



MINISTÉRIO DA FAZENDA

/clp

Sessão de 12 de dezembro de 1986

ACORDÃO N.º 101-76.976

Recurso n.º 90.706 - IRPJ - EXS: 1983 e 1985

Recorrente USILAC - USINA E LATICÍNIOS LIMITADA

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM VARGINHA - MG

IRPJ - SUPRIMENTOS DE RECURSOS DE CAIXA - AUMENTO DE CAPITAL EM DINHEIRO - OMISSÃO DE RECEITA - Valores monetários, que se creditam a sócio e se denominem suprimentos de recursos de caixa ou aumento de capital em dinheiro, se caracterizam por omissão de receita, quando não têm demonstradas comprovadamente a origem de onde provêm e a efetividade de sua entrega à pessoa jurídica suprida.

APLICAÇÕES DE CAPITAL NA ELETROBRÁS - OBRIGAÇÕES - EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS OU VOLUNTÁRIOS - ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - A atualização do valor das Obrigações da Eletrobrás ou dos Empréstimos Compulsórios ou Voluntários, que nela se façam, se apropria, anualmente, na determinação do resultado do exercício da pessoa jurídica investidora, ou como variação monetária ativa (art. 254, inc. I, do RIR/80), ou como correção monetária credora (art. 347, inc. II, do RIR/80), conforme estejam tais aplicações de capital registradas no Ativo Realizável a Longo Prazo ou no Ativo Permanente, subgrupo Investimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por USILAC - USINA E LATICÍNIOS LIMITADA:

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

v.v.

Sala das Sessões (DF), em 12 de dezembro de 1986.

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ -- PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

VISTO EM

12 DEZ 1986

SESSÃO DE:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇAL-
VES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE
ALCKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10660-000.307/86-80

RECURSO Nº: 90.706

ACÓRDÃO Nº: 101-76.976

RECORRENTE Nº: USILAC - USINA E LATICÍNIOS LIMITADA

R E L A T Ó R I O

USILAC - USINA E LATICÍNIOS LIMITADA, empresa estabelecida na cidade de Varginha, Estado de Minas Gerais, em consequência da auditoria contábil-fiscal nela efetuada, prossegue em debater, em grau de recurso tempestivo, a ação fiscal descrita no Auto de Infração de fls. 01, depois que o Delegado da Receita Federal naquela cidade lhe negou deferimento à petição impugnativa.

A peça básica da autuação consigna, no exercício de 1983, omissão de receita caracterizada pela falta de comprovação da origem e da efetividade da entrega de recursos creditados a sócia em aumento do capital social, com enquadramento no artigo 181 do RIR/80, e omissão de receita financeira por não ter sido incluída no lucro operacional o valor da variação monetária sobre os empréstimos compulsórios à Eletrobrás, com enquadramento no artigo 254, inciso I, do RIR/80. Esta omissão do valor da variação monetária sobre os empréstimos compulsórios à Eletrobrás se consigna também referentemente ao exercício de 1985, no Auto de Infração. Em ambos os exercícios de 1983 e 1985, que foram objeto de autuação, se procedeu à compensação de prejuízos.

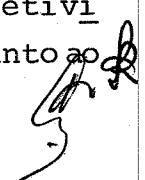
A auditoria contábil-fiscal, segundo se observa do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 05), ao qual o Auto de Infração não faz referência alguma, abrangeu os exercícios de 1981 a 1985 e somente resultou autuação para aqueles dois exercícios, porque, para os outros, as apurações feitas pela fiscalização serviram

apenas para diminuir os prejuízos compensáveis.

A defesa se desdobra, em cada uma das fases abertas ao debate, em duas petições, discutindo, separadamente, cada um dos itens da autuação. O item consignado por omissão de receita financeira pertinente à variação monetária das aplicações compulsórias na Eletrobrás consta das petições impugnativa e recursória anexadas a este processo nº 10660-000.307/86-80. O outro item da autuação descrito por omissão de receita caracterizada por falta de comprovação quanto à origem e à efetividade da entrega de recursos creditados aos sócios em aumento de capital é defendido por petições impugnativa e recursória entranhadas no processo nº 10660-000.196/85-11, que trata de reflexo pela tributação decorrente daquele antes citado.

A intimação, para que a empresa comprovasse a origem e a efetiva entrega do numerário creditado aos sócios em aumento de capital, se acha anexada a fls. 08 do processo decorrente nº... 10660-000.196/85-11. Essa intimação revela que, em 28.02.1982, houve um crédito de Cr\$ 5.000.000, sem contudo indicar sob que nome do sócio ele se fez. Todavia, chega-se à conclusão pelos termos da petição impugnativa, anexada ao processo nº 10660-000.196/86-11, que esse crédito de Cr\$ 5.000.000 se efetuou em nome do sócio Anibal Sandoval da Costa Puga (confira-se o que se diz no item 16, a fls. 20 do processo tido por decorrente).

As contra-razões de defesa, colhidas, por síntese, das aludidas petições impugnativas e recursórias, consistem em afirmar:

- que inexistente dispositivo legal que impeça a sociedade de aumentar o seu capital;
 - que está ocorrendo um "bis in idem" por se exigir, não só pelo processo nº 10660-000.196/86-11, no qual consta um outro Auto de Infração lavrado em 21.03.1986, mas também neste, de nº 10660-000.307/86-80, tributo sobre o mesmo fato, definido por omissão de receita pela não comprovação da origem e da efetividade da entrega dos recursos pelos sócios, quanto ao
- 

aumento do capital;

- que na declaração de rendimentos da pessoa física' do sócio Anibal Sandoval da Costa Puga se verifica a existência e a origem dos recursos necessários à elevação do capital da sociedade;
- que a legislação não exige nenhuma forma especial de entrega de numerário para atender a aumento de capital;
- que, de acordo com o entendimento judicial, o processo fiscal não pode ser instaurado por mera presunção;
- que lhe foi cerceado o direito de defesa, porque a autoridade julgadora de primeiro grau não se referiu nem determinou a realização da diligência requerida;
- que a autuação referente à falta de inclusão, no lucro operacional, da correção monetária sobre as aplicações compulsórias em Obrigações da Eletrobrás' se fundamenta no item 11 do Parecer Normativo CST nº 108, de 28.12.1978, que as considera como Ativo Realizável a Longo Prazo, inobstante haver salientado, inicialmente, que elas podem parecer Investimento;
- que assim a discussão se cinge em indagar se as Obrigações da Eletrobrás são do Ativo Realizável a Longo Prazo, e a correção monetária deve ser tributada, ou ao contrário, é Investimento e a contrapartida da correção monetária se deduz, não incidindo' sobre elas imposto;
- que o investimento não tem a característica de conta realizável, porque não resulta da aplicação na própria atividade econômica da empresa e por não lhe estar à disposição, se define como aplicação de

capital em outras empresas e assim as Obrigações da Eletrobrás não devem ser classificadas como 'Ativo Realizável e por isso não há incidência tributária' sobre a sua correção monetária, uma vez que elas são indisponíveis nos termos da legislação que as instituiu.

A ação fiscal, considerada procedente pela autoridade julgadora das petições impugnativas, recebeu decisão por fundamentos que podem ser assim resumidos:

- 1º) - O Auto de Infração, lavrado em 21.03.1986 (processo nº 10660-000.116/86-11), refere-se a reflexo do presente processo nº 10660-000.307/86-80, na parte relativa à omissão de receita caracterizada por suprimimento de caixa de origem e efetiva entrega de recursos não comprovadas, por aumento de capital em dinheiro, e considerada 'lucro automaticamente distribuído, não havendo' nenhuma duplicidade na exigência do tributo;
- 2º) - nenhum documento se juntou que provasse a origem e a efetiva entrega de recursos à empresa, ficando a defesa todo o tempo em vagas alegações, sem entretanto entrar no mérito da questão propriamente dita, caracterizando esses suprimimentos omissão de receita, como dispõe o artigo 181 do RIR/80;
- 3º) - o inciso I, art. 254, do RIR/80 (com matriz no art. 18 do Decreto-lei nº 1.598/77) prescreve 'que se computem, na determinação do lucro operacional, as contrapartidas das variações monetárias em função da taxa de câmbio ou de índices' ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações, tendo expressamente acentuado o ato singular recorrido;

"Não há dúvida de que as correções monetárias das obrigações da Eletrobrás constituem variações monetárias ativas, uma vez que são oriundas de correções dos direitos de crédito do contribuinte e devem ser realizadas anualmente em virtude do regime de competência.

A classificação das obrigações em causa pode ser feita no Ativo Permanente ou no Realizável a Longo Prazo (nunca no Circulante), fato que não modifica a situação fiscal do contribuinte, eis que:

1) - classificadas no Ativo Realizável a Longo Prazo geram variações monetárias ativas (receita);

2) - classificadas no Ativo Permanente geram correção monetária credora.

Tanto assim que a Instrução Normativa SRF nº 76, de 07.08.84, dispondo sobre a contrapartida da atualização do valor das obrigações da Eletrobrás (sejam aplicações compulsórias ou voluntárias), será considerada:

1) - como variação monetária ativa (DL 1598/77, art. 18), quando registradas no Realizável a Longo Prazo;

2) - como correção monetária credora (DL 1598/77, art. 39 II), quando registradas no Ativo Permanente.

Como se vê, em qualquer dos casos, o valor da correção integra o Resultado do Exercício."

E o relatório.

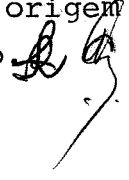
V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

Cabe esclarecer que não há, em qualquer dos dois processos, nem no de nº 10660-000.196/86-11 nem no presente, de número 10660-000.307/86-80, pedido de diligência a que se referem os artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, para que a postulante viesse, de passagem, dizer na petição de recurso, anexada àquele processo, estar-lhe sendo cerceada o direito de defesa, por não ter a autoridade julgadora "a quo" determinado a sua realização. O que a empresa requereu foi que se oficiasse à Delegacia da Receita Federal em São Paulo pedindo cópias das declarações de rendimentos do sócio Anibal Sandoval da Costa Puga, uma vez que elas foram ali entregues (cf. fls. 20 e 21 do processo nº 10660-000.196/86-11), pretendendo com elas provar que a origem dos recursos de aumento de capital está na declaração de bens do referido sócio-quotista. E é imperioso dizer que nenhuma autoridade está obrigada a cumprir pedido dessa natureza. Trazer à colação cópia das declarações de rendimentos é incumbência atribuída ao contribuinte se ele julga que elas constituem prova eficaz de comprovar, plenamente, a origem dos recursos que lhe foram creditados.

A questão relativa às declarações de rendimentos ou de bens, como prova da origem dos recursos, será objeto de exame mais adiante.

Compete também esclarecer que não está ocorrendo nenhuma tributação em dobro, um "bis in idem", na opinião da defesa. Há dois processos, mas isso não implica em duplicidade de tributação, porquanto o de nº 10660-000.196/86-11, ao qual se anexou o Auto de Infração lavrado em 21.03.1986, trata da incidência tributária reflexa pela distribuição automática de lucros, como se considera a omissão de receita caracterizada por suprimentos de recursos de caixa ou aumento de capital em dinheiro, quando não se demonstram comprovadamente a origem e a efetividade da entrega do numerário creditado a sócio.



Ao longo da existência deste Conselho de Contribuintes, nos debates aqui ocorridos, a constância com que sempre se esclareceu, mesmo antes do advento do Decreto-lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977, a questão relativa a recursos de caixa creditados a sócios, acionistas, dirigentes da pessoa jurídica, ou por titular da empresa individual, nunca se deixou de exortar a necessidade de que se comprovassem, por meio de documentos hábeis, a origem de onde provêm tais recursos e a forma como eles se transferiram de um para outro patrimônio, ou seja, do patrimônio da pessoa creditada para o da pessoa jurídica.

Desde remotos tempos da existência do imposto de renda, semelhante advertência se firmou em jurisprudência antiquíssima através de inumeráveis pronunciamentos administrativos e judiciais, sendo até de lembrar que a CIRCULAR MINISTERIAL nº 18, de 09 de maio de 1946 (D.O.U. de 11.05.1946, página 6997) dá notícia de que os créditos, feitos às pessoas enunciadas no artigo 181 do RIR/80, devem ter, em relação às importâncias escrituradas como suprimentos de recursos, comprovadas, por meio de documentação precisa com a qualidade ou natureza da transação previamente efetuada, a origem dos recursos creditados, inclusive com a apresentação de prova documental que indique a efetividade da entrega do numerário, de modo a ficar plenamente demonstrada a transferência dos recursos do patrimônio do indigitado supridor para o da pessoa jurídica suprida.

São condições cumulativas a origem e a efetividade da entrega dos recursos que, se não forem documentadas, mediante prova instrumental, material, concreta, idônea e coincidente em datas e valores, consubstanciam omissão de receita operacional nos registros contábeis da empresa e desse modo desviado da incidência tributária do imposto de renda devido pela pessoa jurídica. As duas condições devem, portanto, ser satisfeitas e não somente uma, de forma a ficar plenamente atendida a indagação fiscal, a respeito de onde provêm os recursos contabilizados por suprimentos de caixa, aumento de capital, etc, e a maneira, mediante documentação hábil, como eles se transferiram de um para outro patrimônio, de modo a de



Acórdão nº 101-76.976

monstrar-se que houve efetivamente entrega deles à empresa.

