



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89
RECURSO Nº. : 111.342
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS - Exs.: 1989 a 1991
RECORRENTE : AUTO VIAÇÃO MARECHAL LTDA.
RECORRIDA : DRJ EM CURITIBA - PR
SESSÃO DE : 15 de abril de 1997
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

IRPJ - RESERVA DE REAVALIAÇÃO REALIZADA - ADIÇÃO AO LUCRO REAL - CORREÇÃO MONETÁRIA - IMPROCEDÊNCIA - O valor a ser oferecido à tributação em razão da realização de reserva de realização é o valor do bem efetivamente realizado, sem a inclusão da correção monetária de balanço incidente sobre a depreciação acumulada.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO - PATRIMÔNIO LÍQUIDO - Na correção monetária do patrimônio líquido, o aumento de capital deve ser corrigido a partir do mês da efetiva integralização do capital social subscrito.

ILL - ANO DE 1989 - INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 35 DA LEI Nº 7.713/88 - Nos termos da decisão proferida pelo STF junto ao RE nº 172058-1/SC, o artigo 35 da Lei nº 7.713/88, guarda sintonia com a Constituição Federal, na parte em que disciplinada a situação do sócio cotista, quando o contrato social encerrar, por si só, a disponibilidade imediata, quer jurídica ou econômica, do lucro líquido.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - DECORRÊNCIA - A decisão proferida no processo principal estende-se ao decorrente, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

JUROS DE MORA EQUIVALENTES A TRD - Os juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária somente têm lugar a partir do advento do artigo 3º, inciso I, da Medida Provisória nº 298, de 29.07.91 (D.O. de 30.07.91), convertida em lei pela Lei nº 8.218, de 29.08.91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
AUTO VIAÇÃO MARECHAL LTDA.

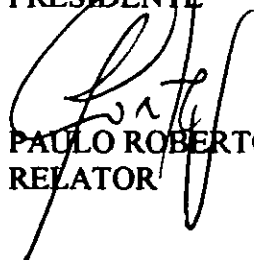
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade argüida e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Carlos Augusto de Vilhena, OAB/DF - 1669/A.



MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e RUBENS MACHADO DA SILVA (SUPLENTE CONVOCADO). Ausente, justificadamente, o Conselheiro MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036
RECURSO Nº. : 111.342
RECORRENTE : AUTO VIAÇÃO MARECHAL LTDA.

RELATÓRIO

AUTO VIAÇÃO MARECHAL LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 258/264, da decisão prolatada às fls. 240/252, da lavra da Sra. Delegada da Receita Federal em Curitiba - PR, que julgou parcialmente procedente as exigências fiscais relativas ao IRPJ (fls. 01); Contribuição Social (fls. 94) e IRFonte (fls. 204).

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que a parte remanescente do lançamento é decorrente das seguintes irregularidades:

1) insuficiência de adição ao lucro líquido do exercício, na determinação do lucro real, de reserva de reavaliação realizada, com infração aos artigos 326 e § 3º e 387, I, do RIR/80, artigo 3º e § 1º do Decreto-lei nº 1.978/82; artigo 3º e § da Lei nº 7.799/89;

2) apropriação indevida de correção monetária de balanço sobre aumento de capital social, cujo protocolo na Junta Comercial ocorreu sessenta e sete dias após a efetivação da alteração contratual, nos termos dos artigos 3º, e §, 4º, e 10 da Lei nº 7.799/89, artigo 387, I, do RIR/80 e artigo 39 e seu § único da Lei nº 4.726/65.

A impugnação tempestiva (fls. 56/61), traz em sua defesa, em síntese, a argumentação de que parte do lançamento efetuado a título de realização da reserva de reavaliação, ou seja, o valor de Cr\$ 123.666.582,02, que a fiscalização considerou como sendo correção monetária da transferência da reserva de reavaliação para a conta de lucros, é totalmente estranho a essas contas, não constando que tenha sido transferido contabilmente de uma para outra, também não sendo possível identificar de onde foi tirado, pois o termo fiscal nada explica. Afirma ainda que, conforme se pode verificar das inclusas fichas razão das contas Reserva de Reavaliação e de Reserva de Lucros, referido valor é totalmente estranho as mesmas, não constando que tenha sido transferido contabilmente de uma para outra, sendo impossível saber, por outro lado, de onde foi tirado, pois o termo fiscal nada explica.

Alega também, que nenhum dos dispositivos invocados como base legal, apoiam, de forma clara e específica, a inclusão da referida importância, sendo, portanto, nulo o

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

auto de infração, o que revela uma nulidade insanável do mesmo, por não descrever, nem capitular corretamente a infração, cerceando o direito de defesa.

Relativamente a correção monetária de balanço sobre a parcela incorporada ao capital social, cuja glosa ocorreu em função da demora no registro da alteração contratual, afirma que o autuante cometeu um equívoco prender-se no aspecto formal e esquecer dos aspectos financeiros da operação, porque não infirmado, tenha-se como presente que o numerário correspondente ingressou no giro da empresa, a título específico de aumento de capital, na data da alteração. A contabilidade assim registrou. Logo, os efeitos decorrentes, inclusive de correção monetária como patrimônio líquido, não podem e não devem ser postergados, sob pena de completa subversão da ordem das coisas. O que deve contar é a destinação do recurso, a sua entrega efetiva à empresa e a contabilização como aumento de capital. O arquivamento da alteração de contrato, pelo Registro do Comércio, nada mais fez que confirmar a intenção das partes.

Finaliza, insurgindo-se contra a cobrança dos juros de mora com base na TRD.

Informação fiscal às fls. 78/79, opinando pela manutenção do lançamento.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve parcialmente o lançamento (fls. 173/178), e motivou seu convencimento através do seguinte ementário:

*"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - EXERCÍCIOS
1989 e 1991.*

RESERVA DE REAVALIAÇÃO REALIZADA - Na realização da reserva de reavaliação, devem ser incluídos os valores controlados no LALUR e que devam ser computados na determinação do lucro real, corrigidos monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a respectiva adição, exclusão ou compensação.

CORREÇÃO MONETÁRIA - A alteração do capital só produzirá efeito, para fins de correção monetária, quando o aumento seja efetivamente realizado e atenda, em tempo hábil, às disposições relativas à sua averbação no Registro do Comércio ou órgão equivalente.

TRD - A incidência de juros de mora equivalentes à TRD no período de 04.02.91 a 02.01.92, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, está prevista em Lei, art.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

9º da Lei 8.177/81, com a redação que lhe foi dada pelo art. 30 da Lei 8218/91 e art. 3º, inciso I deste último ato.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Exercício 1990 - período-base 1989.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - Períodos de apuração 12/88 e 12/89.

LANÇAMENTO REFLEXIVO - Mantém-se parcialmente o lançamento de Contribuição Social e Imposto de Renda na Fonte, quando as infrações que lhes deram causa forem as mesmas quanto ao IRPJ, parcialmente confirmadas, ante a íntima relação de causa e efeito existente entre tais procedimentos.

LANÇAMENTOS PROCEDENTES, EM PARTE."

Ciente da decisão de primeira instância em 22/11/95 (AR fls. 255), a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 258/264), em 20/12/95, no qual desenvolve a mesma argumentação da fase impugnatória.

É o Relatório.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

V O T O

CONSELHEIRO PAULO ROBERTO CORTEZ , RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Em exame a preliminar de nulidade da ação fiscal do auto de infração, por cerceamento do direito de defesa, em função da não descrição e da capitulação incorreta da infração.

A acusação fiscal ainda remanescente encontra-se assim descrita na folha de continuação do auto de infração (fls.02/03 dos autos):

“1 - REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO

1.1 Conforme registros contábeis houve, no período-base de 1988, realização da reserva de reavaliação existente, nos seguintes valores:

Realização por depreciação

<i>Saldo da conta depreciação em 31.12.88</i>	<i>232.373.077,97</i>
<i>Saldo anterior corrigido</i>	<i>(20.785.945,22)</i>
<i>Depreciação do ano</i>	<i>211.587.132,75</i>

Realização por baixas

<i>Baixa de custos agregados por reavaliação</i>	<i>87.297.279,09</i>
<i>Realização total</i>	<i>298.884.402,84</i>

1.2 Valores transferidos da conta reserva de reavaliação para a conta de lucros:

<i>Em 19.08.88</i>	<i>87.297.270,09</i>
<i>Em 31.12.88</i>	<i>87.920.550,73</i>
<i>Correção Monetária da transferência em 19.08.88</i>	<i>123.666.582,02</i>
<i>Total transferido</i>	<i>298.884.402,84</i>

*1.3 Adição correspondente a realização de reservas de reavaliação:
.....92.660.992,64*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

1.4 Insuficiência de adição ao lucro líquido do exercício, na determinação do lucro real, de reserva de reavaliação realizada, a saber:

Valor realizado 298.884.402,84

Valor adicionado (92.660.922,64)

Insuficiência..... 206.223.480,20

EXERCÍCIO DE 1988 - PERÍODO-BASE DE 1987 - 206.223.480,20

1.5 BASE LEGAL: Arts. 326 e parágrafo 3º e 387, I do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80; art. 3º e parágrafo primeiro do DL 1.978/82; art. 3º e parágrafo da Lei 7.799/89.

3. CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO

3.1 Aumento de capital em dinheiro, no montante de 1.465.000,00, com alteração contratual firmada em 18 de setembro de 1989 cujo protocolo na Junta Comercial é de 24 de novembro de 1989 e o despacho de deferimento em 31 de janeiro de 1990.

3.2 Glosa de despesa de correção monetária face a atualização do aumento de capital na data da alteração contratual, quando o protocolo na Junta Comercial ocorreu 67 (sessenta e sete) dias após aquela data, tratando-se o lapso de tempo entre a data da alteração e o despacho que deferiu o arquivamento, de obrigações para com terceiros, não integrando o Patrimônio Líquido e não sofrendo correção monetária do balanço.

C.M. indevida = 1.465.000,00 / 3,0985 x 10,9518 - 1.465.000,00 = 3.713.114,24

EXERCÍCIO DE 1990 - PERÍODO-BASE DE 1989 - 3.713.114,24

3.3 BASE LEGAL: Artigos 3º e parágrafo, 4º, e 10 da Lei 7.799/89; artigo 387, I, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80; artigo 39 e parágrafo único, da Lei nº 4.726/65.

Cumpra esclarecer que o Decreto 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, em seu capítulo III, trata das nulidades, e determina o seguinte:

"Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60 - As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."

Relativamente ao auto de infração lavrado, inexistem as alegadas nulidades, posto que sequer se subsumem à precitada norma, tampouco ensejam cerceamento de direito de defesa. Os fatos estão corretamente delineados, descritos de forma inteligível e a capitulação legal é pertinente aos mesmos, de sorte a se afirmar que o procedimento fiscal está de pleno acordo com as disposições do artigo 142 do CTN e do artigo 10 do precitado Decreto, aliás, a própria recorrente demonstra, em suas razões de mérito, ter integral conhecimento da imputação que lhe fora feita pela fiscalização.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade.

Quanto ao mérito, o voto adota a mesma ordem de matérias constantes do relatório.

Realização da reserva de reavaliação

A recorrente avoca em sua defesa o fato de que o enquadramento legal da infração não estaria correto, bem como a inexistência do valor de Cr\$ 123.666.582,02, adicionado ao lucro real pela fiscalização.

Inicialmente analisaremos a base legal da autuação, que teve fulcro nos artigos 326 e § 3º, 387, I do RIR/80, artigo 3º e parágrafo, da Lei nº 7.799/89.

O regulamento do imposto de renda estabelece, nos artigos citados, o seguinte:

"Art. 326 - A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação.

§ 1º - 'omissis'

§ 2º - 'omissis'

§ 3º - O valor da reserva será computado na determinação do

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

lucro real:

a) no período-base em que a reserva for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado;

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;

2 - depreciação, amortização ou exaustão;

3 - baixa por perecimento;

4 - transferência do ativo permanente para o ativo circulante ou realizável a longo prazo."

.....
"Art. 387 - Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real."

Já a Lei nº 7.799/89, em seu artigo 3º, reza o seguinte:

"Art. 3º - A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base.

Parágrafo único - Não será admitido à pessoa jurídica utilizar procedimentos de correção monetária das demonstrações financeiras que descaracterizem os seus resultados, com a finalidade de reduzir a base de cálculo do imposto ou de postergar o seu pagamento."

Dessa forma, verifica-se que o enquadramento legal da infração está correto.

Relativamente ao valor constante no auto de infração, o qual a recorrente alega desconhecer a sua origem, trata-se o mesmo, do registro contábil da correção monetária do saldo da conta reserva de lucros, por ela mesmo realizado, conforme verifica-se na cópia do razão contábil (fls.64).

Na descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração (fls.02), consta a importância de Cz\$ 298.884.402,84, como sendo o total transferido da conta reserva de reavaliação para a conta de lucros, cujo montante é representado pelas transferências

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

realizadas em 19.08.88, no valor de Cz\$ 87.297.270,09 e em 31.12.88, importando Cz\$ 87.920.550,73, mais o valor da correção monetária da transferência realizada em 19.08.88, de Cz\$ 123.666.582,02.

Deve-se ressaltar, porém, que na descrição da irregularidade apurada pelo Fisco para o cálculo da reserva de reavaliação, consta resumidamente, o saldo da conta de depreciação acumulada em 31/12/88, deduzido do saldo da mesma conta, apresentado no balanço imediatamente anterior (31/12/87). Desta subtração determinou-se o montante a ser tributado.

Nesse contexto encontra-se incluído o montante da correção monetária do saldo apresentado no balanço anterior da conta de depreciação acumulada, o valor do encargo de depreciação registrado no período, bem como da correção monetária sobre o encargo de depreciação. Todos esses valores foram apropriados no encerramento do período-base em questão, devendo-se levar em conta que esses valores estão atualizados até 31/12/88.

Esta Câmara recentemente apreciou matéria idêntica, através do Acórdão nº 107-03.966, em Sessão de 19/03/97, do ilustre Relator Dr. Natanael Martins, de onde se extrai o seguinte:

“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.

Outro não é a opinião de Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke:

‘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).

.....

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

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, atendo 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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

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 do 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 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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

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.

Em conclusão, no caso presente, a reavaliação efetuada pela empresa foi desde logo oferecida à tributação, na parte (A) do LALUR (cópia dos Autos), em obediência aos termos estritos da vigente legislação e a reavaliação da reserva foi levada para a conta de reserva de reavaliação, integrante do Patrimônio Líquido, logo sujeita à correção monetária, não havendo, a Recorrente deste modo, transgredido qualquer disposição legal."

Não obstante a correção monetária, no contexto econômico, não representar propriamente um aumento do tributo, na medida em que visa apenas proteger o valor da moeda em face da inflação, o fato é que, para efeitos tributários, o crédito tributário ou a sua base de cálculo, para serem indexados, necessitam de prévia disposição de lei.

A lei, reproduzida no citado artigo 326 do RIR/80, como visto, fala no oferecimento à tributação do montante da reserva de reavaliação realizado, sem contudo determinar a necessidade da correção monetária sobre o valor realizado.

A Administração Tributária manifestou-se a respeito, através do Parecer Normativo nº 27/81 (D.O.U. em 04/08/81), devendo-se destacar:

"CÓMPUTO DA RESERVA NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL

5. Sobre o assunto o § 3º do artigo 326 do RIR/80 dispõe que:

§ 3º- O valor da reserva será computado na determinação do lucro real:

a) no período-base em que a reserva for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado;

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;

2 - depreciação, amortização ou exaustão;

3 - baixa por perecimento;

4 - transferência do ativo permanente para o ativo circulante ou realizável a longo prazo".

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

Observa-se, do texto transcrito, que a reavaliação, feita com observância do disposto no artigo 326 do RIR/80, não resulta em aumento ou diminuição da carga tributária da pessoa jurídica que a procede. 'E que o cômputo da reserva na determinação do lucro real é compensada pela apropriação, no resultado contábil, do valor acrescido ao bem ou direito pela reavaliação, como encargo de depreciação, amortização ou exaustão ou, então, como custo dos mesmos nas hipóteses de baixa por alienação ou perecimento.'"

.....

7.2 - O valor reavaliado integra o custo dos bens da mesma forma como o custo de aquisição e os acréscimos ao custo (RIR/80, art. 349, § 1º, e IN-SRF nº 71/78, item 9); a sua perda de valor deve, portanto, ser imputada aos resultados através dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, segundo o mesmo regime aplicável ao custo de aquisição e posteriores acréscimos a esse custo.

.....

7.3.1 - Assim, sempre que forem registrados encargos de depreciação, amortização ou exaustão correspondente a bem reavaliado a pessoa jurídica computará, na determinação do lucro real, parcela proporcional do saldo remanescente da reserva de reavaliação constituída, de forma a amular, para efeitos fiscais, o encargo registrado sobre o valor acrescido pela reavaliação."

Esse mesmo Parecer Normativo esclarece ainda que os encargos de depreciação, amortização ou exaustão, são aqueles registrados como custo ou despesa operacional, conforme explicitado no item 5.3:

"5.3 - Do exposto neste item, conclui-se que os encargos de depreciação, amortização ou exaustão registrados, como custo ou despesa operacional, sobre o valor acrescido a bem ou direito, em decorrência de reavaliação com observância do artigo 326 do RIR/80, são dedutíveis para efeito de determinação do lucro real."

A esse respeito, consoante o tratamento contábil determinado pela Lei nº 6.404/76 e pelo Decreto-lei nº 1598/77, o resultado da correção monetária de balanço será considerado como resultado não operacional, para efeitos da determinação do resultado do exercício, tendo, por conseguinte, uma recepção diferenciada daquela apurada com as despesas operacionais.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

Por outro lado, verifica-se, em função dos princípios contábeis, que a realização da reserva de reavaliação ocorre não no encerramento do período-base de tributação, mas, sim, no momento em que ocorre o fato econômico determinante de sua realização, ou seja, no momento em que ocorre a depreciação (ou a baixa) do bem, a qual pode ser registrada mensalmente, anualmente, ou de acordo com os critérios utilizados pela empresa.

Outrossim, a Lei nº 7.799/89, ao impor a necessidade de correção monetária de valores na determinação do lucro real, o fez somente 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 requer ajustes tão somente na parte A do Lalur.

Por época da realização da reserva de reavaliação aqui discutida, não havia 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.

Portanto, devem ser excluídos da tributação, os efeitos da correção monetária sobre os encargos da depreciação.

Correção monetária do capital social

O presente item submetido ao crivo desta Câmara diz respeito a glosa de despesa de correção monetária do capital social integralizado em 18/09/89, tendo sido protocolizado o pedido de arquivamento da alteração contratual na Junta Comercial do Paraná em 24/11/89.

Destaque-se que a correção monetária de balanço foi calculada com base na data da integralização, ou seja, 18/09/89.

No caso dos autos, entendo que deve-se considerar como correta a integralização do aumento de capital social subscrito visto que o referido aumento não foi questionado pela fiscalização, embora tenha sido contabilizado como integralizado, em dinheiro.

De fato, na hipótese sob exame, poderia ter ocorrido uma simulação contábil, com o ingresso de receitas omitidas, para dar suporte ao caixa, através do artifício de aumento de capital em moeda corrente.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

Porém, nesta fase, não há mais possibilidade de se questionar se o aumento de capital foi realizado de forma artificial ou simulada, apenas com o intuito de dar suporte contábil ao caixa e/ou usufruir-se das despesas de correção monetária do patrimônio líquido.

Não obstante, abstraindo-se quanto a origem do numerário, é de se presumir que, ao contabilizar a sua entrada ao caixa a título de aumento de capital, apesar do registro na Junta Comercial ter sido realizado em prazo superior a trinta dias, a pessoa jurídica tenha manifestado a intenção de dar ao mesmo aquela destinação específica, ou seja, aumentar o seu capital social. Referida adição ao patrimônio passou a gerar efeitos econômicos e produzir resultados.

Relativamente ao prazo estabelecido pelo artigo 39 da Lei nº 4.726/65, suas conseqüências dizem respeito aos efeitos jurídicos dos atos praticados pela pessoa jurídica com o objetivo de proteger seus próprios interesses, de seus sócios ou acionistas e credores, dentre outros, sem contudo, ter o condão de obstar os aspectos econômicos da correção monetária dos aumentos de capital. A correção monetária de balanço se destina especificamente a impedir os efeitos maléficos da inflação sobre o valor dos elementos patrimoniais da empresa.

Assim sendo, no momento em que o valor em questão aderiu ao patrimônio da pessoa jurídica, deve ser considerado definitivamente aumentado o capital social e, portanto, integrante das parcelas sujeitas à incidência da correção monetária de balanço.

TRD

Com relação aos juros de mora calculados com base na Taxa Referencial Diária, tem razão a recorrente, pois no exercício da atividade administrativa do lançamento, há que se ter em conta, o princípio da legalidade e dos direitos adquiridos que veda a retroatividade das leis, inclusive para agravar o ônus tributário (art. 5º, incisos II e XXXVI da Constituição Federal). E também no Código Tributário Nacional, lei complementar que estabelece normas gerais de Direito Tributário, que, segundo a hierarquia das leis, deve ser observado pela lei ordinária.

Os juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária somente têm lugar a partir de 30/07/91, de acordo com o disposto nos artigos 3º, inciso I, e 36 da Medida

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

Provisória nº 298, de 29/07/91 (D.O. de 30/07/91), convertida em lei pela Lei nº 8.218, de 29.08.91.

Dizem os referidos dispositivos, “in verbis”:

“Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao seu efetivo pagamento; e

II - “omissis”.

Art. 36 - Esta Medida Provisória entra vigor na data da sua publicação.”

Assim, os juros de mora incorridos antes do advento da Medida Provisória nº 298/91 seguem a regra da lei anterior, porque os fatos nela hipoteticamente previstos se materializaram sob o seu império. Retroagir a lei nova para abranger esses fatos é defeso pela Lei Maior e pela Lei Nacional, não sendo a referida Medida Provisória de natureza interpretativa.

O artigo 31 da Medida Provisória em questão, alterando a redação do artigo 9º da Lei nº 8.177, de 01.03.91, não dá respaldo à pretensão do fisco; a uma, porque não diz expressamente que a incidência seria a título de juros; a duas, pela manifesta inconstitucionalidade desse comando, em que, aliás, incorreu o artigo 30 da Lei nº 8.218, de 29.08.91, e que, por isso, não pode dar legitimidade à exigência.

Como a lei dispõe para o futuro e os juros de mora, segundo o art. 2º do Decreto-lei nº 1.736/79, incidiam à razão de 1% (um por cento) por mês calendário ou fração, essa será a taxa de juros correspondente a julho de 1991, pois do contrário haveria retroatividade da lei para aplicar a nova taxa a juros já incorridos.

Contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas

No que concerne ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro, trata-se de tributação decorrente do imposto de renda pessoa jurídica e, o julgamento daquele apelo há de se refletir no presente julgado, eis que o fato econômico que causou a tributação é

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação por decorrência deve ter o mesmo tratamento dispensado ao feito principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito.

Imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido

Relativamente ao imposto na fonte sobre o lucro líquido, sobre as infrações ocorridas no ano-base de 1989, exigido com base no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 172058-1 - Santa Catarina, referente à aplicação do mencionado artigo, declarou a inconstitucionalidade da alusão a “o acionista”, a constitucionalidade das expressões “o titular de empresa individual” e “sócio cotista”, ressaltando, quanto a esta última, quando, de acordo com o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido outra finalidade que não a de distribuição.

Da referida decisão interessa ao caso vertente, apenas, a aplicação do artigo 35 da Lei 7.713 às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, por ser esta a natureza jurídica da recorrente.

Sob este aspecto, assim concluiu o Ministro Relator da precitada decisão:

“c) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88, guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada situação do sócio cotista, quando o contrato social encerrar, por si só, a disponibilidade imediata, que econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo.”

Extrai-se desta conclusão que, em relação às empresas cujos contratos sociais estabeleciam a distribuição obrigatória dos lucros, a exigência do imposto foi considerada legítima. De outra nota, foi considerada inconstitucional a exigência do gravame das empresas cujos contratos não previam a mencionada distribuição.

Além disso, não constam dos autos, o contrato social original da empresa, apenas a décima sexta alteração contratual, e do exame dessa, verifica-se não há qualquer cláusula que estabeleça a disponibilidade imediata aos sócios, dos lucros apurados pela empresa.

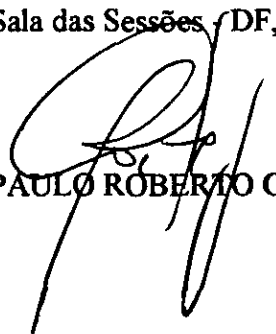
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.013500/92-89
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.036

Logo, como a decisão suprema menciona a distribuição imediata estabelecida em contrato social e considerando-se que no caso vertente não se vislumbra tal requisito, conclui-se que, também aqui o lançamento é insubsistente, porquanto a hipótese foi declarada inconstitucional pela Suprema Corte do País, à qual deve este Conselho se curvar, sobretudo em razão do Parecer PGFN/CRF nº 439/96, que concluiu no sentido de que os Conselhos de Contribuintes têm competência para aplicar, em seus julgamentos, o entendimento manifestado, de forma definitiva, pelo STF, através do qual declara a inconstitucionalidade das leis, conforme, aliás, vinha procedendo este Colegiado.

Por esses motivos, meu voto é no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade argüida, e no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para afastar da exigência, a parcela relativa a correção monetária incidente sobre o saldo da conta de depreciação acumulada, bem como a correção monetária incidente sobre os encargos de depreciação dos bens objetos de reavaliação, para a apuração da realização da reserva de reavaliação; excluir da tributação a glosa da despesa de correção monetária relativa ao aumento de capital, a partir da data da sua contabilização; ajustar a cobrança relativa a Contribuição Social com o que foi decidido no IRPJ; excluir a parcela relativa ao ILL lançado com base no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, bem como aos juros de mora calculados com base na TRD, anteriores a 01/08/91.

Sala das Sessões, DF, em 15 de abril de 1997



PAULO ROBERTO CORTEZ