



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ASP

Sessão de 15 de abril de 19 85

ACORDÃO Nº 101-75.810

Recurso nº - 88.890 - IRPJ - EXS: DE 1981 e 1982

Recorrente - COMPANHIA CIMENTO PORTLAND ITAÚ

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM DIVINÓPOLIS - (MG)

IRPJ - PRELIMINARES - NULIDADES:

- a) - PRAZO PARA JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA - Nenhum detrimento acarreta à ação fiscal, o fato de proferir-se decisão em primeira instância, após o trigésimo dia contado da data da entrada do processo no órgão incumbido do julgamento, por considerar-se esse lapso temporal prazo impróprio ou cominatório (art. 27 do Decreto nº 70.235/72);
- b) - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - A decisão em primeira instância, ainda que laconicamente proferida por autoridade competente, de nenhuma nulidade se acoima e nem provoca cerceamento ao direito de defesa, sobretudo quando se baseia em informação fiscal, na qual amplamente se analisaram as razões do sujeito passivo da obrigação.

DESPESAS FINANCEIRAS DE RECURSOS REPASADOS - Não há, na legislação tributária, impedimento para uma empresa repassar a outros recursos de empréstimos, mas não de ser cobradas despesas financeiras incidentes sobre os valores do repasse, que componham saldos em contas-correntes, mesmo que se atribuam aos repasses a designação de adiantamentos para futura participação no capital social.

PROVISÃO PARA PERDAS PROVÁVEIS NA REALIZAÇÃO DE INVESTIMENTOS - CORREÇÃO MONETÁRIA - A provisão para perdas prováveis na realização de investimentos é de constituição facultativa e, por

Acórdão nº 101-75.810

se destinar a não exercer influência na determinação do lucro real, acarreta o mesmo destino à correção monetária sobre ela calculada (art. 321 c/c.o inciso III, art. 323, do RIR/80).

JUROS MORATÓRIOS - Os meios de defesa, pelo uso de reclamação e recurso tempestivo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário, mas não a fluência dos juros moratórios em procedimento de ofício, seja qual for o motivo determinante da falta de pagamento, na data do vencimento constante da notificação do lançamento, excetuado apenas o caso de consulta (art. 161, §§ 1º e 2º, do C.T.N.)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA DE CIMENTO PORTLAND ITAÚ.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. *R.A.*

Sala das Sessões (DF), em 15 de abril de 1985

Amador
AMADOR OUTEIRELO FERNANDEZ

- PRESIDENTE

Sylvio
SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

Agostinho
AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 18/4/85

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13679-000.035/84-45

RECURSO Nº: - 88.890

ACÓRDÃO Nº: 101-75.810

RECORRENTE:- COMPANHIA DE CIMENTO PORTLAND ITAÚ

R E L A T Ó R I O

COMPANHIA DE CIMENTO PORTLAND ITAÚ, empresa estabelecida na localidade de Itaú de Minas, município de Pratápolis, Estado de Minas Gerais, por motivo de ação fiscal do imposto de renda, dep~~a~~rou-se capitulada no Auto de Infração de fls. 17, no qual dois fatos se descrevem como irregulares frente à legislação tributária de regência, que podem ser assim indicados:

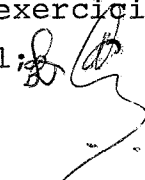
- a) - Capitais obtidos por empréstimo no mercado financeiro com repasse de parte desses recursos para a Companhia de Cimento Salvador, sem a cobrança das despesas financeiras correspondentes, dando-se por enquadramento legal o art.191 do RIR/80:
 - exercício de 1981 - Cr\$ 26.381.585;
 - exercício de 1982 - Cr\$ 59.979.753;

- b) - correção monetária da Provisão para Desvalorização do Investimento efetuado na Companhia de Cimento Salvador, não adicionada ao lucro real, com o enquadramento legal do art. 321 combinado com o inciso III, art. 323, ambos do RIR/80:
 - exercício de 1981 - Cr\$ 63.865.801;
 - exercício de 1982 - Cr\$ 215.759.058.

A empresa iniciou litígio fiscal, ao opor-se à ação

Acórdão nº 101-75.810

fiscal pela petição impugnativa de fls. 20/33, da qual se sumarizam razões de defesa, alegando:

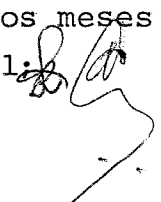
- que, para o desenvolvimento dos seus projetos de expansão e capital de giro empregado em suas atividades, vem efetivamente contraindo empréstimos no mercado financeiro e pagando os respectivos encargos;
 - que os repasses feitos à Companhia de Cimento Salvador foram a título de adiantamentos para aumentos de capital;
 - que evidentemente empréstimos não se confundem com valores destinados a aumentos de capital, pois aqueles, como simples empréstimos, justificam a cobrança de encargos do mutuário, enquanto que os adiantamentos para aumento de capital, por sua natureza, não, por isso em relação a estes nunca poderiam ser cobrados quaisquer ônus;
 - que inexiste, assim, qualquer espécie de relação entre os recursos obtidos junto ao mercado financeiro para o custeio das atividades mencionadas com aqueles repassados a Companhia de Cimento Salvador, especialmente consignados para aumento de capital;
 - que os adiantamentos à Companhia de Cimento Salvador se destinavam, além do mais, à manutenção do investimento nela feito, quando da aquisição do seu controle acionário;
 - que efetivamente, foi constituída em 1979 e 1980 uma Provisão para Desvalorização do Investimento, feito em relação à Companhia de Cimento Salvador, adicionada ao lucro líquido do exercício para efeito de determinação do lucro real;
- 

Acórdão nº 101-75.810

- que a correção monetária dessa provisão não foi adicionada ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinação do lucro real, uma vez que inexistia dispositivo legal que assim determine e por se tratar a referida correção monetária do Ativo Permanente, ligada à correção monetária do balanço;
- que não podia deixar de proceder à correção monetária da provisão para atender a perdas prováveis na realização do valor de investimentos pelo que dispõe a alínea "a", inciso I, art. 347 do RIR/80, e do que, em consonância da previsão do art. 39 do Decreto-lei nº 1.598, de 26-12-1977, estabeleceu o item 5 da Instrução Normativa do SRF nº 71, de 28-12-1978.

Ao decidir a petição impugnativa, o Delegado da Receita Federal em Divinópolis fincou, na informação fiscal de fls. 73 a 77, a base do seu julgamento, para considerar procedente a ação fiscal.

Da mencionada informação fiscal, em sua parte fundamental, se extraem, por síntese, considerações no sentido de darem a entender:

- que os documentos de fls. 35 a 43, carreados para os autos pela defesa com a petição impugnativa, comprovam exatamente os aumentos de capital, já informados no quadro de fls. 10, cujas importâncias relativas aos mencionados aumentos de capital, não foram objeto da autuação;
 - que, através do próprio quadro de fls. 10, elaborado pela empresa com base nas informações constantes da contabilidade, tais importâncias foram previamente excluídas dos saldos em contas-correntes nos respectivos meses em que se efetuaram os aumentos de capital.
- 

Acórdão nº 101-75.810

- que serviram de base para a glosa dos encargos financeiros (fls. 11 a 13), apenas os saldos em contas-correntes não aproveitados nos aumentos de capital, tendo sido excluídos os encargos que incidiriam sobre as parcelas efetivamente incorporadas ao capital;
- que a ação fiscal caracterizou a parcela que não foi utilizada para aumento de capital e que permaneceu como saldo em contas-correntes, pois os recursos utilizados para aumento de capital, evidentemente passaram a integrar o grupo do Patrimônio Líquido e não poderiam permanecer como saldos credores em contas-correntes, sob pena de inobservância das disposições da Lei nº 6.404, de 15-12-1976 (Lei das Sociedades por ações);
- que foi seguida a orientação contida nos itens 13 e 14 do Parecer Normativo CST nº 43, de 23-11-1981, o procedimento da empresa caracterizou condições de favorecimento, inaceitável pelo fisco, com a transcrição da parte conclusiva desse ato normativo, assim redigido:

"Todavia, não é razoável — nem aceitável pelo fisco — que a mediadora da operação obtenha proveito fiscal em decorrência da sua mera intercessão no negócio, como poderia ocorrer, por exemplo, se as despesas do financiamento ou a remuneração das debêntures fossem registradas como despesas operacionais da controladora. Destarte, os encargos financeiros pagos por esta, correspondentes às operações referidas, devem ser rateados entre os beneficiários dos recursos na exata proporção dos capitais que forem repartidos";

- que constam das notas explicativas dos balanços da autuada, ser norma da companhia cobrar juros e correção monetária sobre empréstimos concedidos às suas controladas e coligadas, fato que vem sendo observado com relação a todas as outras controladas e

Acórdão nº 101-75.810

coligadas, somente fazendo exceção quanto à Companhia de Cimento Salvador, mas, até 1979, inclusive, houve cobrança de encargos financeiros também desta controlada, consoante se nota do documento de fls. 10 e apenas a partir de 1980 não mais houve cobrança, em relação a essa controlada, dos ditos encargos, continuando, no entanto, a cobrança para as demais empresas do grupo;

- que o valor da provisão para perdas prováveis na realização de investimento não é aceito como parcela redutora do lucro, razão pela qual a lei determina que seja adicionado ao lucro líquido do exercício para efeito de apuração do lucro tributável (art. 32 do Decreto-lei nº 1.598/77);
- que, sendo opcional a sua constituição, a empresa pode formá-la contanto que a provisão não interfira no resultado tributável;
- que o procedimento da questionante foi correto, no ano em que constituiu a provisão, ao adicioná-la ao resultado do exercício, mas não nos anos seguintes, pois não efetuou a adição da correção monetária da provisão, ocasionando distorção do resultado tributável;
- que, se a provisão não é dedutível, sua correção monetária também não poderá ser, isto porque, sendo o principal não dedutível, só pode seguir o mesmo princípio, pois o acessório não existe de per si, depende do principal e a ele se subordina.

Contra o ato de indeferimento da petição impugnativa, a empresa articula, com guarda do prazo, defesa, na forma da petição de recurso, de fls. 87/110, mediante a qual reitera o entendimento anterior, frisa que a Companhia de Cimento Salvador é sua controlada e não coligada e quer que este Conselho de Contribuintes reconheça



Acórdão nº 101-75.810

ter ocorrido uma das duas preliminares, opostas como nulidade processual à decisão singular, as quais podem ser sintetizadas na seguinte maneira:

1a. - assim como o sujeito passivo dispõe do prazo de trinta dias, para formalizar impugnação, como dispõe o art. 15 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, sob pena de perempção, da mesma forma, nos termos do artigo 27 o processo será julgado no prazo de trinta dias a partir da sua entrada no órgão incumbido do julgamento, mas como a decisão foi proferida depois desse prazo, ela se tornou nula de pleno direito;

2a. - mesmo que não venha ser aceita essa preliminar, nota a recorrente, em relação ao item identificado no Auto de Infração como "correção monetária da Provisão para Desvalorização do Investimento efetuado na Companhia de Cimento Salvador, não adicionada ao lucro real", a autoridade singular "deixou de apreciar os argumentos expendidos pelo sujeito passivo em sua peça impugnatória e, ainda, carece de fundamentação legal ensejadora da manutenção da exigência tributária."

Em relação à segunda preliminar, diz configurar-se cerceamento de defesa, nos termos de vários arestos, de cujas ementas faz citação, frisando, com base na ementa do Acórdão nº 103-05.940, que deverão os autos ser devolvidos "para que nova decisão seja proferida na boa e devida forma".

Diz não haver capitulação legal para impedir a dedução da importância da correção monetária da provisão para perdas prováveis na realização do valor de investimentos e invoca a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional. Em prosseguimento, afirma que uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário, igualmente encontrar-se-ia suspensa a fluência dos juros moratórios.

É o relatório.

Acórdão nº 101-75.810

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

O aceno feito pela defesa ao artigo 27 do Decreto nº 70.235 de 06-03-1972, arguindo com preliminar de nulidade, uma vez superado, pela decisão em primeira instância, o trigésimo dia do prazo contado da data da entrada do processo no órgão incumbido do julgamento, é um argumento que pode impressionar à primeira vista, ou seja, a um exame superficial, perfunctório, mas não prospera.

Ainda que também, perfunctoriamente, se possa simplesmente rejeitar tal preliminar, apenas contra-arguindo-se que os casos de nulidade constam, expressamente, do artigo 59 do citado Decreto nº 70.235/72, entre os quais não há menção alguma à hipótese imaginada pela defesa, cabe examinar de que força e natureza se reveste o aludido prazo do art. 27, perante as disposições do Código Tributário Nacional e do Direito Processual.

Com efeito, embora seja certo que o artigo 27 do Decreto nº 70.235/72 expressamente determina o julgamento naquele prazo, certo é também que durante a tramitação do recurso administrativo, seja da impugnação seja do recurso propriamente dito, não flui nenhum prazo, nem de decadência nem de prescrição, únicos em que poderia ocorrer nulidade da ação fiscal. Certo, portanto, se revela ainda que evidentemente não tem o referido dispositivo força para derrogar o artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25-10-1966), em razão do que persiste a inexigibilidade do crédito tributário, enquanto não passada em julgado a decisão do processo administrativo.

O prazo fixado pelo artigo 27 do Decreto nº 70.235/72 não estabelece nenhuma penalidade pelo seu descumprimento. Os doutrinadores do Direito Processual denominam-o de prazo impróprio, ou prazo cominatório, pois uma vez descumprido pode resultar em simples penalidade administrativa ao agente do Poder Público se ficar caracterizada mora injustificada por desídia ou longa inércia. Por



Acórdão nº 101-75.810

tanto, mesmo que se pondere com a retardação do julgamento em primeira instância, alegando desídia ou longa inércia injustificada do agente do Poder Público, seria, além de argumentar com o patológico e não com o normal, desconhecer a circunstância dos meios de defesa (impugnação ou recurso), para admitir-se o processo fiscal como existente em favor do contribuinte, e não da Administração Tributária, e assim tê-lo como direito daquele e não imposição desta.

A inobservância do prazo de que trata o artigo 27 do Decreto nº 70.235/72, jamais poderá gerar direitos a terceiros, sobretudo efeitos que só podem nascer na lei substantiva, especialmente quando envolvem matéria de interesse público, porquanto, se a intenção fosse criar tal prazo com a característica de acarretar prejuízos à ação fiscal, mister seria que se socorresse de outra modalidade de prazo, que não o impróprio ou cominatório, pois a natureza deste não se amolda ao fim de considerar-se, preliminarmente, nula a decisão singular.

Se sobre o estudo do mérito da questão houvesse primazia dessa preliminar, que, de maneira tão feiticista iguala a superação do prazo, de que trata o art. 27, referente ao julgamento em primeira instância, a uma espécie, em sentido inverso, correspondente à perempção da impugnação, se excedido o prazo constante do art. 15 do mesmo Decreto nº 70.235/72, o formalismo passaria, então, a prevalecer sobre a substância, para se deixar de examinar, com prioridade, o acerto ou desacerto da exigência tributária, porque tivesse este Colendo Conselho que julgar a impecabilidade do procedimento fiscal de observância a prazo impróprio e desconhecer os fundamentos meritórios do pleito.

Às vezes, o bizantinismo empregado na "caça" de imaginosas preliminares, que somente existem no terreno da fábula, transforma a seriedade da defesa em autêntica derrisão.

A recorrente, ao considerar ocorrência de cerceamento de defesa, alega que, quanto ao item da autuação atinente à "correção monetária da Provisão para Desvalorização do Investimento efetuado na Companhia de Cimento Salvador, não adicionada ao lucro

Acórdão nº 101-75.810

real", a autoridade julgadora de primeira instância "deixou de apreciar os argumentos expendidos pelo sujeito passivo, e, ainda, carece de fundamentação legal ensejadora da manutenção da exigência tributária". Confunde fundamentação legal e fática com capitulação legal e por obstupefação faz tábua rasa da circunstância de enraizar-se, na informação fiscal de fls. 73/77, a decisão singular, à qual esta, além de dar a citada correção monetária, não adicionada ao lucro real, como infração às disposições do art. 321, combinado com o inciso III, art 323, do RIR/80, endereça, no relatório do decisório "a quo", menção, a fls. 81/82, numa demonstração inequívoca de contrapor-se às alegações da petição impugnativa.

Ademais, o julgamento singular não ficou apenas na menção, pois dele consta expressamente:

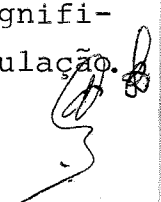
"O valor da provisão para perdas prováveis na realização de investimento não é aceito como parcela redutora do lucro, razão pela qual a lei determina que seja aquele valor adicionado ao lucro líquido do exercício, para efeito de apuração do lucro líquido tributável.

Sendo pois opcional a constituição da referida provisão, a empresa pode efetuar-la, desde que a mesma não interfira no resultado tributável.

No caso presente o procedimento da empresa foi correto no ano da constituição, já que houve adição no LALUR, o mesmo não se pode dizer dos anos posteriores, quando não foi efetuada a adição da Correção Monetária da provisão, ocasionando distorção do resultado tributável.

Se a provisão não é dedutível, o mesmo ocorre com a Correção Monetária correspondente".

Ao negar deferimento à petição impugnativa, é lógico que a autoridade singular adotou, na sua decisão, tal fundamentação, constante do relatório, e a circunstância de não haver mencionado capitulação legal diferente da utilizada no Auto de Infração significa manutenção da exigência tributária com base na mesma capitulação.



Acórdão nº 101-75.810

Além disso, cabe evidenciar que as alegações do sujeito passivo não atacaram o enquadramento legal do lançamento, mas tão-somente a infração, nele descrita, que reputa não se ajustar à norma dada por infringida.

A recorrente argúi com preliminar de cerceamento de defesa, afirmando inexistir capitulação legal que impeça deduzir-se a correção monetária da provisão para perdas prováveis na realização do investimento, mas de suas alegações o que sobressai é a pretensão de que a norma legal tenha sido incorretamente indicada, a fim de se lhe aplicar a regra do artigo 112 do CTN.

A inexistência de capitulação legal pode ser considerada irregularidade processual e, se assim fosse a hipótese dos autos, obrigaria examiná-la como preliminar, mas pretender que o enquadramento legal tenha sido incorretamente indicado é confundir a suposta preliminar com a matéria de mérito, e, assim, dado tratar-se de obrigação legal, a adequação da hipótese prevista na norma ao fato concreto apurado pela fiscalização se relaciona com o julgamento do mérito.

A decisão singular resplandece sem mácula a teses preliminares e, sendo infensa a estas, deixa claro que os arestos citados pela defesa não têm cabida na espécie dos autos.

Sob a tese do mérito, a defesa salienta que a Companhia de Cimento Salvador é controlada da recorrente e não coligada. Ser controlada ou coligada nenhuma diferença faz para que não se tenham por distintas as empresas recorrente e a investida, Companhia de Cimento Salvador. As figuras do sócio e da sociedade não se confundem. Distinguem-se entre si.

Se a defesa procura estabelecer distinção no sentido de que, no repasse de empréstimos se cobram despesas financeiras de empresa coligada, mas não de controlada está fazendo discriminação inajustável à espécie, mesmo que se trate de adiantamentos, por uma pessoa jurídica, de recursos para oportuna incorporação ao capital de outra, pois, enquanto tais adiantamentos, ou resíduos deles, per



Acórdão nº 101-75.810

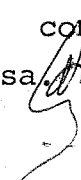
manecerem como saldo em contas-correntes, sobre eles incide a cobrança do citado ônus financeiro. Por conseguinte, o comprometimento de que tais recursos se venham transformar em participação de capital, enquanto compõem saldo de contas-correntes, não afasta a noção de considerá-los empréstimos ativos, sujeitos aos normais encargos financeiros do repasse de valores. Ora, se uma empresa paga despesas financeiras pelos financiamentos obtidos e não cobra, de forma proporcional, idênticas despesas sobre os repasses dos valores transferidos a outra empresa, há de assumir o ônus da liberalidade com que agiu. E não importa que seja empresa controlada, coligada, ou mesmo sem nenhuma dessas características.

Argumenta-se-á que, pelo fato de não se terem reduzido, na empresa transferente, os encargos correspondentes às quantias repassadas, estariam eles sendo atingidos pelo tributo na empresa beneficiada, na qual nada se deduzira a título de despesas financeiras.

Contra semelhante argumento, caberia opor, afora a importantíssima circunstância de se terem as empresas como personalidades distintas, que bastaria o fato de apresentar, na exploração do seu negócio, a empresa beneficiada resultado negativo ou inferior às quantias das despesas não cobradas para afastar-se a incidência tributária em sua plenitude.

Seja qual for, porém, o resultado acusado, é de deixar bem esclarecido que a circunstância referente às personalidades distintas já é, por si só, suficiente para não se acolher tal argumento, se porventura se viesse opô-lo à ação do fisco.

A legislação do imposto de renda não impede que uma empresa repasse empréstimos a uma outra, mas entende-se como lógico que terão de ser repassadas as despesas relativas a tais empréstimos, porquanto essas despesas não são efetivamente de quem tomou o empréstimo junto aos estabelecimentos bancários, mas sim da empresa que mereceu o repasse. Contabilizando-se as despesas na primeira, não correspondem elas a despesas necessárias à sua atividade, como dispõe o art. 191 do RIR/80, mas à atividade da segunda empresa.



Os fundamentos da tributação estão em que a questionante obteve empréstimos e os repassou a outra empresa, sem, todavia, repassar as despesas financeiras correspondentes.

A recorrente cedeu sem ônus, portanto, gratuitamente recursos próprios, por empréstimos a outra empresa. Não há nenhuma proibição que impeça a concessão de empréstimos de uma a outra empresa, assim como não há também nenhuma ressalva para se deixar de cobrar as despesas financeiras correspondentes aos recursos repassados, em nada influenciando, frente à empresa repassadora, a condição da empresa a favor qual os empréstimos foram recebidos. A infração se substancia no fato de que, nessa situação, não se ofereceu à tributação o valor das despesas financeiras, indedutíveis, porque não necessárias à atividade da cedente, proveniente do uso de recursos de terceiros, cujas quantias se repassaram para o empréstimo a outra empresa.

A defesa não consegue, apesar de toda ginástica dialética, afastar a idéia do entrelaçamento existente entre a provisão para perdas prováveis na realização do valor de investimentos, de que cogita o art. 321 do RIR/80, e a respectiva correção monetária de semelhante provisão, a fim de que a parte relativa à atualização monetária não se adicione ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real.

Não deixa de ser importante a análise das relações e xistentes entre a constituição da provisão, de que cogita o art. 321 do RIR/80, e os acréscimos que se lhe fazem para corrigir-lhe monetariamente o valor. Poder-se-ia desde já dizer que acréscimo feito à provisão é provisão, pois guarda a mesma natureza do valor pro visionado.

Todavia, para que não se venha alegar que essa maneira dizer revela um modo simplista em afirmar-se, embora corretamente, que valor acrescido à provisão é provisão, pergunta-se: de que fator ou condição, na hipótese em julgamento, a correção monetária de riva?

A resposta é óbvia: necessariamente da provisão que



Acórdão nº 101-75.810

se constituiu para perdas prováveis na realização de investimentos.

Então, pode-se dizer, com toda a firmeza, que a provisão é causa e a sua correção monetária, efeito. Há, portanto, uma relação de causa e efeito entre a provisão e a respectiva correção monetária.

Como inexistente efeito sem causa, em verdade, a relação de causa e efeito traduz uma relação ou conexão de dependência. Daí infere-se que há, no bojo da relação de causa e efeito, uma condição primária, fundamental, ou seja, principal, no caso, a provisão; uma outra, secundária, dependente, vale dizer, acessória — a correção monetária da provisão.

A correção monetária não constitui, portanto, uma condição autônoma, independente ou abstrata, alheia à sorte e à natureza da sua causa. Ao contrário, é da própria essência do acessório manter-se às expensas do principal. Então, facilmente se entendepelo óbvio que aquele retira deste os recursos de subsistência e que o acessório só tem serventia quando intimamente ligado ao principal. Aqui, a serventia do acessório, ou seja, a correção monetária da provisão, é a de acrescer valores ao principal, refletido na Provisão. Por isso, aquela participa da mesma natureza desta. A força deste axioma faz perceber que o acessório se situa, onde se localiza o principal. Se o principal, a provisão, na espécie dos autos, pela circunstância de ser adicionada ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, tem capitulação legal localizada no art. 321 combinado com o inciso III, art. 323, do RIR/80, a sua correção monetária, como acessório, igualmente se localiza dentro da mesma capitulação legal.

Não há como entender de modo diferente, a não ser por tergiversação ou emprego de sofismas, que a correção monetária em debate, porque deriva da provisão sob comento, se mistura ou entranha na própria natureza desta, tanto que, ao se proceder a registro contábil não só quanto à constituição da provisão, senão também quanto ao da sua correção monetária, a conta que se credita é a representativa da própria provisão por contrapartida de conta transitária.

Acórdão nº 101-75.810

vel a débito do resultado do exercício. Em consonância com esta inferência e com a referida capitulação legal, a mencionada correção monetária adere fundamental e intimamente à provisão, fato que, sob o ângulo técnico, contábil e jurídico-fiscal, revela uma seqüela que faz com que tal atualização monetária siga o rasto da provisão, estabelecendo com esta íntimas e indelêveis relações insuscetíveis de modificarem-se. Por conseguinte, a correção monetária, que se está analisando, apenas subsiste como entozoário mantido pelo seu exclusivo dispenseiro, que, aqui, se representa na provisão constituída opcionalmente. Aquela correção monetária tem, portanto, nesta, a sua razão de existência, pois se inexistisse a citada provisão, de constituição facultativa, dita correção monetária perderia o seu objetivo e, sem dúvida, qualquer débito correspondente também deixaria de existir na determinação do resultado do exercício. O ajuste monetário, em exame, por ser complemento da provisão é autêntica espécie da provisão capitulada no artigo 321 combinado com o inciso III, artigo 323, do RIR/80. E sob o aspecto de complemento, o acessório é também principal, pois, subjacentes nos registros contábeis da atualização monetária do valor da provisão, sobressaem autênticas parcelas de constituição de nova provisão ou reconstituição da existente. A correção monetária apenas recompõe o saldo da provisão atualizando o valor desta, por isso se incorpora à provisão, dando-lhe a característica de constituição de nova provisão.

Não restando dúvida quanto à capitulação do fato de não haver sido adicionado ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, o valor da correção monetária da Provisão para Desvalorização do Investimento efetuado na Companhia de Cimento Salvador, não há por que avocar a interpretação prevista no artigo 112 do CTN (Lei nº 5.172, de 25-10-1966), para favorecer-se o acusado, uma vez que isso importaria em desconhecer a preceituação do art. 321 do RIR/80.

De tudo isso resulta, enfim, que se o principal (a provisão) se fixa no terreno das invalidades, para efeitos tributários de reduzir o lucro real, o acessório (a respectiva correção monetária) aí, também, está; a sorte deste depende do destino daquele. Seria, portanto, um absurdo atribuir ao acessório conseqüências, e

Acórdão nº 101-75.810

feitos ou frutos que o principal não produz.

A Lei nº 5.172, de 25-10-1966, instituidora do sistema tributário nacional e das normas gerais do Direito Tributário, por isso mesmo elevada à categoria de Lei Complementar, ao dispor, no artigo 161, sobre questão pertinente a juros de mora, estabelece:

"Art. 161 — O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

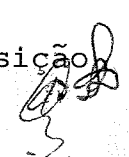
§ 1º — Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º — O disposto neste artigo não se aplica na pendência da consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito."

Verifica-se que o dispositivo legal em realce manda acrescentarem-se juros de mora ao crédito não integralmente pago no vencimento, seja qual for o motivo determinante da falta, só excetuando a hipótese de consulta formulada de acordo com o preceituado no parágrafo 2º.

Necessário se torna saber o momento em que ocorre a data do vencimento do crédito para se ter a base de cálculo sobre a qual serão aferidos os juros de mora que, na conformidade do parágrafo 1º citado, caso a lei não disponha de modo diverso, se avaliam à taxa de um por cento ao mês. Subsidiariamente acresce, ainda, dizer que a taxa de um por cento também se valida em fração de mês, como dispõe o artigo 2º do Decreto-lei nº 1.736, de 20-12-1979, ao alterar o artigo 2º da Lei nº 5.421, de 25-04-1968, que determinava o acréscimo de juros moratórios, à razão de 1% (um por cento) ao mês, contados do vencimento e calculados sobre o valor originário de débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional.

Escusado, assim, realçar que, de acordo com a posição



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13679-000.035/84-45

Acórdão nº 101-75.810

em que se coloca o sujeito passivo da obrigação fiscal na relação jurídica do crédito tributário da Fazenda Nacional, o Decreto-lei nº 1.736/79, seguindo a mesma linha traçada no item 1.1 da Portaria Ministerial nº 205, de 04.06.1975, declara, no artigo 3º, que se entende por valor originário o que corresponde ao débito, composto do valor do tributo acrescido da multa quando for o caso, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, aos juros de mora, à multa de mora e ao encargo, este apenas cogitado em cobrança judicial do débito, sem aplicação, portanto, no âmbito administrativo, a não ser no caso de liquidação de débito inscrito como Dívida Ativa da União, antes da remessa da respectiva certidão ao Ministério Público, encargo esse do qual trata o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nºs 1.569, de 08.08.1977, e nº 1.645, de 11.12.1978.

Retomando a linha de indagação do instante em que se considera a data do vencimento do crédito, dispõe o artigo 160 do C. T.N.

"Art. 160 - Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento."

O dispositivo deixa claro a existência de dois momentos em que se pode situar o vencimento do crédito fiscal, com prevalência daquele em que a legislação tributária fixar o dia do pagamento e só, em caso de falta dessa previsão, o vencimento se dá trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento. A notificação do lançamento é, pois, o elemento posto em evidência pelo citado dispositivo e assim a data nela citada, como vencimento prevalece.

A lei substantiva ordinária do imposto de renda, com substanciada no regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.1980, estabelece as datas de vencimento do tributo pertinente, quer se trate de lançamento à vista da declaração de rendimentos es-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13679-000.035/84-45
Acórdão nº 101-75.810

pontaneamente prestada, quer de lançamento de ofício.

Na conformidade do art. 629 do RIR/80 a notificação do lançamento se faz no ato da entrega da declaração de rendimentos, e o pagamento se efetua no mês seguinte ao de encerramento do prazo de entrega da referida declaração, como preceitua o art. 631 e parágrafo do mesmo regulamento.

A declaração de rendimentos pode ser prestada depois do prazo marcado para entrega, mas só será recebida se não tiver sido notificado o contribuinte do início do processo de lançamento de ofício, de acordo com o art. 615 do RIR/80. No caso de procedimento de ofício, tem-se por notificação do lançamento o despacho da autoridade pelo qual o interessado fica intimado a efetuar o recolhimento do imposto devido, com acréscimo da multa cabível, no prazo de 30 (trinta) dias (art. 677 do RIR/80).

Da conjugação dos dispositivos regulamentares citados, observa-se que, enquanto não houver notificação do lançamento, seja pela entrega da declaração de rendimentos, seja por procedimento de ofício, o contribuinte não se constitui em débito, e este somente poderá ser exigido depois do vencimento fixado na respectiva notificação para recolhimento do correspondente crédito da União.

O contribuinte pode, todavia, deixar de efetuar o recolhimento do débito no prazo marcado na respectiva notificação de lançamento, pelo uso dos meios (reclamação e recurso) de que trata o art. 151 do C.T.N., suspendendo a exigibilidade do crédito tributário por parte da Fazenda Nacional.

Será, então, o caso de investigar se com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, suspensa fica, ou não, a fluência dos juros moratórios.

Sobressai, antes e acima de tudo, quanto ao disposto art. 161 do C.T.N., a condição de que seja qual for o motivo da falta de pagamento integral do crédito em seu vencimento, ele se acresce de juros de mora, só excetuado o caso de consulta, que não é a hipótese dos autos, implica em negar-se à apresentação tempestiva de reclamação e recurso força para suspender a fluência dos juros moratórios.

Acórdão nº 101-75.810

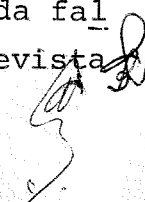
Ainda na conformidade da lei maior em matéria tributária, extraíndo-se do art 160 do C.T.N, a ilação do momento em que se considera o vencimento do crédito tributário, chega-se à conclusão que a reclamação tempestiva e o recurso oportuno suspendem a exigibilidade do crédito tributário, sem entretanto alterar o vencimento do débito, que permanece o mesmo, não lhe prorrogando o prazo antes fixado.

Examinando-se os dois polos da relação jurídica, de um lado o credor, a Fazenda Nacional, e do outro, o devedor, o sujeito passivo da obrigação, verifica-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por via de reclamação e recurso tempestivos, impede que a Fazenda Nacional obrigue o devedor a pagar o débito, não lhe restando outra coisa senão esperar o término da pendência, enquanto o sujeito passivo da obrigação pode, à livre escolha, discutir ou pagar a dívida fiscal, ou, ainda efetuar depósito preventivo para reclamar e recorrer.

Ora, se se suspende a exigibilidade do crédito é porque esse crédito já antes se tornara exigível, pois não se suspende o que não existe. Então, trata-se de crédito vencido, mas com a exigibilidade da cobrança suspensa, pelo uso oportuno de reclamação e recurso de que o devedor se socorreu.

Enfim, perfilhando a legislação tributária o entendimento de que o lançamento constitui o crédito tributário (art. 142 do C.T.N) e a sua cobrança se faz mediante notificação do lançamento ao sujeito passivo do débito fiscal em seu nome, dúvida não resta de que a decisão proferida em reclamação e recurso tempestivos é simplesmente declaratória de uma situação antes existente, cujos efeitos se produzem desde o momento em que se notificou o devedor da sua obrigação de pagar.

Os juros de mora são, portanto, devidos, sem solução de continuidade desde a data em que o crédito tributário não foi liqui- dado no vencimento, pois, seja qual for o motivo determinante da fal- ta, somente ressalvado está o caso de consulta na hipótese prevista

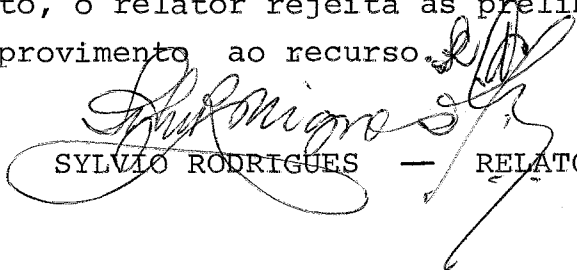


Acórdão nº 101-75.810

no § 2º, art. 161, do C.T.N. Essa hipótese, não é, porém, a dos au
tos.

Em relação ao mérito, a decisão singular também res-
plandece sem mácula, com aplicação adequada dos encargos adicionais
cabíveis sobre o imposto pelo acréscimo da multa de lançamento de
ofício, da correção monetária do débito fiscal e dos juros morató-
rios.

Isto posto, o relator rejeita as preliminares argüi-
das e, no mérito, nega provimento ao recurso.



SYLVIO RODRIGUES — RELATOR.