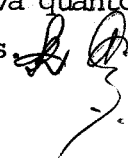
A comprovação é, sem dúvida, dupla e embora sendo certo que a prova da origem dos recursos anteceda à da efetividade da entrega deles, ambas, origem e efetividade da entrega dos recursos, devem ser demonstradas por documentos hábeis e idôneos, como reforçativamente se costuma dizer, pois é inconcebível que ser hábil não implique em ser também idôneo. Não basta, portanto, fazer apenas uma comprovação: ou só a da origem dos recursos ou só a da efetividade da entrega deles. As duas precisam ser cumpridas.

Assim, a tributação dos recursos de caixa creditados a quaisquer daquelas pessoas, porque eles se denominam de suprimentos ou se destinem a aumento de capital, se faz a título de omissão de receitas, por provas constantes de indícios da própria escrituração da pessoa jurídica ou por qualquer outro elemento probatório, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas, tal como determinam as disposições do art. 12, § 3º, do Decreto-lei 1.598, de 26.12.1977, com a redação dada pelo art. 1º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.1978 (art. 181 do RIR/80).

Uma vez não demonstradas comprovadamente a origem e a efetividade da entrega dos recursos, os indícios da escrituração, que revelam a omissão de receita, se colhem dos próprios créditos feitos a qualquer das pessoas enunciadas na disposição regulamentar.

A despeito da diuturnidade dos pronunciamentos administrativo e judicial, ainda há defesas que pretendem justificar a origem das importâncias creditadas, a título de suprimentos, aumento de capital, ou análogos, somente com a capacidade econômica ou financeira (jurídica) do beneficiado com o crédito.

Não havendo prova da operação prévia a respeito da maneira como a capacidade econômica ou financeira se movimentou ou circulou para se tornar recursos monetários disponíveis, no momento da feitura do crédito, em realidade nada se comprova quanto à origem e nem quanto à efetividade da entrega dos recursos creditados.



Não ilide, portanto, a prova indiciária a alegação de que o valor creditado tem base na declaração de rendimentos e de bens do beneficiado, pois isso equivale dizer que a origem dos recursos está na capacidade econômica ou financeira do titular no crédito, e nisso insistir sem apoio em nada mais.

Capacidade econômica ou financeira, por si só, é prova ineficaz, porquanto assim se deixa de oferecer o que interessa: a procedência certa e incontestável dos recursos e a natureza precisa da operação antecedente que tenha transformado a citada capacidade em disponibilidade monetária e dado ensejo à entrega do dinheiro creditado, mediante documentos que contenham elementos demonstrativos irrefutavelmente coincidentes.

Geração espontânea de capital não existe para se admitir que a mencionada transformação da capacidade econômica ou financeira em disponibilidade monetária seja obra do acaso. Então, é de compreender-se que deva preexistir, na entrega dos recursos creditados, a realização de uma transação prévia da qual o beneficiado conseguiu o valor que lhe foi escriturado a crédito.

A postulante escriturou, a crédito do seu sócio-quotista Aníbal Sandoval da Costa Puga, segundo se depreende do processo nº 10660-000.196/86-11 (fls. 20), recursos sob o título de suprimentos de caixa destinados a aumento de capital. A ela incumbe comprovar que ditos recursos têm uma origem indiscutível, situada fora das suas próprias fontes de receita. Para isso, deve possuir documentos adequados, contemporâneos em antecedência bem próxima à data do lançamento contábil do suprimento, capazes de comprovar, de forma duplamente plena e cabal, a origem dos recursos e a efetividade da entrega deles.

Dizer que o suprimento se fez em moeda é utilizar-se a mais traiçoeira das provas, encaminhando-a para simples tradição, porquanto, em realidade, desta forma nada se prova, sabido que o dinheiro não tem marca especial, uma vez que esta é comum em seus padrões monetários. Se assim fosse, em aceitar-se a alegação de que



o suprimento se fez em moeda, a prova se restringiria ao uso da pa lavra, ou a mera conversa, e nada mais.

A legislação tributária impõe à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, o dever de manter escrituração contábil na forma das leis comerciais e fiscais, e aí, na contabilidade, lançamento que for efetuado, para valer contra terceiros, há de conter as características principais ou papéis que lastreiem a escrituração, os quais devem ser conservados em boa or dem até a prescrição atinente aos atos mercantis, como dispõem os artigos 2º e 5º do Decreto nº 64.567, de 22.05.1969, regulamento do Decreto-lei nº 486, de 03.03.1969, como se encontram consolidados nos artigos 157 e 165 do RIR/80.

Interligando essa compreensão às disposições do artigo 9º, e seus parágrafos, do Decreto-lei nº 1.598 de 26.12.1977 (art. 174, e seus §§, do RIR/80), entende-se que a contabilidade, mesmo mantida por seus aspectos escriturais com observância das disposições legais, somente faz prova, a favor do contribuinte, dos fatos nela registrados, quando comprovados por documentos hábeis, emitidos por terceiros, pois a ninguém é dado constituir a própria prova documental. Daí inferir-se que o ônus da prova, quando se trata de suprimentos, cabe ao contribuinte, pessoa jurídica, pois foi esta quem procedeu o lançamento contábil e não a autoridade administrativa do tributo. Se a pessoa jurídica não oferece prova con vincente de que o lançamento contábil reflete suprimentos reais, dá ensejo à autoridade administrativa fazendária negar veracidade aos fatos registrados e a presumir omissão de receita, com base nas disposições do artigo 181 do RIR/80.

A estrutura da defesa está toda baseada na capacidade econômica ou financeira (jurídica) da pessoa física do sócio-quotista da recorrente. Nada, porém, se demonstra como o indigitado supridor procedeu para transformar a capacidade econômica ou financeira em recursos monetários disponíveis e a maneira como os transferiu, através de prova material inequívoca, ao patrimônio da pessoa jurídica, colocando-os à disposição desta. O dizer que há re gistros contábeis feitos a crédito do sócio-quotista, não é prova



suficiente, e sim mera alegação desprovida de suporte jurídico, para demonstrar-se qual a operação, antecedente e imediatamente próxima à data do crédito, que o indigitado supridor teria realizado, a fim de tornar a sua capacidade econômica ou financeira em recursos monetários disponíveis, e a seguir exibisse outra prova material e inequívoca que revelasse haverem tais recursos ingressado, de fato, no caixa da pessoa jurídica. Portanto, não é só porque há já registro na contabilidade, para que se possa dar por comprovadamente demonstradas a efetividade da entrega e a origem dos recursos. A contabilidade recebe os assentamentos que se lhe queiram anotar e outros podem ser-lhe omitidos.

Com efeito, nenhum documento foi exibido, não só quanto à transação prévia, que teria feito a capacidade econômica ou financeira da pessoa física do sócio se convertido em recursos monetários disponíveis, mas também quanto terem eles sido traspassados ao caixa da pessoa jurídica.

A defesa litiga a incidência tributária sobre o ajuste monetário das Obrigações da Eletrobrás expendendo considerações em tê-las, ou não, como investimentos e, em conseqüências, classificá-las contabilmente no grupo de Investimento ou no grupo do Ativo Realizável a Longo Prazo, para no final dizer que, em virtude refletirem elas um empréstimo concedido a outra empresa, constituem investimento, cuja atualização do valor não se sujeitaria ao ônus do imposto, tendo, assim, a exigência tributária por insubsistente.

A classificação contábil das Obrigações da Eletrobrás seja como Ativo Realizável a Longo Prazo, seja como Investimento, no Ativo Permanente, em nada influi na incidência tributária sobre a atualização do valor monetário a que elas se sujeitam. A Instrução Normativa SRF nº 076, de 07.08.1984 (D.O.U. de 08.08.1984) esclarece, como evidenciou o ato recorrido, que:

"A contrapartida da atualização do valor das obrigações da Eletrobrás, sejam as aplicações compulsórias ou voluntárias, será considerada:

- 1 - como variação monetária ativa (DL nº 1598/77, art. 18), quando re-

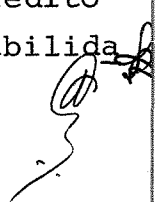
gistradas no realizável a longo prazo; ou,

- 2 - como correção monetária credora (DL nº 1598/77, art. 39, II), quando registradas no ativo permanente."

A questão da incidência tributária sobre o valor da atualização monetária das Obrigações da Eletrobrás já foi, por várias vezes, examinada pelo signatário do presente voto e ainda recentemente, em 20.10.1986, como relator do Acórdão nº 101-76.828, teve a oportunidade de expor fundamentos que valem ser lembrados.

A amplitude da palavra "obrigação", por abranger, de modo vasto, os direitos ou títulos de crédito em sua generalidade, mesmo que aqui se use isoladamente a expressão "Obrigações da Eletrobrás" estar-se-á também dirigindo o entendimento a "Empréstimos Compulsórios à Eletrobrás", pois tanto aquelas como estes são verdadeiros créditos a favor das pessoas que detêm os respectivos títulos. E tenha-se por verdadeira a recíproca de usar-se designação isolada a "Empréstimos Compulsórios à Eletrobrás", para que de igual modo se abranjam os direitos de crédito referentes a "Obrigações da Eletrobrás".

