



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Rma-4

Processo nº : 10410/002.400/94-81
Recurso nº : 110.501
Matéria : IRPJ E OUTROS – Exs. 1992 e 1993.
Recorrente : USINA CAETÉ S.A.
Recorrida : DRJ em RECIFE/PE
Sessão de : 14 de julho de 1998.
Acórdão nº : 107-05.128

IRPJ – ADIANTAMENTO DE VALORES A TÍTULO DE SERVIÇOS A SEREM PRESTADOS – SIMULAÇÃO – CONSIDERAÇÃO COMO DOAÇÕES – PERDA DE PL – APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE – GLOSA DE CMB – PROCEDÊNCIA – Configurado pela fiscalização que valores lançados em conta de ativo a título de antecipações em verdade foram doações feitas a terceiros, pela aplicação dos princípios fundamentais que regem a determinação do lucro líquido impõe-se, no exato “quantum” dos valores dispendidos, a decretação de perda de PL, com consequente glosa de despesa de CMB que, contudo, somente pode ser levada a termo no encerramento do respectivo período-base.

IRPJ – DESPESA COM CS – DEDUTIBILIDADE – A teor da legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, a despesa de CS era dedutível na apuração do IRPJ.

CS – DECORRÊNCIA – Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao auto de infração reflexo o decidido no auto de infração matriz.

ILL – INCONSTITUCIONALIDADE – INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO – Decretada a inconstitucionalidade da expressão “acionista” contida no artigo 35 da Lei 7713/88, impõe-se declarar a insubsistência do lançamento de ILL.

Recurso parcialmente provido.

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

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o Conselheiro Paulo Roberto Cortez.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente justificadamente a Conselheira MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ.

Processo nº : 10410/002.400/94-81
Acórdão nº : 107-05.128.

3

Recurso nº : 110.501
Recorrente : USINA CAETÉ S/A

RELATÓRIO

Relata a DRJ em Recife/PE que:

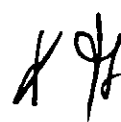
“Contra a empresa retro qualificada, sujeita ao pagamento de IRPJ com base no Lucro Real, foram lavrados os Autos de Infração abaixo, objetos do presente processo, para a exigência do crédito tributário no valor de 256.396,55 UFIR, como a seguir especificado, atualizado até 30/06/94:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA	5.204,06 UFIR
CONTRIBUIÇÃO S/LUCRO	172.106,97 UFIR
I.R.R.F. S/LUCRO LÍQUIDO	79.085,52 UFIR
TOTAL	256.396,55 UFIR

Os créditos tributários acima decorreram das infrações descritas no Termo de Encerramento de fls. 99 a 102, e seus anexos, (fls. 103 e 108) devidamente tipificadas nos Termos de fls. 113/114; 117/118 e 121, que consistem na descrição dos fatos e enquadramento legal dos respectivos autos de infração de fls. 112, 116 e 120, abaixo especificados:

DESPESA INDEVIDA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

Caracterizada por saldo devedor de correção monetária maior que o devido, gerando diminuição no lucro líquido do exercício, o qual deverá ser adicionado para efeito de tributação.



VALOR	FATO GERADOR	CÁLCULOS (fls.)
BASE TRIBUTÁVEL	PERÍODO BASE/ANO CALENDÁRIO	
01/01/91 A 31/21/1291	Cr\$ 134.962.371,35	103
1º Semestre 1992	Cr\$ 463.782.253,40	103
2º Semestre 1992	Cr\$ 1.662.382.767,65	104
01/93 a 12/93	Cr\$ 56.056.834,53	104

A empresa autuada goza dos benefícios da isenção e apresentou prejuízo fiscal no 2º Semestre de 1992 e nos meses de janeiro, junho, agosto, setembro, outubro e novembro de 1993, razão pela qual foram refeitos os cálculos das declarações do IRPJ correspondentes ao período fiscalizado, que resultou no seguinte:

No período-base de 1991 o Imposto de Renda Pessoa Jurídica a recolher foi de 1.928,76 UFIR.

No 1º Semestre de 1992, o mesmo Imposto a recolher resultou na importância correspondente a 396,74 UFIR.

No 2º Semestre de 1992, o prejuízo apurado pela autuada declarado foi de CR\$ 23.981.345.138,00 que absolveu a despesa de correção monetária indevida de CR\$ 662.382.767,00, resultando, ainda, um prejuízo a ser compensado de CR\$ 22.318.962.371,00, logo não há IRPJ devido nesse período, mas apenas Cont. Social e Imposto s/Lucro Líquido.

Durante o ano calendário de 1993, o autuante procedeu a compensação do prejuízo fiscal oriundo do 2º semestre de 1992, restando lucro real a tributar tão somente nos meses de abril, CR\$ 34.401.690.446,66; maio, CR\$ 81.965.311.421,58 e dezembro, 1.441.115.478,51. Contudo, a empresa goza de isenção e o lucro da exploração da atividade isenta suplantou o lucro real apurado pela fiscalização, conforme demonstrativo de fl. 108 dos autos; assim, não há IRPJ a recolher relativamente ao ano calendário de 1993, sendo devida, segundo a fiscalização, contribuição social

correspondente aos meses de fevereiro, março, abril, maio, junho e dezembro daquele período.

O Imposto de Renda na Fonte calculado sobre o lucro líquido, nos moldes da Lei 7.713/88 não mais vigorava nesse ano calendário de 1993.

ENQUADRAMENTO LEGAL

IRPJ – artigos 4º, 8º, 10, 11, 12, 15, 16 e 19 da Lei nº 7.799/89 e art. 387, inciso I do RIR/80, cuja matriz legal é o Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 2º.

ILL – Art. 35 da Lei nº 7.713/88.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – Art. 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689/88.

Devidamente intimada, a autuada formulou suas razões de defesa, as fls. 124/146 do processo, impugnando integralmente os autos de infração contra ela lavrados, alegando em sua defesa o seguinte:

Inicialmente, esclarece que desde 1987 vale-se dos serviços de Assessoria Econômica, fiscal, contábil, tecnológica e assemelhada, da EPC - EMPRESA DE PARTICIPAÇÕES E CONSTRUÇÕES LTDA., de propriedade do Sr. PAULO CÉSAR CAVALCANTE FARIAS, prestados, na sua maioria, pelo próprio titular da empresa.

Que em 3 de outubro de 1990 formalizou com essa empresa um contrato de Prestação de Serviços (doc. de fls. 150/153), o qual discriminava os serviços prestados pela EPC, e previa a possibilidade de realização de adiantamentos pela então contratante, por conta dos serviços a serem prestados, para posterior compensação com o valor dos honorários finais devidos.

Que assim sendo, em conformidade com referido contrato, efetuou adiantamentos no curso do ano de 1991 à EPC, por conta de serviços que a mesma deveria lhe prestar.

Que a fiscalização da Receita Federal solicitou diversas informações à impugnante, onde desenvolvia, "ainda que de forma tímida", argumentação no sentido de que referidos adiantamentos, que se encontram sem compensação até a presente data, devessem ser corrigidos monetariamente.

Que encerrada a fiscalização, concluiu-se em sentido contrário. nos seguintes termos:

- supondo a incapacidade da EPC para a prestação dos serviços constantes do pacto firmado entre as partes, o que a impediria de adimplir as obrigações assumidas;

- concluindo pela impossibilidade de recuperação dos valores adiantados, denominando-os de "ativo podre";

- exigindo, não a adição à base de cálculo dos tributos, relativamente aos valores adiantados, mas sim a correção monetária gerada pelo suposto acréscimo dado ao Patrimônio Líquido, em função da manutenção no ATIVO da impugnante, relativamente ao referido direito.

Que, partindo dessas suposições, a fiscalização apresentou, em anexo ao Termo de Encerramento de Ação Fiscal, demonstrativo no qual julgou-se apurando os efeitos sobre o patrimônio líquido dos valores adiantados à EPC.

Salienta que, muito embora não tenha pleiteado junto à EPC a devolução dos valores adiantados, poderá fazê-lo se assim o tencionar, uma vez que a legislação civil lhe assegura esse direito, não prescrito, e a parte oposta na relação jurídica tem patrimônio suficiente para adimplir tais valores.



Como PRELIMINAR, a defesa argui o seguinte:

Que a legislação administrativa, como as demais, impõe certas formalidades que, não obstante o caráter obrigacional que desperta às partes de qualquer relação jurídica, implica, não raramente, em garantia às próprias partes.

Que existem imensas e infindáveis relações de formalidades que devem ser cumpridas em diversas hipóteses, para a consolidação de determinados atos jurídicos.

Cita, como exemplo, a legislação civil, onde a tradição de um imóvel apenas se consolida mediante a lavratura de escritura pública, bem como o direito a ampla defesa assegurado pela Constituição.

Que de forma não diferenciada, a própria legislação administrativa impõe certos requisitos que devem ser cumpridos quando da instauração de processos de fiscalização que objetivem a apuração de ilícitos fiscais e a constituição de crédito tributário.

Que no caso presente, a impugnante sofreu três processos distintos de fiscalização sobre um mesmo período fiscal.

O primeiro foi iniciado em 09/07/92, e concluído pelo decurso do prazo regulamentar, sem a lavratura de qualquer Auto de Infração sendo a representação fiscal nº 6 o documento que põe termo ao processo de fiscalização.

O segundo processo de fiscalização foi iniciado em 25/03/93 e concluído em 23/04/93, com lavratura de 2 (dois) autos de infração relativos a IRPJ e ao PIS-Dedução, identificados sob a PM 04388.

Que a esse respeito, o parágrafo 2º do art. 642 do RIR/80, mantido pelo parágrafo 3º do art. 951 do RIR/94, estabelece certas formalidades que devem ser cumpridas para a realização de um segundo exame sobre um mesmo período fiscal.



Que também não foi observada a formalidade necessária para que a fiscalização tivesse sido iniciada, ou seja, ordem escrita por parte do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal.

A falta de cumprimento dessa exigência invalida os autos de infração ora referidos, conforme doutrina e Jurisprudência a respeito.

Cita o Acórdão CSRF 01-0.538/85 e reflexão sobre o assunto citada na obra denominada Curso de Direito Tributário de RUY BARBOSA NOGUEIRA..

Conclui dizendo não prosperarem os autos de infração lavrados contra a impugnante, pela falta de cumprimento da formalidade legal requerida para as circunstâncias, o que já tornaria o lançamento ineficaz, dispensando-se o exame do mérito da questão.

Segue seu arrazoado falando da POSSIBILIDADE JURÍDICA DE RECUPERAÇÃO DOS VALORES EFETIVAMENTE ADIANTADOS:

Que a tese na qual se baseiam os Autos de Infração lavrados não se apoia em provas materiais e sim em meras suposições que não são admitidas como prova em qualquer processo, seja de natureza administrativa ou judicial.

Que a presunção de incapacidade técnica da EPC para a prestação de serviços de consultoria nas áreas previstas no Contrato firmado entre as partes não resiste a uma análise mais aprofundada;

Que os serviços prestados pela EPC o foram na própria pessoa de seu titular, notadamente o Sr. PAULO CÉSAR CAVALCANTE FARIAS, sendo dispensada, desta forma, a necessidade de contratação de pessoal especializado, já que o histórico profissional do titular da EPC dá conta possuir ele capacidade técnica e intelectual para prestar consultoria, sobretudo nas áreas em que o mesmo servia à impugnada (técnico - comercial fiscal e contábil);

Que, no mesmo sentido, o Sr. PAULO CÉSAR CAVALCANTE FARIAS, no depoimento que concedeu à Comissão Parlamentar, em 09 de junho de 1992, apresentou-se como um comerciante nato, listando os seus principais feitos comerciais, entre os quais encontra-se a empresa TRATORES DE ALAGOAS S/A, cuja atividade social relaciona-se diretamente com a atividade da impugnante;

Que a presunção da fiscalização, de impossibilidade de realização do ativo representado pelos adiantamentos em tela, não procede, pois o pagamento efetivo em devolução do adiantamento recebido, implicaria na realização deste ativo, direito esse que ainda não foi exercido pela impugnante por questão de foro íntimo.

Que o fiscal autuante não condiciona diretamente o fato gerador dos Autos de Infração ao fato da destinação que se daria ao lançamento da despesa, mas, sim, ao efeito da correção monetária existente pela não inclusão deste valor no patrimônio líquido para fins de cômputo da correção monetária; nesse sentido, comprovada a possibilidade de realização do Ativo representado pelo adiantamento em tela, o efeito da correção monetária gerado reflete a perda efetiva pela correção inflacionária, já que não há garantia preliminar de que a empresa deverá recuperar o valor adiantado corrigido monetariamente, não existindo obrigação legal de correção da conta representativa desse direito, e, por fim, no caso de atualização monetária a mesma deverá estar condicionada a um evento futuro, como, por exemplo, uma decisão judicial;

Conclui suas alegações afirmando:

"Comprovada a possibilidade de realização do ativo pelo valor histórico adiantado, o Auto de Infração mostra-se inepto, vez que a legislação não proíbe a impugnante de efetivar adiantamentos sem cláusula de reajuste monetário..

No item seguinte, a defesa se posiciona acerca DAS CONSEQUÊNCIAS CONTÁBEIS E FISCAIS RELATIVAS À DEDUÇÃO DOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO:

Inicialmente coloca que, se se admitisse que a tese principal levantada pelo fiscal autuante estivesse correta, e que o adiantamento efetuado à empresa EPC constituía-se em "ativo podre", o autuante teria definido em um parágrafo do Termo de Encerramento da Ação Fiscal as providências que deveriam ser tomadas para apuração dos reflexos contábeis e consequentemente fiscais da considerada distorção gerada, e o fez nos seguintes termos:

"Nada impediria que os valores entregues à EPC fossem contabilizados como doações, desde que os posteriormente fossem adicionados para fins de apuração do lucro real

Tratar-se-ia de uma perda patrimonial, e como tal, estar-se-ia dando o tratamento tributário adequado".

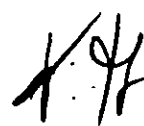
Que esse efeito foi exatamente aquele buscado pelo autuante no Demonstrativo por ele preparado e anexado ao Auto de Infração.

Ocorre que, também nesse particular, o autuante falhou e, talvez de forma mais grave.

Para comprovar o alegado apresenta o Quadro Demonstrativo anexado a defesa (fls. 138 a 142 - Anexo 01), demonstrando o efeito gerado nos anos base de 1992 e 1993.

Ressalta que o objetivo do Auto de Infração é, especificamente glosar a correção monetária, assim considerada debitada a maior nos resultados fiscais afetados pelos pagamentos.

Para melhor apuração dos reflexos fiscais, a defesa preparou demonstrativos relativos aos períodos findos em 31/12/91, 30/06/92 e 31/12/92, nos quais segregou a contabilização efetuada relativamente a operação específica, e os efeitos gerados no Ativo, no Patrimônio Líquido e no Resultado do exercício o qual será base para a apuração dos tributos.



Com base nos demonstrativos apresentados na impugnação a defesa conclui:

- No ano base de 1991 não há reflexo no resultado do exercício;

- No período-base findo em 30/06/92, há distorção de correção monetária, a qual representou dedução do resultado do período, todavia, com a capitalização do resultado do período na conta de lucros acumulados no final do exercício, o patrimônio líquido, em 30/06/92 apresentará o mesmo saldo de 31/12/91;

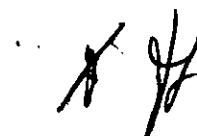
- No período base findo em 31/12/92, a base para cálculo da correção monetária é a mesma do período findo em 30/06/92, em função de que o acréscimo existente no Patrimônio Líquido é compensado pela capitalização do decréscimo no resultado do exercício gerado em contra-partida.

Em função da constatação que se faz pela análise dos resultados produzidos nos períodos findos em 30/06/92 e 31/12/92 e, tendo em vista que no ano-base de 1993 a impugnante passou a ser tributada pelo Lucro Real, mensal, na página 04/04, do anexo 01 (fl. 142), apresenta um cálculo direto e simplificado do efeito apurado, mensalmente, no resultado de cada mês, correspondente a um período fiscal.

Continua a defesa, alegando que apesar da imensa distorção existente no cálculo dos valores tributados pela fiscalização, ainda que se mantivesse a hipótese de tributação do Auditor Fiscal, em cada período fiscal, o cálculo dos tributos incidentes também está equivocado, assim apresentando os seus motivos:

- que a prática correta e aplicável às circunstâncias, implica em que o cálculo da Contribuição Social anteceda o do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, já que o valor do primeiro tributo pode, legalmente, apresentar-se como dedução do segundo;

- que da mesma forma, para a efetivação da apuração do valor devido a título do Imposto de Renda na Fonte sobre o lucro líquido os valores apurados a título de Contribuição Social e IRPJ poderiam e deveriam ser deduzidos;



- que para correção destas distorções, preparou-se e anexou-se à defesa (anexo 2 de fls. 143/146), demonstrativos no qual se apuram os valores calculados com base na legislação vigente;

- que com relação à Contribuição Social sobre o Lucro, enquanto o Auto de Infração apurou o tributo correspondente a 79.899,10 UFIR, o valor demonstrado na página 01/03 do Anexo 2 (fl. 144), corresponde a 8.089,36 UFIR, portanto aproximadamente 90% inferior ao valor apurado pelo fiscal autuante;

- que ainda com relação à Contribuição Social, aspecto que merece ser destacado, é o fato de que o cálculo apresentado na impugnação abrangeu períodos fiscais no qual apurou-se base negativa da Contribuição Social, tendo em vista que os valores compensáveis apurados já terem sido compensados nos períodos fiscais seguintes.

- que relativamente ao Imposto de Renda foi elaborado um demonstrativo específico, constante a pág. 02/03 do anexo 2 (fl. 145), no qual apurou-se saldo credor do tributo no período em que o auditor fiscal informou da necessidade de recolhimento complementar, compensando-se as distorções existentes e supra referidas

- que relativamente ao Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, no Demonstrativo Específico constante a pág. 03/03 (fl. 146) do anexo 2, apura-se um débito de 1.600,20 UFIR, também com a efetivação dos ajustes pertinentes.

Encerra suas colocações concernentes aos cálculos, afirmando estarem comprovadas as distorções nos cálculos efetuados pelo auditor fiscal, as quais deverão ser objeto de urgente revisão.

A defesa conclui seus motivos pedindo inicialmente que os autos sejam julgados improcedentes sem o exame do mérito, tendo em vista a irregularidade do processo de fiscalização.



Na eventualidade de se rejeitar o primeiro pedido, requer a improcedência dos autos, tendo em vista a possibilidade jurídica da impugnante realizar os ativos que foram objeto da autuação;

E ainda a eventualidade dos dois pedidos preliminares serem rejeitados, requer que os valores consignados nos Autos de Infração sejam reduzidos na forma demonstrada nos anexos juntados a presente impugnação.

Por fim, entendendo o julgador que os valores dos autos não devam se alterados, fica já solicitada, nos termos do Inciso IV do artigo 16 do Decreto 70.235/72 de 06/10/72, a realização de perícia objetivando a validação dos cálculos apresentados pela impugnante nos anexos juntados à presente.

A autoridade julgadora, apreciando o feito, julgou a ação fiscal procedente, assim ementando a sua decisão:

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA

IMPOSTO S/ LUCRO LÍQUIDO

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ LUCRO

PRELIMINAR DE NULIDADE

Serão rejeitadas as preliminares cujas arguições se encontrem desprovidas de provas documentais e que não se enquadrem nas hipóteses previstas na norma disciplinadora da espécie, bem como, quando a autuação não configure qualquer cerceamento ao legítimo direito de defesa.

PAGAMENTOS FEITOS POR MERA LIBERALIDADE

CONTABILIZAÇÃO

Os pagamentos feitos por mera liberalidade que não se enquadrem no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa, como definido na lei que disciplina a matéria, devem ser contabilizados a débito das contas de lucros acumulados

14

ou reservas de lucros, quando estas possuírem saldo, sob pena do patrimônio líquido da empresa apresentar correção monetária devedora a maior, em prejuízo da apuração do IRPJ e dos tributos incidentes sobre o lucro líquido”.

Irresignada, a contribuinte recorre a este Colegiado reeditando em seu recurso, fundamentalmente, as razões de sua peça vestibular.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS – Relator

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento.

As preliminares suscitadas pela recorrente, à evidência, não procedem.

Isto porque, em primeiro lugar, relativamente às auditorias realizadas pelas autoridades de fiscalização, todas elas, foram autorizadas pelo Delegado a Receita Federal que jurisdiciona a Recorrente, pelo que não podem ser tidas como irregular. E, em segundo lugar, porque o indeferimento da realização de exame pericial também foi absolutamente correto dado que a matéria objeto da autuação foi suficientemente elucidada pela fiscalização, que trouxe aos autos do processo todas as provas pertinentes. Caberia à recorrente, assim, não por meio de exame pericial àquela altura absolutamente dispensável, mas, sim, por meio de provas indiscutíveis, mostrar que os “serviços contratados” teriam sido efetivamente realizados, ou que, diante do que posteriormente se descortinou, que teria tomado todas as garantias possíveis na busca de seu direito creditório, de molde a afastar a conclusão estabelecida pelas autoridades de fiscalização em razão dos fatos apurados.

Rejeito, pois, as preliminares suscitadas.

DO AUTO DE INFRAÇÃO DO IRPJ

Quanto ao mérito, a matéria “sub judice” merece reflexão, sobretudo para que o julgamento seja realizado à luz das provas trazidas aos autos do processo e, não, em razão das nuances políticas que o cercam.

De início, portanto, cumpre destacar que este Tribunal, pelas suas próprias características (autonomia funcional, paridade na representação etc), sempre pautou-se pela imparcialidade e absoluto respeito à legislação aplicável, mesmo em

situações em que, por razões políticas, a opinião pública possa ter pesado contra as partes envolvidas, como é o caso ora sub judice.

Pois bem, a nosso ver, a correta e justa solução do litígio em causa repousa primeiramente não no exame direto dos fatos que motivaram o auto de infração mas, sim, nas próprias regras de determinação do lucro tributável e, até, na desmistificação de certos dogmas que, cremos, não são corretos.

No caso concreto, o lucro tributável, diz a lei, é o lucro real, isto é, o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, determinável com observância da lei comercial (D.Lei 1598/77, art. 6º e § 1º), que a seu turno prescreve:

"A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência (lei 6404/76, art. 177).

Ou seja, na determinação do lucro líquido, ponto de partida de cálculo do lucro tributável (lucro real, no caso), o contribuinte não tem a liberdade de escolher regras, métodos, conceitos ou oportunidades contábeis que lhe convier, com a finalidade de desvirtuar a efetiva renda tributável. Pelo contrário, deve observar todos os princípios de contabilidade geralmente aceitos (princípios fundamentais de contabilidade, dizem hoje os mestres da ciência contábil) seja na apropriação de receitas ou despesas, seja no registro de direitos ou obrigações.

A Receita Federal, mesmo antes do advento da Lei 6404/76 que, como visto, juridicizou todos os princípios fundamentais de contabilidade, já registrara no PN CST 347/70:

"A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnar se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável".

Nesse contexto, mesmo que se admita não poder a fiscalização interferir nos procedimentos contábeis adotados pelo contribuinte, obviamente que as autoridades de fiscalização, desde que o resultado apurado pelo contribuinte, à luz dos princípios fundamentais de contabilidade e das regras específicas da legislação tributária, esteja efetivamente deformado, pode e deve apurar o lucro real efetivamente tributável.

Evidentemente que ao assim concluir não estou a dizer que a fiscalização possa sobrepor-se à vontade do contribuinte e, na escolha possível de dois caminhos, discordando do procedimento adotado pelo contribuinte, opte pelo mais oneroso. Muito pelo contrário, estou a dizer que a fiscalização pode e deve corrigir erros, intencionais ou não, praticados pelo contribuinte na busca do real resultado tributável.

Ora, no caso concreto, após longo trabalho fiscalizatório, concluiu a autoridade de fiscalização:

"Inicialmente observamos que a EPC era, e continua sendo, tecnicamente incapaz de prestar os serviços contratados. Investigações levadas a efeito na citada empresa constataram a inexistência de subcontratações de empresas especializadas e/ou a manutenção em seu quadro funcional de pessoal técnico

Especializado e qualificado, com ou sem vínculo empregatício para a prestação de qualquer tipo de assessoramento, relativamente aos serviços objeto do contrato em questão, tomando-o, por via de consequência, sob suspeição de tratar-se de documento ideologicamente falso (informações colhidas na Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz – Processo Administrativo nº 10168.000984/93-42).

A fiscalizada argumenta que, no caso específico dos cheques objeto desta fiscalização, os valores foram mantidos no ativo da empresa, e, por conseguinte,

não afetando o resultado do exercício. Tratando-se, pura e simplesmente, de remanejamento patrimonial.

Ocorre que, de fato, os valores entregues à EPC não se constituem em adiantamento, e sim, de doação pura e simples. A EPC, pelos motivos acima expostos, jamais teve ou terá condições de adimplir as obrigações pactuadas". (fls. 100/101 do Termo de Encerramento Fiscal).

Justamente por isso a autoridade de fiscalização, não obstante assinalar não ter o poder de obrigar o contribuinte a reduzir o seu patrimônio líquido (PL), glosou despesa de correção monetária decorrente de patrimônio líquido inexistente, vale dizer, glosou despesa proporcional aos valores lançados em conta de ativo ("ativo podre" no dizer da fiscalização) que, em verdade, representaram, no dizer da fiscalização, "doação" pura e simples e que, conseqüentemente, deveriam ter reduzido o PL.

A recorrente em sua peça impugnatória sustenta que os serviços da EPC, cujos valores a ela adiantados foram considerados como doação e que, portanto, teriam reduzido o PL, seriam prestados na pessoa de seu titular, Sr. Paulo Cesar Farias, cujo histórico profissional daria conta de que seria um comerciante nato, possuidor de capacidade técnica e intelectual para prestar serviços de consultoria, notadamente nas áreas em que serviria à recorrente. Disse, ainda, a recorrente, que o direito de exigir, inclusive judicialmente, as importâncias adiantadas à EPC não foi levado a termo por questões de foro íntimo.

Todavia, diante das circunstâncias levantadas pela fiscalização, dos fatos por esta apurados em relação à EPC e ao seu sócio, constantes dos autos do processo, dúvidas inexistem quanto à conclusão de que os valores contabilizados como adiantamentos em verdade foram "doações" feitas pela recorrente tanto que, passados praticamente quatro anos, nenhum serviço foi prestado à recorrente, tampouco nenhuma providência judicial foi por esta tomada para reaver os seus créditos.



Afigura-se-nos correto, portanto, a consideração de que o patrimônio líquido da recorrente fora em parte perdido, pelo que nesse "*quantum*" este seria inexistente.

Todavia, se isto é um fato e este relator não discorda da fiscalização, o auto de infração, nos termos em que lavrado, deve ser em parte retificado. É que, para efeitos de glosa, a fiscalização considerou a baixa do PL em simetria com os "adiantamentos" (doações) feitos à EPC, o que implicou, indiretamente, na correção dos valores de tais adiantamentos no decorrer do próprio período base em que se verificaram.

Mas, se, de um lado, registrei que a fiscalização pode e deve, corrigindo erros e equívocos cometidos pelo contribuinte, determinar a efetiva renda tributável (verificando, portanto, o real lucro líquido apurado), de outro lado, não pode e não deve a fiscalização chegar a resultado que não seja o verdadeiro resultado contábil e, conseqüentemente, resultado fiscal.

Segue-se daí, portanto, que o procedimento correto seria o de considerar a perda patrimonial no encerramento do período-base para, somente após, buscar os efeitos da correção monetária na determinação do lucro tributável dos períodos-bases subsequentes, visto que como na época inexistia regra que determinasse a correção monetária de valores indedutíveis na apuração do lucro real no decorrer do próprio período-base em que contabilizados, igual regra deveria ter sido adotada pela fiscalização ao corrigir o inadequado tratamento contábil da recorrente.

Com efeito, não obstante a correção monetária, no contexto econômico, não representar, propriamente aumento de tributo, na medida em que visa apenas proteger o valor intrínseco da moeda em face da inflação, a verdade é que, para efeitos tributários, o crédito tributário ou a sua base de cálculo, para serem indexados, necessitam de prévia disposição de lei.

Pois bem, a Lei 7799/89, a par de dispor sobre a CMB, prescreveu em seu artigo 28:

“Os valores que devam ser computados na determinação de período-base futuro, registrados no Livro de Apuração do Lucro Real, serão corrigidos monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a respectiva adição, exclusão ou compensação”.

Ou seja, além dos ajustes contábeis determinados pela lei em face do mecanismo da CMB, impôs a lei, como tentativa de harmonização do lucro contábil ao lucro real, de sorte a evitar descompassos de correção monetária entre um e outro, também a correção monetária dos valores registrados na parte B do Lalur, que devam ser computados na determinação do lucro real.

Portanto, afora os ajustes determinados em face da CMB e dos valores registrados na parte B do Lalur, não determinou a lei 7799/89 nenhum outro ajuste a título de correção monetária, embora fosse evidente as distorções que a inflação impunha na apuração da efetiva renda tributável.

Tanto isso era verdade que o legislador, atento à circunstância de que ainda não havia uma perfeita harmonia entre o lucro contábil e o lucro real em termos de correção monetária de balanço, na lei 8981/95 introduziu um dispositivo que eliminaria o descompasso então existente, vazado nos seguintes termos:

“Art. 38 - Os valores que devam ser computados na determinação do lucro real, serão atualizados monetariamente até a data em que ocorrer a respectiva adição, exclusão ou compensação, com base no índice utilizado para correção das demonstrações financeiras”.

Fazendo algumas considerações a propósito dessa lei, especialmente de seu artigo 38, em estudo que realizamos anotamos:

“Ou seja, além dos valores constantes na parte B do livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), que já eram objeto de correção monetária (Lei 7.799/89, art. 28), doravante todas as receitas e despesas que devam ser computadas na determinação do

✓ 94

lucro real, ainda que relativas ao próprio período-base de tributação, devem ser atualizadas monetariamente pela mesma sistemática aplicável à CMB.

Note-se que esses ajustes de correção monetária são meramente fiscais, isto é, feitos à margem da CMB das demonstrações financeiras. Objetivam, na apuração do lucro real, expressar em termos de moeda constante, os valores das adições, exclusões ou compensações, de sorte que o tributo devido seja equivalente àquele que se teria em ambiente não inflacionário.

Essa nova regra, para contribuintes que tenham apenas exclusões ou compensações a realizar, ou em que estas se mostrem em montante superior ao das adições, sem sombra de dúvida se mostra vantajosa, pois protege o contribuinte dos efeitos que a inflação acarretaria aos valores de seus abatimentos na determinação do resultado tributável.

De reverso, a regra do art. 38 da Lei 8981/95 mostra-se prejudicial àqueles que possuem apenas adições a computar na apuração do lucro real, ou em que estas se mostrem num montante superior ao das deduções.

Conquanto a nova disposição legal possa suscitar dúvidas acerca de sua constitucionalidade/legalidade (discute-se se seria cabível disposição de lei prescrevendo a atualização monetária de valores contabilizados como custos/despesas ao argumento de que estas representariam uma não-renda, isto é, disponibilidades que efetivamente saíram do patrimônio da sociedade empresária, apenas que não dedutíveis para efeitos de imposto de renda), é certo que economicamente se ajusta aos princípios que norteiam a CMB, de traduzir em termos de moeda constante o patrimônio empresarial, evitando a sua dilapidação via tributação de lucros fictícios, que pela mesma razão autoriza que se proteja o crédito da Fazenda Pública, também mantendo-o em termos de moeda constante" (A Correção Monetária de Balanço - Algumas Considerações em Face da Lei 8981/95, in Imposto de Renda e ICMS - Problemas Jurídicos, Dialética Editora)

Não se pode olvidar, evidentemente, que a situação que perdurou até o advento do pré-citado artigo 38 da Lei 8981/95 (que logo depois, aliás, foi revogado), em

104

termos de CMB, acarretava distorções na medida em que o lucro contábil e o lucro real, em regra, não são idênticos. Não é cabível, todavia, a pretexto de eliminar distorções, atropelar o princípio da estrita legalidade, criando regras inexistentes, majorando a carga tributária via indevido aumento de sua base de cálculo. A circunstância de, no caso concreto, a situação ser favorável ao contribuinte já que o descompasso de correção monetária lhe favoreceu, não é razão bastante para, à margem da lei, corrigir a distorção então existente, sobretudo se se ter em mente ser o princípio da legalidade garantia do contribuinte contra o Estado, de sorte a impedi-lo, senão pela via da Lei, de cobrar tributos, ainda que a pretexto de correção de distorções criadas em face da inflação. Aliás, não se tem notícia neste Conselho de nenhum recurso de ofício de Delegacias de Julgamento (cujo recurso neste Tribunal tenha sido negado provimento) contra decisão que teria beneficiado contribuintes, atribuindo-lhes correção monetária em exclusões feitas na determinação do lucro real (v.g., dividendos recebidos) que, pela mesma razão, também deveriam ter sido corrigidas monetariamente.

Nessa linha de raciocínio, a decisão proferida pela 5ª Câmara deste Conselho, Acórdão nº 105-5.329, Relatora Marian Seif, em situação análoga à presente, bem se ajustou à lei vigente na ocasião, da qual se destaca, por oportuno, a seguinte passagem:

"... as adições, baixas e exclusões, ocorridas no Curso do Próprio Período-Base, não tem correção monetária. Assim se dá, como alega a recorrente, por exemplo com as multas indedutíveis, excessos de retiradas etc., que embora ocorram ao longo do período-base, são registradas na parte (A) do Lalur e oferecidos à tributação ao final do período-base, sem correção alguma.

Para resolver esta distorção, a lei poderia, como já o fez para outros casos (v.g. baixa de ativos, baixa ou adições no patrimônio líquido), determinar que as ADIÇÕES, EXCLUSÕES ou COMPENSAÇÕES ocorridas no CURSO do período-base, fossem corrigidas monetariamente desde logo".

Por outro lado, ainda relativamente ao IRPJ, tem razão a recorrente quando alega que, sendo cabível o lançamento reflexo da contribuição social, impõe-se a sua dedutibilidade na base de cálculo do IRPJ.



Assim, nos termos abaixo, deve-se dar provimento parcial ao recurso.

DO AUTO DE INFRAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Em face da íntima relação de causa e efeito, ao lançamento da CS, por decorrência, impõe-se o decidido no auto de infração relativo ao IRPJ.

DO AUTO DE INFRAÇÃO DE ILL

Relativamente ao ILL, em face da declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal à expressão "acionista" contida no artigo 35 da Lei 7713/88 e dos termos da IN SRF nº 63/97, impõe-se a decretação de insubsistência do lançamento do ILL.

DA DECISÃO

Por tudo isso, conheço do recurso porque tempestivo, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito:

(I) Relativamente ao IRPJ, dou provimento parcial:

I.a - para reconhecer que para efeitos de glosa de despesa de correção monetária do PL, derivada da consideração de que os valores lançados como adiantamentos em verdade são despesas, porque configurados como doações, que a baixa do PL deve se dar somente no encerramento do respectivo período-base de tributação, gerando somente a partir daí reflexos fiscais;

I.b – para reconhecer a dedutibilidade da CS na base de cálculo do IRPJ;

(II) relativamente à CS, dou provimento parcial ao recurso; para que se ajuste ao decidido no IRPJ; e (III) por fim, relativamente ao ILL, dou provimento integral ao recurso; declarando a insubsistência do lançamento.

É como voto.

Sala das Sessões, 14 de julho de 1998.

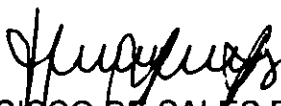

NATANAEL MARTINS

94

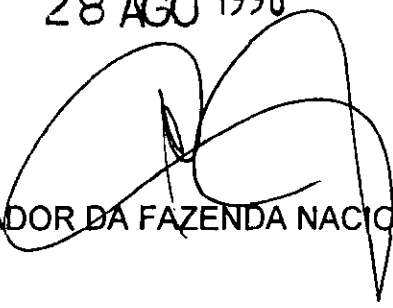
INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16 de março de 1998 (DOU de 17/03/98)

Brasília-DF, em 28 AGO 1998


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE

Ciente em 28 AGO 1998


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL