

T

PROCESSO N° 13766.000008/93-20

Sessão de 17 de outubro de 1995

Acórdão n° 101-88.925

RECURSO N°: 107.278

RECORRENTE: CALÇADOS ITAPUÃ S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RECORRIDA : DRF EM VITÓRIA (ES)

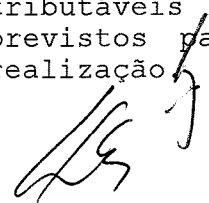
IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - DESCONTOS OU ABATIMENTOS - A dedutibilidade de descontos ou abatimentos está condicionada a usualidade, normalidade e a necessidade para a obtenção de resultados operacionais da empresa e, portanto, mera liberalidade ou perdão de dívida relativa a crédito decorrente de compra e venda e imóvel não pode ser deduzido como despesas.

IRPJ - CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS - ROYALTIES O pagamento de royalties a empresa com sede no País, por uso de marca, não está sujeita a limite de dedutibilidade, tendo em vista que o artigo 74 da Lei n° 3.470/54 foi revogado pelo artigo 71 da Lei n° 4.506/64.

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - PUBLICIDADE - A suspensão da inscrição no CGC da empresa fornecedora de serviços (diagramação, fotocomposição, revisão, montagem, arte final e fotolito), por si só, sem maiores pesquisas sobre a necessidade e a efetiva prestação dos serviços contratados, não são suficientes para glosa da respectiva despesa operacional.

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - ATIVO PERMANENTE
Os dispêndios efetuados na confecção de painéis de propaganda, com fotografia área da fábrica, para distribuição gratuita e com a finalidade de fixação em locais de acesso do público, não são ativáveis e, portanto, podem ser deduzidos como despesas operacionais.

IRPJ - INVESTIMENTO AVALIADO PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO - Os ganhos derivados de investimentos ou a reavaliação de custos de investimentos, ainda que com a finalidade de incorporação, constitui reavaliação de investimento e como tal, tributáveis se não for cumpridos os requisitos previstos para a diferimento da tributação na realização.



IRPJ - VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - DEPÓSITOS JUDICIAIS - A variação monetária resultante de depósitos judiciais para garantia de instância deve ser apropriada como receita do exercício em que transitar em julgado o litígio judicial ou quando autorizado o levantamento do depósito pela autoridade judiciária que preside o feito.

IRPJ - POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO - RECEITAS FINANCEIRAS - Para fins de apuração do período de aplicação para reconhecimento das receitas financeiras, devem ser observadas normas relativas a contagem de prazo prescrito para a legislação tributária e, em especial, o disposto no artigo 210 do Código Tributário Nacional.

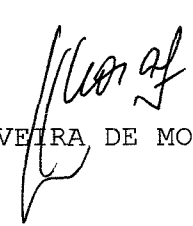
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por **CALÇADOS ITAPUÃ S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO**.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da matéria tributável as parcelas de Cz\$ 63.190,00, Cz\$ 26.553.264,00 e NCcz\$ 706.509,16, respectivamente, nos exercícios de 1988, 1989 e 1990, nos termos do voto do relator.

Sala das Sessões em 17 de outubro de 1995


EDISON PEREIRA RODRIGUES - PRESIDENTE


KAZUKI SHIOBARA - RELATOR


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE: 10 NOV 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: MARIAM SEIF, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RAUL PIMENTEL E CELSO ALVES FEITOSA.

PROCESSO N° 13766.000009/93-20

RECURSO N° : 107.278

ACÓRDÃO N° : 101-88.925

RECORRENTE : CALÇADOS ITAPUÃ S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

R E L A T Ó R I O

A CALÇADOS ITAPUÃ S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO inscrito no Cadastro Geral de Contribuintes sob n° 27.177.096/0001-14, inconformada com a decisão de 1° grau proferida pelo Delegado da Receita Federal em Vitória(ES), apresenta recurso voluntário, objetivando a reforma da decisão recorrida.

A exigência tem origem no Auto de Infração, de fl. 03, e seus anexos, através do qual a autoridade lançadora apurou as irregularidades abaixo descritas:

1. COMPENSAÇÃO/REDUÇÃO INDEVIDA DO IMPOSTO DE RENDA
 - 1.1 - IRFonte s/ Aplic. Financeira compensada a maior-QD/1
EXERCÍCIO DE 1989 - Cz\$ 1.919.042,00
EXERCÍCIO DE 1990 - Ncz\$ 2.306,33
 - 1.2 - Antecipação e Duodécimos compensados a maior - QD/16
EXERCÍCIO DE 1990 - Ncz\$ 10.889,15
2. CÁLCULO/DEDUÇÃO INDEVIDA DO IMPOSTO DE RENDA
 - 2.1 - Descumprimento do Programa Alimentação do Trabalhador
EXERCÍCIO DE 1989 - Cz\$ 3.049.922,12
EXERCÍCIO DE 1990 - Ncz\$ 4.106,81
3. DESPESAS/CUSTOS INDEDUTÍVEIS
 - 3.1 - Excesso de Remuneração de dirigentes - QD/01
EXERCÍCIO DE 1988 - Cz\$ 2.186.555,00
 - 3.2 - Multa indedutível - QD/18
EXERCÍCIO DE 1990 - Ncz\$ 7.952,86
 - 3.3 - Correção Monetária s/ IR pago fora do prazo - QD/17
EXERCÍCIO DE 1990 - Ncz\$ 4.829,03
 - 3.4 - Descontos Financeiros não dedutíveis - Loja 24 QD/14
EXERCÍCIO DE 1989 - Cz\$ 786.264,64
 - 3.5 - Royalties acima do limite dedutível - QD/9
EXERCÍCIO DE 1989 - Cz\$ 23.975.264,00
EXERCÍCIO DE 1990 - Ncz\$ 693.411,60
 - 3.6 - Despesa de Propaganda não comprovada - QD/13
EXERCÍCIO DE 1989 - Cz\$ 2.718.912,92

4. ATIVO PERMANENTE REGISTRADO COMO DESPESA - QD/11
 EXERCÍCIO DE 1989 - Cz\$ 3.138.155,78
 EXERCÍCIO DE 1990 - Ncz\$ 35.112,62

5. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL
 - 5.1 - Exclusão Indevida - Ganho por Equivalência Patrimonial
 EXERCÍCIO DE 1988 - Cz\$ 1.624.134,00 - QD/3
 - 5.2 - Lucro na Baixa de Investimento pelo Custo de Aquisição
 EXERCÍCIO DE 1989 - Cz\$ 67.869.001,11 - QD/7
 - 5.3 - Descontos Financeiros indedutíveis (liberalidade) - QD/15
 EXERCÍCIO DE 1990 - Ncz\$ 430.365,14
 - 5.4 - Prejuízo - Venda do Ativo Permanente indedutível - QD/19
 EXERCÍCIO DE 1990 - Ncz\$ 41.739,44

6. CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO
 - 6.1 - Omissão de Receita de Correção Monetária (QD/05)
 EXERCÍCIO DE 1989 - Cz\$ 4.084.080,58
 - 6.2 - Insuficiência no Cálculo da Variação Monetária Ativa
 s/ Empréstimo Compulsório a Eletrobrás - QD/8
 EXERCÍCIO DE 1989 - Cz\$ 21.971.908,39
 EXERCÍCIO DE 1990 - Ncz\$ 213.785,54
 - 6.3 - Omissão de Receita de CM s/ Ações da Petrobrás - QD/8
 EXERCÍCIO DE 1990 - Ncz\$ 137.896,14
 - 6.4 - Variação Monetária Ativa - Depósito Judicial/Aluguel
 EXERCÍCIO DE 1990 - Ncz\$ 13.097,56 (QD/20)

7. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL
 EXERCÍCIO DE 1989 - Cz\$ 5.065.519,00

8. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA
 - 8.1 - Receita Financeira postergada
 EXERCÍCIO DE 1988 - Cz\$ 168.506,66
 EXERCÍCIO DE 1989 - Cz\$ 14.362.200,00
 - 8.2 - Inobservância do Regime de Competência - Despesas
 EXERCÍCIO DE 1989 - Cz\$ 5.503.089,62
 EXERCÍCIO DE 1990 - Ncz\$ 60.266,25
 - 8.3 - Variação Monetária Ativa Postergada s/ Antecipações
 EXERCÍCIO DE 1990 - Ncz\$ 32.943,40
 - 8.4 - Variação Monetária Ativa Postergada - Depósito Judicial
 EXERCÍCIO DE 1988 - Cz\$ 9.945.261,00 (QD/2)

9. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

ANO	ALÍQUOTA	PREJUÍZO	LANÇAMENTO	RESULTADO
1987	35%	(522.969,00)	13.924.456,66	13.401.487,66

O Auto de Infração capitulou as irregularidades nos seguintes dispositivos legais: artigos 154, 155, 157, 171, incisos I e II, 174 e § 1º, 178, 191 e seus §§, 192, 193, 225, § 4º, 227, 236, 231, 233, 253, 254, inciso I, 258 e § 3º, itens "a" e "b", 382 e § 1º, 387, incisos I e II

388, inciso I, 428, 433 e § único, 436, 514, §2º, do RIR/80 e, ainda, artigo 1º, § 1º do Decreto n° 2.354/87, artigo 4º do Decreto-lei n° 2.325/87, artigo 8º do Decreto-lei n° 2.397/87, artigos 1º, 2º, 3º, inciso I, letra "a", 4º do Decreto-lei n° 3.241/87, artigo 2º, 4º, inciso I, alínea "a", 10, 15 e 19 da Lei n° 7.799/89, Portaria MT/MF n° 47/77, Portaria MF n° 436/58 - inciso II, IN/SRF n° 17/85, IN/SRF n° 01/86 e PN/CST n° 18/84.

Na impugnação, de fls. 262/279, a autuada apresenta suas razões de defesa quanto aos itens 3, 3.4, 3.5, 3.6, 4, 5.1, 5.2, 6.4, 8 e 8.3 e quanto aos demais itens da autuação, esclarece que não foi possível coletar-se todos os elementos de prova para a instrução da impugnação mas que impugna formalmente, de forma genérica, reservando-se o direito de apresentar provas ao longo da instrução ou, se necessário, na fase recursal e, ainda, solicita perícia, sem indicar os quesitos para exame e nem o nome do perito.

A autoridade preparadora indeferiu o pedido de perícia tendo em vista que a impugnante não cumpriu os requisitos previstos no parágrafo único do artigo 17 do Decreto n° 70.235/72.

Na decisão de 1º grau, de fls. 337/358, foi provido em parte a impugnação da autuada e foram excluídas da tributação as seguintes parcelas:

ITEM	VALOR	TRIBUTÁVEL	VALOR	EXCLUÍDO	PARCELA	MANTIDA
4.	NCz\$	35.112,62	NCz\$	11.974,00	NCz\$	24.038,62
5.3	NCz\$	430.365,14	NCz\$	430.365,14		-0-
8.1	Cz\$	14.362.200,00	Cz\$	9.574.800,00	Cz\$	4.787.400,00
8.3	NCz\$	32.943,40	Cz\$	32.943,40		-0-

No recurso voluntário, de fls. 360/375, a recorrente apresenta os argumentos de defesa relativamente aos itens 3.4, 3.5, 3.6, 4, 5.1, 5.2, 6.4, 8 e, embora tenha denominado como recurso voluntário parcial, solicita seja julgado improcedente o Auto de Infração e seja reformada a decisão de 1º grau, por absoluta improcedência dos seus itens.

Assim, embora a recorrente tenha apresentado recurso contra o auto de Infração, como um todo, as razões a serem examinadas referem-se a apenas 8(oito) itens da autuação, cujos argumentos serao examinados por item, para melhor entendimento da matéria em litígio.

É o relatório

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'S' followed by a vertical line and a small hook at the bottom.

V O T O

Conselheiro KAZUKI SHIOBARA - Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade.

**ITEM 3.4 - QUADRO DEMONSTRATIVO N° 14 - DESCONTO FINANCEIRO
INDEDUTÍVEL - VENDA DA LOJA/24**

Em 30 de julho de 1987, a recorrente adquiriu a Loja/24 pela importância de Cz\$ 6.000.000,00, conforme recibo de fl. 187, firmado por DETROIT COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. e no dia 08 de dezembro de 1987, vendeu a mesma imóvel para MÁRCIO DE SOUZA SALUME, por Cz\$ 8.129,3037 OTNs. correspondente a Cz\$ 4.250.000,00, para pagamento em dez prestações mensais e sucessivas, correspondente a Notas Fiscais emitidas pelo adquirente. O prejuízo apurado na transação, computando-se a correção monetária do período e depreciação, de Cz\$ 4.174.008,34, posteriormente foi adicionado ao lucro real e assim, o resultado da compra e venda do imóvel foi neutralizado na contabilidade.

A autuação diz respeito apenas ao desconto concedido no pagamento das Notas Promissórias n° 4, 5 e 6, totalizando Cz\$ 786.264,64, ou seja, uma redução na receita financeira.

A recorrente argumenta que inexistente qualquer lei que proíba de dar descontos ou abatimentos nas transações econômicas ou financeiras e que a liberdade de contratar é a mais ampla e ilimitada neste País. A legislação do Imposto sobre a Renda proíbe a venda de bens a sócios ou a pessoas ligadas pelo preço inferior ao de mercado porque esta operação caracterizaria distribuição disfarçada de lucro mas no casos dos autos, o adquirente é um terceiro e não tem qualquer participação na gerência ou na sociedade da recorrente.

Assim, entende a recorrente que os descontos concedidos de forma incondicional é dedutível e portanto, a exigência deve ser cancelada.

Tratando-se de créditos a receber por Notas Promissórias e cujas parcelas estavam vinculadas a quantidade de OTN (fls. 183 a 186), constituem contratos sujeitos a Variação Monetária Ativa, na forma prescrita no artigo 254 e a sua contrapartida foi reconhecida como receita financeira.

O que se discute nos autos é a indedutibilidade dos abatimentos concedidos por ocasião da quitação das Notas Promissórias n° 04, 05 e 06 e já que a receita financeira já foi reconhecida, tais abatimentos não constituem despesas financeiras.

Por outro lado, como as receitas financeiras são classificadas como OUTRAS RESULTADOS OPERACIONAIS (Subseção I, da Seção III, do Capítulo I, do Subtítulo II, do RIR/80) quaisquer redução ou abatimentos relacionadas com as receitas financeiras devem obedecer aos requisitos prescritos no artigo 191 do mesmo Regulamento que reza:

"Art. 191 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1° - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2° - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa."

A recorrente não pode demonstrar, ou melhor, sequer tentou demonstrar que tais dispêndios eram necessários para a obtenção dos resultados operacionais da empresa.

Desta forma, em se tratando de dispêndios anormais e não usuais para as atividades operacionais da recorrente, só pode ser considerado como perdão de parte da dívida, ou seja, mera liberalidade do contribuinte, sob a alegação de que a lei não proíbe tais abatimentos.

Sobre o tema perdão da dívida, existe jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciada no Acórdão n° 103-8.218/88, em cuja ementa determinou:

"PERDÃO DA DÍVIDA - As despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais ou normais, não se guardando nesse conceito qualquer liberalidade, como o perdão de dívidas."

Assim, entendo que a decisão recorrida guarda coerência com a legislação tributária vigente e com a jurisprudência administrativa predominante.

ITEM 3.5 - QUADRO DEMONSTRATIVO N° 09 - ROYALTIES PAGOS PELO USO DA MARCA "DIJON" ACIMA DO LIMITE LEGAL

A autoridade recorrida entendeu que os "royalties" pagos pelo uso da marca "DIJON" tem a sua dedutibilidade limitada conforme prescrito no artigo 233 do RIR/80 e Portaria MF n° 436/58.

A recorrente argumenta que após a alteração introduzida na legislação do Imposto sobre a Renda pela Lei n° 4.506/64, não mais persiste qualquer limitação para apropriação de despesas a título de "royalties" pelo uso de marca e em defesa de sua tese cita a decisão judicial proferida na Apelação Cível n° 68.411/82 pela 4ª Turma do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Efetivamente existem decisões judiciais favoráveis aos contribuintes sobre o tema em pauta e o Conselho de Contribuintes, em recente decisão da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, em Acórdão n° 101-88.802, de 19 de setembro de 1995, passou a acompanhar as decisões do Poder Judiciário, por entender que o artigo 74 da Lei n° 3.470/54 foi alterado pelo artigo 71 da Lei n° 4.506/64.

Desta forma, devem ser excluídas da tributação as parcelas de Cz\$ 23.975.264,00 e Ncz\$ 693.411,60, respectivamente, nos exercícios de 1989 e 1990.

ITEM 3.6 - QUADRO DEMONSTRATIVO N° 13 - DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Cz\$ 2.718.912,92

A fiscalização considerou indedutíveis como despesas operacionais os dispêndios listados no Quadro Demonstrativo n° 13, de fl. 173, especificamente, os seguintes:

a) recibo de Ideraldo Luiz Agostinho de Moraes, de fl.174, correspondente a reembolso de despesas com refeições, juntamente com alugueres de lojas, em 20/10/88, pagos com Cartão OUROCARD, no montante de Cz\$ 102.300,00;

b) Nota Fiscal n° 20729, de 03/05/88 (fl. 176) emitida pelo Hospital Santa Mônica Ltda. no valor de Cz\$ 557.660,92, sem identificação do beneficiário do tratamento;

c) pagamento de passagem aérea para pessoas identificados como representantes e clientes, totalizando Cz\$ 240.952,00 (fls.177/170);

d) Notas Fiscais de Serviços n° 2426, de 25/10/88 e 2458, de 0/11/88 emitidas por MAC PUBLICAÇÕES LTDA. (fls. 180/181) com situação irregular perante o Cadastro Geral de Contribuintes e cujas despesas estão relacionados com a diagramação, fotocomposição, revisão, montagem, arte final e fotolito para publicidade em jornais, no montante de Cz\$ 818.000,00.

No recurso voluntário, às fls. 368/368, argumentou que o almoço foi pago com cartão "Ouro-Card" pelo funcionário Ideraldo C.A. de Moraes, do setor financeiro da empresa, quando em viagem a serviço da recorrente; os serviços hospitalares foram dispendidos com funcionário da recorrente em atendimento aos mais altos interesses da empresa; as passagens aéreas pagas para representantes e clientes não podem ser tidas e havidas como estranhos à empresa clientes de máxima expressão e, muito menos, representantes credenciados; e, finalmente, sobre os dispêndios com publicidade, argumenta que o Fisco não contesta a execução do serviço de divulgação e promoção porquanto apenas arguiu a invalidade da Nota Fiscal porque a em

empresa emitente estaria em situação irregular ante a Receita Federal e, assim, quer transferir a recorrente o ônus da fiscalização visto que, ao usuário do serviço não caber perquirir se a empresa está ou não em situação regular diante ao Fisco; o fato de o prestador de serviço ser detentor de um talonário de notas induz a presunção de sua regularidade ante as autoridades fazendárias.

As alegações relativas aos três primeiros itens não são suficientes para vincular a necessidade, a usualidade e a normalidade dos dispêndios efetuados com almoço pelo Ideraldo Luiz Agostinho de Moraes, com hospitalização e sem identificação do enfermo, bem como o vínculo das pessoas identificadas como representantes e clientes e, portanto, deve ser mantida a glosa.

Entretanto, no tocante aos dispêndios relacionados com a publicidade, a imputação fiscal diz respeito apenas a situação irregular da empresa MAC PUBLICAÇÕES LTDA. perante o Cadastro Geral de Contribuintes vez que não foi objeto de indagação a efetiva prestação dos serviços.

Nestas condições, a razão tende para a recorrente, porquanto a jurisprudência administrativa está uniformizada com a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que em Acórdão nº CRSF/01-0.891/89, julgou que:

"CGC SUSPENSO - A suspensão da inscrição no CGC, em razão da falta de entrega da declaração de rendimentos, não tem a mesma natureza, nem acarreta os mesmos efeitos decorrentes da falta de registro da pessoa jurídica no referido Cadastro. Os gastos com propaganda, comprova a sua efetiva realização, e sendo certo que a beneficiária dos pagamentos mantinha escrituração regular, são dedutíveis como despesas operacionais. Recurso especial de divergência provido."

Deve ser excluída da tributação, a parcela de Cz\$ 1.818.000,00, do exercício de 1989.

**ITEM 4 - QUADRO DEMONSTRATIVO N° 11 - BENS DE ATIVO PERMANENTE
CONTABILIZADO COMO DESPESAS OPERACIONAIS**

Neste tópico discute-se a obrigatoriedade de ativação de bens e conseqüente glosa de despesas operacionais nos montantes de Cz\$ 3.138.155,78 e Ncz\$ 24.038,62, respectivamente, nos exercícios de 1989 e 1990.

Sobre o tema, a recorrente afirma que as despesas glosadas referem-se pequenos gastos e que se inserem perfeitamente dentro dos limites razoáveis e, portanto, não podiam ser ativados.

Esclarece que a parcela de Cz\$ 760.000,00 foi acertadamente deduzida como despesa porque corresponde à execução de 40 painéis de propaganda que não tiveram prazo de vida útil absolutamente superior a um ano e que se desgastarem rapidamente com a ação do tempo e que a nitidez das fotos e o colorido das tintas esmaecem e que estes painéis tiveram uma duração máxima de 90 a 120 dias, se é que tanto, até porque se desatualizou também com extrema rapidez a mensagem publicitária.

Da mesma natureza, a quantia de Cz\$ 82.062,50 apropriada a título de despesa, trata-se de serviço de pintura de 2 letreiros luminosos na carroceria de viaturas da empresa com a marca "Itapuã" e tal tipo de material exposto à chuva, sol, viagens, estragos e todos tipos de intempérie e, portanto, é duvidoso que a sua duração útil seja superior a um ano.

A parcela de Cz\$ 760.000,00 refere-se a Nota Fiscal n° 0024, de 10/07/88, emitida pela Produtora de Foto e Video Ltda, de fl. 153-A e diz respeito a "confecção de 40 painéis com o tamanho 70 x 100, montado em moldura de madeira, referente a fotos aéreas do Parque Industrial Itapuã e Filial Fabril.

Efetivamente, tais painéis publicitários, mesmo que a sua vida útil seja superior a um ano, tratam-se de materiais a serem distribuídos a título de publicidade, gratuitamente, provavelmente para serem afixados nas

paredes ou logradouros públicos e não são bens que servem para produzir ou transportar produtos fabricados ou comercializados pela recorrente.

De acordo com o Dicionário de Contabilidade, de Antonio Lopes de Sá (Editora Atlas - 2ª edição - Volume II), o IMOBILIZADO tem o seguinte sentido:

"Aplicação em valor estável, imanente, permanente. Assim, por exemplo, a compra de um terreno é uma imobilização. Aplicação em valores que não produzem giro de capital, paralisando a circulação. Investimento em bens não líquidos, ilíquidos."

Na conceituação de IMOBILIZADO não se inclui simples painéis de publicidade (fotografia para parede) e que, sem dúvida, foram distribuídas para afixação em logradouros públicos e assim, entendo que a parcela questionada de Cz\$ 760.000,00 é dedutível como despesa operacional.

Relativamente a parcela de Cz\$ 82.062,50 que a recorrente diz corresponder a dois letreiros de néon para serem afixados em veículos, as ações apresentadas na defesa não coincidem com a autuação.

De fato, no item 4 do Auto de Infração há remissão ao Quadro demonstrativo n° 11 e neste demonstrativo encontra-se a seguinte descrição a irregularidade:

"Conta: 3.02.03.18.018 - Diário p. 122, fls. 493 - NF n° 115, de 22/02/88 emitida por NÉON MAR - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE LUMINOSOS LTDA. referente à confecção de 2 (dois) letreiros de Néon duplo com dizeres Itapuã no valor de Cz\$ 37.000,00 cada, totalizando Cz\$ 81.400,00; ídem, ídem, NF/Serviço n° 0096, de 22/02/88 (instalação e pintura do letreiro de néon) - Cz\$ 53.600,00; ídem, ídem NF/Serviço n° 0097, de 22/02/88 (instalação de transformador p/ néon) - Cz\$ 6.000,00."

Pelas características dos materiais empregados e dos trabalhos executados, mesmo que tenham sido instalados em veículos, tais dispêndios não podem ser classificados como simples despesas de manutenção de veículos

para serem apropriados como despesas operacionais; tratam-se de melhorias ou benfeitorias executadas em veículos e cujas melhorias incorporam ao valor do veículo e depreciados juntamente com o veículo na medida do seu uso.

Outros dispêndios considerados ativáveis como confecção de carrocerias fechadas em veículos, benfeitorias e melhorias em filiais, aquisição de bombas, de programas para computadores, também constituem investimentos que devem ser ativados ou despesas a serem amortizados.

Assim, a autoridade recorrida aplicou corretamente a legislação tributária vigente aos fatos apurados e os dispêndios que totalizam Cz\$ 41.000,00 devem ser ativados.

**ITEM 5.1 - QUADRO DEMONSTRATIVO N° 03 - EQUIVALÊNCIA
PATRIMONIAL EXCLUÍDA INDEVIDAMENTE - Cz\$ 1.624.134,00**

A autuação deu-se pelo fato de a autuada ter excluído do lucro real a parcela de ganhos na avaliação de investimento na empresa coligada pelo método de equivalência patrimonial, quando o investimento não é relevante.

A recorrente argumenta e demonstra aritmeticamente que nas duas hipóteses aventadas o resultado é o mesmo, ou seja, que a exclusão do lucro real não tem qualquer repercussão no resultado tributável.

De acordo com o artigo 258 do RIR/80, somente na hipótese de investimentos relevantes da pessoa jurídica, a avaliação destes investimentos é feita pelo valor do patrimônio líquido.

Por outro lado, o parágrafo 1º, do artigo 258 do mesmo RIR/80 conceitua que são coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la e, assim,

verifica-se que nem sempre os investimentos em empresas coligadas significam que sejam relevantes.

No caso dos autos, o investimento em pauta não é relevante e este fato foi reconhecido pela própria recorrente.

O tratamento tributário de ganhos obtidos em investimento comum é diferente do investimento relevante vez que, na hipótese de avaliação pelo custo de aquisição, os ganhos apurados pela coligada (não relevante) é computado como reavaliação espontânea e como tal, não pode ser excluída do lucro líquido, conforme expressamente determinado no Parecer Normativo CST n° 107/78.

Assim, entendo que a exclusão dos ganhos correspondentes a reavaliação dos investimentos, do lucro real, foi indevida e como tal, deve ser mantida a exigência respectiva.

ITEM 5.2 - QUADRO DEMONSTRATIVO N° 07 - LUCRO NA BAIXA DE INVESTIMENTO PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO - Cz\$ 67.869.001,11

A exigência fiscal funda-se na exclusão indevida do lucro líquido, na apuração do lucro real, de lucro apurado na baixa de investimento avaliado pelo custo de aquisição, como ganho apurado pelo método de equivalência patrimonial.

A recorrente não se opõe quanto a definição do investimento pelo custo de aquisição. A sua inconformidade restringe-se ao fato de que não houve baixa de investimento mas sim de incorporação da DETROIT COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.

A recorrente participava do Capital Social da DETROIT COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. com uma parcela de Cz\$ 17.084.920,00, em 02/08/88 e, por ocasião da incorporação o Patrimônio Líquido da incorporada foi avaliada em Cz\$ 104.441.327,00 e a participação da recorrente em Cz\$ 100.399.447,97, ou seja, o investimento pelo custo de aquisição de Cz\$ 17.084.920,00 que

após a reavaliação no período compreendido entre 02/08/88 a 30.11.88, passou a Cz\$ 32.530.446,86 foi reavaliado para Cz\$ 100.399.447,97 e a diferença de Cz\$ 67.869.001,11 foi excluído do lucro real como se o investimento fosse relevante.

Entretanto, como o investimento não é relevante, deve ser aplicado o disposto no artigo 322 do RIR/80 que dispõe:

"Art. 322 - O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento será determinado com base no valor contábil (art. 317, § 1º), diminuído da provisão para perdas (art. 321) que tiver sido computada na determinação do lucro real."

Não há dúvida que houve liquidação de investimento, e, mesmo que esta liquidação tenha se concretizado em forma de incorporação, ainda assim, está caracterizada a irregularidade vez que o artigo 325 do RIR/80 determina "verbis":

"Art. 325 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computada na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

*...
II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder ao valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos parágrafos 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado."*

Verifica-se, portanto, que, mesmo na hipótese de incorporação, o ganho é tributável e, por outro lado, sob o ângulo de reavaliação do investimento, conforme visto no tópico anterior, seria também tributável o ganho em investimento.

Assim, não prosperam as razões expendidas pela recorrente e, portanto, deve ser mantida a decisão recorrida.

**ITEM 6.4 - QUADRO DEMONSTRATIVO N° 20 - VARIAÇÃO MONETÁRIA
SOBRE DEPÓSITOS JUDICIAIS - NCz\$ 13.097,56**

No Quadro Demonstrativo n° 20 foi imputada a "variação monetária ativa" auferida sobre depósitos judiciais de aluguel, efetuados em instituições financeiras, não registrados na escrita contábil.

Sobre a acusação, a recorrente explicita que na hipótese inocorreu o fato gerador do Imposto sobre a Renda que é a disponibilidade econômica da variação monetária, porquanto o depósito a disposição do Poder Judiciário encontra-se indisponível.

Neste tópico, a recorrente tem razão porquanto a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes tem sido favorável ao contribuinte nos casos de depósitos judiciais, conforme Acórdãos, cujas ementas vão transcritas abaixo:

"VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - A variação monetária resultante de depósitos judiciais para garantia de instância deve ser apropriada como receita do exercício em que reconhecida a improcedência da pretensão fiscal."

"IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS - FACULDADE DE RECONHECIMENTO OU NÃO PARA EFEITO DE TRIBUTAÇÃO. Até a decisão final da lide, a correção monetária incidente sobre valores dados em depósito judicial, agrega-se ao principal, como um crédito vinculado ao Juízo, meramente escritural, com duvidosas cargas de certeza e liquidez e de nenhuma exigibilidade, incoorrendo assim, relativamente respectivo fato gerador do imposto de renda, posto que, enquanto tal, encontra-se juridicamente indisponível para o depositante (ao contrário do pressuposto pelo art. 43 do CTN), não havendo comando para que se possa entendê-la como renda tributável, até porque, de titular indefinido. Recurso provido."

Os Acórdãos acima aplicam-se a qualquer tipo de depósito judicial, inclusive de aluguel porque em se tratando de valor em litígio, a

sua titularidade é indefinida, até o transito definitivo da decisão judicial.

A decisão recorrida deve ser reformada com relação a este tópico para excluir da tributação a parcela de Ncz\$ 13.097,56.

**ITEM 8 - QUADRO DEMONSTRATIVO N° 04 - RECEITA FINANCEIRA
POSTERGADA**

Este item contém três tópicos, a saber:

a) Receita Financeira Postergada: Cz\$ 168.506,66, no exercício de 1988, Cz\$ 14.362.200,00 no exercício de 1989;

b) Inobservância do Regime de Competência, na apropriação de despesas: Cz\$ 5.503.089,62, no exercício de 1989 e Ncz\$ 60.266,25, no exercício de 1990; e

c) Variação Monetária Ativa Postergada: Ncz\$ 32.943,40, no exercício de 1990.

Das parcelas acima enumeradas, na decisão de 1° grau foi reduzido o valor tributável de Cz\$ 14.362.200,00 para Cz\$ 4.787.400,00, correspondente a receita financeira postergada de aplicações de curto prazo e, ainda, excluída a parcela de Ncz\$ 32.943,40, correspondente a Variação Monetária Postergada.

No recurso voluntário, às fls. 369/371, argumenta que a receita financeira auferida no ano de 1987 de Cz\$ 168.506,66 decorre de aplicação financeira efetuada no dia 30/12/87 e resgatada no dia 04/01/88 e a fiscalização computou receita de dois dias no período-base de 1988, quando o correto seria receita de um dia (dia 31/12/87) no período-base de 1988 face a orientação estabelecida na Circular n° 1.273 do Banco Central do Brasil e, neste contexto, a receita financeira a apropriar no exercício de 1988, seria de Cz\$ 84.253,33 (metade de Cr\$ 168.506,66). }

Com relação a receita financeira de Cz\$ 14.362.200,00 no exercício de 1989, a recorrente explicita que a fiscalização cometeu o mesmo erro e que a receita correta de Cz\$ 9.574.800,00, no período-base, foi contabilizada na página 355, do livro Diário n° 131 (esta parcela já havia sido excluída da tributação na decisão de 1° grau, pelo fato de a mesma parcela ter sido regularmente contabilizada no período-base).

Relativamente a parcela de Cz\$ 168.506,66, não procedem os argumentos expostos pela recorrente de que apenas a metade daquela parcela deveria ser considerada postergada. Esta parcela tem origem na receita financeira de Cz\$ 421.265,65 correspondente ao rendimento derivado de aplicações financeiras realizadas no dia 30/12/87 e resgatadas no dia 04/01/88 e a fiscalização computou dois dias de rendimento, com o seguinte cálculo:

$$(Cz\$ 421.266,65 : 5) \times 2 = Cz\$ 168.506,66$$

A autoridade julgadora de 1° grau aplicou ao caso, o disposto no item 4, da Instrução Normativa SRF n° 006. de 17 de janeiro de 1984 que dispõe:

"Para os efeitos desta Instrução Normativa, os prazos serão contínuos, incluindo-se na sua contagem o dia de início e excluindo-se o de vencimento."

A recorrente entende que agiu corretamente visto que observou o disposto na Circular n° 1.273, do Banco Central do Brasil que dispõe:

"No cálculo de encargos de operações ativas e passivas, para efeito do regime de competência, deve ser incluído o dia do vencimento e excluído o dia da operação."

Nestas condições, há que examinar qual a orientação que está correta, se a contida na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal ou na Circular do Banco Central do Brasil.

A dúvida pode ser esclarecida com a leitura do artigo 210, do Código Tributário Nacional que determina:

"Os prazos fixados nesta Lei ou na legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento."

Verifica-se, portanto que a orientação do Banco Central do Brasil está coerente com a diretriz traçada pelo Código Tributário Nacional e, além disso, este entendimento tem suporte na própria lógica porquanto na hipótese de uma aplicação financeira efetuada num dia e com saque no mesmo dia, pela Instrução Normativa n° 006/84, deveria ter rendimento ao passo que pela Circular, o rendimento só pode ser viável quando aplicado num dia e resgatado no dia seguinte.

Assim, a recorrente tem razão, ao pleitear que a aplicação financeira objeto de litígio tenha propiciado rendimento apenas no dia 31/12/87 mas erra no cálculo visto que o valor da receita postergada não é Cz\$ 84.253,33, metade de Cz\$ 168.506,66 mas sim Cz\$ 105.316,66 resultante do seguinte cálculo:

$$(Cz\$ 421.266,65 : 4) \times 1 = Cz\$ 105.316,66$$

Nesta seqüência, o valor da receita postergada seria de Cz\$ 105.316,66 e, portanto, deve ser excluída a parcela de Cz\$ 63.190,00, neste item de litígio.

Para as demais parcelas objeto de autuação não foram apresentados argumentos de defesa na impugnação e nem no recurso voluntário e, portanto, embora tenha sido estabelecido o litígio, inexistem razões de defesa a serem apreciadas por este Colegiado.

A seguir serão demonstradas as parcelas excluídas na decisão de 1° grau, bem como as excluídas nesta decisão e identificando as parcelas que foram consideradas tributáveis:

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13766.000008/93-20

ACÓRDÃO Nº 101-88.925

ITEM	LANÇADO	EXCLUÍDO/1º GRAU	EXCLUÍDO	PARCELA/MANTIDA
1.1	1.919.042,00	- o -	- o -	1.919.042,00
	2.306,33	- o -	- o -	2.306,33
1.2	10.889,15	- o -	- o -	10.889,15
2.1	3.049.922,12	- o -	- o -	3.049.922,12
	4.106,81	- o -	- o -	4.106,81
3.1	2.186.555,00	- o -	- o -	2.186.555,00
3.2	7.952,86	- o -	- o -	7.952,86
3.3	4.829,03	- o -	- o -	4.829,03
3.4	786.264,64	- o -	- o -	786.264,64
3.5	23.975.264,00	- o -	23.975.264,00	- o -
	693.411,60	- o -	693.411,60	- o -
3.6	2.718.912,92	- o -	1.818.000,00	900.912,92
4.	3.138.155,78	11.974,00	760.000,00	2.366.181,78
	35.112,62	- o -	- o -	35.112,62
5.1	1.624.134,00	- o -	- o -	1.624.134,00
5.2	67.869.001,11	- o -	- o -	67.869.001,11
5.3	430.365,14	430.365,14	- o -	- o -
5.4	41.739,44	- o -	- o -	41.739,44
6.1	4.084.080,58	- o -	- o -	4.084.080,58
6.2	21.971.908,39	- o -	- o -	21.971.908,39
	213.785,54	- o -	- o -	213.785,54
6.3	137.896,14	- o -	- o -	137.896,14
6.4	13.097,56	- o -	13.097,56	- o -
7.	5.065.519,00	- o -	- o -	5.065.510,00
8.1	168.506,66	- o -	63.190,00	105.316,66
	14.362.200,00	9.574.800,00	- o -	4.787.400,00
8.2	5.503.089,62	- o -	- o -	5.503.089,62
8.2	60.266,25	- o -	- o -	60.266,25
8.3	32.943,40	32.943,00	- o -	- o -
8.4	9.945.261,00	- o -	- o -	9.945.261,00
	170.056.518,69	10.050.082,14	7.322.963,16	132.683.472,99

Estas parcelas de valores tributáveis correspondem aos seguintes

exercícios:

PROCESSO N° 13766.000008/93-20

ACÓRDÃO N° 101-88.925

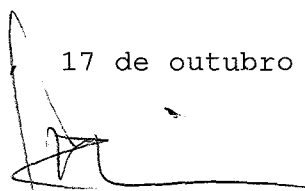
EXERCÍCIO DE 1988 - Cz\$	13.861.266,66	
menos PREJUÍZO DE - Cz\$	522.969,00	Cz\$ 13.338.297,66
EXERCÍCIO DE 1989		Cz\$ 118.303.322,16
EXERCÍCIO DE 1990	Ncz\$	518.884,17

Em conseqüência, as parcelas a serem excluídas da tributação dizem respeito aos seguintes exercícios:

EXERCÍCIO DE 1988	Cz\$	63.190,00
EXERCÍCIO DE 1989	Cz\$	26.553.264,00
EXERCÍCIO DE 1990	Ncz\$	706.509,16

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento parcial para excluir da matéria tributável as parcelas de Cz\$ 63.190,00, Cz\$ 26.553.264,00 e Ncz\$ 706.509,16, respectivamente, nos exercícios de 1988, 1989 e 1990.

Brasília(DF), 17 de outubro de 1995



KAZUKI SHIOBARA

Relator