Não há dúvida, embora a defesa não o diga de forma expressa, mas dá a perceber, ao citar o artigo 43 do C.T.N. (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), que procura, sutilmente, advogar a tese de que, para ocorrer o fato gerador do imposto com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, se tornaria necessário poder dispor da moeda resultante exclusivamente do ato de transformar-se a disponibilidade econômica ou jurídica, citada na disposição legal codificada, em disponibilidade financeira ou monetária. Reforça-se tal percebimento quando ela afirma que "a disponibilidade econômica é o mesmo que dinheiro em caixa; disponibilidade jurídica corresponde ao rendimento ou provento adquirido, isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro", para, conjugando essas duas disponibilidades, dar a entender que o fato gerador do imposto somente se efetivará no momento do resgate dos direitos de crédito contra a Eletrobrás, porque antes inexistente, como diz, disponibilidade



de econômica.

Se fosse assim, como alega a defesa, a norma legal codicada empregaria a coordenada copulativa "e", não a coordenada 'disjuntiva "ou", para dizer disponibilidade econômica e jurídica, em vez de disponibilidade econômica ou jurídica.

Ora, não é absolutamente necessário que, para ocorrer o fato gerador do imposto, deva haver coincidência da disponibilidade econômica com a disponibilidade jurídica e dispor-se financeiramente da moeda, a fim de tornar-se o tributo exigível.

A conclusão meridiana que se extrai, de pronto de forma lógica, do dispositivo legal codificado, em razão da disjuntiva "OU", é a de que basta ocorrer uma das disponibilidades, ou a econômica ou a jurídica de renda, para se constituir o fato gerador do imposto, sem alusão a qualquer outro pormenor atinente à disponibilidade financeira da moeda, isto é, à realização em dinheiro. Não se infere, pois que o fato gerador somente venha ocorrer quando a renda se converta em dinheiro, sem haver 'disposição' legal expressa nesse sentido.

Assim, o preceito do artigo 43 do C.T.N., ao lado de outros dispositivos legais, inclusíveis de natureza da lei instituidora do sistema tributário nacional, que no desenvolvimento do presente debate serão enumerados, marca com relevo a linha divisória entre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e o poder de dispor da moeda, para os efeitos tributários. E diante dessa associação de entendimentos, nenhum resquício de dúvida haverá em afirmar-se que disponibilidade econômica ou jurídica de renda não se confunde com disponibilidade monetária. A legislação tributária reserva-lhes tratamento diferenciado.

Havendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, é nesse momento que, normalmente, se produzem os efeitos da incidência tributária. E a ocor



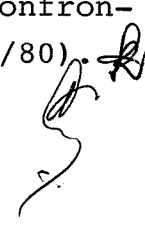
Acórdão nº 101-76.976

rência do fato gerador se dá, em regra, quando há a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. A incidência tributária fora dessa ocasião é exceção, que deve constar de disposição expressa de lei.

Ora, como a disponibilidade econômica ou jurídica se distingue da disponibilidade financeira ou monetária, entendida esta como sendo o poder de dispor da moeda, o que nem sempre ocorre, de imediato, naquela, a lei, quando quer que a tributação tenha lugar no momento da realização da renda, ou seja, no momento em que a disponibilidade econômica ou jurídica se transforma em disponibilidade monetária (poder de dispor da moeda), faculta diferir-se a tributação para ocasião outra que não aquela em que se verificou a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. A norma de lei é de exceção à regra comum de tributação, quando o diferimento desta se permite, e ela o diz explicitamente e não por mitigação cativa de opinião doutrinária.

O próprio Código Tributário Nacional (Lei número 5.172, de 25.10.1966), em seu artigo 116, prescreve os momentos em que se considera ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, ressaltando os casos em que há disposição de lei em contrário.

No caso de correção monetária das Obrigações da Eletrobrás, ou do Empréstimo Compulsório a favor da Eletrobrás, essa disposição de lei em contrário não existe, estudando-se em conjunto os aspectos das variações monetárias ativa e passiva, para que os efeitos tributários somente se reconheçam na data do resgate dos respectivos títulos de crédito decorrentes do empréstimo. O que em realidade existe, com pertinência à matéria em julgamento, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, como dispõe o art. 114 do CTN e se conclui pelo art. 18 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (art. 254, inciso I, do RIR/80), em confronto com o seu parágrafo único (art. 254, inciso II, do RIR/80).



Se alguma dúvida possa suscitar-se sob o exame do aspecto temporal relativo à configuração da incidência do imposto e do meio como esta ocorre, a respeito das circunstâncias pertinentes à disponibilidade econômica ou jurídica de renda que se comentou, cabe esclarecer que a tributação da atualização do valor das Obrigações da Eletrobrás, ou do Empréstimo Compulsório à Eletrobrás, mediante a conta de Correção Monetária, à qual se integra, não se faz diretamente, e sim através do lucro real, dado que ela é um dos componentes deste, e que o momento da incidência tributária sobre ela, que foi dito por imediato, ocorre no primeiro instante do ano seguinte àquele em que o valor das citadas obrigações (direitos de crédito), se atualiza, obrigatoriamente, todos os anos, como se verificará mais adiante. Assim, se a correção monetária das Obrigações da Eletrobrás não se efetua, na data do encerramento do balanço, o valor dela constitui parcela do lucro real desviada da incidência do imposto de renda, por omissão de receita financeira.

O comportamento da conta Correção Monetária, integrada pelo ajuste do valor das Obrigações da Eletrobrás, há de ser considerado no seu verdadeiro contexto, na sua tessitura global, estando, portanto, ao desamparo legal, falar-se, na espécie dos autos, em diferimento da tributação, diante da temporalidade estabelecida entre o dever de incluir, na determinação do lucro operacional, as variações monetárias ativas (art. 254, inciso I, do RIR/80) e o direito de excluir dele as variações monetárias passivas (art. 254, inciso II, do RIR/80), consoante esclarece o Parecer Normativo CST nº 86, de 26.09.1978, Se, em estado potencial, as variações monetárias passivas, como despesas incorridas, podem, a no-a-ano, ser excluídas do lucro operacional, a lógica, o bom senso e a reciprocidade de tratamento estão a indicar que, em idêntico estado, as variações monetárias ativas, como receitas incorridas, devem ser nele incluídas anualmente. Não haveria adequabilidade de entendimento em a lei permitir a exclusão de umas e não impor a inclusão das outras em igual período de tempo.

As disposições do § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 1.512, de 29.12.1976, não deixam dúvida de que a correção monetária do crédito por Empréstimos Compulsórios perante à Eletrobrás é eminentemente obrigatória e de efeitos tributários imediatos. As disposições legais citadas têm esta redação: 

Acórdão nº 101-76.976

"Art. 2º - O montante das contribuições de cada consumidor industrial, apurado sobre o consumo de energia elétrica verificado em cada exercício, constituirá, em primeiro de janeiro do ano seguinte, o seu crédito a título de empréstimo compulsório, que será resgatado no prazo de 20 (vinte) anos e vencerá juros de 6% (seis por cento) ao ano.

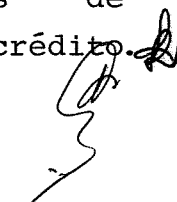
§ 1º - O crédito referido neste artigo será corrigido monetariamente, na forma do art. 3º da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, para efeito de juros e resgate" (Os grifos não são do original).

Corroborando o entendimento de que se trata de correção monetária obrigatória, o item 11 do Parecer Normativo CST nº 108, de 28.12.1978, que, ao dispor acerca da classificação contábil das Obrigações da Eletrobrás, assim explana a questão em exame:

"11. Embora possam ter algumas características de investimento, as aplicações feitas em obrigações da ELETROBRÁS; compulsórias ou espontâneas, melhor se amoldam no realizável a longo prazo. De fato, diferentemente de outros investimentos, cuja permanência depende da intenção do investidor, esses títulos têm prazo certo (dez ou vinte anos), podendo sua realização dar-se em período inferior, por negociação dos títulos ou pelo resgate mediante sorteio. Assim considerando que essas aplicações não guardam relação direta com a atividade da empresa, não se presume a intenção de permanência, devendo figurar no ativo realizável a longo prazo. Esse entendimento também se aplica ao empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei nº 1.512, de 29 de dezembro de 1976. Quando essas obrigações tiverem cláusula de correção monetária, esta deverá ser apropriada anualmente." (Grifos da transcrição).

Confirmado está, pois, frente às disposições do Decreto-lei nº 1.512/76 e do Parecer Normativo CST nº 108/78, o caráter obrigatório da correção monetária dos Empréstimos Compulsórios ou das Obrigações das Centrais Elétricas Brasileiras S.A. — Eletrobrás, sem que a legislação tributária prescreva que os efeitos tributários se retardem para a ocasião do resgate.

O certo é que a legislação tributária (art. 254, inciso I, do RIR/80), ao preceituar que, na determinação do lucro operacional, se incluam as variações monetárias dos direitos de crédito do contribuinte, não excepciona espécie alguma de crédito.



Acórdão nº 101-76.976

Portanto, as aplicações de capital na Eletrobrás, ainda que compulsórias, estão, para os efeitos tributários da correção monetária, abrangidas pelo regime de competência, sem retardança das consequências fiscais para o momento em que elas sejam resgatadas.

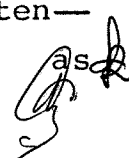
As conclusões tiradas pela defesa, ao opor-se a apropriação anual da variação monetária ativa das aplicações de capital na Eletrobrás, com ajustamento à data do encerramento do exercício social, impressionam por entendimento de misericórdia, não pelo poder de convencimento.

Oportuno é, outrossim, dizer que as Obrigações da Eletrobrás se ajustavam pelos índices de correção do ativo imobilizado como dispunha o art. 3º da Lei nº 4.357, de 16.07.64, até o advento da Lei nº 6.423, de 17.06.77, quando se estabeleceu pelo art. 1º que "a correção, em virtude de disposição legal ou estipulação de negócio jurídico, da expressão monetária de obrigação pecuniária somente poderá ter por base a variação nominal da Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional (ORTN)."

O parágrafo 1º do citado artigo 1º da Lei número 6.423/77, através de três alíneas, dispõe os casos em que a adoção do ajuste monetário com base na variação nominal da ORTN não se aplica e, entre eles, não se inclui o caso atinente à correção monetária dos Empréstimos Compulsórios ou das Obrigações da Eletrobrás, por isso diz o § 2º do mesmo artigo que "respeitadas as exceções indicadas no parágrafo anterior, quaisquer outros índices ou critérios de correção monetária previstos nas leis em vigor ficam substituídos pelo valor nominal da ORTN".

Compete ponderar que a subscrição compulsória do empréstimo à Eletrobrás atende a dois regimes diferentes: um, pela subscrição feita com base na Lei nº 4.156, de 28.11.1962, em relação às contribuições devidas até 31.12.1976, que geram a emissão de obrigações; outro, com fulcro no Decreto-lei nº 1.512, de 29 de dezembro de 1976, ao criar o crédito calcado nas contribuições devidas a partir de 01.01.1977.

A ilação, de que tanto a Lei nº 4.156/62 (art. 4º, § 1º) quanto o Decreto-lei nº 1.512/76 (art. 2º) tratam de crédito constituído por empréstimo compulsório, se reforça pelo confronto dos artigos 3º e 4º do último diploma legal citado, ao dar entender que o empréstimo compulsório, sob comento, abrange também



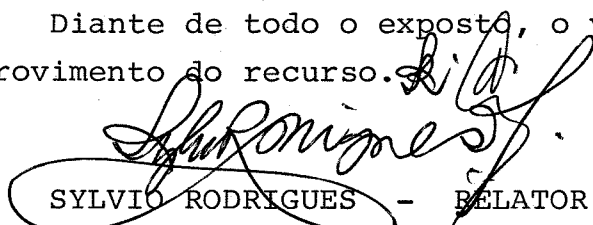
Acórdão nº 101-76.976

contribuições à Eletrobrás feitas na vigência da legislação anterior, ou seja, da Lei nº 4.156/62, em vista da conversão que no vencimento do empréstimo o crédito do consumidor pode tornar-se em participação societária. Daí avulta, mais uma razão de, referindo-se a crédito do consumidor de energia elétrica, ser indiferente, para as consequências de natureza fiscal decorrentes dos efeitos da correção monetária dos mencionados empréstimos compulsórios, dizer-se "Obrigações da Eletrobrás" ou "Empréstimos Compulsórios à Eletrobrás", pois tanto aquelas como estes são, em realidade, obrigações de dívidas resultantes de empréstimos tomados pela Eletrobrás e correlativamente direito de crédito do prestador.

Dúvida não há, pois de que um regime gere a emissão de títulos de crédito representativos de obrigações, enquanto o outro, um crédito do consumidor industrial, mas ambos a título de empréstimo compulsório. Fique, portanto, certo, uma vez por todas que seja tomando Obrigações da Eletrobrás, na forma do artigo 4º, § 1º, da Lei nº 4.156/62, seja apurando o montante das contribuições, como dispõe o artigo 2º do Decreto-lei nº 1.512/76, inegavelmente, se cogita, sob a égide de um ou do outro diploma legal, de empréstimo compulsório, cuja correção monetária é de qualidade ou característica obrigatória, sem nenhuma extrapolação aos limites das normas jurídicas de efeitos fiscais imediatos.

Outro entendimento, no sentido de querer negar a obrigatoriedade dessa correção monetária e pretender diferir para o momento da realização do resgate, é mera opinião destituída de fundamento jurídico, por falta de amparo em disposição de lei. E tal como aqui se expôs, é entendimento acolhido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando, à unanimidade, proferiu, em 20.06.1986, o Acórdão nº-CSRF/01-0.670.

Diante de todo o exposto, o voto do relator é pela negativa de provimento do recurso.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR