



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 17 de março de 19 87

ACORDÃO Nº 103-07.878

Recurso nº 90.928 - IRPJ - EXS.: DE 1983 a 1985

Recorrente CHIES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA. (SUCESSORA DE CHIES S/A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO).

Recorrido DRF em CAXIAS DO SUL (RS).

IRPJ - CRÉDITOS JUNTO À ELETROBRÁS - EM PRÉSTIMO COMPULSÓRIO - CORREÇÃO MONETÁRIA - As aplicações na Eletrobrás, mediante empréstimo compulsório, geram créditos sujeitos aos critérios de correção monetária previstos na legislação específica de atualização de valores, cujos efeitos devem ser apropriados anualmente. Se o ano-base não coincide com o ano-calendário, a apropriação anual relaciona-se com a variação que se apurar no período administrativo correspondente ao ano-base, ainda que, para os efeitos de compatibilização com o exercício da Eletrobrás, se proceda à correção em função do ano calendário.

IRPJ - GASTOS IMOBILIZÁVEIS INDEVIDAMENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS - A quantidade e espécie dos materiais utilizados, o número de horas de mão-de-obra e a descrição das benfeitorias no imóvel, são definitivamente convincentes de que os gastos feitos deveriam ter sido registrados no ativo permanente.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - SALDO CREDOR. A tributação de parcelas ativáveis, por terem sido indevidamente registradas como despesas, exclui a tributação sobre o saldo da correção monetária calculada como se os bens tivessem sido contabilizados no ativo permanente.

IRPJ - RECEITAS OPERACIONAIS - ADIANTAMENTOS RECEBIDOS NAS VENDAS PARA ENTREGA FUTURA - O resultado da venda de mercadorias para entrega futura deverá ser apropriado no exercício social de sua tradição.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - O exame dos itens mais representativos, pelo método auditorial da amostragem, revelou a subavaliação dos estoques, e é válido e eficaz. Se erro houvesse quanto às projeções feitas, poderia a contribuinte demonstrá-lo, infirmando o critério de verificação da fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CHIES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA. (SUCESSORA DE CHIES S/A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO).

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 10.806,89, Cz\$ 13.905,35 e Cz\$ 29.134.31, nos exercícios de 1983, 1984 e 1985, respectivamente.

Sala das Sessões, em 17 de março de 1987

URGEL PEREIRA LOPES

- RELATOR E PRESIDENTE

VISTO EM
SESSÃO DE:

JOSE NICODEMOS C. DE OLIVEIRA

- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

19 MAR 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, RICHARD ULRICH KREUTZER, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 11020/001.488/85-15

RECURSO Nº 90.928

ACÓRDÃO Nº 103-07.878

RECORRENTE: CHIES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA. (SUCESSORA DE CHIES S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO).

R E L A T Ó R I O

CHIES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA. (sucessora de Chies S.A. - Indústria e Comércio), contribuinte jurisdicionada à DRF em Caxias do Sul-RS, recorre a este Conselho inconformada com a decisão de primeiro grau.

2. De acordo com o Auto de Infração de fls.63, lavrado em 04.09.85, e o Termo de Verificação e Conclusão Fiscal, foram apuradas as seguintes irregularidades:

Exercício de 1983, período-base de 01.07.81 a 30.06.82

- I) Gastos com o fornecimento de combustíveis e prestação de serviços a veículos não registrados no Ativo Permanente da empresa, registrados indevidamente em despesas e/ou custos...Cr\$ 123.725
- II) Gastos não relacionados com as transações ou operações necessárias à atividade da empresa, registrados indevidamente em despesas e/ou custos..... Cr\$ 32.638.
- III) Gastos com a aquisição/construção de bens do Ativo Permanente, registrados indevidamente em despesas e/ou custos...Cr\$ 426.770
- IV) Omissão de receita de correção monetária relativa à variação monetária ativa dos créditos da empresa junto à Eletrobrás...Cr\$ 80.589

17.

Acórdão nº 103-07.878

V) Omissão de receita de correção monetária do Balanço...Cr\$ 4.067.321

VI) Diferimento indevido de receitas de vendas de mercadorias...Cr\$ 6.739.572

Valor tributável no exercício de 1983: Cr\$ 11.470.615

Exercício de 1984, período-base de 01.07.82 a 30.06.83

VII) Gastos com o fornecimento de combustíveis e prestação de serviços a veículos não registrados no Ativo Permanente da empresa, registrados em despesas e/ou custos:...Cr\$ 335.255

VIII) Gastos não relacionados com as transações ou operações necessárias à atividade da empresa, registrados em despesas e/ou custos:...Cr\$ 46.400

IX) Omissão de receita de correção monetária relativa à variação monetária ativa dos créditos da empresa junto à Eletrobrás:...Cr\$ 2.250.266

X) Omissão de receita de correção monetária do balanço:...Cr\$ 7.430.693

XI) Diferimento indevido de receitas de vendas de mercadorias:...Cr\$ 6.474.660

SOMA.....Cr\$ 16.537.274

Menos receitas de vendas de mercadorias diferidas no exercício de 1983.....Cr\$ 6.739.572

Valor tributável no exercício de 1984 .. Cr\$ 9.797.702

Acórdão nº 103-07.878

Exercício de 1985, período-base de 01.07.83 a 30.06.84

- XII) Gastos com o fornecimento de combustíveis e prestação de serviços a veículos não registrados no Ativo Permanente da empresa, registrados em despesas e/ou custos: Cr\$ 765.507
- XIII) Gastos não relacionados com as transações e/ou operações necessárias a atividade da empresa, registrados em despesas e/ou custos: Cr\$ 287.474
- XIV) Gastos com a aquisição de bens e/ou serviços classificáveis no Ativo Permanente, registrados indevidamente em despesas e/ou custos: Cr\$ 966.194
- XV) Omissão de receita de correção monetária relativa à variação monetária ativa dos créditos da empresa junto à Eletrobrás: Cr\$ 6.938.581
- XVI) Omissão de receita de correção monetária do balanço: Cr\$ 16.045.586
- XVII) Diferimento indevido de receitas de vendas de mercadorias: Cr\$ 13.088.732
- XVIII) Subavaliação dos estoques de mercadorias para venda: Cr\$ 53.330.081

SOMA.....Cr\$ 91.422.155

Menos receitas de vendas de mercadorias diferidas do exercício de 1984.....Cr\$ 6.474.660Menos variação monetária ativa efetuada a maior decorrente da atualização do I.R. retido na Fonte:....Cr\$ 266.175Valor tributável no exercício de 1985..Cr\$ 84.681.320

7.

XIX) Dedução a maior, na declaração de rendimentos, do Imposto de Renda Retido na Fonte, decorrente do excesso de correção monetária: 20,08 ORTN's.

Foi aplicada a multa de 50%, prevista no art.728, II, do RIR/80.

3. Dentro do prazo, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 67/81. De pronto declarou-se conformada com a tributação relativa aos itens I, II, VII, VIII, XII, XIII, XVIII (parte) e XIX.

Quanto à omissão de receita de correção monetária dos créditos junto à Eletrobrás (itens IV, IX e XV), alega que deposita compulsoriamente, na forma da legislação vigente, valores que serão aplicados na Eletrobrás, a título de empréstimo compulsório. Contabiliza esses depósitos em conta do ativo realizável a longo prazo, de acordo com o art. 179, II, da Lei nº 6.404/76. Que tais ativos devem ser avaliados como dispõe o art. 183, I, da mesma Lei nº 6.404/76. A legislação tributária reconheceu tais preceitos no PN-CST nº 108/78, item 11. Os referidos depósitos, no mês de janeiro seguinte àquele em que são efetuados, são convertidos em empréstimos compulsórios, na forma da legislação vigente. Essa conversão é feita mediante a divisão do valor depositado pelo valor de "uma unidade padrão", "unidade" esta que foi facultada à Eletrobrás instituir por força do parágrafo único do art. 3º do Decreto nº 81.668, de 16.05.78. A Eletrobrás, pela faculdade legal outorgada escolheu como "unidade padrão" o valor da ORTN fixado para o mês de janeiro de cada ano. Ditoss empréstimos compulsórios, convertidos em "unidade padrão" são anualmente corrigidos monetariamente, em 31 de dezembro. A correção monetária aplicável a contratos é, nos termos da Lei nº 6.423/77, a variação do valor nominal das ORTN's. Todavia, é regida pelo art. 2º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.512/76, a correção monetária dos empréstimos compulsórios à Eletrobrás. Este Decreto-lei determina que o método de correção monetária aplicável seja o da Lei nº 4.357/64, isto é, de janeiro a dezembro de cada ano calendário. Portanto, a correção é anual e não tem relação com o exercício social da sociedade detentora dos créditos e sim com o da Eletrobrás que corresponde ao ano calendário.

7.

Pretende a fiscalização, equivocadamente, tributar a variação monetária de janeiro a junho de cada exercício da sociedade. No entanto, a correção monetária dos depósitos efetuados à Eletrobrás não é o Decreto-lei nº 1.598/77. Os dispositivos desse diploma legal, consolidados nos arts. 347, 348 e 349 do RIR/80, somente se aplicam à correção monetária das demonstrações financeiras, ou seja, das contas do patrimônio líquido e do ativo permanente, onde não se incluem os empréstimos compulsórios à Eletrobrás. Que os atos administrativos IN-SRF nº 76/84 e AD (N) CST nº 16/84 determinam a forma de contabilização da receita contabilizada de acordo com a classificação contábil adotada pela sociedade e facultam a contabilização no grupo do ativo realizável ou ativo permanente, mas não têm o condão de fazer tais contas se sujeitarem ao regime de correção monetária do ativo imobilizado, quando neste não estiver contabilizado.

Que, por mera cautela, caso mantido o entendimento fiscal, é de se reconhecer, na apuração do lucro real, o reflexo da correção monetária no patrimônio líquido do ano seguinte ao do registro da correção monetária exigida.

Gastos com a aquisição/construção de bens do ativo permanente, registrados como despesas ou custos. (Itens III e XIV)

Que, em primeiro lugar, o laconismo na descrição dos fatos não se conforme com a jurisprudência atual, segundo a qual lançamentos dessa natureza não devem ser feitos à base de presunção, mas sim por inequívoca demonstração, consoante decidido no Acórdão nº.... 67.036, segundo o qual o ônus da prova do acréscimo de vida útil cabe ao fisco. Em segundo lugar, a legislação vigente admite como operacionais despesas necessárias e destinadas a manter o bem em condições eficientes de operação. (RIR/80, art. 193 e s/ § 2º). Em seguida descreve as condições de seu estabelecimento e interesse de atrair e agradar a sua clientela, mediante frequentes alterações do "visual interno", com novos objetivos estéticos, mas que não implicam novas construções, de

B.

obras que venham a aumentar o espaço útil interno utilizado, aumentar a área construída ou o aumento de vida útil. Não se deve, portanto, confundir conservação, pequenas reformas ou a renovação quase que intermitente do visual interno, com falsas construções (construções com curto período de vida útil, pela mediata subsequente demolição), com o prolongamento da vida útil a que se refere o já referido § 2º do art. 193 do RIR/80. Invoca, ainda, o Acórdão nº 1.3/0137/74.

Omissão de correção monetária do balanço. (Itens V, X e XVI)

Entende que sendo repelido o entendimento fiscal sobre as pretendidas imobilizações dos gastos com aquisições e/ou produção de bens do ativo permanente igual sorte colherá esta parte da autuação.

Diferimento indevido de receitas de mercadorias. (Itens VI, XI e XVII).

Diz que prometeu vender determinadas mercadorias a alguns clientes, os quais pagaram adiantadamente o preço. A impugnante creditou esses adiantamentos aos mesmos clientes e, quando da efetiva venda das mercadorias, apropriou essas importâncias como receitas. Sustenta que no nosso direito o contrato de compra e venda só se aperfeiçoa e se resolve pelo adimplemento das obrigações recíprocas. O contrato de compra e venda não traduz lucro, mas, apenas, uma expectativa de lucro. Só com a adimplência de ambas as partes é que a compra e venda produzirá resultados geradores do imposto de renda.

Subavaliação de estoques de mercadorias para ... revenda (Item XVIII).

Discorda do método adotado para a avaliação de todo o seu estoque existente em 30.06.84. Os autuantes consideraram a diferença entre o valor lançado no livro de inventário e o que encontraram segundo seus próprios critérios, com relação a apenas 59 itens. Nes-

17.

ses 59 itens encontraram, entre os valores referidos, uma diferença de 13,32%. Atribuíram, então, a todo o estoque, o valor resultante da aplicação desse mesmo percentual a todos os 2.963 itens existentes naquela data. Esclarece que as mercadorias que integravam os 59 itens representavam 28,28% do valor global dos estoques. Concordeu com a tributação relativa à diferença apurada nos referidos 59 itens. Do restante, discorda, ao argumento de que se trata de simples presunção.

4. Informação fiscal a fls. 85/94 pela manutenção do lançamento.

5. Decisão de primeiro grau a fls. 110/120, cujas razões de decidir e conclusões vão transcritas:

"7.1 O lucro operacional, do qual é integrante a correção monetária (variação monetária ativa) atribuída aos empréstimos à Eletrobrás (no caso, contabilizada pelo contribuinte no ativo realizável a longo prazo), é apurado ao fim de cada período-base, de modo a determinar-se o resultado tributável do exercício social.

Assim, é irrelevante, para efeitos tributários, sob a legislação tributária de regência em vigor, que a Eletrobrás, com base em legislação específica, tenha estabelecido que os empréstimos a seu favor, depositados mensalmente, sejam convertidos em "unidade-padrão" pelo valor da ORTN em janeiro de cada ano.

Se a contribuinte, como no caso de que se trata, encerra seu exercício social em 30 de junho de cada ano, deverá na forma da legislação tributária de regência vigente (Dec. lei nº 1.598/77 e Decreto nº.... 85.450/80), oferecer à tributação a variação monetária ativa em tela, atualizada até a data de apuração da se de cálculo do imposto.

Por outro lado, tratando-se de variação monetária ativa e não de correção monetária do balanço, há que reconhecer reflexo no patrimônio líquido, exercício seguinte, como pretende a defesa. No culo da variação monetária ativa a tributar foi considerada, entretanto, e obviamente, conforme consta no demonstrativo de fls. 07, a correção reconhecida pela empresa, correspondente aos meses de julho a dezembro de cada ano, integrantes do exercício social de julho a junho.



Acórdão nº 103-07.878

7.2 No que se refere à glosa, pelos autuantes, do registro, como despesas operacionais e/ou custos, de gastos com aquisição e/ou construção de bens do ativo permanente, é de ser repelida, em primeiro lugar, a alegação de que houve, na autuação, laconismo, mera presunção e não demonstração da infração apontada, pois, no demonstrativo de fls. 06 e 42, integrantes do Auto de Infração e dos quais foi entregue uma via ao impugnante, estão relacionadas todas as notas-fiscais pertinentes, com seus números e folhas do livro Diário no qual foram registradas, datas, nomes dos fornecedores, descrição dos produtos adquiridos e valores correspondentes.

Em segundo lugar, ao contrário do que afirma a defesa, os produtos adquiridos não se destinaram a obras provisórias, nem a serviços de conservação e pequenas reformas.

Conforme mencionado no processo nº..... 11020/001.489/85-88, o contribuinte, na época, ao adaptar funcionalmente suas instalações internas (administrativas, de vendas, etc), instalou no piso superior seu departamento de contabilidade e salas de diretoria, consoante referido à fl.91 da informação Fiscal. A esse respeito, aliás, convém lembrar que, entre os gastos relacionados à fl.10 do citado processo nº..... 11020/001.489/85-88, consta o pagamento de confeção de plantas, as quais, segundo informação verbal obtida dos autuantes, não foram encontradas para anexação àquele processo, apesar de solicitadas, também verbalmente, ao contribuinte.

Assim, relacionados com a construção do escritório são os dispêndios com mão-de-obra pagos à Arqui-dificadora Ltda., constantes à fl.06 e no total de Cr\$ 242.123, cujos comprovantes (cópias) estão anexados às fls. 97/99.

Os demais dispêndios, tais como instalação elétrica na reforma do depósito, 17 m³ de brita e pedra marroada para construção do piso do depósito em reforma, uma máquina de escrever, reforma da cobertura da loja e do depósito, mão-de-obra para montagem de estantes e expositores na loja e aquisição de um telefone e fios respectivos (fls.06 e 42), também deviam ter sido ativados, em cumprimento ao artigo 193 do RIR/80.

Por todo o exposto, foi o contribuinte judiciosamente autuado por registro indevido, como despesas operacionais e/ou custos, de gastos com aquisição e/ou construção de bens do ativo permanente.

7.

7.3 Sendo procedente a glosa do registro, como pesas operacionais e/ou custos, de gastos com aquisição e/ou construção de bens do ativo permanente, ceder-se, por consequência, ter havido omissão de retificação de correção monetária no balanço.

7.4 De conformidade com a ementa do Parecer CS/SIPR nº 478, de 16/03/81, "a nota-fiscal de venda representa a consumação do negócio acordado, colocando-se o vendedor na simples posição de depositário da mercadoria vendida até que efetue sua entrega. A receita decorrente de venda mediante emissão de nota-fiscal deve ser considerada auferida no momento de sua emissão".

Releva notar que, tendo sido o Auto da Infração lavrado em 04/09/85, havia, na época, segundo os registros do contribuinte e a informação fiscal de fls. 857/94 (fl. 93), mercadorias vendidas, para entrega futura, em 1979, 1980, 1981, 1982 e 1983 bem como nos primeiros meses de 1984, que não haviam sido ainda entregues.

Alega a empresa que, não tendo entregue as mercadorias, não tem como reconhecer o custo, sendo portanto impossível apurar o lucro das vendas para entrega futura, a não ser quando da efetiva entrega das mercadorias.

Judiciosamente indagam os autores da informação fiscal se, dado o tempo decorrido, ainda haverá lucro quando da entrega das mercadorias, afirmando que, pelo contrário, será apurado certamente prejuízo, reduzindo-se o lucro tributável do exercício correspondente à entrega.

Indagam, ainda: "se a impugnante não conhecia o custo, como pode estabelecer o preço? com base em que?" E respondem, corretamente: "certamente no custo das últimas aquisições das mesmas mercadorias".

E aduzem, traduzindo a realidade objetiva de tais transações:

"... é um excelente negócio para a empresa. Recebe hoje e vai reconhecer o custo e apurar o resultado daqui a meses, anos até. Obtém o benefício econômico e quando entrega a mercadoria, tempos depois, apura o lucro, só que, da forma como ela procede, não haverá lucro nunca, pois uma mercadoria que custa Cr\$ 100.000, com a inflação que vivemos nos últimos anos, custará daqui a dois ou três meses, certamente 20% ou 30% mais cara. O que não dizer, então, anos depois? e o lucro onde estará?"



Não é preciso mais, para caracterizar o absurdo de tal procedimento, que tem a verberá-lo, além do antes mencionado Parecer CST, também o Acórdão nº .. 102-19.670, de 24/01/83, da 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

"Auto de Infração calcado em precedente apuração de irregularidade contábil relativa à venda de móveis, com o recebimento do preço, anteriormente, e tradição posterior da coisa vendida, com emissão de faturas ou notas-fiscais na posterior entrega da mercadoria ao comprador. As operações mercantis realizadas no ano-base são incluídas na disponibilidade econômica, que gera o imposto de renda (CTN, arts. 16 e 43). No contrato de compra e venda pura há irretratabilidade desde o momento em que os contratantes acordam na coisa ou objeto e preço, facultando-se a entrega ou tradição posteriormente".

Observe-se, como agravante, que, com relação ao procedimento da impugnante, a nota-fiscal é emitida no momento da venda e a entrega da mercadoria é efetuada posteriormente.

7.5 Relativamente à apontada subavaliação de estoques de mercadorias para revenda, não tem razão o impugnante quando se insurge contra o método adotado pelos autuantes.

De 2.963 itens existentes na data do balanço, foram examinados apenas 59, mas que representam, em valor, 28,28% dos itens inventariados, não obstante signifiquem 2% em quantidade.

De acordo com a informação fiscal (fl. 94), foi utilizada também a análise comparativa entre as últimas notas-fiscais de aquisição e o custo lançado no livro de inventários.

Ambos os critérios são admissíveis em procedimentos de auditoria, sendo o critério de amostragem (critério de auditoria e não de arbitramento) admissível quando impraticável o exame de todos os itens inventariados e desde que representativa a amostragem considerada, a qual, no caso, se assegura pela análise de itens que alcançam, em valor, 28,28%.

Em casos tais, é irrelevante o percentual, em quantidade, dos itens analisados em relação ao quantitativo dos itens inventariados, pois o procedimento só se admite justamente quando da existência de grande variedade de itens (obstáculo que se transpõe



Acórdão nº 103-07.878

por meio do procedimento em tela), a grande maioria deles de reduzido valor.

Lícito, por conseguinte, nas circunstâncias, transpor a diferença de 13,32%, na avaliação do estoque analisado, para todo o estoque inventariado.

8. ISTO POSTO, e

8.1 CONSIDERANDO o que dispõem os artigos 43 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), 154, 157, 171, 172, 179, 187, 193, 254, 347, 348, 349 e 387 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, bem como a IN-SRF nº 76/84, o PN-CST nº 86/78 e o PN-CST nº 108/78;

8.2 CONSIDERANDO tudo o que dos Autos consta, inclusive a informação fiscal de fls. 85 a 94, a qual se incorpora a esta Decisão;

9. JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE o lançamento e DETERMINO se prossiga na cobrança do crédito tributário constituído de:

I - IMPOSTO de RENDA de PESSOA JURÍDICA em valor equivalente a 4.251,11 ORTN's (correspondendo .. 1.717,38 ORTN's ao exercício de 1983, 723,66 ORTN's ao de 1984 e 1.810,07 ORTN's ao de 1985), acrescido de juros de mora, na forma da legislação pertinente em vigor;

II - MULTA do artigo 728, inciso II, do RIR/80, calculada sobre o valor do imposto corrigido até a data do recolhimento do débito.

10. Outrossim, com base no artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), Reconheço a extinção do crédito tributário em valor equivalente a 499,15 ORTN's (correspondendo 23,74 ORTN's ao exercício de 1983, 29,33 ORTN's ao de 1984 e 466,08 ORTN's ao de 1985) relativas a imposto, acrescido dos encargos pertinentes, em vista do recolhimento de que dão conta os documentos de fls. 65 e 83."

6. Ciente em 01.10.86, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 124/145, protocolizado em 28.10.86, no qual, em essência, reproduz sua impugnação.

É o relatório.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.878

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso é tempestivo.

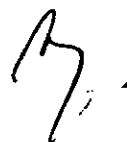
Omissão de receita de correção monetária - créditos junto à Eletrobrás.

Ex. 1983	(item IV)	-	Cr\$ 80.589
Ex. 1984	(item IX)	-	Cr\$ 2.250.266
Ex. 1985	(item XV)	-	Cr\$ 6.938.581

A contribuinte, no período abrangido pela autuação que deu causa ao presente processo, tinha exercícios sociais que iam de 1º de julho a 30 de junho do ano seguinte. Entendeu que a correção monetária de seus créditos junto à Eletrobrás, derivados de aplicações a título de empréstimo compulsório, obedecia a regras próprias, conforme expôs em sua defesa. Segundo sua interpretação de tais regras ou normas jurídicas, a correção deve ser feita anualmente, de janeiro a dezembro. Depois, como ela própria exemplifica, no balanço seguinte, de 30 de junho, atualizava os créditos pela variação do valor nominal das ORTN's verificada no período de janeiro a dezembro do ano anterior. Conforme ela explica: no balanço de 30.06.82 atualizou os créditos pela variação verificada entre janeiro e dezembro de 1981, e assim sucessivamente.

Entendeu a fiscalização, assim como o julgador de primeira instância, que os créditos devem ser atualizados até a data do balanço, tomando-se em conta a quantidade de "Unidades Padrão" a que a empresa tem direito, multiplicado pelo valor da ORTN na data do encerramento do balanço, em obediência ao regime de competência dos exercícios.

Apreciando a mesma matéria, noutro processo contra a



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.878

mesma contribuinte, relativo as exercícios de 1981 e 1982, a Colenda 1ª Câmara prolatou o Acórdão nº 101-76.828, de 20.10.86, de que foi relator o ilustre Conselheiro Sylvio Rodrigues, manteve a tributação.

De fato, as regras contidas no § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 1.512, de 29.12.76, são claras ao estabelecer que a correção monetária do crédito por Empréstimos Compulsórios perante a Eletrobrás é obrigatória e de efeitos tributários imediatos.

Vejamos sua redação:

"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 1984, para efeito de juros e resgate."

Corroborando o entendimento de que se trata de correção monetária obrigatória o item 11 do Parecer Normativo CST nº ... 108, de 28.12.78, o qual, ao dispor sobre a classificação contábil das Obrigações da Eletrobrás, esclarece:

"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 (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 rea-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.878

lizável 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."

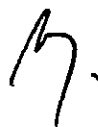
Como se vê, o § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 1.512/76 é peremptório ao determinar a correção do crédito resultante do empréstimo compulsório à Eletrobrás. Especifica a forma dessa correção (art. 3º da Lei nº 4.357/64) e a finalidade (efeito de juros e resgate). A forma é a anual (janeiro a dezembro) e a finalidade, no caso, não se preocupa com os efeitos fiscais.

Porém, ao contrário do que afirma a contribuinte em seu recurso, o Parecer Normativo CST nº 108/78, no seu item 11, "in fine", não distingue entre os créditos por aplicações em obrigações da Eletrobrás e os créditos oriundos do empréstimo compulsório àquela entidade. Num caso como no outro a correção monetária deverá ser apropriada anualmente.

Ora, uma coisa é o cômputo anual da correção monetária para efeitos de juros e resgate, que segue o ano calendário, outra a apropriação dessa correção monetária para fins de determinação do lucro operacional do período-base, no caso de este não coincidir com o ano calendário.

Aliás, mesmo a anualidade para efeito de juros e resgate não é um dado absoluto, pois sofre temperamentos. Se o resgate se desse em qualquer data ou mês anterior a 31 de dezembro a correção seria computada até a data do resgate, e não até 31 de dezembro seguinte.

Voltando ao núcleo da questão, recordamos que já se assinalou que a correção monetária de que trata o Decreto-lei nº .. 1.512/76 tem outras finalidades que não a apropriação para fins de determinação do lucro operacional.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.878

Com efeito, esta obedece a outras normas jurídicas, hoje consubstanciadas no art. 254, inciso I do RIR/80, onde se disciplinou a questão das variações monetárias, ao preceituar a inclusão dessas variações, relativas aos direitos de créditos dos contribuintes, não excepciona espécie alguma de crédito. Portanto, as aplicações de capital na Eletrobrás, ainda que compulsórias, estão, para os efeitos tributários da correção monetária, abrangidos pelo regime de competência, sem ter que esperar o momento em que sejam resgatadas para incidirem as consequências fiscais.

A tese da defesa, ao opor-se à apropriação anual da variação monetária ativa das aplicações de capital na Eletrobrás, com ajustamento à data do balanço, não convence.

Consoante assinalou o Conselheiro Sylvio Rodrigues no voto do acórdão já citado:

"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 16.7.1964, até o advento da Lei nº 6.423, de 17.06.1977, 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 art. 1º da Lei nº 6.423/77, através de 03 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



Acórdão nº 103-07.878

4.156, de 28.11.1962, em relação às contribuições de vidas até 31.12.1976, que geram a emissão de obrigações; outro, com fulcro no Dec.-lei nº 1.512, de 29.12.1976, ao criar o crédito calcado nas contribuições devidas a partir de 01.01.1976.

A ilação, de que tanto a Lei nº 4.156/62 (artigo 4º, § 1º) quanto o Dec.-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 as 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 representativo de obrigações, enquanto o outro, um crédito de 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 art. 4º, § 1º, da Lei nº 4.156/62, seja apurando o montante das contribuições, como dispõe o art. 2º do Dec.-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."

Por todo o exposto, sem razão a contribuinte, nesta parte.



Gastos com a aquisição e/ou construção de bens do ativo permanente registrados como despesas ou custos:

Ex. 1983 (item III) - Cr\$ 426.770

Ex. 1985 (item XIV) - Cr\$ 966.194

O argumento da defesa da contribuinte é o de que não se deve confundir conservação, pequenas reformas ou a renovação qua se que intermitente do visual interno, com falsas construções, tais como construções que tenham curto período de vida útil, pela subsequente demolição, com o prolongamento da vida útil a que se refere o § 2º do art. 193 do RIR/80.

A descrição do Quadro Demonstrativo nº 03, de fls. 06 e do Quadro Demonstrativo nº 13, de fls. 42, demonstra que as obras realizadas não foram as de simples reparos e conservação de que trata o art. 227 do RIR/80, cujos gastos, esses sim, poderiam ser admitidas como custos ou despesas operacionais.

No entanto, a quantidade e espécie dos materiais utilizados, bem como o número de horas relativas à mão-de-obra foram de tal monta que afasta quaisquer considerações em tomo de simples reparos e conservação. As adaptações e transformações feitas implicaram transformação do imóvel e acréscidos que passaram a integrá-lo, sendo despidiendo, até, questionar-se a respeito do aumento de vida útil.

Há, inclusive, uma máquina de escrever Olivetti e um telefone Siemens e fios que, obviamente, não poderiam ser considerados despesas.

Nem é o caso de se considerar o valor unitário dos bens adquiridos, por inaplicável esse conceito à espécie dos autos, tal como ele está corretamente exposto no PN-CST nº 100/78.

Sem o que reformar na decisão recorrida.



Omissão de receita de correção monetária do balanço:

Ex. 1983 (item V)	-	Cr\$ 4.067.321
Ex. 1984 (item X)	-	Cr\$ 7.430.693
Ex. 1985 (item XVI)	-	Cr\$ 16.045.586

Este item deriva daqueles referentes à aquisição e/ou construção de bens imobilizáveis e que foram levados a custos ou despesas.

Ao se lançar um bem imobilizável como despesa operacional (ou custo) é o mesmo que registrá-lo, simultaneamente, em conta do Ativo Imobilizado e em correspondente conta de "Depreciação Acumulada", de forma que um lançamento compensa o outro, indicando, em decorrência, um valor contábil (art. 31, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77) igual a zero. Ora, como estas contas integram o grupo do Ativo Permanente, ambas serão corrigidas monetariamente e com base nos mesmos índices. Sendo a contrapartida da correção monetária de uma, de natureza devedora, a da outra será de natureza credora, o que importa em nova anulação, não havendo, em consequência, qualquer influência no resultado do exercício.

Há, ainda, outro aspecto a considerar. É que a escrituração como despesa operacional implica reduzir o resultado líquido do exercício, que também faz parte do Patrimônio Líquido, cujas contas são também corrigíveis monetariamente. A diminuição do Patrimônio Líquido terá como reflexo uma diminuição nos valores que deveriam ser debitados à conta de Correção Monetária em razão da falta de registro do bem no ativo imobilizado. Em resumo: a exigência decorrente do fato de se considerar indedutíveis as despesas operacionais é o bastante para corrigir as distorções provocadas na determinação do lucro real.

Dá-se provimento a este item.



Acórdão nº 103-07.878

Diferimento de receitas

Ex. 1983 (item VI) - Cr\$ 6.739.572

Ex. 1984 (item XI) - Cr\$ 6.474.660

Ex. 1985 (item XVII) - Cr\$ 13.088.732

Referem os autuantes, na informação fiscal de fls.85/94, que se pode "verificar através das relações de "Venda para Entrega Futura de Mercadorias", às fls. 12 a 29, 33 a 38 e 43 a 51 do presente processo, que existem mercadorias vendidas em 1979, 1980, 1981, 1982, 1983 e nos primeiros meses de 1984, que ainda não foram entregues..."

Noutra passagem mencionam que a contribuinte vendeu , emitiu nota fiscal de venda, destacou ICM nessas mesmas notas fiscais e recebeu antecipadamente o preço.

Por aí os informantes concluíram que tinham havido a tradição simbólica das mercadorias vendidas, segundo os arts. 199 e 200 do Código Comercial Brasileiro.

Não se me afigura correta a conclusão. Revendo-se os citados dispositivos legais, o único que se aproxima é o nº 3 do art. 200, no que menciona "a remessa e aceitação da fatura..." Mas a fatura não se confunde com a nota fiscal.

De qualquer maneira, essa referência ao Código Comercial parece demonstrar que se atribuía relevância à entrega da mercadoria vendida para os fins de se caracterizar a omissão das receitas das vendas.

Realmente, face ao regime de competência, no qual estão subjacentes os princípios da realização dos ganhos e do emparelhamento das receitas e dos custos, as vendas para entrega futura, mesmo com pagamento antecipado, só devem ter as receitas apropriadas no exercício em que se efetuar a tradição das mercadorias. Nesse sen



tido o Acórdão nº 103-05.168, de 21.02.83.

Exceção a esse entendimento deve repousar na comprovação de que os custos de qualquer natureza tenham sido imputados a resultados de exercícios anteriores, oportunidade em que as receitas também deveriam ser apropriadas. Assim o Acórdão nº 101-71.906, de 23.10.80.

Ora, nestes autos, essa imputação de custos a exercícios anteriores aos das entregas das mercadorias não ficou comprovada.

Reforma-se a decisão de primeiro grau, nesta parte.

Subavaliação de estoques

Ex. 1985 (item XVIII) - Cr\$ 53.330.081.

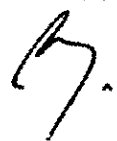
Em relação a este item a contribuinte insurge-se, em parte, tendo-se conformado com tributação de uma parcela, parece que no valor de Cr\$ 15.079.681.

A rebeldia da contribuinte centra-se no fato de a fiscalização haver adotado método de auditoria por amostragem para projetar uma subavaliação dos estoques considerados globalmente.

Entendeu a fiscalização ser válido o método e representativa a amostragem que, embora restrita a 59 itens, sendo estes os mais expressivos, corresponderam a 28,28% do total inventariado.

Creio que a contribuinte não tem razão, na justa medida em que se restringiu a questionar método de auditoria por amostragem para fins de apurar matéria tributável, como se esse método, universalmente praticado e consagrado, servisse para qualquer coisa menos para determinar matéria tributável.

Que seu estoque estava subavaliado ela própria o ad-



Acórdão nº 103-07.878

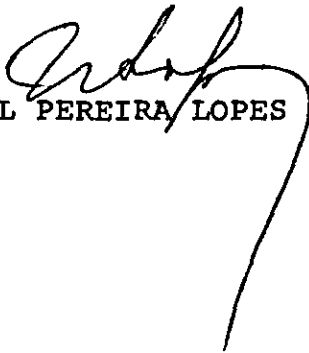
mitiu ao recolher o crédito oriundo dos 59 itens examinados, sem questionar um centavo do levantamento fiscal.

Mas a essência do problema está em que, se o método fosse realmente falho ou imprestável, nada seria mais fácil à defesa do que demonstrar, ainda que por amostragem, que os itens objeto da projeção dos autuantes, por não individualmente examinados por estes, apresentavam dados, ou números, ou valores que não se coadunavam com o levantamento fiscal. Se assim tivesse procedido, lograria, no mínimo, uma perícia ou diligência fiscal, para se dirimirem dúvidas.

No pé em que situou sua defesa, não provou sua razão, nem aduziu argumentos capazes de excluir a tributação deste item.

Isto posto, voto no sentido de se dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 10.806,89, Cz\$ 13.905,35 e Cz\$ 29.134,31, nos exercícios de 1983, 1984 e 1985, respectivamente.

Brasília (DF), em 17 de março de 1987.



URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR