdão nº 103-10.391

Mesmo sendo lançados contra uma conta patrimonial do ativo ou do passivo, ainda que indicando a fonte da despesa ou da receita objeto da regularização, deverão ter como contrapartida a conta de lucros ou prejuízos acumulados.

Se tiverem objeto despesa não dedutível ou receita não tributável, nada se fará com relação aos efeitos tributários.

Agora, se não tiverem como objeto parcelas correspondentes a despesas dedutíveis ou receitas tributáveis para produzirem efeitos na determinação do lucro real, poderão ditas parcelas ser "excluídas" ou deverão ser "adicionadas" ao lucro líquido do exercício, respectivamente (Resposta à Pergunta nº 206, do Plantão de Perguntas e Respostas, da Secretaria da Receita Federal, 1986).

Os ajustes em questão são fundamentalmente de natureza fiscal, para os efeitos do imposto de renda, e não propriamente de natureza comercial, para efeito do mercado ou mesmo dos acionistas, ainda que possam, por efeito de coerência, implicar num e noutro.

Naturalmente, de qualquer forma, estes ajustes deveriam ser feitos com uma abrangência a mais ampla e completa possível, em extensão e profundidade, apurando-se, por eles, os efeitos tributários positivos (matéria sujeita à tributação) e negativos (eventual despesa ou rubrica dedutível), de forma neutra, ou seja: favoráveis ou não às empresas envolvidas, como aconteceu no caso, pelo visto, já que, nesse particular, nada foi levantado e/ou questionado pela autoridade.

A expressão "apenas" usada pelo par. 1º, do art. 186, da Lei das S.A., não tem as conotações restritivas que se imaginou durante a discussão em plenário: reporta-se e se justifica, por ser ajustes de "exercícios anteriores", posto que, do contrário, poderia abrir caminho para retrooperações a todo momento, o que não interessa a ninguém: nem ao legislador, nem à sociedade, nem à empresa. No mais, os ajustes situam-se (ou seja eles acontecem) no âmbito do próprio exercício, logicamente ainda que projetados para o passado, senão, não seriam "exercícios anteriores".



Acórdão nº 103-10.391

Nesse sentido, penso, venia maxima concessa, que os ajustes feitos pela recorrente, ainda que pudessem sofrer algum reparo quanto a forma, mas não sofreram, em essência:

1ª) a referência de negócios jurídicos perfeitos e acabados, no passado, por um lado, e,

2ª) por outro, os procedimentos adotados para recompor o "lucro real" dos exercícios financeiros que foram afetados por esses negócios jurídicos, estão corretos, sob o ponto de vista da legislação comercial e fiscal, levando em conta, principalmente, quanto a essa última, o "regime de competência", como não poderia, logicamente, deixar de ser.

Há considerar-se ainda que, por outro lado, se há entendimentos no sentido de que nem sempre os efeitos e procedimentos permitidos ou prescritos pela legislação comercial têm o condão de valer ou pesar igual perante a legislação tributária, para efeito de redução do resultado submetido à tributação, deixando evidente assim certa independência da legislação tributária em relação à comercial, o mesmo raciocínio deve prevalecer quando em socorro ao contribuinte.

Ou seja, não seria qualquer atropelo a aspectos formais ou periféricos da legislação comercial que teriam o condão de, fiscalmente, tornar a operação ou procedimento questionável quanto a sua validade perante as autoridades tributárias. Pesquisam-se mais os aspectos materiais que os formais propriamente ditos.

Assim, não somente sob o aspecto material, mas também quanto à operacionalidade e destinação ou objetivação dos acertos (ajuste) de ordem contábil, também estão rigorosamente de acordo com a Lei nº 6.404/76 que determina, de forma expressa, que os ajustes de exercícios anteriores sejam feitos na conta de "lucros acumulados" (art. 186, incisos I) e não na conta que apura o resultado do exercício.

Objetou-se em sessão que essas correções e/ou ajustes e consequentes retificações de declarações não poderia ser feito fora do lapso temporal de 5 (cinco) anos.



Acórdão n° 103-10.391

A Lei das S.A. não fixa um prazo para o uso do procedimento de ajustes de exercícios anteriores.

Aplicados ao imposto de renda ou no que a este poderia interessar, apresenta-se como razoável a interpretação analógica de que esse prazo seria o mesmo de decadência, existente para o Fisco, ou seja de 5 (cinco) anos.

Esse prazo, de qualquer forma, foi obedecido.

A declaração retificadora foi entregue em 03/07/85 retificando a declaração do exercício de 83, ano-base de 1982.

O Protocolo re-ratificador de 21/04/82 explicitou regras de contratos de cessão de direitos relativos a lavras de 14/02/78, dentro de prazo nestes previstos.

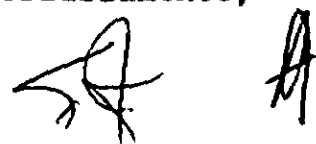
Logo, não é correto dizer e/ou partir de uma premissa falsa, data venia, que em 1985 estar-se-ia pretendendo alterar retroativamente, fatos de 1978, como se insinuou, a prevalecer os termos das discussões em plenário.

Os ajustes efetivamente feitos

Os acertos (ajustes) de ordem fiscal, por sua vez, também levaram em conta a referida Lei n° 6.404/76, além de, subsidiariamente, a própria legislação tributária, ao alocar as "variações monetárias passivas" nos períodos-base correspondentes (1978, 1979, 1980 e 1981), obedecendo, assim, ao "regime de competência".

Através do mapa "RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO INFLACIONÁRIO, LUCRO LÍQUIDO E LUCRO REAL OU PREJUÍZO REAL DESDE 1978" (fls. 247) demonstradas estão, item por item, detalhe por detalhe, as modificações que foram introduzidas.

As "variações monetárias passivas" são parcelas componentes da determinação do LUCRO INFLACIONÁRIO. Em decorrência, aquelas que foram lançadas em 30/04/1982, a título de acerto de exercícios anteriores, ao serem distribuídas aos períodos-base de sua competência, provocaram, necessariamente,



Acórdão nº 103-10.391

uma alteração no LUCRO INFLACIONÁRIO (denominado pelo contribuinte de LI DO PERÍODO), resultando um novo LUCRO INFLACIONÁRIO, denominado de LI DO PERÍODO AJUSTADO.

Com essa "retificação", o LUCRO INFLACIONÁRIO do período-base de 1978 passou a ser de Cr\$ 39.773.793, enquanto que nos períodos-base de 1979, 1980 e 1981 deixou de existir, simplesmente, LUCRO INFLACIONÁRIO.

Com isso, a parcela diferível, a título de LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO" passou a representar esses Cr\$ 39.773.793, acrescidos de correção monetária e deduzidos das "realizações", também discriminadamente demonstradas no mapa de fls. 247.

Como não podia deixar de ser, a distribuição das "variações monetárias passivas" pelos períodos-base de sua competência também afetou o LUCRO REAL já que as mesmas, por serem despesas financeiras, reduzem o LUCRO LÍQUIDO.

A par disso, esse mesmo LUCRO REAL, foi também influenciado pelo LUCRO INFLACIONÁRIO AJUSTADO e pelo LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO AJUSTADO.

Chegou-se, então, ao seguinte resultado:

- 1) nos exercícios financeiros de 1979, 1980, 1981 e 1982, há "lucros reais negativos" ou "prejuízos fiscais";
- 2) nos exercícios financeiros de 1983, 1984, 1985 e 1986, os "lucros reais" apurados são absorvidos pelos "prejuízos fiscais" desses exercícios anteriores.

A compensação dos "prejuízos fiscais" foi, também, amplamente justificada na DEMONSTRAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS.

Constata-se que o artigo 382 do RIR/80, o que permite a compensação do prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos 4 (quatro) períodos-base subsequentes, foi cumprido na íntegra.



Acórdão nº 103-10.391

O "prejuízo fiscal retificado" do período-base de 1978 compensa-se com o "lucro real" do período-base de 1982; o do período-base de 1979, com o do período-base de 1983; o do período-base de 1980, com o do período-base de 1984; o do período-base de 1981, com o do período-base de 1984.

Apenas um reparo deve ser feito, que, entretanto, não tem o condão de alterar a conclusão desse relator quanto a esse item: a "retificação" levada a efeito nos exercícios financeiros de 1979, 1980, 1981 e 1982, demonstrada, à sociedade, no mapa "RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO INFLACIONÁRIO, LUCRO LÍQUIDO E LUCRO REAL OU PREJUÍZO FISCAL DESDE 1978", não correspondeu à retificação das correspondentes declarações de rendimentos.

A pessoa jurídica deveria elaborar novas declarações de rendimentos com os quadros devidamente "retificados" e entregá-las à repartição que a jurisdiciona, com efeito de controle desta.

Na prática, entretanto, a retificação apenas da declaração de rendimentos do exercício de 1983 significou, no máximo, o descumprimento de uma formalidade, no interesse da autoridade.

Não se pode perder de vista entretanto que as declarações de rendimentos entregues, suscetíveis de retificação, todas elas, sem exceção, também indicam a ausência de matéria tributável.

A retificação alterou a composição do "lucro real", mas não teve força suficiente para transformá-lo em parcela positiva. A falta do pedido para que as declarações primitivas fossem substituídas pelas novas não trouxe nenhuma consequência.

Os obstáculos do art. 616 do RIR/80

Bradou-se e discutiu-se muito sobre o procedimento da recorrente frente a restrição constante do art. 616 do RIR/80, já objeto de amadurecimento interpretativo administrativo e judicial.



Acórdão nº 103-10.391

Sabe-se que se trata de dispositivo vindo do DL.5844/43, erigido, originalmente, no interesse de preservação da estabilidade e controle das relações entre o contribuinte e administração, de modo a não permitir retificações de declarações a todo momento, sem maiores justificativas e/ou motivações. Não interessava nem interessa essa insegurança a ninguém: nem ao fisco, nem ao sujeito passivo.

Tal regra todavia, nem de longe, tem a força, a extensão nem o âmbito que as autoridades pretenderam emprestar-lhe ao longo da sua existência.

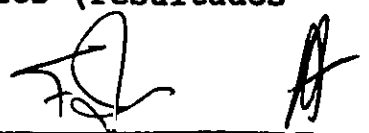
Por exemplo: sabe-se que nenhuma lei tem o condão de impedir (ou proibir) o ser humano de errar: apenas cominam-se sanções (penas) mais ou menos graves, segundo os desvios que se pretendam evitar; por outro lado, o fato gerador do imposto é aquela situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência (C.T.N., art. 113), dentre as quais não está, v.g., o erro, o equívoco ou falha, até porque, o tributo não é sanção (C.T.N., art. 3º).

Por outro lado, o pedido de retificação da declaração tem o caráter instrumental de regra geral: não é um fim em si mesmo, e, normalmente, é feito muito mais no interesse da autoridade que do contribuinte propriamente.

Esse conceito sedimentou-se principalmente nos pedidos de restituição do imposto de renda, que a legislação, no interesse da administração, determina que fossem acompanhado da devida retificação da declaração de rendimentos.

Ora, o objetivo maior do contribuinte, vale dizer, a pretensão, pedido, era restituitório: logo, não poderia ser barrado por limitações ao direito de retificar a sua declaração. Retificada ou não, interessava-lhe, principalmente, a restituição. Nesse contexto, diz-se que a retificação, no interesse da autoridade, é meramente instrumental - meio - enquanto que a restituição seria o fim. E assim sucessivamente.

Depois, na espécie, é bom que se diga: as retificações não visaram a reduzir ou a excluir tributo, até porque, não havia tributo a pagar; quando muito, interferiu-se nos resultados, a nível de composição dos prejuízos (resultados



Acórdão nº 103-10.391

negativos) da recorrente, que, porém, é coisa diversa, não se admitindo interpretação extensiva de regras proibitivas ou limitativas, consoante é da melhor hermenêutica, momento em se tratando de direito tributário.

O art. 616 do RIR/80 assim não era e não foi obstáculo às retificações feitas.

Esse tópico, só para rememorar, engloba as importâncias de Cr\$ 96.860.585,32 e Cr\$ 241.940,00 que, conforme já se demonstrou apenas dependia de maiores esclarecimentos.

A primeira das importâncias acima diz respeito à correção monetária da conta "IMOBILIZAÇÕES EM CURSO - PESQUISAS - PROJETO JACADIGO". Como a referida conta é integrante do ATIVO PERMANENTE a sua correção montária é obrigatória, art. 347, do RIR/80.

A segunda refere-se a serviços prestados pela Rio Doce Geologia e Mineração S.A.

Não houve portanto divergência de valores.

IV - LUCRO INFLACIONÁRIO NÃO REALIZADO

Analisei minuciosamente tanto este como o item abaixo, e, honestamente, não vislumbrei razões para a manutenção da cobrança nesse particular.

A autoridade autuante, na realidade, simplesmente desconheceu as modificações efetuadas pela contribuinte no LUCRO INFLACIONÁRIO e no LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO, em razão das "variações monetárias" relativas ao protocolo de 21 de abril de 1982.

A contribuinte, ora recorrente, por seu turno, tomou essas "variações monetárias", que influenciam na determinação do LUCRO INFLACIONÁRIO, e as distribuiu por seus períodos-base de competência.

Em decorrência, houve modificação do LUCRO INFLACIONÁRIO e o LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO, conforme está amplamente explanado no já referido mapa de fls. 247.



Acórdão nº 103-10.391

A questão de que teria passado o momento de optar pelo diferimento do "lucro inflacionário" não tem qualquer sentido neste litígio, data venia.

A contribuinte, ao promover a modificação referida no item anterior, optou por um diferimento menor. Basta observar o mapa de fls. 247 onde apenas no exercício de 1979, período-base de 1978, a rubrica "LI do período ajustado" aparece com valor significativo (Cr\$ 39.773.793).

Nos exercícios de 1980, 1981 e 1982 o valor é "zero". Ou seja: nos exercícios de 1980, 1981 e 1982 não houve "lucro inflacionário". Enquanto isso, na declaração apresentada para o exercício de 1979 optou-se por um "lucro inflacionário diferido" de Cr\$ 94.224.922 (vide "Exclusões ao lucro líquido").

Nas declarações dos exercícios de 1980, 1981 e 1982, optou-se, respectivamente, por um "lucro inflacionário diferido" de Cr\$ 108.695.804, Cr\$ 134.767.525 e Cr\$ 296.538.379. Diferimento menor significa uma "exclusão ao lucro líquido" também menor e, portanto, um lucro real maior. Para se aumentar o lucro real, não há barreira temporal impeditiva.

O argumento de que as "variações monetárias" teriam sido consideradas em dobro é totalmente destituída de sentido. As "variações monetárias passivas" tanto são consideradas como parcelas redutoras do lucro líquido como são consideradas, também, como redutoras do "saldo credor da conta de correção monetária" para efeito de determinação do "lucro inflacionário diferível".

A diferença está, em relação ao "lucro líquido": o seu efeito é negativo, isto é, elas, "as variações monetárias passivas", ao reduzir o "lucro líquido", reduzem, também, o "lucro real". Já em relação ao "lucro inflacionário diferível", a redução promovida neste, tem um efeito positivo, já que aumenta o "lucro real".

V - JUROS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS
PASSIVAS - EMPREENDIMENTO PRÉ-
OPERACIONAL - BNDES.



Acórdão nº 103-10.391

Venia maxima concessa, a exigência, em relação a este item, é totalmente destituída de fundamento.

A Portaria MF-475/78 determina que se coloque em confronto com o "saldo credor da conta de correção monetária", no caso de saldo devedor, aquele resultante das variações monetárias ativas e passivas diretamente relacionados com o projeto.

O digno autuante, de forma equivocada, pelo visto, entendeu que se deveria tomar o montante de todas as "Variações Monetárias Passivas", isto é, aquelas, inclusive, que não se relacionam diretamente com o projeto.

Efetuada o confronto, determinado no ato ministerial, este é o resultado:

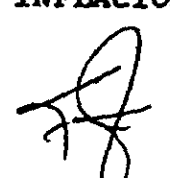
Exercício de 1983, período-base de 1982, Saldo em Cr\$ da Correção Monetária, Cr\$ 41.829.795.486, versus valor do Auto de infração, Cr\$ 83.224.322.

Exercício de 1984, idem, idem, idem: Cr\$ 4.815.648.335 versus Cr\$ 308.031.750.

Exercício de 1985, idem, idem, idem: Cr\$ 16.738.422.387, versus Cr\$ 980.795.191.

Na contestação (fls. 269/271), quando o digno autuante afirma que "não existe saldo credor de correção monetária em valor algum" ele está, pelo visto, confundindo "saldo credor de correção monetária" com "lucro inflacionário do exercício", que são coisas bem distintas.

A Portaria Ministerial não determina a comparação com o LUCRO INFLACIONÁRIO mas sim com o SALDO CREDOR DA CONTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. Os anexos 2 das declarações de rendimentos dos exercícios de 1983, 1984 e 1985, anexadas por cópia, não só confirmam a existência de SALDO CREDOR DA CONTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA nos valores apontados no item anterior, como também demonstram a inexistência do chamado LUCRO INFLACIONÁRIO DO EXERCÍCIO (Vide fls. 91, 75 e 70).



Acórdão nº 103-10.391

VI - RAZÕES CONCLUSIVAS

Diante desse contexto, simplesmente dizer que o protocolo de 1982 introduziu um "fato novo" que não poderia determinar a atualização dos créditos, sem maiores razões, justificativas ou explicações, data venia, não vale.

E a vontade das partes no contratar, não tem mais nenhum peso ?

Dizer, por outro lado, que o "lançamento é imutável" sem nenhum outro aprofundamento, é pouco ou nada dizer. Tudo na vida humana, cultural, em princípio, não é imutável.

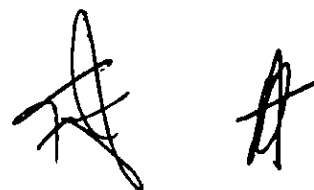
O que a lei quer preservar com a imutabilidade é precisamente os direitos adquiridos, os atos jurídicos e perfeitos e acabados e a coisa julgada: mas, veja-se: tudo no intento de preservar direitos e garantias individuais.

Fez-se alusão às regras de retificação da declaração advindas com o DL. 2.967/82. Entretanto, não mereceram nem mesmo uma referência específica de conteúdo !

Sobre a diferença de Cr\$ 97.101.525,00, abordada no item 4 da minuta de voto: demonstra, data venia, uma indisposição para o aprofundamento sempre merecido, em qualquer circunstância.

Literalmente, foi-se no embalo do digno atuante quando esse afirmou que se tratava de correção monetária para atualizar créditos da VALE DO RIO DOCE.

Não se observou que a diferença não é de Cr\$ 97.101.525 mas sim de Cr\$ 241.940,00 e outra de Cr\$ 96.860.585,32. Não se atentou ainda para o histórico do lançamento da primeira parcela, constante da cópia da ficha de razão às fls. 140, que registra, verbis "pesquisas" feitas pela RIO DOCE GEOLOGIA E MINERAÇÃO ! Ter-se-ia confundido com a CIA. VALE DO RIO DOCE ?



Acórdão n° 103-10.391

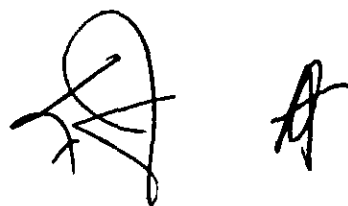
Não se observou também que a segunda parcela, no Anexo n° 7 da impugnação (fls. 241) refere-se à correção monetária da rubrica "Pesquisas Projeto Jacadigo", o que levaria um profissional da contabilidade concluir que se tratava, provavelmente, de uma conta do ativo permanente.

Ao que consta das fls. 240, pelo visto, a quantia de Cr\$ 2.122.192.176 diz respeito a despesas de correção monetária e variações cambiais sobre créditos de acionistas. As coisas precisam ser vistas no contexto geral. Pouco importa e não vale mais que antes tenha havido uma informação equivocada, ainda que da própria contribuinte, dando como diversa a natureza dessa parcela, se, posteriormente, comprova-se que houve equívoco nessa informação.

Não se houve com acerto também, data venia, quando se registra, enfaticamente, que os lucros foram absorvidos e os prejuízos foram abundantemente aumentados, com grande prejuízo para a Fazenda Nacional. Só um forte desvio poderia justificar semelhante ilação do que consta do item 26 do recurso.

Quando a contribuinte afirma que "não há prejuízo para o Erário" partiu evidentemente do pressuposto que as relações jurídicas e as suas consequências, do Protocolo de 04/82, seriam, pelo menos, tomadas como tais. Se se considera, como feito pelo voto vencido, essas relações como inexistentes, o considerar-se a Fazenda Nacional como prejudicada passa a ser uma consequência natural, porém, data venia, falsa, não correta, pela elementar razão de que a premissa maior não está certa.

Rigorosamente ainda, trata-se de fundamento novo dizer que a legislação comercial não teria sido observada já que a decisão de primeira instância não enfrentou a objeção nesse particular feita pela empresa. A contrário: o julgador singular até deu a entender que o art. 186 da Lei da S.A. teria sido obedecido, mas que isto não seria importante no "plano fiscal".

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page.

Acórdão nº 103-10.391

O mesmo adjetivo de inovação cabe para o que se denominou "imutabilidade do lançamento".

Finalmente (item 11 do voto vencido), não há, em qualquer balanço (tecnicamente considerado) saldo credor de correção monetária. O saldo credor ou devedor da correção monetária das demonstrações financeiras se encerra pela transferência para a conta de "Lucros ou Prejuízos Acumulados".

Ante a tudo o que foi exposto, e muito mais que poderia ser acrescentado, outra conclusão não pode prevalecer, senão no sentido de conhecer do recurso, por tempestivo, para, no mérito, dar-lhe provimento.

Brasília, 22 de maio de 1990.


Dicleir de Assunção - relator designado.



Acórdão nº 103-10.391

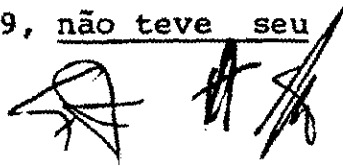
V O T O V E N C I D O

Conselheiro BRAZ JANUÁRIO PINTO, Relator:

Tomo conhecimento do Recurso, pela sua tempestividade e interposição na forma da lei.

2. No que concerne à preliminar levantada pelo contribuinte, entendendo estar cerceado em seu sagrado direito de defesa, em virtude de a autoridade a quo, examinado o pleito, tê-lo indeferido por considerar a perícia desnecessária, deve ser rejeitada, assim como o pedido de diligência inserido no final do Recurso. Os fatos que deram causa à exigência estão suficientemente documentados nos Autos. A lesão ao Erário é inegável à vista dos cálculos efetuados pelo Sr. Autuante. Os cálculos do Contribuinte são diferentes por decorrerem de um entendimento errôneo da legislação aplicável, citada nos Autos.

3. Voltando-se para a questão do mérito, é fato que a lei não dá ao Contribuinte direito de retificar sua declaração de rendimentos de exercícios anteriores e do exercício como fez o Autuado, que, partindo de um fato novo, a decisão dos acionistas no referido protocolo, com duplo efeito, imediato, ao pretender-se reduzir o lucro do exercício com o montante das variações monetárias passivas pela atualizações dos créditos dos acionistas a partir do ano de 1978, até 1981, e o segundo, retroativo, uma vez que o fato novo, a decisão dos acionistas, criou despesas (atualizações monetárias passivas) para anos anteriores, considera das no cálculo do lucro inflacionário retificado. Nem o regime de competência é preciso ser invocado para a glosa da despesa criada pelos Acionistas em benefício próprio. Sua indedutibilidade é inegável. A alteração pretendida não decorre de erro cometido pelo Contribuinte, mas de ato de vontade das acionistas, firmado em Protocolo datado de 21.04.82 e cujos efeitos foram objeto do pedido de retificação de Declaração de Rendimentos do exercício de 1983, somente apresentado em 1985, ou seja, mais de seis anos após a ocorrência dos fatos contabilizados em 1978, cuja Declaração de Rendimentos do exercício de 1979, não teve seu



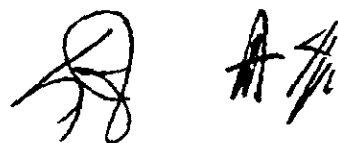
Acórdão nº 103-10.391

pedido de retificação formulado, nem em 1982, nem em 1985.

Pela legislação comercial (Lei 6.404/76, art. 186, I e § 1º), os ajustes e exercícios anteriores devem constar da Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados e ser feitos apenas em dois casos que são:

- para mudança de critério contábil;
- para retificação de erro, imputável a exercício anterior.

Mesmo assim, isso é permitido nas duas hipóteses acima, se os seus efeitos não puderem ser atribuídos a fatos subsequentes. Como visto a própria lei comercial, preservando a sociedade, a segurança jurídica e o caráter permanente dos registros contábeis, impõe condições rígidas às poucas alterações permitidas. O Contribuinte, no caso, desconheceu o sentido e o objetivo das regras estabelecidas, fazendo uma espécie de planejamento tributário às avessas, isto é, para trás. Chegou ao cúmulo de retificar, efetivamente, Declarações de Rendimentos de exercícios de 1979, 1980, 1981 e 1982, sem alterar os respectivos Formulários. Note-se ainda, que, à vista do pedido de retificação da Declaração de Rendimentos do exercício de 1983, que importou na retificação dos resultados das anteriores, a partir de 1979, isto é, em 03.07.85, a decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar lançamento do imposto de renda contra o Declarante, já tinha ocorrido para os fatos geradores relativos às Declarações dos exercícios de 1979 e 1980. O Contribuinte além de não ter obedecido à legislação comercial, desconheceu também a legislação tributária com infrações em cascata, a partir do longínquo ano-base de 1978, berço das inovações ardorosamente defendidas sem qualquer amparo legal, infringindo os basilares princípios da imutabilidade do lançamento, somente quebrada excepcionalmente nos casos e nas condições previstas em lei, com muito rigor. A maioria das alterações legais permitidas ao lançamento com base na Declaração de Rendimentos, não está ao dispor do Contribuinte, mas do próprio Fisco, conforme está estabelecido no Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66, arts. 145, 147, § 1º e 149, incisos I e IX e § único).



Acórdão nº 103-10.391

4. Quanto aos demais pontos de defesa, pelos quais o Contribuinte pleiteia, dentre outros, a exclusão da tributação da quantia de Cr\$ 97.101.525, inserida no valor de Cr\$ 2.122.192.716 - total dos Ajustes de Exercícios Anteriores da Declaração de Rendimentos Retificadora que não fora contestada pelo Sr. Autuante e que não corresponderia à atualizações de créditos de acionistas, conforme estaria demonstrado no documento de nº 07, anexo à Impugnação, referindo-se tal quantia à baixa de gastos de pesquisa cuja dedutibilidade estaria assegurada pela legislação fiscal vigente (art. 229, § 1º, do RIR/80), não merece acolhida, pelas razões aduzidas a seguir. Ao contrário do que falou a defesa, o Sr. Autuante assim manifestou-se a respeito, às fls. 269

"Ocorre que o valor de Cr\$ 2.122.192.716, foi obtido conforme ficha de razão fls. 140, deste processo, donde depreende-se que trata-se de Correção Monetária para atualizar Créditos de Vale do Rio Doce. Portanto permanece inalterado o valor de Cr\$.. 2.122.192.716."

Doutro lado, independentemente dos dizeres do Fisco, a quantia de Cr\$ 97.102.525, integrando a quantia de Cr\$ 2.122.192.716, está automaticamente glosada, vez que inserida num Pedido de Retificação sem respaldo legal, ab initio, isto é, não somente pelo seu conteúdo, inexistência de erro ou mudança de critério contábil, que justificasse a retificação, mas também pela inobservância de requisitos legais para apresentação do próprio Pedido, ocorrido após o período legal, estabelecido pelo D.L.1967/82 art. 21 editado em consonância com o previsto contido no § 1º, do art. 147, do CTN.

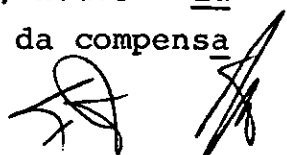
Essa quantia se refere a correção monetária dos exercícios de 1980 e 1981 (v. fls. 140) e seus valores foram debitados à conta de Lucros e Perdas, também, como ajustes de exercícios anteriores, e, como já disse, reduzindo indevidamente o Lucro Líquido do exercício, na apuração do Lucro Real, na Declaração Retificadora, como parte da quantia total de Cr\$..... 2.122.192.716 (v. fls. 89-v.). O próprio Contribuinte às fls. 240, ao pedir a Retificação informa que a quantia de Cr\$ 2.122.192.176, se refere a despesas de correção monetária e variações cambiais sobre créditos de Acionistas, que aceita no ano-base de 1982, co

Acórdão nº 103-10.391

mo devidas, conforme Acordo firmado pelos Acionistas (Protocolo), dela não excluindo a citada quantia de Cr\$ 97.102.525.

5. Examinando as Declarações de Rendimentos, desde o longínquo exercício de 1979, até o de 1986 (fls. 53 a 122), verificamos que, de conformidade com o que o Contribuinte declarou:

- não houve imposto devido em qualquer dos exercícios;
- nos exercícios de 1979, 1981 e 1983, houve prejuízo fiscal;
- nos exercícios de 1980, 1982, 1984, 1985 e 1986, houve lucro real, entretanto, os lucros foram to talmente absorvidos pelos prejuízos;
- na Declaração do Ex. 79 (fls. 119/122): houve Prejuízo Fiscal de Cr\$ 12.734.027;
- na Declaração do Ex. 80 (fls. 114/118): houve Lu cro Real de Cr\$ 34.890.638 (antes da compensação de parte do prejuízo fiscal) nada res tando a tributar;
- na Declaração do Ex. 81 (fls. 109/113): houve Prejuízo Fiscal de Cr\$ 31.886.634;
- na Declaração do Ex. 82 (fls. 104/108): houve Lu cro Real de Cr\$ 7.632.602 (antes da compensação de parte do prejuízo fiscal), nada res tando a tributar;
- na Declaração do Ex. 83 (original - fls. 94/103): houve Prejuízo Fiscal de Cr\$ 15.085.568;
- na Declaração do Ex. 83 (retificadora - fls. 88/73): houve Prejuízo Fiscal de Cr\$ 2.137.278.284;
- na Declaração do Ex. 84 (original - fls. 78/87): houve Lucro Real de Cr\$ 325.427.020 (antes da compensação de parte do prejuízo fiscal) nada restando a tributar;
- na Declaração do Ex. 84 (retificadora - fls. 72/77): houve Lucro Real de Cr\$ 177.742.338 (antes da compensação de parte do prejuízo fiscal), nada restando a tributar;
- na Declaração do Ex. 85 (fls. 66/71); houve Lu cro Real de Cr\$ 3.498.828.148 (antes da compensa



Acórdão nº 103-10.391

de parte do prejuízo fiscal) e Imposto a ser res-
tituído: 1.447,37 ORTNs;

- na Declaração do Ex. 86 (original - fls. 59/65):
houve Lucro Real de Cr\$ 3.825.324.535 (antes da
compensação de parte do prejuízo fiscal) e Impos-
to a ser restituído: 4.333,63 ORTNs;
- na Declaração do Ex. 86 (retificadora - fls. 53/
/58): houve Lucro Real de Cr\$ 3.825.324.535 (an-
tes da compensação de parte do prejuízo fiscal) e
Imposto a ser restituído: 4.333,63 ORTNs.

6. Verificamos também:

1 - Ex.79 - Decl. Form. I - Saldo Credor de Ctª. C. Monet.	114.076.712
Var.Monet. Pas. exced.Ativas	19.851.790
Lucro Infl. do Exerc.	94.224.922
" " Realizado	5.234.194
" " Acumulado	88.990.728
2 - Ex.80 - Decl. Anexo 2 - Saldo Credor de Ctª Monet.	207.161.883
Var.Monet.Passivos exced.Ativas	98.466.079
Lucro Infl. do Exercício	108.695.804
" " Realizado	5.600.920
" " Acumulado	234.080.334
3 - Ex.81 - Decl. Anexo 2 - Saldo Credor da Ctª. C.Monet.	254.165.812
Var. Monet. Passivas exced.Ativas	119.158.136
C.Monet.prefix./Pass.exced.Ativas	240.151
Lucro Infl. do Exercício	134.767.524
" " Realizado	9.549.643
" " Acumulado	478.153.752
4 - Ex.82 - Decl. Anexo 2 - Saldo Credor da Ctª.C.Monet.	687.402.731
Var.Monet.Passivas exced.Ativas	387.133.762
C.Monet.prefix.Pas.exced.Ativas	3.730.588
Lucro Infl. do Exercício	296.538.379
" " Realizado	24.283.480
" " Acumulado	1.045.331.781
5 - Ex.83-Decl.orig.Anexo 2-Saldo Credor da Ctª.C.Monet.	1.829.795.486
Var.Monet.Pas.exced.Ativas	1.979.307.038
Lucro Infl. do Exerc.	(149.511.552)
(no Auto de Infração: + 35.158.581) " Realizado	6.070.284
" " Acumulado	314.396.653
Ex.83 - Decl.retific.Anexo 2 - Idem	Idem
6 - Ex.84-Decl.orig.Anexo 2 -Saldo Credor da Ctª.C. Monet.	4.815.648.335
Var.Monet,Pas.exced.Ativas	5.112.963.772
Lucro Infl. do Exercício	(297.315.437)
(no Auto de Infr.:+98.288.920) " Realizado	15.236.551
" " Acumulado	791.442.381
Ex.84 - Decl.retific.Anexo 2 - Idem	
8 - Ex.85 - Decl.Anexo 2 - Saldo Credor da Ctª.C.Monet.	16.738.422.387
Var.Monet.exced. Ativas	17.452.038.729

Acórdão nº 103-10.391

	Lucro Infl.do Exercício	(713.616.342
(no Auto de Infr.+404.007.619)	" " Realizado	2.495.259.538
	" " Acumulado	— /—

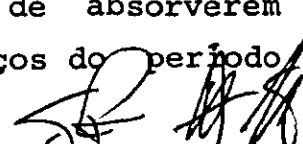
9 - Ex.86 - Decl.original - Não há Anexo 2

Ex.86 - Decl.retific. - Idem

(no Auto de Infração: + 1.065.846.041 de Lucro Infl. Realizado)

7. O Contribuinte, contabilmente, registrou as Variações Monetárias Passivas, como "Ajustes de Exercícios Anteriores", no montante de Cr\$ 2.122.192.716 (v. fls. 97), sem afetar o resultado do exercício social de 1982 (ano-base de 1982), que acusa um prejuízo líquido de Cr\$ 44.897.416 (v. fls. 97, 101 e 103). Na Declaração original, o Contribuinte, preencheu o Quadro 14 - Demonstração do Lucro Real (fls. 103), da mesma forma, isto é, sem afetar o resultado fiscal, que se apresentava com resultado também negativo, no montante de Cr\$ 15.085.568 (prejuízo fiscal - v. fls. 103). Nessa parte, portanto, não houve erro no preenchimento da Declaração, ao contrário, espelhava o que fora feito na Contabilidade do Recorrente. A introdução na Declaração Retificadora, no Quadro 14 - Demonstração do Lucro Real, do Ajuste acima, aumentou indevidamente o prejuízo fiscal em igual quantia, passando, portanto, a ser de Cr\$ 2.137.278.284 (v. fls. 89 - v). Em suma, o Contribuinte quis retificar uma Declaração, não para sanar erro que não cometera, mas para nela introduzir um erro, pelo qual foi devidamente autuado. O Ajuste citado não é despesa nem do exercício social, nos termos da legislação comercial (Lei 6.404/76 e demais dispositivos legais pertinentes e princípios contábeis geralmente aceitos) nem despesa do exercício financeiro, nos termos da legislação tributária citada no Auto de Infração.

8. Essas Variações Passivas se constituem em fato no vo, contratualmente criadas por um Protocolo de 21.04.82. Os acionistas, em proveito próprio, quiseram imputar uma obrigação com efeito retroativo, antes inexistente, ao longínquo ano-base (exercício social) de 1978, indo até 1981, e considerar o seu montante de Cr\$ 2.122.192.716, como prejuízo fiscal do ano-base de 1982, apenas por coincidir com a data do Protocolo e, ainda, considerá-lo compensável nos exercícios seguintes, bem como considerar tais Variações Passivas capazes legalmente de absorverem os saldos credores de correção monetária dos Balanços do período

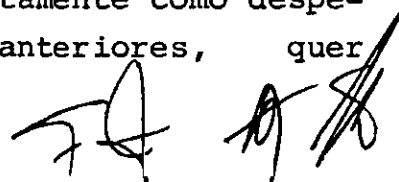


Acórdão nº 103-10.391

fiscalizados e assim eliminarem os lucros inflacionários realiza dos ou não, como está comprovado pelas verificações que fiz e retratei acima neste voto. É simplesmente inconcebível. Como vis to, os lucros foram absorvidos e os prejuízos foram absurdamen te aumentados, com grande prejuízo para Fazenda Nacional, com repercussões, seguramente, até os dias de hoje. Não pode a base de-cálculo do tributo ficar sujeita a tantas "variações" ao bel prazer do Contribuinte que acabou inventando uma maneira até "in teligente" de não pagar imposto. A segurança jurídica que o Esta do, por obrigação constitucional dá ao Contribuinte pelo institu to da decadência do poder de lançar, é uma via em mão dupla, por quanto tira do Contribuinte o correspondente direito de mudança do que já integra o lançamento. Assim, a definitividade do lança mento ocorre tanto para sujeito ativo, como para sujeito passivo, tornando impossível qualquer retificação da declaração de rendi mentos correspondente. Aqui, o Contribuinte, sabendo disso, não retificou a Declaração de Rendimentos correspondente, isto é, do exercício de 1978, já dentro da decadência, mas retificou, ou melhor, pediu a retificação da Declaração de Rendimentos do exercício de 1983 e, ainda, em 03.07.85, mais de dois anos após a en trega, assim, fora do prazo legal para pedir a retificação dessa Declaração do exercício de 1983, ainda que houvesse erro retifi cável.

9. Quanto a origem dessas, variações à vista do que está nos Autos:

- a) Não é de reavaliação, que não houve.
A avaliação provisória foi considerada definiti va, isto é, foi confirmada nos mesmos valores, ou até menores;
- b) A origem da dívida deve-se unicamente ao que foi firmado no Protocolo, quando os Srs. Acionistas resolveram criar novos créditos contra a Empre sa imputando-lhe, a posteriori, variações mone tárias passivas, com profundas alterações nos resultados que compõem o lucro real dos exercí cios fiscalizados, quer diretamente como despe sas (ajustes) de exercícios anteriores, quer



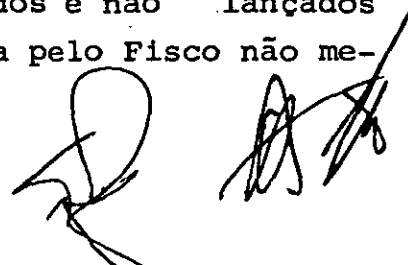
Acórdão nº 103-10.391

indiretamente como lucros inflacionários, totalmente absorvidos pelos prejuízos fiscais, indevidamente aumentados e com repercussões nos resultados fiscais até os dias de hoje.

- c) Desprovida, portanto, de qualquer veracidade é a afirmação do Contribuinte de que nenhum dano causara à Fazenda Nacional, com a retificação procedida. Examinando o demonstrado neste voto, parágrafo 5, às fls. 7, constatamos que o Contribuinte aumentou seu prejuízo fiscal, que era de Cr\$ 15.085.568, para Cr\$ 2.137.298.284, na Declaração do Exercício de 1983, enquanto que, na Declaração seguinte (Ex. 84), o lucro real declarado, de Cr\$ 325.427.020 (antes de sua absorção pelos prejuízos fiscais) foi reduzido para Cr\$ 177.742.338. Dizer, portanto, que não houve perda para a Fazenda Nacional é de fato um inverdade.

10. Não há qualquer fundamento legal ou jurisprudencial que obrigue o Fisco a mudar a opção do Contribuinte pela realização do lucro inflacionário. A semelhança com a compensação dos prejuízos fiscais é apenas aparente e falsa. Não se provou nos Autos nenhuma ilegalidade nos critérios adotados pela Fiscalização, mantendo a opção que o Contribuinte fizera nas Declarações de Rendimentos. Doutro lado, o Quadro Demonstrativo de Apuração do Lucro Inflacionário Acumulado, Realizado e a Realizar, feito pelo Fisco é o fundamento fático da autuação nessa parte e está correto.

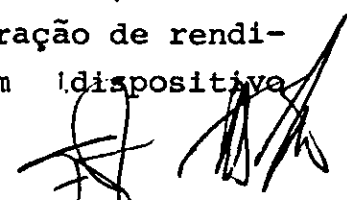
11. A glosa de Juros e Variações Monetárias Passivas (BNDES) está também correta, uma vez que se referindo a imobilizações em curso e não existindo saldo credor de correção monetária no Balanço, obrigatoriamente, como corretamente entendeu o Fisco, esses valores deveriam ter sido ativados e não lançados como despesas do exercício. A glosa procedida pelo Fisco não merece reparo algum.



12. Finalmente, como último pleito, o Contribuinte, mantido o lançamento contestado, requer os benefícios da exaustão incentivada tal como pedira à Autoridade a quo. Lendo os parágrafos 46 a 48, do Recurso (fls. 332/333), verifica-se que o Contribuinte desconhece as condições legais para fruição do benefício, retratada no art. 218, do RIR/80. Se a própria lei, art. 15, § 2º, do D.Lei 1.598 (art. 218, do RIR/80) determina que a quota de exaustão incentivada seja creditada em conta especial de reserva de lucros e que tal reserva assim constituída, somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos (contábeis) ou incorporação ao capital social, é conclusão primária, independentemente do cumprimento ou existência das demais condições, que haja lucro contábil para suportar a constituição da reserva de exaustão. Esse lucro simplesmente não existe. Parece-me que o Recorrente se esqueceu de que a Fiscalização não alterou o seu lucro contábil, mas, tão-somente a base-de-cálculo do imposto, que mercê da revisão fiscal, se tornou positiva. A inexistência de lucro contábil impede, ab initio, o deferimento do pleiteado pela defesa.

13. É oportuno relembrar que não pode haver retificação de erro que não existiu. Doutro lado, ad argumentandum, se erro houvesse, seria dos Acionistas e não da empresa, já que o pedido ora negado, nasceu do famoso protocolo que criou novas obrigações para a autuada.

14. Independentemente de ter ou não violado a legislação comercial, o contribuinte, face ao CTN, art. 147, § 1º, à vista da legislação do imposto de renda (art. 616, do RIR/80 e § 21 do DL 1967/82 - Retificação de declaração; arts. 161, II, 154, 157 § 1º, 167, 172, 387, I - Variações monetárias passivas, jamais poderia fazer o que fez, considerar como despesa, variações passivas, atribuídas a posteriori alterando os lucros reais ou prejuízos fiscais, de cada um dos anos-base citados, a partir de 1978, cuja situação fiscal juntamente com o ano-base de 1979, já estava definitivamente consolidada em 3/7/85, mercê da decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar ou retificar qualquer lançamento dos respectivos exercícios de 1979 e 1980, bem como os lucros inflacionários, realizados, diferidas ou acumulados, com ou em decorrência de uma simples retificação da declaração de rendimentos do exercício de 1983, pedida em 1985. Nenhum dispositivo



legal do imposto de renda autoriza esta redução dos resultados ícais da empresa, isto é, dos resultados contábeis com efeitos tributários. Assim, por essas e pelas demais infrações descritas e comprovadas, o Contribuinte, por absoluta falta de amparo legal não pode ser atendido em sua petição e o Conselho de Contribuintes jamais foi favorável à tese da defesa.

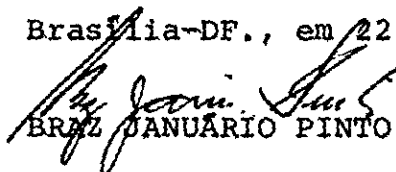
Isto posto e,

Considerando tudo o mais que dos Autos consta,

Rejeito as preliminares arguidas e, no mérito,

NEGO provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 22 de maio de 1990.


BRAZ JANUÁRIO PINTO - RELATOR