



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AFCA

.....

Sessão de 22 de outubro de 1990.....

ACÓRDÃO Nº 101-80.633

Recurso nº 96.574 - IRPJ - EXS: DE 1985 e 1986

Recorrente BRSCAN IMOBILIÁRIA S/A.

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO / RJ.

RECEITAS FINANCEIRAS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS - As receitas financeiras e as variações monetárias dos direitos de crédito devem ser apropriadas no período-base em que forem fluindo, de acordo com o regime de competência ou econômico que a lei comercial (Lei número 6.404/76, artigos 177 e 187, § 1º) e a lei fiscal (Decreto-lei nº 1.598/77, artigos 7º, § 4º, e 67, XI) mandam adotar na determinação do resultado do exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRSCAN IMOBILIÁRIA S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.

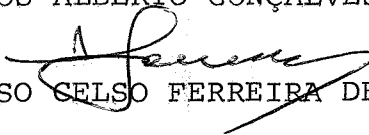
Sala das Sessões (DF), em 22 de outubro de 1990


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

- RELATOR


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

DE: 25 OUT 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA e CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10768-003.359/88-17

RECURSO Nº: 96.574

ACÓRDÃO Nº: 101-80.633

RECORRENTE: BRASCAN IMOBILIÁRIA S/A.

R E L A T Ó R I O

BRASCAN IMOBILIÁRIA S/A., qualificada nos autos, manifesta recurso a este Colegiado (fls. 104/122) contra a decisão do Sr. Chefe da DIVITRI da DRF no Rio de Janeiro (fls. 99/100) que, com base no parecer de fls. 93/98, indeferiu a sua impugnação (fls. 48/62) ao auto de infração contra ela lavrado às fls. 1/22.

Segundo a peça básica, a empresa postergou receita financeira por inobservar o regime de competência em relação às variações monetárias ativas decorrentes de aplicações financeiras, tendo o contribuinte cometido infração ao artigo 171 e ao inciso I do artigo 254, ambos do RIR/80, em desacordo com o rientação do PN CST nº 18/84.

A autuada impugnou a exigência, alegando, em resumo, que: 1) apropriou pelo regime de competência as variações monetárias dos títulos considerando o índice de variação das ORTNs, mês a mês, de acordo os índices oficiais seguindo rigorosamente a legislação vigente à época (Lei nº 6.423/77, Dec.-lei número 1281/73); 2) as portarias interministeriais da SEPLAN/MF fixavam o valor da ORTN a prevalecer no mês a iniciar e não no mês anterior, nem no posterior, nem na média dos dois, nem tampouco em valores diários; 3) seguiu os ditames do PN CST nº 18/84, que, aliás, trata de imposto de renda na fonte matéria totalmente diferente; 4) considera inaplicáveis à espécie os dispositivos in

Acórdão nº 101-80.633

vogados na autuação, face ao princípio da legalidade e da tipicidade constante do nosso sistema constitucional. Não havia, nos períodos-base de 1984 e 1985, dispositivo legal que determinasse a apropriação dia a dia das variações monetárias de títulos' com correção pós-fixada.

Informação fiscal às fls. 85/92, sustentando o lançamento.

A exigência foi mantida com base nos seguintes fundamentos de fato e de direito:

"CONSIDERANDO a informação de fls. 93/98, que aprovo e que fica fazendo parte integrante desta decisão;

CONSIDERANDO que ficou provado nos autos que a empresa deixou de registrar na sua escrituração receitas de juros e de variações monetárias ativas decorrentes de aplicações financeiras realizadas nos anos de 1984 e 1985;

CONSIDERANDO que a base de cálculos aplicável para a apuração dos valores de receitas provenientes de aplicações financeiras deve ser o do valor diário da variação da ORTN, conforme de termina a legislação de regência;

CONSIDERANDO que a empresa deixou de aplicar essa base de cálculos nos respectivos exercícios de competência, configurando assim as omissões de receitas detectadas pela fiscalização e que, em consequência, resultaram em postergação' do pagamento do imposto devido;

CONSIDERANDO que não houve, por parte da fiscalização, qualquer violação de preceito constitucional ou da legislação tributária na apuração dos fatos que resultaram no lançamento do tributo;

CONSIDERANDO tudo mais que do processo consta."

Na fase recursal, a sucumbente ataca os fundamentos do julgado com base nos esclarecimentos e em argumentos já apresentados em sua impugnação e desenvolve outros às fls. 107/120, lidos na íntegra, para melhor conhecimento do Plenário, e

[Handwritten marks: a large '7' and a signature 'M']

Acórdão nº 101-80.633

que a recorrente assim resume (fls. 120/122):

- "a) não existia, na época, norma que determinasse que as variações monetárias ativas de aplicações financeiras em títulos pós-fixados de veriam ser apropriadas por um critério pro-rata;
- b) as obrigações do Tesouro Nacional diárias só vieram a existir no universo jurídico-fiscal' em janeiro de 1986 através do Ato Declaratório CSAR/CIEF nº 008 de 30.01.86, tendo sido suspensa com o Plano Cruzado, e retornado com a IN nº 024/87 da SRF;
- c) o Decreto-lei nº 2.072/83, em seu artigo 5º apenas para fins de se calcular o imposto de renda na fonte, quando da negociação de títulos entre contribuintes;
- d) o Parecer Normativo 10/85 veio estabelecer uma fórmula econômica de se calcular as variações monetárias ativas decorrentes de mútuo entre empresas coligadas;
- e) o princípio da reserva de lei é uma limitação ao poder de tributar do Fisco, constante de todas nossas Constituições Federais, bem como do C.T.N. (art. 9º, inciso I);
- f) o princípio da reserva absoluta lei gera para o Fisco o dever de cobrar tributo que esteja estritamente tipificado na legislação;
- g) a interpretação analógica é proibida para e feito de se ampliar a tributação, conforme disposto no § 1º do artigo 108 do C.T.N.;
- h) o Sr. Delegado da Receita Federal assentou sua decisão na interpretação analógica do Decreto nº 2.972/83 e PN nº 10/85;
- i) a Requerente apropriou as variações monetárias ativas de aplicações financeiras obedecendo ao comando dos art. 254, art. 157, art. 172, todos do RIR - Decreto nº 85.450/80;
- j) a Requerente observou o regime de competência em todos meses do ano, contabilizando as variações monetárias, para efeito de determinação do lucro real, em períodos mensais, tudo conforme a lei;"

É o relatório.



Acórdão nº 101-80.633

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

O § 4º do artigo 7º e o artigo 67, XI, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, determinam que a apuração do lucro líquido do exercício, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, deverá ser feita de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15.12.76 (Lei das S/A.).

Dizem os referidos dispositivos:

" Art. 7º - (omissis).....

§ 4º - Ao fim de cada período-base de incidência de imposto o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados." (grifei).

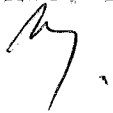
Art. 67 - (omissis)

XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 " (o grifo não é do original).

Esta disposição é reproduzida no artigo 172 e parágrafo único do RIR/80.

A lei das sociedade por ações, por seu turno, estabelece em seu artigo 177 que as mutações patrimoniais da sociedade deverão ser registradas segundo o regime de competência.

" Art. 177 - A escrituração da companhia será manti



Acórdão nº 101-80.633

da 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 " (grifei).

Como esclareceu a própria impugnante, repetindo ensinamentos do jurista José Luiz Bulhões Pedreira, " O objetivo básico do regime de competência é distribuir o fluxo contínuo de renda da pessoa jurídica entre os exercícios sociais segundo critérios que atribuam a cada período a renda que lhe compete, ou cabe, por ser renda cuja disponibilidade foi adquirida (e, consequentemente, acresceu ao patrimônio) no período."

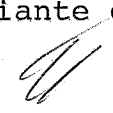
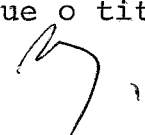
O artigo 18 do Decreto-lei nº 1.598/77 manda incluir no lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias dos direitos de crédito, sem qualquer consideração quanto ao efetivo recebimento dos ganhos auferidos.

A recorrente alega que não ocorrera o fato gerador do imposto nos termos do artigo 43 do CTN, uma vez que não teria disponibilidade jurídica ou econômica o que, nos títulos pós-fixados só ocorre na data do resgate. E, se assim é, não seria necessário em primeiro lugar que houvesse renda auferida ou produzida para, depois, apropriá-la no regime de competência.

Ora, a desvalorização monetária não é um fenômeno mensal; dá-se num fluxo que, dependendo de sua intensidade, ocorre em ciclos de dias, horas, ou minutos.

Se é verdade que, no sistema de correção monetária pós-fixada, ela somente se torna exigível após o decurso do prazo de aplicação, não é menos verdade que se vai operando ao longo do tempo, de modo que o titular do direito vai auferindo pouco a pouco uma renda que se acresce ao seu patrimônio.

Ocorrem aí, gradativamente, todas as condições necessárias para que o titular obtenha mais adiante o poder de dis-



Acórdão nº 101-80.633

por da moeda, e, neste caso, dá-se a disponibilidade jurídica, ou virtual, hipótese de ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Prescindível, portanto, que, como postula a recorrente (fls. 116), tivesse ela a disponibilidade efetiva e atual, porque estes requisitos configuram a disponibilidade econômica, e a lei erige como fato gerador do imposto (CTN art. 43) a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica.

Nesse sentido, o autor citado pela Recorrente, Bu-
lhões Pedreira, em Imposto sobre a Renda-Pessoas Jurídicas, Jus-
tea - Editora Ltda, Edição 1979, Volume I, páginas 119/120, diz:

" A aquisição da disponibilidade efetiva da renda é o fato econômico da aquisição do poder de dispor de moeda. Em regra esse fato econômico é o último do processo de aquisição da renda, que compreende fatos jurídicos e fatos econômicos. Por isso, ~~muitas vezes antes de ocorrer esse fato econômico a~~ pessoa jurídica já adquiriu virtualmente a disponibilidade da renda. Virtual é aquilo que tem todas as condições necessárias para que venha a se realizar, ou se torne efetivo. Existe disponibilidade virtual da renda quando já ocorreram todos os fatos que são requisitos essenciais para que a pessoa jurídica ~~venha obter o poder de dispor da moeda.~~ Nesses casos a disponibilidade econômica, embora ainda não exista, pode ser presumida ou considerada - para efeitos práticos - como existente.

A disponibilidade virtual da renda pressupõe que a pessoa já tenha adquirido o direito ao rendimento e já se tenham verificado todas as demais condições necessárias para que venha a adquirir o poder de dispor da moeda, de modo que as circunstâncias de fato indiquem que ela deverá, a qualquer momento ou em futuro próximo, adquirir efetivamente a disponibilidade da moeda. Em alguns casos, todavia, a disponibilidade virtual pode existir antes mesmo da aquisição do direito à renda, se já ocorreram todos os fatos que são condições necessárias para que a pessoa jurídica venha a obter tanto o direito ao rendimento quanto o poder de dispor de moeda."

.....
.....
" No caso de pessoa jurídica, que é organização estabelecida e participa permanentemente dos mercados, a caracterização da disponibilidade virtual não



Acórdão nº 101-80.633

requer necessariamente ato da fonte pagadora, mas pode basear-se na experiência da pessoa jurídica ao exercer a atividade que constitui seu objeto. Se a pessoa jurídica exerce função empresarial (vendendo bens e serviços no mercado) e a experiência dos seus negócios mostra que em regra as mercadorias remetidas aos compradores chegam ao destino e o preço de compra é pago contra a entrega da mercadoria, é razoável que se considere o preço de vendas virtualmente recebido quando a mercadoria é expedida, em execução de contrato de compra e venda.

A conceituação da disponibilidade virtual como fato gerador da obrigação tributária explica-se por que o tributo é cobrado em função da capacidade contributiva das pessoas, manifestada por fatos econômicos. A disponibilidade jurídica, embora preceda o efetivo recebimento do rendimento, tem a mesma significação deste como sinal de capacidade contributiva."

O § 1º e sua alínea "a" do artigo 187 da Lei número 6.404, de 15/12/76, estabelecem:

§ 1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; (grifei)

A própria recorrente tinha consciência dessa realidade, tanto assim que reconheceu a variação monetária dos seus créditos, só que parcialmente.

A empresa, nas aplicações financeiras em dias que não coincidiam com o início do mês, apurava a variação monetária desse dia até o correspondente do mês seguinte, de maneira que no mês de dezembro, a variação monetária correspondente ao período compreendido entre aquele dia e o último dia do mês somente seria apropriada no período-base seguinte, ou seja, fora do período de competência.

Vale dizer, com base em critério próprio, em desacordo com o critério (princípio da escolha do ganho) que a lei

[Handwritten marks: a large '3' and a signature 'M']

Acórdão nº 101-80.633

comercial (Lei nº 6.404/76, artigos 177 e 187, § 1º) manda adotar na determinação do resultado do exercício.

A fiscalização limitou-se a dividir a variação mensal das ORTNs e bem assim da taxa de juros proporcionalmente aos dias de aplicação, subtraindo do resultado assim apurado os rendimentos apropriados pela sociedade.

O fato de a variação monetária das ORTNs ser inicialmente fixada mensalmente não impedia que a partir delas, a empresa determinasse a sua variação em período menor para, em cumprimento à lei comercial, apurar o seu ganho até o último dia do exercício social.

É questão puramente matemática, que prescinde da expedição de ato específico pela Administração Fazendária que somente adota por determinação legal ou regulamentar, ou para facilitar o contribuinte no recolhimento do imposto.

A recorrente não demonstrou erro nos cálculos adotados no auto de infração, limitando-se a questionar a validade da apuração dos ganhos até o último dia do período-base.

Assim, nesta ordem de juízos, nego provimento ao recurso.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR

