

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

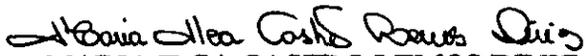
PROCESSO Nº : 10950/001.839/93-34
RECURSO Nº : 113.816 -
MATÉRIA : IRPJ - Exs. 1993
RECORRENTE : EXPRESSO MARINGÁ LTDA
RECORRIDA : DRF EM FOZ DO IGUAÇÚ/PR
SESSÃO : 19 de março de 1997
ACÓRDÃO Nº : 107-03.966
PAO

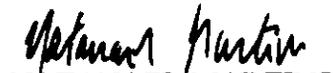
IRPJ - NORMAS PROCESSUAIS - AUTO DE INFRAÇÃO - FUNDAMENTO LEGAL INEXATO/INSUFICIENTE - NULIDADE - IMPROCEDÊNCIA - A indicação de fundamento legal inexato ou insuficiente, somente da causa à nulidade do lançamento quando impede ou cerceia o direito de defesa do contribuinte, circunstância no caso incorrente, mormente quando os fatos apontados estão suficientemente descritos.

IRPJ - RESERVA DE REAVALIAÇÃO - ADIÇÃO AO LUCRO REAL - CORREÇÃO MONETÁRIA - IMPROCEDÊNCIA - O valor a ser oferecido à tributação em razão da realização de reserva de reavaliação é o valor contábil efetivamente realizado, não corrigível monetariamente em face da falta de expressa previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EXPRESSO MARINGÁ LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Edson Vianna de Britto e Paulo Roberto Cortez que negavam provimento ao recurso. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Dicler de Assunção OAB/PR 7.498, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo nº 10950/001.839/93-34
Acórdão nº 107-03.966

FORMALIZADO EM: 13 JUN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10950/001.839/93-34
Acórdão nº : 107-03.966
Recurso nº : 113.816
Recorrente : EXPRESSO MARINGÁ LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração em que se exige do contribuinte crédito tributário no montante de 170.639,74 UFIR, derivado da constatação, pela fiscalização, de que o contribuinte teria oferecido à tributação reserva de reavaliação pelo valor original de realização (CR\$ 922.307.549,67).

A fiscalização, com fulcro no artigo 347, alínea "B", do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 80.450/86, apurou a correção monetária do valor da reserva, no período de 02.01.92 a 30.06.92, e reconstituiu o Lucro Real da Contribuinte com a adição do valor de CR\$ 2.272.104.648,61, da referida correção.

Intimada, a contribuinte tempestivamente apresentou impugnação à exigência, alegando, em síntese, o que segue:

- o procedimento da fiscalização não tem qualquer amparo legal. A reserva de reavaliação foi adicionada pelo seu valor original, por ocasião do encerramento do período fiscal (30.06.92), porque não há na legislação vigente qualquer dispositivo em lei no sentido de que a Impugnante devesse proceder de forma diversa.

- os fundamentos legais que embasaram o feito fiscal não têm qualquer nexos com a matéria questionada. Em nenhum deles há expressa determinação de se corrigir adições ou exclusões do lucro real, ocorridas no curso do período-base.

- outros valores também adicionados ao lucro líquido do período, sem a correção monetária, não foram questionados pela Fiscalização, como, por exemplo, as multas.

- o primeiro Conselho de Contribuintes teria analisado matéria idêntica no Acórdão nº 105-5.329, de 26.02.91, no qual se entendeu correto o procedimento do contribuinte.

A DRF de Julgamento em Foz do Iguaçu-PR, julgou procedente o lançamento, assim ementando a sua decisão:

Processo nº 10950/001.839/93-34
Acórdão nº 107-03.966

“Imposto de Renda Pessoa Jurídica
Adições ao Lucro Líquido

Ementa - Realização da Reserva de Reavaliação - Na determinação do lucro real, a reserva de reavaliação realizada deve ser oferecida à tributação corrigida monetariamente até a data da apuração do lucro. Este procedimento é necessário para corrigir a distorção do resultado, provocada pela correção monetária do lucro, gerada pela realização desta mesma reserva”.

Irresignado, o contribuinte recorre a este Colegiado, reeditando, em seu recurso, as razões que fundamentaram a sua peça vestibular.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, contra-arrazoando o recurso, louvando-se na r. decisão, postula a sua manutenção”.

É o relatório.



Processo nº :10950/001.839/93-34
Acórdão nº :107-03.966

VOTO

Conselheiro Natanael Martins - Relator.

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

A preliminar de nulidade do auto de infração, suscitada em face da inadequada/insuficiente tipificação legal da infração, no caso, não procede. É que, não obstante correta a assertiva da inadequada/insuficiente indicação do(s) dispositivo(s) legal(is) infringido(s), a verdade é que tal circunstância, de modo algum, acarretou prejuízo à recorrente, cerceando o seu direito de defesa. Pelo contrário, a recorrente, à vista dos fatos descritos no auto de infração, exerceu o seu pleno direito de defesa.

Rejeito, pois, a preliminar suscitada.

Quanto ao mérito, com já tivemos a oportunidade de escrever, "*o direito, em economias altamente inflacionárias pode e deve criar mecanismos de defesa dos valores reais de bens ou direitos e, conseqüentemente, da ordem jurídica*" (A Indexação Monetária em Questões Tributárias, Curso de Direito Tributário, Coordenador Ives Gandra Martins, Ed. Cejup, pg. 401).

Nesse contexto, dissemos: "*A Correção Monetária de Balanço (CMB), em países de economia altamente inflacionária, mais do que um mero mecanismo contábil de avaliação de patrimônio das pessoas jurídicas, é de transcendental importância, pois visa, em última análise, expurgar do resultado do exercício (o lucro líquido contábil), conseqüentemente do lucro real, os efeitos da desvalorização da moeda.*

É que o sistema de correção monetária do patrimônio líquido e dos ativos corrigíveis monetariamente da pessoa jurídica, cujo saldo devedor é levado para o resultado do exercício (determinação do lucro), visa exatamente a recompor a perda do poder aquisitivo da moeda representada no capital próprio, impedindo com isto a tributação da renda fictícia". (A Indexação..., ob. cit. pgs. 409/410).

"A Indexação monetária no Direito Tributário, como medida protetiva do crédito tributário, não representa propriamente um efetivo aumento de tributo, porquanto objetiva, apenas, resguardar as burras do Estado dos efeitos nocivos que a inflação causa à moeda e, naturalmente, aos seus créditos tributários.

Processo nº :10950/001.839/93-34
Acórdão nº :107-03.966

No entanto, no Direito Tributário, onde vige de forma absoluta e proeminente o princípio da estrita legalidade, a indexação monetária do tributo é sempre dependente de lei.

Realmente, o legislador, ao desenhar a hipótese de incidência do tributo, deve fazê-lo em toda a sua completude, isto é, desde a descrição da materialidade do fato gerador, até a forma, prazo e condições de pagamento, inclusive descrevendo se a obrigação é de dinheiro (obrigação de quantidade ou de simples quantia regida pelo princípio do nominalismo) ou de valor (obrigação de quantidade ou simples quantia subordinada a atualização).

Noutras palavras, se a lei, no desenho da hipótese de incidência, nada dispôs sobre a natureza da obrigação tributária, tem-se que se trata de dívida de dinheiro que deve ser paga em moeda corrente e pelo seu valor nominal.

Nem se alegue, apoiando-se no art. 97, § 2º, do CTN, que a indexação monetária independeria de lei, ao argumento de que não se trataria de aumento efetivo de tributo.

É que a hipótese ali versada não trata, propriamente, da questão da indexação monetária nos tributos. À evidência, somente se aplica aos tributos periódicos cuja base de cálculo é fixa (por exemplo, IPTU, ITR e o ISS em certas hipóteses) e sofre os efeitos inflacionários, diferentemente dos tributos (ainda que periódicos), cuja base de cálculo toma por referência a renda, bens ou serviços, que em um regime inflacionário naturalmente se atualizam.

Justifica-se essa aparente exceção ao princípio da legalidade em face do fato de que o Estado deve ter instrumentos eficazes em um regime inflacionário. Entretanto,, a atualização da planta de valores venais, para efeitos de cálculo do IPTU, por ato do Poder Executivo, que não a decorrente de correção monetária, depende de lei.

Porém, a atualização da base de cálculo não se confunde com a indexação no pagamento de tributos. Na correção monetária da base de cálculo, o Poder Executivo limita-se a atualizar (monetariamente) a base de cálculo; a dívida, contudo, continua dívida de dinheiro (obrigação de dinheiro) e continua a ser paga em moeda corrente e pelo seu valor nominal. Na indexação do tributo, a lei, no desenho da hipótese, prescreve que a obrigação tributária é de valor, sujeita à atualização monetária (ou desde a ocorrência do fato gerador ou a partir do dia que aleatoriamente fixar).(A Indexação..., ob. cit., pgs. 416/418).

Vale dizer, não obstante a correção monetária, no contexto econômico, não representar propriamente aumento de tributo, na medida que visa apenas proteger o valor intrínseco da moeda em face da inflação, a verdade é que, para efeitos tributários, o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

Processo nº :10950/001.839/93-34

Acórdão nº :107-03.966

crédito tributário ou a sua base de cálculo, para serem indexados, necessitam de prévia disposição de lei.

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

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

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

Portanto, afora os ajustes determinados em face da CMB e dos valores registrados na parte B do Lalur, não determinou a lei 7799/89 nenhum outro ajuste a título de correção monetária.

Nesse contexto, relativamente à questão sub judice - necessidade ou não de correção monetária do montante da reserva de reavaliação realizada, até o encerramento do período-base de tributação - dispõe o RIR/80:

“Art. 326 - ...

§ 3º - O valor da reserva será computado na determinação do lucro real (Decreto-lei nº 1598/77, art. 35, § 1º e Decreto-lei nº 1730/79, art. 1º, VI):

b) em cada período-base, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

1 - alienação, sob qualquer forma”.

No plano contábil, em razão dos princípios que norteiam a contabilidade, a realização da reserva de reavaliação se verifica não no encerramento do período-base de tributação mas, sim, no momento em que o fato econômico, determinante de sua realização, se verifica; no caso concreto, vale dizer, no momento em que a alienação do bem se deu.

Outra não é a opinião de Sérgio de Indícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8

Processo nº :10950/001.839/93-34

Acórdão nº :107-03.966

“Esse valor adicionado ao Patrimônio Líquido precisa ser transferido da Reserva de Reavaliação para a conta de lucros ou Prejuízos Acumulados, à medida que o ativo reavaliado for sendo realizado mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação, baixa etc”. (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, ed. Atlas, 4ª ed. pg. 492).

A lei (reproduzida no citado art. 326 do RIR/80), como visto, fala no oferecimento à tributação do montante da reserva de reavaliação realizado, sem contudo prescrever a necessidade de sua atualização monetária.

De outra parte, a Lei 7799/89, ao impor a necessidade de correção monetária de valores na determinação do lucro real, o fez apenas em relação aos valores controlados na parte B do Lalur (prejuízos fiscais, lucro inflacionário, receitas diferidas, depreciação acelerada incentivada etc), o que não é o caso dos autos, que reclama ajustes tão somente na parte A do Lalur.

Ao tempo da realização da reserva de reavaliação em questão não havia, portanto, norma que expressamente obrigasse a recorrente a oferecer à tributação o montante da reserva de reavaliação corrigida monetariamente, tanto quanto não havia regra para os demais ajustes feitos na parte A do Lalur (v.g., multas e despesas não dedutíveis, excesso de retiradas de administradores, gratificação a administradores etc).

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

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

Fazendo algumas considerações a propósito dessa lei, especialmente de seu artigo 38, anotamos:

“Ou seja, além dos valores constantes na parte B do livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), que já eram objeto de correção monetária (Lei 7.799/89, art. 28), doravante todas as receitas e despesas que devam ser computadas na determinação do lucro real, ainda que relativas ao próprio período-base de tributação, devem ser atualizadas monetariamente pela mesma sistemática aplicável à CMB.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

9

Processo nº :10950/001.839/93-34

Acórdão nº :107-03.966

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

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

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

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

Não se pode olvidar, evidentemente, que a situação que perdurou até o advento do precitado artigo 38 da Lei 8981/95 (que logo depois, aliás, foi revogado), em termos de CMB, acarretava distorções na medida em que o lucro contábil e o lucro real, em regra, não são idênticos. Não é cabível, todavia, a pretexto de eliminar distorções, atropelar o princípio da estrita legalidade, criando regras inexistentes, majorando a carga tributária via indevido aumento de sua base de cálculo. A circunstância de, no caso concreto, a situação ser favorável ao contribuinte já que o descompasso de correção monetária lhe favoreceu, não é razão bastante para, à margem da lei, corrigir a distorção então existente, sobretudo se se ter em mente ser o princípio da legalidade garantia do contribuinte contra o Estado, de sorte a impedi-lo, senão pela via da Lei, de cobrar tributos indevidos, ainda que a pretexto de correção de distorções criadas em face da inflação. Aliás, não se tem notícia neste Conselho de nenhum recurso de ofício de Delegacias contra decisão que teria beneficiado contribuintes, atribuindo-lhes correção

Processo nº :10950/001.839/93-34

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

10

Processo nº :10950/001.839/93-34
Acórdão nº :107-03.966

monetária em exclusões feitas na determinação do lucro real (v.g., dividendos recebidos) que, pela mesma razão, também deveriam ser corrigidas monetariamente.

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

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

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

Por tudo isso, dou provimento do recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, 19 de março de 1997.



NATANAEL MARTINS - RELATOR.