



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 21 de maio de 19 85

ACORDÃO Nº 101-75.875

Recurso nº 88.994 - IRPJ - Exercício de 1983

Recorrente VIAÇÃO TRANSVIDA LIMITADA

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM GUARULHOS - SP.

IRPJ - VALOR CONTÁBIL - LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO - O valor contábil se compõe, no cálculo do lucro inflacionário realizado, do valor original, que se pagou pela aquisição do bem ou direito, monetariamente corrigido e diminuído do saldo das contas de depreciação, amortização e exaustão (art. 363, § 1º, alínea "a", item 1, do RIR/80).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VIAÇÃO TRANSVIDA 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.

Sala das Sessões (DF), em 21 de maio de 1985.

AMADOR OUPPEREYO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES - RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 23 MAI 1985

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10875-001.497/84-11

RECURSO Nº: 88.994

ACÓRDÃO Nº: 101-75.875

RECORRENTE: VIAÇÃO TRANSVIDA LIMITADA

R E L A T Ó R I O

VIAÇÃO TRANSVIDA LIMITADA, empresa estabelecida na Cidade de Guarulhos, Estado de São Paulo, inconformada com a negativa de deferimento proferida pelo Delegado da Receita Federal naquela Cidade, ao decidir-lhe a petição impugnativa com que se insurgira, em parte, contra a cobrança do crédito tributário, constante da notificação do lançamento suplementar do exercício de 1983 (fls. 11), manifesta recurso tempestivo, nos termos da petição de fls. 38/47.

A parte que restou sob demanda se refere a lucro inflacionário realizado, que, na conformidade do demonstrativo do lançamento suplementar (fls. 08), está indicado como tendo sido declarado em importância menor do que a apurada pela aplicação das normas do artigo 363, § 1º, alíneas "a", "b" e "c", do RIR/80.

A parte não litigiosa se encontra paga através das guias DARF's de fls. 30 e 31.

A divergência entre o fisco e a empresa consiste em debater o valor que se considera contábil para os efeitos do artigo 363, § 1º, alínea "a", item 1, a fim de estabelecer-se a relação percentual dos valores constantes dessa alínea "a" sobre a soma dos valores de que trata a alínea "b", para, aplicando-se a percentagem assim obtida sobre o lucro inflacionário acumulado, ficar determinado, na conformidade da alínea "c", o montante do lucro inflacionário realizado a ser computado na demonstração do lucro real do exer-

ACÓRDÃO Nº 101-75.875

cício.

O procedimento fiscal tem como valor contábil do ativo permanente no início do exercício, ao qual se refere o item 1, alínea "a", § 1º, artigo 363 do RIR/80, como sendo aquele em que o bem estiver registrado na escrituração da empresa, corrigido monetariamente e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada, como se acha indicado no subitem 27.2 da Instrução Normativa do SRF nº 071, de 29.12.1978 (D.O.U. de 29.12.1978).

A empresa defende o entendimento de que o valor contábil do ativo permanente no início do exercício é o valor original de aquisição corrigido monetariamente, sem deduzir nenhum valor de depreciação, amortização ou exaustão. Expressamente diz, em sua defesa: "... o que entendemos por valor contábil é o que chamamos de valor original de aquisição, sem nenhuma dedução, conforme os registros fiscais que são bem claros na sua elucidação, colocados nesta ordem, a saber: Valor Contábil - base de cálculo - ICM - IPI - diversos; daí, entendemos que o Valor Contábil sempre foi para nós, contadores e empresários, o valor global de um bem ou de uma mercadoria; o valor de um bem pago é o Valor Original e é o que o Regulamento do Imposto de Renda manda que apliquemos para efeito de Correção Monetária, conforme elucida o Art. 358, itens I, II e III, que cita de maneira insofismável que a correção das contas terá por objeto, separadamente, o saldo de abertura do exercício da correção e os acréscimos registrados durante esse exercício; em momento algum menciona que o saldo ou o Valor Contábil deva ser o valor já deduzido da depreciação..." Diz acreditar que o conceito de valor contábil, para a sistemática do imposto de renda, não pode ser diferente daquele que é estabelecido pela legislação estadual e nesse sentido traz à apreciação os dispositivos dos artigos 70 e 71 do Decreto nº 5.409, de 30 de dezembro de 1974, do Estado de São Paulo (fls. 12 e 13) e o Decreto nº 17.727, de 25.09.1981, Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias (fls. 14/15), grifando neles a expressão referente ao valor contábil como sendo o valor total constante dos documentos fiscais.



É o relatório.

ACÓRDÃO Nº 101-75.875

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

As alterações introduzidas na legislação do imposto de renda pelo Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, trouxeram, como inovações, entre outras, a adoção de um regime, antes não contemplado, de ajuste dos valores patrimoniais, conducente à identificação de um lucro que ficava oculto na escrituração, em consequência das medidas seguidas pela correção monetária no regime anterior.

Sabendo-se que o valor patrimonial representa a totalidade do capital monetário ou financeiro aplicado na formação dos bens e direitos, no cálculo da correção monetária do balanço, o novo regime adotado leva em conta não só o capital de propriedade do titular do patrimônio, refletido nos recursos constantes do patrimônio líquido, senão também o capital de terceiros, que juntamente com aquele capital se inverteu em bens e direitos componentes da nomenclatura patrimonial do ativo.

Dependendo, pois, da estrutura de capitalização do patrimônio, o resultado demonstrado pela escrituração pode não espelhar a realidade, o que ocorre quando os bens do ativo superam o valor do patrimônio líquido. Isto ocorre porque há aplicação de capital de terceiros em expressão maior do que a quantidade de capital próprio. Neste caso, aquele resultado demonstrado simplesmente pela escrituração é inferior ao real, em razão da existência de um lucro oculto, motivado pela desvalorização da moeda que, se não se proceder à atualização monetária do patrimônio líquido e do ativo corrigível, na contabilidade fica encoberto um ganho nominal de capital auferido pela pessoa jurídica.

O novo regime de atualização monetária conduz a visualização de modo a identificar, na contabilidade, através da conta de resultado do exercício, esse lucro oculto, apresentado sob a forma de saldo credor da conta de correção monetária. Tal lucro oculto, chamado lucro inflacionário, ocorre, portanto, quando há emprego



ACÓRDÃO Nº 101-75.875

na composição do patrimônio, de capital de terceiros em montante superior ao capital próprio e se encontra definido no artigo 52 do Decreto-lei nº 1.598/77 e artigo 5º do Decreto-lei nº 1.733, de 20 de dezembro de 1979 (art. 362 do RIR/80), como sendo, em cada exercício social, o saldo credor da conta de correção monetária ajustado pela diminuição das variações monetárias e das correções monetárias prefixadas computadas no lucro líquido do exercício.

Todavia, como hodiernamente há a orientação de tributar os ganhos de capital apenas quando realizados, a legislação fiscal de regência enseja a opção de diferir-se a tributação do lucro inflacionário não realizado (art. 51 do Decreto-lei nº 1.598/77 ou art. 361 do RIR/80).

O saldo credor da conta de correção monetária provém da atualização do custo histórico dos bens que ainda se encontram no ativo patrimonial corrigível. O valor de tais bens (mesmo quanto à parte correspondente ao lucro inflacionário) somente se realiza com a sua alienação, ou, paulatinamente, de maneira gradativa, com as quotas de depreciação, amortização ou exaustão, formadas com base no valor corrigido.

Em consequência da permissão legal de diferir-se a incidência tributária do lucro inflacionário enquanto não realizado, a partir do exercício seguinte ao em que ocorrer, pela primeira vez, o diferimento da tributação, existirá saldo de lucro inflacionário transferido do exercício anterior que, somado com o lucro inflacionário do exercício, vai constituir o lucro inflacionário acumulado sobre o qual se aplica, na determinação do lucro inflacionário realizado, a proporcionalidade de que trata o art. 363 do RIR/80, obtida em função do valor do ativo realizado no mesmo período.

Na espécie dos autos, a demanda resulta da divergência em considerar-se o valor contábil, de que trata o item 1, alínea "a", § 1º, art. 363 do RIR/80, para, em relação à soma dos valores constantes da alínea "b", fixar-se a percentagem aplicável ao lucro inflacionário acumulado no cálculo do lucro inflacionário realizado.



ACÓRDÃO Nº 101-75.875

A matriz daquele item regulamentar, que faz menção ao valor contábil, está no item 1, alínea "a", do parágrafo 1º, art. 53 do Decreto-lei nº 1.598/77, com a nova redação dada pelo inciso VI do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.1978, válida, portanto, a partir do exercício de 1979.

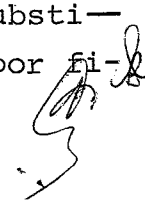
A recorrente considera, para efeito de cálculo do lucro inflacionário realizado, que o valor contábil do ativo permanente no início do exercício seja o valor original, pago na aquisição dos bens, corrigido monetariamente, sem dedução dos saldos das contas de depreciação, amortização e exaustão, contrariamente ao procedimento fiscal que sustenta o cabimento da dedução.

Em reforço da sua tese, a defesa busca apoio na legislação estadual para a cobrança do imposto de circulação de mercadorias - ICM, quanto à escrituração dos livros de Registro de Entradas de Mercadorias e do Registro de Saídas de Mercadorias, a qual faz esta citação: "Valor Contábil: valor constante nos documentos fiscais" (art. 128, § 3º, item 4 e art. 129, § 3º, item 2 do Decreto nº 17.727, de 25.09.1981, Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, fls. 14 e 15)".

O valor contábil constitui uma expressão que revela o valor fiscal no momento em que a lei visa atingir os efeitos dele decorrentes. Ele apenas se compõe do valor pago, originalmente, se após a aquisição do bem ou direito não se lhe acresçam ou decresçam valores.

O correto registro do valor contábil dos bens ou direitos está adstrito ao desempenho que eles exerçam no desenvolvimento das atividades normais da empresa. A caracterização do valor contábil depende, pois, da destinação ou finalidade de cada bem ou direito.

Como se sabe, o patrimônio se compõe de bens, ou direitos, e obrigações e apresenta valor econômico que se estabelece no mercado da oferta e da procura, criando padrões de troca ou substituição de um bem por outro. Alguns bens não têm, no entanto, por si-



ACÓRDÃO Nº 101-75.875

nalidade a troca, mas o uso como fonte de renda. Tais bens se destinam, portanto, a manter a fonte produtora de renda, num constante estado de funcionamento e, por isso, sofrem desgaste em razão do uso.

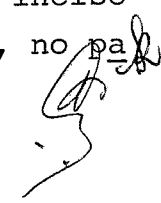
O bem ou direito tem, neste caso, a sua avaliação caracterizada por um valor de uso, que decorre da utilidade, ou seja, do emprego que se lhe dê, não se fixando, assim, como imutável o seu valor contábil, constante dos documentos fiscais, que foi pago e serviu de base aos efeitos fiscais do ICM, ou, por outra, para apenas admitir-se a mutabilidade só em função do acréscimo da correção monetária e desconhecer-se a diminuição do valor dos bens resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal. E, nesta hipótese, conforme a natureza do bem ou direito, não se pode esquecer que a diminuição do valor contábil ocorre através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão.

Numa criteriosa avaliação dos elementos (bens ou direitos) do ativo, não se pode ignorar a influência dos fatores decorrentes do uso, ação da natureza e obsolescência normal para estimar-se o valor contábil no momento em que se visa determinado efeito fiscal, deixando de levar-se em consideração o disposto no artigo 183, inciso V, da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (Lei das Sociedades por Ações) com esta redação:

"Art. 183 - No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão."

Ademais, o entendimento despontante dos critérios de avaliação recém-mencionados, que dão por dedutíveis do custo de aquisição, corrigido monetariamente como prescreve o artigo 185, § 1º, alínea "a", da Lei nº 6.404/76, os saldos das respectivas contas de depreciação, amortização ou exaustão como preceitua aquele inciso V do artigo 183, transcrito, se acha reforçado por indicar-se, no pa



ACÓRDÃO Nº 101-75.875

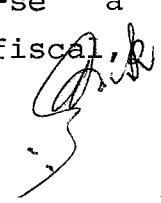
rágrafo 2º, alíneas "a", "b" e "c", do próprio artigo 183, a forma como a diminuição dos citados saldos deve ser registrada, ao estabelecer:

"§ 2º - A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

- a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
- b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitada;
- c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração."

Cabe também assinalar, como prova inequívoca de que o valor contábil, ao qual se refere o item 1, alínea "a", § 1º, artigo 363 do RIR/80, para efeito de cálculo do lucro inflacionário realizado, se representa pelo líquido de depreciação, amortização ou exaustão, a nova redação que o inciso VI do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.648/78 veio dar ao item 1, alínea "a", § 1º, do artigo 53 do Decreto-lei nº 1.598/77, quando se suprimiu a expressão que neste último assim constava — "sem dedução dos saldos das contas de depreciação, amortização e exaustão."

Com tal supressão, deu-se, em realidade, cumprimento à intenção do legislador fiscal que dissera, preambularmente, na Exposição de Motivos do projeto que se transformou no Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, que a aplicação prática das inovações introduzidas na legislação comercial pela Lei nº 6.404, de 15.12.1976 requeria a adaptação da legislação do Imposto de Renda. Eliminando-se à citada expressão, conciliaram-se as legislações comercial e fiscal.

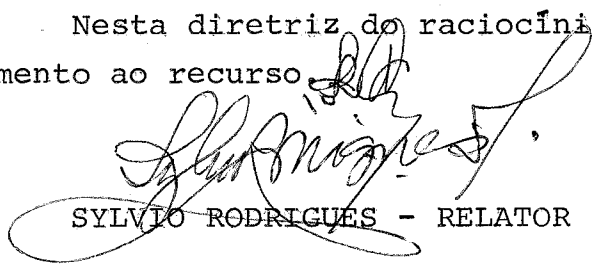


ACÓRDÃO Nº 101-75.875

não deixando nenhum resquício de dúvida de que do valor contábil se diminuem, para efeito de cálculo do lucro inflacionário realizado, os saldos das contas de depreciação, amortização e exaustão, e se o nobre defensor da recorrente, falando em nome de contadores e empresários, como diz, entende ao contrário, entende mal, mas sempre há oportunidade em reformular o seu entendimento e passar a entender bem, a fim de esclarecer a contadores e empresários a maneira correta como se deve compreender o significado da locução "valor contábil". E saiba ainda mais o ilustre defensor que os valores do ativo não somente se realizam através de alienação, pois as quotas de depreciação, amortização e exaustão constituem também uma das formas da sua realização.

Por arremate, entende-se, pois, por valor contábil a quele pelo qual o bem ou direito estiver registrado na escrituração da empresa, corrigido monetariamente e diminuído das quotas de depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Nesta diretriz do raciocínio, o relator vota por negar-se provimento ao recurso.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR