



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 17 de março de 1987

ACORDÃO Nº 101-77.084

Recurso n.º - 91.038 - IRPJ - EX: DE 1984

Recorrente - CERÂMICA SANTA MÁRCIA S/A - SAMARSA

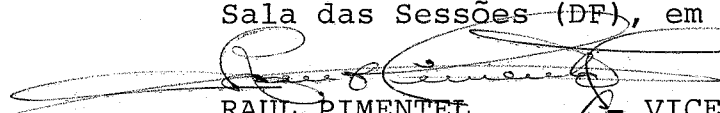
Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM ARACAJU (SE).

IRPJ - BAIXA DE BEM DO ATIVO PERMANENTE - PERDA DE CAPITAL - DESPESA OPERACIONAL - LUCRO DA EXPLORAÇÃO - A perda de capital ocasionada por baixa de bem do ativo permanente constitui despesa não operacional influenciável no cálculo do Lucro da Exploração, mesmo em se tratando de devolução de equipamento à empresa que o forneceu.

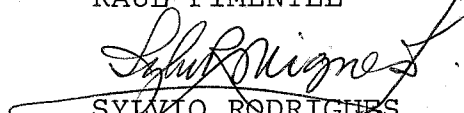
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CERÂMICA SANTA MÁRCIA S/A - SAMARSA:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões (DF), em 17 de março de 1987

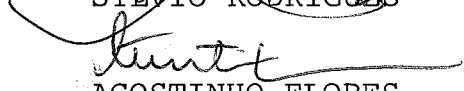

RAUL PIMENTEL

VICE PRESIDENTE NO EXERCÍCIO
DA PRESIDÊNCIA


SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

VISTO EM


AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 19 MAR 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JOSÉ

EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO. ERNE^S
TO FREDERICO ROLLER e ISAIAS COELHO (Suplentes Convocados).

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 10.510-001.673/85-15

RECURSO Nº: 91.038

ACÓRDÃO Nº: 101-77.084

RECORRENTE Nº: CERÂMICA SANTA MÁRCIA S/A - SAMARSA

R E L A T Ó R I O

CERÂMICA SANTA MÁRCIA S/A - SAMARSA, empresa estabelecida na Capital do Estado de Sergipe, manifesta recurso tempestivo contra o ato do Delegado da Receita Federal em Aracaju que, ao decidir-lhe a petição impugnativa de fls. 76/83, com a qual contestara, parcialmente, a cobrança do crédito tributário do exercício de 1984, consignado no Auto de Infração de fls. 01, julgou procedente, em parte, a ação fiscal.

Na peça vestibular de autuação se expõem, como irregulares, fatos que podem ser descritos sob os seguintes itens:

- 1) - excesso de remuneração atribuída ao acionista Antônio Augusto Leite Franco — Cr\$ 11.238.158;
- 2) - correção monetária, no valor de Cr\$ 258.143.375, referente a equipamento adquirido no ano de 1982 e devolvido, no de 1983, ao fornecedor computada no total das despesas não operacionais, no item 02, do quadro 04, da demonstração do lucro da

Acórdão nº 101-77.084

exploração (fls. 08), a qual, excluída dessa demonstração, retrata prejuízo da exploração no valor de Cr\$ 18.676.022 e não lucro de Cr\$ 239.467.353, como consta a fls. 08;

- 3) - distribuição disfarçada de lucros por empréstimo de dinheiro, concedido ao acionista controlador Antônio Augusto Leite Franco, não tendo sido firmado, por escrito, contrato de mútuo nem contabilizadas receitas financeiras, com reflexos na importância de Cr\$ 43.490.092 levada a débito da conta de correção monetária do balanço, através do ajuste monetário do patrimônio líquido, por não ter sido deduzido do montante da reserva de lucros acumulados o valor do empréstimo.

Em consequência do fato descrito no item 02, o lucro real declarado em Cr\$ 70.417.554 (fls. 11 verso), que não fora alvo da incidência tributária, em função do lucro da exploração indicado pela empresa, passou a ser tributado.

Ao iniciar o litígio fiscal com a petição impugnativa de fls. 76/83, a autuada concordou, em parte, com a ação fiscal pertinente ao item 03 e se insurgiu contra os outros dois itens.

Ao decidir pela procedência parcial da ação fiscal, a autoridade julgadora de primeiro grau proferiu considerações para manter a exigência fiscal quanto ao item 02 e para colher as contra-razões de defesa atinentes ao item 1, excluindo da base de cálculo a importância correspondente, e ao item 03, reduzindo o valor inicialmente submetido à tributação. Sobrou, portanto, como litígio de recurso o fato descrito sob o item 02, o que a empresa confirma, e por ter recolhido, pela guia DARF, por xerox, a fls. 138 ou 163, a parte não litigiosa referente ao item 03. *h*

Acórdão nº 101-77.084

A ação fiscal pertinente ao item 02 teve a confirmação a decisão proferida a fls. 140, cuja ementa, nessa parte, enseja a seguinte leitura:

"Ganhos e Perdas de Capital

O ajuste de correção monetária em razão da devolução de bem do ativo imobilizado já corrigido, não foi arrolado, na legislação, como ganho ou perda de capital, uma vez que não constitui despesa não operacional para efeito de cálculo do Lucro da Exploração".

E pelos subitens 2.3 a 2.6 da citada decisão, os fundamentos confirmatórios assim foram expostos, a fls. 147/148:

"2.3 No que diz respeito a baixa do bem do ativo imobilizado, na devolução de equipamento adquirido pela empresa cujo custo foi devidamente corrigido, há de se notar que não se enquadra dentro dos casos previstos na legislação: baixa por perecimento, obsolescência, extinção ou exaustão (art. 317 — RIR/80) como deseja a contribuinte.

2.4 Constatamos, na verdade, após o exame da documentação inclusa no processo que apenas se processou uma simples devolução de equipamento defeituoso, depois de entendimento entre as partes e nesse caso seria uma baixa simples de bem do imobilizado, pelo valor líquido do bem baixado (custo corrigido menos depreciação acumulada, tendo como contrapartida o valor líquido nessa conta).

2.5 Ocorreu, porém, que o bem devolvido apresentava valor contábil acima do seu valor de aquisição em virtude da atualização prevista na lei, dentro da sistemática de correção monetária dos balanços. A contrapartida dessa atualização foi feita a crédito na conta de Resultado de Correção Monetária, no ano de 1982. No ano seguinte, 1983, por ocasião da devolução do bem, para efeito de ajuste, o valor de correção foi levado a débito da conta de Resultado do Exercício, como perda, contudo deve ser uma despesa não operacional, por falta de previsão legal e conseqüentemente, não poderia ser computada no cálculo do Lucro da Exploração.

2.6 O Regulamento do Imposto de Renda baixado

Acórdão nº 101-77.084

com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, quando trata da Correção Monetária (art. 347), o faz em seu Capítulo IV, mas ao se referir aos Resultados Não Operacionais estes são tratados no Capítulo III, embora ambos estejam dentro do subtítulo Lucro Real."

As contra-razões de defesa, que por síntese se colhem, se opõem ao procedimento fiscal, acentuando:

- que na descrição do fato houve referência equivocada a estorno da correção monetária do balanço e que, em nenhum momento a autoridade julgadora de primeiro grau se referiu ao que foi alegado erroneamente pelos autuantes — "extorno da correção monetária do Balanço, contabilizado, indevidamente, como custo dos bens do imobilizado baixados";
- que, no caso, não se há de referir a estorno, porque este somente ocorre quando há erro de escrituração, citando o art. 167, § 2º, do RIR/80;
- que, em realidade, não foi efetuado nenhum estorno, e sim baixa de um bem devolvido, em virtude de falha técnica de fabricação;
- que tendo adquirido o equipamento da empresa SITI S/A — Sociedade de Instalações Termoelétricas Industriais pelas notas série única número 17.832, datada de 17.06.1982, e nºs 18.791 e 18.793, ambas de 30.09.1982 (fls. 100/102) e devolvido pelas notas fiscais — faturas números 10.193, 10.194 e 10.196, que a autuada emitira em 11.11.1983 (fls. 54/59 ou 106/111);
- que no compreendido entre a data de aquisição e

Acórdão nº 101-77.084

a data de devolução do equipamento foi corrigido monetariamente nos termos dos artigos 347 e seguintes do RIR/80, sendo: "I - o valor da correção monetária do Balanço lançado como "saldo credor da Conta de Correção Monetária"; II - O valor da baixa (valor residual, como assinala a própria Autoridade Julgadora) lançado como "Perda de Capital", no Grupo das Despesas Não Operacionais";

- que a operação foi contabilizada corretamente nos moldes estipulados no art. 317 do RIR/80 e de acordo com os pronunciamentos administrativos do Parecer Normativo CST nº 114, de 29 de dezembro de 1978, principalmente através do subitem 4.1, e do Parecer Normativo CST nº 03, de 28.01.1980, que determina classificar, como Resultados Não Operacionais, os Ganhos ou Perdas de Capital decorrentes de qualquer baixa de bens do Ativo Permanente, com influência na formação do Lucro da Exploração. *[assinatura]*

É o relatório.

Acórdão nº 101-77.084

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

A crítica feita pela defesa no sentido de dizer que a palavra "estorno" foi indevidamente usada pela fiscalização, em bora isso tenha sido reconhecida, a fls. 136, por um dos autuan—tes, é de assinalar-se que antes da fiscalização a recorrente já a usara em seus registros contábeis de 31 de dezembro de 1983, como se observa das fichas anexadas a fls. 60/61, nas quais se lê: "...correção monetária contabilizada que ora estornamos..." A crítica cabe com precedência à própria recorrente, de forma que não guarda nenhuma proeminência em haver a defesa dito que a autoridade julgadora em nenhum momento se referiu ao que afirmaram os autuantes, ainda mais levando em conta que estes realmente usaram a palavra "estorno", mas entrelaçando-a com custo de bens baixados. E incumbe dizer que a falta de referência com a qual a defesa censura o ato da autoridade julgadora, em não ter feito comentário a estorno e sim a baixa de bem do ativo imobilizado, não apresenta relevo algum para a solução do pleito.

De outra parte, a defesa, ao dizer que o próprio ' julgador reconheceu que a perda se trata de despesa não operacional, deixa incompleto o verdadeiro sentido da condicional empregada pela autoridade julgadora, ao afirmar, pelo subitem 2.5 de sua decisão (fls. 148), que por ocasião da devolução do bem ocorrera' perda, mas, referindo-se a tal perda, afirma que esta contudo deve ser uma despesa não operacional que não poderia ser computada no cálculo do Lucro da Exploração, por falta de previsão legal.

O entendimento da autoridade julgadora de que perda na devolução de bem do ativo imobilizado já corrigido é insuscetível de constituir despesa não operacional para efeito de cálculo do Lucro da Exploração, está claramente refletido na ementa.

Acórdão nº 101-77.084

a fls. 140, que se acha transcrita no relatório preambular do presente voto, e também num dos considerandos de sua decisão, assim exposto, a fls. 151:

"CONSIDERANDO que os ajustes de correção monetária em razão de devolução de bem do ativo imobilizado' não foram arrolados pela legislação como perda de capital, não constituindo despesas não operacionais para efeito do cálculo do Lucro da Exploração".

Por esse confronto, vê-se que aquela referência da defesa, de que o julgador reconheceu tratar-se de despesa não operacional, foi feita industriosamente para não revelar o exato entendimento da autoridade julgadora e sutilmente formar idéia de haver ilogiscismo na fundamentação do julgado recorrido, por contradição entre as suas premissas e o ato conclusivo do decisório.

O deslinde do litígio não há de ser feito nem sob o aspecto do significado da palavra "estorno", nem sob o da referência incompleta do que entende a autoridade julgadora de primeiro grau a respeito da perda ocorrido com a devolução do bem, e sim o valor que o bem reflete, após o custo de aquisição ter sido acrescido pela correção monetária do balanço levantado no ano anterior àquele em que ele foi devolvido.

Inicialmente, torna-se necessário saber em que natureza contábil se enquadra a conta comumente denominada Resultado da Correção Monetária, ou também simplesmente dita conta de correção monetária, através do saldo que ela apresenta.

A Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (Lei das Sociedades por Ações), ao ordenar como se discriminará a demonstração do resultado do exercício, deixa evidenciado, através do inciso IV do artigo 187, que o saldo da conta de correção monetária espelha resultado não operacional.

Ora, se, na conformidade da lei comercial das So-

Acórdão nº 101-77.084

ciedades por Ações, o saldo da conta de correção monetária se caracteriza como resultado não operacional, haverá impropriedade em dizer-se que ele seja operacional. E tanto isso é certo que ele não se computa na determinação do lucro operacional.

A coordenar essa compreensão, o item 08 da Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, que acompanhou o projeto transformado no Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, elucida, plenamente, a deliberação do legislador tributário no respeitante àquilo de que se integra o lucro operacional, ao adaptar a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas à nova lei das sociedades por ações, assim:

"8. Observando a nomenclatura da lei de sociedades por ações, o projeto (art. 6º, parágrafo 1º) divide o lucro líquido do exercício operacional, resultados não operacionais, correção monetária e participações.

O lucro operacional, que é o resultado das atividades principais ou acessórias que constituem o objeto da pessoa jurídica (art. 11), resulta do lucro bruto na venda de bens ou serviços' (art. 11, parágrafo 2º), dos resultados financeiros e variações monetárias (arts. 17 e 18) e dos rendimentos de investimentos em outras sociedades. Entre os resultados não operacionais destacam-se 'os ganhos e perdas de capital (arts. 31 e seguintes)".

Sendo, pois, esta a interpretação autêntica do que se constitui o lucro operacional e entendendo-se que o Direito Tributário, como qualquer ciência, possui terminologia própria, compreende-se que nenhuma influência exerce, na apuração do lucro ou resultado operacional, o saldo da conta de correção monetária, nem como despesa, quando devedor, nem como receita, se credor.

Tal entendimento decorre do conceito que classifica como lucro operacional o resultado das atividades principais ou acessórias que constituem o objeto da pessoa jurídica, e, de

Acórdão nº 101-77.084

acordo com o art. 11 do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 175 do RIR/80), em conformidade com o item 08 da Exposição de Motivo, e em coordenação com o inciso IV do art. 187 da Lei nº 6.404/76, incluir-se contabilmente na demonstração daquele lucro o saldo da conta de correção monetária para considerá-lo operacional seria um ato forçado.

O resultado (saldo) da conta de correção monetária, consoante as disposições do art. 39 do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 347 do RIR/80), reflete apenas o efeito da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre os elementos do patrimônio e, portanto, é mera decorrência da inflação e não das operações fundamentais de nenhuma empresa. O saldo (devedor ou credor) da conta de correção monetária não passa de mero resultado de uma simples multiplicação de índices inflacionários sobre valores não-monetários, por isso considerá-lo operacional é exagerar-lhe a diminuta função de atualização monetária de valores que já constam no balanço patrimonial da empresa.

Por não redundar de nenhuma atividade específica e exercida pela empresa, o resultado da conta de correção monetária consubstancia ou ganho ou perda de capital, conforme seja credor ou devedor o seu saldo.

A conta de correção monetária tem a função especial de registrar, a cada ano, o ajuste monetário dos valores do ativo corrigível e do patrimônio líquido e apurado o seu saldo ele se transfere a cômputo do lucro real (art. 39, inciso IV, do Decreto-lei nº 1.598/77 ou art. 347, inciso IV, do RIR/80). Trata-se de uma conta transitória que, a cada ano, surge e, sem ir além da demonstração do lucro real, se extingue no mesmo ano, depois de deixar as contas corrigidas do balanço expressas por novos valores. Tão logo isso ocorra, as contas referentes a bens do ativo corrigível se despegam da figura representativa da conta de correção monetária do balanço, passando cada bem a ser referenciado pelo valor contábil em que estiver registrado na escrituração da

Acórdão nº 101-77.084

empresa contribuinte. Condensando-se a nova expressão monetária ' no bem corrigido pela atualização do custo de aquisição, há, por assim dizer, um esquecimento com relação à conta de correção monetária, para considerar-se o valor contábil em torno do qual se apurarão os resultados não operacionais decorrentes de ganhos ou perdas de capital que com base no bem corrigido se faça.

Ora, se a lei absolutamente nada atribui de operacional ao resultado espelhado pelo saldo da conta de correção monetária, por apenas representar simples produto da multiplicação dos índices inflacionários sobre o custo de aquisição do bem, não há como transmudar para operacional o ganho ou a perda de capital, que as disposições legais prescrevem como resultado não operacional, ainda que este reflita exatamente o valor da correção monetária que se concentra no valor contábil do bem que se submete à baixa, e mesmo que se refira à devolução de bem adquirido num exercício e devolvido em outro, dado não existir nenhuma ressalva de lei em sentido contrário.

A pendência fiscal se relaciona com o fato de haver a recorrente ajustado o lucro líquido do exercício de 1984, entre outros elementos, com a perda de capital, resultante da baixa de equipamento adquirido no ano de 1982 e devolvido no ano seguinte, após ter o custo de aquisição sido corrigido monetariamente na ocasião do balanço levantado em 31.12.1982.

A devolução do equipamento se fez pelo custo original de aquisição e não pelo valor contábil do bem, de forma que a diferença entre este valor e aquele custo, a recorrente considerou a perda de capital por despesas não operacionais, consignando a no item 02, do quadro 04, para efeito de demonstrar o Lucro da Exploração. Este lucro exerce influência no cálculo de isenções e reduções do imposto de renda e bem assim do lucro correspondente' a exportações incentivadas.

O conceito de Lucro da Exploração se encontra defi

Acórdão nº 101-77.084

nido no art. 19 do Dec.-lei nº 1.598/77 (art. 412 do RIR/80) como o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão da parte das receitas financeiras (art. 17 do Dec.-lei ou 253 do RIR/80) que exceder às despesas financeiras (art. 17, § único, do Dec.-lei ou art. 253, § 1º, do RIR/80), dos rendimentos e prejuízos das participações societárias e dos resultados não operacionais.

Embora o inciso IV do art. 187 da Lei nº 6.404/76 estabeleça que a demonstração do resultado do exercício discriminará, após o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais, ou seja, os resultados não operacionais, todavia, não esclareceu o que se entenderia como receitas e despesas não operacionais.

Coube, então, ao Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, pelo art. 31 e seguintes (art. 317 e seguintes do RIR/80) classificar como resultados (receitas e despesas) não operacionais, os ganhos e as perdas de capital provenientes de alienação, inclusive, por desapropriação, de baixa por perecimento, extinção, obsolescência ou exaustão, ou de liquidação de bens do ativo permanente.

A questão relativa a ganhos ou perdas de capital na alienação ou baixa de bens do ativo permanente, com pertinência ao Lucro da Exploração, se encontra também esclarecida no Parecer Normativo CST nº 114, de 29.12.1978 (D.O.U., de 11.01.1978). Diz o subitem 4.1 desse ato normativo:

"4.1 - Serão considerados como não operacionais os ganhos ou perdas de capital na alienação ou baixa, a qualquer título, de bens ou direitos vinculados ao ativo permanente, ou seja, os classificados como investimentos, ativo imobilizado, ou ativo diferido." (os grifos não são do original).

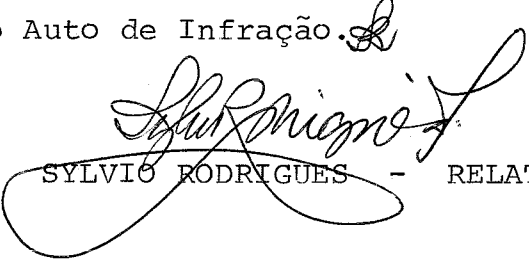
Assim, tendo a lei descrito amplamente as várias formas como a alienação, inclusive desapropriação, ocorre e os

Acórdão nº 101-77.084

diversos casos que a baixa abrange por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente, sem estabelecer nenhuma restrição, não há como fugir ao entendimento do subitem 4.1 do citado Parecer Normativo, em considerar como não operacionais os ganhos ou as perdas de capital na alienação ou baixa, a qualquer título, de bens ou direitos vinculados ao ativo permanente. A expressão "a qualquer título" é abrangente e nela se inclui a baixa por devolução do bem. Portanto, se dessa baixa ocorreu perda de capital, esta é para os efeitos tributários, inclusive para o cálculo do Lucro da Exploração, despesa não operacional.

A perda de capital, decorrente da baixa pela devolução do equipamento, não recebeu, de acordo com a ficha de Razão a fls. 60/61, registro a débito da conta de correção monetária e sim da conta "custo de Bens do Imobilizado Baixado", classificável no grupo das "Despesas não Operacionais".

Nestas condições, o relator vota por prover-se o recurso, a fim de excluir-se da base de cálculo a importância que a decisão recorrida indica a fls. 151, como sendo correspondente ao item 02 do Auto de Infração.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.