



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13805.001279/92-07
Recurso nº 172.609 Voluntário
Acórdão nº 1202-00.372 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de agosto de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente SEMP TOSHIBA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1988

AÇÕES DA ELETROBRÁS. AJUSTE AO VALOR DE MERCADO.

São indedutíveis as perdas apropriadas no ajuste ao valor de mercado das ações da Eletrobrás, oriundas da conversão de créditos decorrentes de empréstimos compulsórios, haja vista que, não sendo possível a sua baixa por liquidação em face de as ações recebidas terem permanecido em poder da interessada, somente poderia tal ajuste ser efetuado por meio da constituição das provisões previstas nos arts. 222 e 321 do RIR de 1980, desde que atendidas as condições neles estipuladas.

VALORES ATIVÁVEIS. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova de acréscimo de vida útil é do fisco para valores despendidos com serviços ou aquisição de equipamentos que ordinariamente representam apenas reparo e conservação.

DESPESAS OPERACIONAIS. NECESSIDADE.

As despesas relacionadas às atividades da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora têm vocação para serem deduzidas da base de cálculo do IRPJ, salvo exceções dispostas pela legislação, sendo ônus da fiscalização a demonstração de sua desnecessidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para manter apenas a glosa da apropriação de perda no ajuste ao valor de mercado das ações da Eletrobrás, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado eletronicamente)

NELSON LÓSSO FILHO - Presidente.

(documento assinado eletronicamente)

FLÁVIO VILELA CAMPOS - Relator.

EDITADO EM: 10/09/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lóssó Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, Valéria Cabral Géo Verçoza, Nereida de Miranda Finamore Horta, Carlos Alberto Donassolo, Flávio Vilela Campos.

Relatório

Trata-se de **recursos de voluntário** de interesse de SEMP TOSHIBA S/A interpostos contra acórdão proferido pela 1ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DE CURITIBA.

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Em razão de conter os elementos necessários à compreensão dos fatos e dos fundamentos que permeiam o litígio, adoto o relatório constante da decisão de primeira instância, o qual transcrevo adiante:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 09/14) exige o recolhimento de 50.773,14 Ufir a título de imposto e 25.386,57 Ufir a título de multa de lançamento de ofício, além dos acréscimos legais.

O lançamento fiscal decorre das seguintes infrações, com infração ao disposto nos arts. 154, 155, 157, § 1º, 164, I, 172, parágrafo único, 173, II, 191, §§ 1º e 2º, 193, § 2º, 220, 254, I, 347, I, “a”, II e IV, 349, II, e 387, I e II, do Regulamento do Imposto de Renda de 1980 (aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980):

perdas apropriadas no ajuste ao valor de mercado das ações da Eletrobrás oriundas da conversão de créditos decorrentes de empréstimos compulsórios registrados em contas do ativo circulante e ativo realizável a longo prazo, conforme descrito no item 1 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 03/08):

exercício de 1989, período-base 1988 Cz\$ 34.142.184,87

bens ativáveis indevidamente contabilizados como despesas operacionais (construções, benfeitorias, instalações, modificações de moldes e ferramentas e aquisição de bens, tais como pallets, tapetes, filmes, etc.), conforme descrito no item 2 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 03/08):

exercício de 1989, período-base 1988 Cz\$ 159.650.268,00

falta de reconhecimento da correção monetária de balanço sobre os valores ativáveis indevidamente contabilizados como despesas operacionais, conforme descrito no item 2 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 03/08):

exercício de 1989, período-base 1988 Cz\$ 249.862.154,00

glosa de despesas não necessárias com viagens aéreas nacionais e internacionais, conforme descrito no item 3 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 03/08):

exercício de 1989, período-base 1988 Cz\$ 56.141.572,00

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 73/75) exige o recolhimento de 8.964,78 Ufir a título de contribuição e 4.482,38 Ufir a título de multa de lançamento de ofício, além dos acréscimos legais.

A autuação decorreu das mesmas infrações que deram causa ao lançamento principal e tem como fundamento legal o disposto no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

Regularmente intimada, em 23/10/1992, a interessada, após solicitar e obter prorrogação de 15 dias (fls. 19 e 80), apresentou, em 07/12/1992, por meio de seu representante legal (mandato às fls. 81), a tempestiva impugnação no processo de CSLL (fls. 88/95), instruída com os documentos de fls. 96/128.

Quanto ao lançamento de IRPJ, foram lavrados o Termo de Revelia (fl. 30) e a Intimação nº 2115/92 (fl. 29), de 22/12/1992, para apresentação do comprovante de recolhimento do imposto, multa e acréscimos legais.

Em 04/02/1993 a interessada apresentou defesa alegando que houve um engano por parte da SRF, pois, pela impugnação protocolada em 07/12/1992 (lançamento de CSLL, processo nº 13805.001280/92-88), ela também contestou o lançamento de IRPJ, tendo nela constado referência que a defesa abrangia tanto a exigência de IRPJ quanto a de CSLL, pois ambas se fundaram nos mesmos fatos. Acrescentou que a circunstância de terem formado dois processos não tornava obrigatória a apresentação de duas impugnações, até porque a apreciação em separado seria um contra-senso, pois, em tese, possibilitaria a pronunciamento de decisões administrativas com diferentes conclusões sobre o mesmo fato gerador.

Portanto, sendo também tempestiva a impugnação ao lançamento de IRPJ (apresentada em 07/12/1992), foi juntada cópia às fls. 38/45, cujo teor é sintetizado a seguir.

Argüi que a fiscalização entendeu que a perda na liquidação dos empréstimos compulsórios da Eletrobrás, mediante o recebimento de ações daquela companhia estatal, deveria ser contabilizada como provisão em face de as ações recebidas

continuarem em seu poder; que tal entendimento decorre de um raciocínio equivocado do agente fiscal, pois somente seria válido se ela tivesse feito um investimento em ações da Eletrobrás, mas não foi o que ocorreu em face de a União ter-lhe impingido essas ações em pagamento do crédito que possuía contra a Eletrobrás, em decorrência do empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei nº 1.512, de 29 de dezembro de 1976.

Aduz que o valor das ações a serem dadas em pagamento dos empréstimos compulsórios foi decidido na assembléia extraordinária da Eletrobrás realizada em 20/04/1988, quando deliberou-se tomar por base o seu valor patrimonial em 31/12/1987; que o fato jurídico que resultou no pagamento dos créditos com ações da Eletrobrás, independentemente da retroação dos cálculos até 31/12/1987, ocorreu durante o período-base de 1988, quando aqueles créditos, por força de disposição legal, já vinham sendo corrigidos e tais correções foram contabilizadas como receitas financeiras.

Argumenta que em 31/12/1988 estavam registrados créditos da ordem de NCz\$ 38.000.000,00 em seu ativo circulante e realizável a longo prazo, que foram pagos com ações da Eletrobrás cujo valor de mercado que não passava de NCz\$ 4.000.000,00, o que representou uma perda efetivamente realizada de NCz\$ 34.000.000,00; que não se tratou de um negócio jurídico consensual, pois essas ações foram impingidas pela União por meio da Eletrobrás, usando de uma faculdade legal, mas abusando do artifício do valor patrimonial para se safar do pagamento do empréstimo compulsório; que todos os que se sujeitaram ao empréstimo compulsório sofreram uma perda real e irrecuperável e não seria correto, nem justo, supor que tais ações representaram um investimento para agregar à perda já realizada, o ônus da tributação sobre essa mesma perda.

Quanto aos bens do ativo permanente deduzidos como despesas, alega que não eram gastos de natureza permanente e tão pouco superavam o limite legal admitido como despesa (valor unitário de Cz\$ 4.200,00 no período-base de 1988); que as notas fiscais arroladas pela fiscalização como construções, benfeitorias e instalações referem-se a despesas de instalação, manutenção e conserto de bens; que as despesas arroladas como de modificações de moldes e ferramentas referem-se a modificações efetuadas nos moldes e ferramentas utilizados na produção de plásticos, cuja vida útil não foi assim prolongada em face de não terem recuperação e, em consequência, de não ter sido alterado o número de peças que poderiam originalmente produzir; que os pallets são estrados para movimentação de mercadorias e não duram um ano; que os tapetes são de piaçava, colocados junto às portas externas e cuja duração também não ultrapassa um ano; que os filmes são de propaganda, ligados a determinadas campanhas para divulgação de atividades da empresa.

Em relação às despesas não dedutíveis com passagens aéreas nacionais e internacionais, aduz estar incorreto o raciocínio da fiscalização de terem sido pagos por mera liberalidade e não serem necessários à manutenção da fonte produtora; relata que mantém um quadro de representantes comerciais autônomos, por intermédio de quem são realizadas todas as vendas dos produtos Semp Toshiba; que, uma vez por ano promove uma convenção desses representantes, cuja finalidade é a apresentação de novos produtos a serem lançados e suas características tecnológicas, o estabelecimento de uma estratégia global de vendas e as táticas publicitárias; argumenta que a afirmação de constituírem mera liberalidade resulta de uma apreciação distorcida de sua atividade industrial.

Argumenta, quanto às passagens aéreas internacionais, que para obter a tecnologia para a produção de aparelhos de vídeo e de som, firmou quinze anos atrás uma associação com a Toshiba Co. (Japão), mantendo o controle acionário do capital nacional e passando a dispor de tecnologia da associada, cuja transferência se

faz por meio de técnicos japoneses que se transferiram para o Brasil por períodos determinados; que esses técnicos são contratados por ela, que, por condição de contrato, se obriga também pelas despesas de transporte de seus familiares; que com exceção das passagens aéreas dos representantes comerciais, todas as demais referem-se ao transporte internacional, quase todas na rota Brasil-Japão, e que foram utilizadas por diretores da autuada, técnicos japoneses contratados e respectivas famílias e por funcionários técnicos; que o vínculo das pessoas que utilizaram as passagens está comprovado pelos documentos que junta aos autos; que todas as despesas com passagens aéreas eram dedutíveis e absolutamente necessárias para o desenvolvimento das suas atividades.

Diante do todo o exposto, requer seja julgado insubsistente o auto de infração.

Quanto aos lançamentos de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (processo nº 10880.001280/92-88) – juntado por anexação ao presente processo, a partir de fl. 63, com base no art. 3º, parágrafo único, da Portaria MF nº 531, de 30 de setembro de 1993 – adota as mesmas razões de defesa apresentadas na impugnação ao lançamento de IRPJ.

Às fls. 50/51 e 130/131, a informação fiscal prestada pelo autuante.

Em face das disposições da Portaria SRF nº 1.033, de 27 de agosto de 2002, o presente processo veio a julgamento desta delegacia.

Às fls. 134, pesquisa no sistema *on line* CNPJ.

É o relatório.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 1385 a 1417) deu provimento parcial à defesa, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1989

Ementa: AÇÕES DA ELETROBRÁS. AJUSTE AO VALOR DE MERCADO.

São indedutíveis as perdas apropriadas no ajuste ao valor de mercado das ações da Eletrobrás, oriundas da conversão de créditos decorrentes de empréstimos compulsórios, haja vista que, não sendo possível a sua baixa por liquidação em face de as ações recebidas terem permanecido em poder da interessada, somente poderia tal ajuste ser efetuado por meio da constituição das provisões previstas nos arts. 222 e 321 do RIR de 1980, desde que atendidas as condições neles estipuladas.

VALORES ATIVÁVEIS INDEVIDAMENTE CONTABILIZADOS COMO DESPESA.

Os bens com valor unitário superior ao limite previsto no art. 193 do RIR de 1980 e as despesas que representem melhoramentos ou benfeitorias com vida útil superior a um ano devem ser imobilizados, não podendo tais gastos serem deduzidos como despesas operacionais.

DESPESAS OPERACIONAIS DESNECESSÁRIAS.

São desnecessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, as despesas com passagens aéreas, nacionais e internacionais, sem comprovação de sua necessidade e vinculação aos objetivos da pessoa jurídica.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1989

Ementa: JUROS DE MORA COM BASE NA TRD.

Conforme determinação contida na IN SRF nº 32, de 1997, com base na autorização prevista do Decreto nº 2.194, de 1997, ficam excluídos os juros moratórios calculados com base na TRD, no período compreendido entre 04/02/91 a 29/07/91.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1989

Ementa: CSLL DO PERÍODO-BASE DE 1988.

Exonera-se o lançamento relativo ao resultado apurado no período-base encerrado em 31/12/88, em face do disposto na Resolução do Senado Federal nº 11, de 1995, art. 17, I, da Medida Provisória nº 1110, de 1995, e suas reedições (convertida da Lei nº 10.522, de 2002), Decreto nº 2.194, de 1997 e IN SRF nº 31, de 1997, arts. 1º, I, e 2º, § 1º.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do julgamento de primeira instância em 05/05/2008, por meio de ciência postal, conforme AR de folha 150-verso, a interessada ingressou, em 02/06/2008, com recurso voluntário de fls. 153/165, reiterando as argumentações expostas na impugnação, em especial:

a) Perdas com empréstimo compulsório Eletrobrás.

A conversão dos créditos junto à Eletrobrás, constituídos no período de 1978 a 1985, em ações preferenciais nominativas foi realizada de forma compulsória, por Assembléia Extraordinária publicada em junho de 1988, com efeitos retroativos à 31/12/1987.

Sendo as participações societárias compulsórias, tem natureza não permanente, devendo ser classificadas no ativo circulante ou realizável a longo prazo, em função dos prazos de inalienabilidade.

Apesar de não haver, naquele momento, mercado ativo para as ações preferenciais classe B, as cotações nas Bolsas de Valores indicavam valores inferior ao valor patrimonial das ações em 31/12/1987.

Registrou desde a cobrança do empréstimo compulsório receita financeira decorrente da correção monetária, entretanto não lhe é reconhecida a dedução da perda ao valor de mercado, que inclusive foi objeto de orientação pelo IBRACON.

A recorrente não recebeu em ações valor correspondente aos créditos corrigidos e contabilizados.

b) Bens do ativo permanente deduzidos como despesas.

As despesas de manutenção, conserto e instalação incorridas pela recorrente são necessárias à manutenção da atividade da empresa e jamais integrarão seu ativo permanente, sendo ônus da administração fazendária a prova da necessidade de ativação dos gastos.

c) Despesas não necessárias com viagens aéreas.

É ônus da administração fazendária a prova de que as despesas não são necessárias.

As passagens lançadas como despesas dedutíveis pela Recorrente se referem a despesas com passagens aéreas nacionais e internacionais diretamente relacionadas com o objetivo fim da empresa, qual seja, a fabricação e comercialização de aparelhos elétricos, eletrodomésticos, eletrônicos e componentes.

Para a consecução de seu objeto social é necessário que haja representantes comerciais e técnicos japoneses, bem como necessitando de deslocamentos destes e de diretores, situação que lhe obriga arcar com despesas de transporte.

Para contratação de técnicos japoneses, necessário também o pagamento de despesas de deslocamento de seus familiares.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Vilela Campos, Relator.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal (PAF). Dele conheço.

A questão fundamental trazida à apreciação deste Conselho é lançamento de IRPJ, relativo ao ano calendário de 1988, decorrente: da glosa de despesas com provisão para ajuste ao valor de mercado de ações da Eletrobrás; de valores ativáveis indevidamente contabilizados como despesa; de despesas com passagens aéreas desnecessárias à atividade da empresa.

1 Perda no ajuste ao valor de mercado das ações da Eletrobrás

No que tange à perda no ajuste ao valor de mercado das ações da Eletrobrás, acolho como minhas os fundamentos apresentados pelo ilustre relator da decisão *a quo, verbis*:

O lançamento fiscal refere-se à glosa da perda de Cz\$ 34.142.184,87 apropriada pela interessada no ajuste ao valor de mercado das ações da Eletrobrás, oriundas da conversão de créditos decorrentes de empréstimos compulsórios, registradas em contas do ativo circulante (259 ações) e ativo realizável a longo prazo (376 ações), haja vista que, tendo as ações recebidas permanecido em poder da

interessada, deveria tal ajuste ser efetuado por meio da constituição de provisão expressamente autorizada pela legislação do imposto de renda, conforme descrito no item 1 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 03/08).

Em sua impugnação a interessada alegou que a autuação decorre de um raciocínio equivocado do agente fiscal, pois somente seria válido se ela tivesse feito um investimento em ações da Eletrobrás, mas não foi o que ocorreu em face de a União ter-lhe impingido essas ações – cujo valor foi determinado com base no valor patrimonial daquela companhia em 31/12/1987 – em pagamento do empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei nº 1.512, de 1976.

Da análise da legislação aplicável aos autos verifica-se que não cabe razão à impugnante, conforme se demonstra a seguir.

A partir da vigência do Decreto-lei nº 1.512, de 1976, as antigas Obrigações da Eletrobrás foram substituídas por Créditos da Eletrobrás, ou seja, o empréstimo compulsório instituído em favor da Eletrobrás partir de 1º de janeiro de 1977 e exigido de consumidores industriais de energia elétrica cujo consumo mensal fosse superior a 2.000 kwh deixou de ser conversível em Obrigações da Eletrobrás, passando simplesmente a representar créditos junto àquela empresa. O art. 3º do citado diploma legal dispôs que no vencimento do empréstimo, ou antecipadamente, por decisão da Assembléia Geral da Eletrobrás, o crédito do consumidor poderia ser convertido em participação societária, mediante emissão de ações preferenciais nominativas de seu capital social.

Por conseguinte, os pagamentos efetuados durante um ano foram transformados em créditos no dia 1º de janeiro do ano imediatamente seguinte, passando a render juros de 6% ao ano e correção monetária, com prazo de resgate de 20 anos.

A primeira conversão dos créditos do empréstimo compulsório em ações foi aprovada pela 72ª AGE da Eletrobrás, realizada em 20/04/1988, conforme autorizado pelo Decreto nº 95.790, de 7 de março de 1988. Foram convertidos os créditos constituídos nos exercícios de 1978 a 1985 (pagamentos efetuados nos anos de 1977 a 1984), que tiveram como valor básico de conversão seu próprio valor corrigido monetariamente até 31/12/1987. Em decorrência, foram emitidas 16.783.864 ações preferenciais classe “B”, sem valor nominal, com o gravame de cláusula de inalienabilidade (eliminada na 82ª AGE, de 26/04/1990, que aprovou a 2ª conversão), obedecendo ao seguinte esquema básico:

1 ano de prazo de inalienabilidade (até 20/04/1989) para 5.293.944 ações relativas a créditos de 1978 a 1980;

2 anos de prazo de inalienabilidade (até 20/04/1990) para 5.020.410 ações relativas a créditos de 1981 e 1982;

3 anos de prazo de inalienabilidade (até 20/04/1991) para 6.469.510 ações relativas a créditos de 1983 a 1985.

Contudo, não há como se acatar a apropriação da perda contabilizada pela interessada, haja vista que, tendo as ações recebidas permanecido em seu poder, porquanto gravadas com cláusula de inalienabilidade de 1 a 3 anos, não seria possível a sua baixa por liquidação no período-base de 1988.

Somente poderia ser admitida a dedutibilidade de tal perda caso fossem constituídas provisões com fundamento nos arts. 222 e 321 do RIR de 1980, respectivamente, para as ações registradas no ativo circulante (Provisão para Ajuste de Custo de Bens do Ativo) e ativo permanente investimentos (Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos).

Após a conversão do empréstimo compulsório em ações da Eletrobrás, a classificação contábil das participações societárias resultantes dependia da intenção ou não de mantê-las em caráter permanente no ativo da empresa. De acordo com a definição contida na IN SRF nº 71, de 29 de dezembro 1978, são classificadas como ativo permanente investimentos as participações societárias permanentes, assim entendidas as importâncias aplicadas na aquisição de ações e outros títulos de participação societária, com a intenção de mantê-las em caráter permanente, seja para se obter o controle societário, seja por interesses econômicos, como por exemplo, a constituição de fonte permanente de renda. Esta intenção devia ser manifestada no momento em que se adquire a participação, mediante sua inclusão no grupo de investimentos (caso houvesse interesse de permanência) ou registro no ativo circulante ou no realizável a longo prazo (não havendo este interesse).

Tratando-se de participações compulsórias decorrentes da conversão dos créditos da Eletrobrás, verifica-se que não apresentavam necessariamente características que obrigassem a sua classificação no ativo permanente investimentos, porquanto não representavam extensão ou complemento da atividade operacional da detentora das ações e, dessa forma, caso não houvesse intenção de permanência, poderiam ser registradas no realizável a longo prazo.

Contudo, deve-se também considerar que a classificação contábil dessas ações pode depender da obrigatoriedade de permanência até o final do exercício subsequente ao da sua aquisição. O subitem 7.1 do Parecer Normativo CST nº 108, de 1978, esclarece que a intenção de manter participações societárias em caráter permanente será manifestada no momento em que se adquire a participação, mediante a sua inclusão no subgrupo de investimentos (caso haja interesse de permanência) ou registro no ativo circulante (não havendo esse interesse). Acrescenta que será presumida a intenção de permanência sempre que o valor registrado no ativo circulante não for alienado até a data do balanço do exercício seguinte àquele em que tiver sido adquirido, devendo, nesse caso, o valor da aplicação ser transferido para o subgrupo de investimentos e procedida a sua correção monetária retroativa.

Portanto, as ações adquiridas mediante conversão aprovada pela 72ª AGE da Eletrobrás, realizada em 20/04/1988, com prazo de inalienabilidade que ultrapassou a data de encerramento do período-base seguinte (31/12/1989) deviam ser, de imediato, em 31/12/1988, classificadas no ativo permanente, pois a cláusula de inalienabilidade excluiu a intenção de aliená-las antes de decorridos os prazos de 2 e de 3 anos. Tal entendimento está contido no disposto no art. 179, III, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

“Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I – no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II – no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (art. 243), diretores acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – (...)

V – (...)” (Grifou-se)

Sobre a provisão para perdas prováveis na realização de investimentos classificados no ativo permanente investimentos, assim dispõe o art. 321 do RIR de 1980:

“Art. 321. A provisão para perdas prováveis na realização do valor de investimentos será, para efeito de determinar o lucro real, adicionada ao lucro líquido do exercício, salvo se (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 32):

I – constituída depois de 3 (três) anos da aquisição do investimento; e

II – a perda for comprovada como permanente, assim entendida a de impossível ou improvável recuperação.

§ 1º. Cabe à pessoa jurídica o ônus da prova da perda permanente que justifique a constituição da provisão (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 32, § 1º).

(...)”

Logo, de qualquer forma, não seria possível a dedução de provisão constituída em 31/12/1988 sobre as ações indevidamente contabilizadas no ativo realizável a longo prazo (inalienáveis até 20/04/1990 e 20/04/1991), porquanto, além de ainda estarem dentro do prazo de inalienabilidade de 2 e 3 anos, não foi comprovada a perda permanente, assim entendida a que decorre da impossibilidade ou difícil possibilidade de recuperação total ou parcial do valor aplicado, com divulgação dos critérios e bases de avaliação por ela utilizados.

Já as ações com prazo de inalienabilidade até 20/04/1989 podiam ser classificadas no ativo circulante em 31/12/1988, caso fosse intenção da empresa aliená-las até 31/12/1989. Contudo, não haveria como se acatar a constituição da provisão para ajuste de custo de bens do ativo ao valor de mercado, conforme previsto no art. 222 do RIR de 1980, porquanto não consta dos autos prova do valor de mercado à época praticado.

A Recorrente alega que as cotações nas Bolsas de Valores indicavam valor inferior ao patrimonial das ações em 31/12/1987, sendo a provisão de perda realizada conforme orientação do IBRACON.

Nesse ponto, a Deliberação CVM n.º 70, de 1989, dispôs sobre a contabilização da provisão para perdas, saldo e modo de conversão dos empréstimos compulsórios à ELETROBRÁS em ações:

I – Para atendimento ao disposto no artigo 183, incisos I e III da Lei 6.404/76, as companhias abertas deverão constituir provisão para as perdas decorrentes da conversão, em ações, dos empréstimos compulsórios à ELETROBRÁS, criados pelo Decreto lei nº 1.512, de 29 de dezembro de 1976.

II – Essa provisão será constituída à medida em que forem sendo homologadas as operações de conversão, e será contabilizada no resultado do exercício dentro do qual aconteça a homologação.

III – No exercício social iniciado no ano de 1988, as companhias abertas poderão contabilizar, diretamente à Conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, a provisão relativa aos empréstimos

existentes na data de encerramento do exercício de 1987, e que tenham sido convertidos de conformidade com decisão de AGO da ELETROBRÁS de 20/04/88.

IV – O disposto no inciso anterior também se aplica às companhias abertas que tenham investimento avaliado pela equivalência patrimonial em empresa que tenha adotado a opção de contabilizar a provisão, diretamente, em Lucros ou Prejuízos Acumulados.

V – A companhia poderá constituir provisão para perda sobre o saldo dos empréstimos não convertidos, contabilizando-a diretamente no resultado do exercício.

VI – A companhia, relativamente aos aspectos fiscais, deverá atender ao disposto no art. 321. do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/80 e no Parecer CST nº 108/78 (publicado no Diário Oficial de 09/01/79).(grifo acrescentado)

VII - A companhia deverá, em Nota Explicativa, dar ampla divulgação sobre o critério utilizado para a constituição da provisão, montantes envolvidos, inclusive os saldos dos empréstimos ainda não convertidos e respectiva provisão, se for o caso.

VIII - Esta Deliberação entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.”

Ocorre, que conforme item VI, da citada Deliberação, a companhia, relativamente aos aspectos fiscais, deveria atender ao disposto no art. 321 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/80 e no Parecer CST nº 108/78 (publicado no Diário Oficial de 09/01/79).

Cabe salientar, que além de não atender ao prazo de 3 (três) anos da aquisição do investimento para fins de constituição da provisão, a recorrente não juntou aos autos provas da comprovação da perda permanente.

Isso posto, não tendo a perda sido apropriada com fundamento nas provisões previstas nos arts. 222 e 321 do RIR de 1980, e mesmo que assim tivessem sido, por não atenderem aos requisitos neles estipulados, voto no sentido de se manter integralmente a exigência.

2 Valores ativáveis lançados como despesas operacionais

A decisão de primeira instância manteve a glosa de Cz\$ 49.395.801,00 sobre os bens que entendeu serem ativáveis e indevidamente contabilizados como despesas de construção, benfeitorias e instalações, assim como a receita de correção monetária de balanço correspondente, no valor de Cz\$ 138.492.105,00.

A recorrente alega que as despesas realizadas com manutenção, conserto e instalação não são passíveis de integrar seu ativo permanente, sendo ônus da fiscalização a prova de que os bens devem ser ativados.

À luz da legislação aplicável, os bens de natureza permanente de propriedade da empresa, destinados à exploração do objeto social ou à manutenção das suas atividades, não podem ser contabilizados como despesas operacionais logo após a sua aquisição. Esses bens devem ser classificados no ativo permanente, até o momento de sua baixa, por alienação, liquidação ou depreciação/amortização, conforme o caso.

Na classificação dos registros contábeis, a contribuinte não tem a faculdade de utilizar critérios subjetivos de sua conveniência, devendo observar rigorosamente as disposições constantes na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Nesse sentido, o seu art. 179, IV, determina que os bens que se destinam à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da pessoa jurídica devem permanecer classificados em conta do ativo imobilizado.

Contudo, a legislação do imposto de renda autorizou a dispensa do registro no ativo permanente nas hipóteses previstas nos arts. 193 e 227 do RIR de 1980:

“Art. 193 – O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a Cr\$ 9.000,00 (nove mil cruzeiros), ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 15).

§ 1º - O valor referido neste artigo aplica-se às aquisições feitas a partir do ano calendário de 1981.

§ 2º - Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.”(Lei nº 4.506/64, art. 45, § 1º).

“Art. 227 – Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506/64, art. 48).

Parágrafo único – Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição dos respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciação futuras (Lei nº 4.506/64, art. 48, § único).” (Grifou-se)

Não tratando o caso de aquisição de bens com valor unitário inferior ao limite previsto no art. 193 do RIR de 1980 (Cz\$ 4.200,00 para as aquisições no período-base de 1988, conforme IN SRF nº 187, de 1987), para a solução do contraditório instaurado deve-se verificar se as despesas em questão foram efetuadas com a finalidade de manter os referidos bens em condições de uso, ou representam melhoramentos que devem ser adicionados ao custo dos bens.

A autoridade fiscal autuante instruiu o lançamento com relação de notas fiscais, respectivas datas e valores (fl. 5), informando ser despesas com construções,

benfeitorias e instalações (salas, laboratórios, etc). Não juntou aos autos cópias das notas fiscais, ou outros elementos que pudessem corroborar com a imputação de aumento de vida útil dos bens do ativo permanente em função dos gastos realizados.

Compulsando os autos, verifica-se que a fiscalização lavrou termo de início de fiscalização em 19/05/1992, solicitando livros e documentos fiscais da fiscalizada, e posteriormente lavrou o Auto de Infração em 21/10/1992. Não consta outros termos de intimação solicitando esclarecimentos da fiscalizada quanto às infrações identificadas, nem, tampouco, cópias de documentos ou da escrituração do contribuinte.

Em informação fiscal apresentada em 21/06/1993, após impugnação do lançamento, informa:

“Os valores considerados ativo permanente por esta fiscalização, e deduzidos como despesas operacionais pela contribuinte, foram analisados e entendidos como reformas que elevaram a vida útil do bem, ou imobilizações tais como: estrutura metálica, bancadas para manutenção, moldes e ferramentas etc.”

Novamente, não junta nos autos nenhum documento que viesse sustentar sua afirmação.

Refutando a imputação fiscal, a impugnante discriminou o conteúdo de cada nota fiscal relacionada pela fiscalização, afirmando se tratar despesas de manutenção, conserto, contrato de prestação de serviço de manutenção, instalação, conservação, sem contudo alterar a vida útil dos bens (fls 40/42).

A fiscalização não produziu qualquer prova de que os serviços proporcionaram aumento da vida útil prevista dos bens em que foram aplicados. Sequer juntou cópias das notas fiscais, de forma que pudesse o julgador inferir que por sua natureza deveriam aumentar a vida útil dos bens, sendo assim passíveis de registro no ativo permanente.

Saliento, que para aqueles serviços e equipamentos que ordinariamente representam apenas reparo e conservação, o ônus da prova de acréscimo de vida útil é do fisco, que por dele não se ter desincumbido, torna incabível a manutenção da respectiva glosa.

Ademais, este Conselho tem, reiteradamente, decidido que a prova do aumento de vida útil cabe ao fisco. Foi decidido no AC nº 103-14.250/93 que o § 2º do art. 193 do RIR/80 não criou a presunção legal de que qualquer gasto com bens do ativo permanente aumenta a vida útil, para fazer com que a contribuinte, no caso de não os ativar, ficasse na obrigação de fazer prova negativa de que o aumento da vida útil não ocorreu. A CSRF também decidiu que a prova do aumento da vida útil do bem cabe ao fisco (AC. Nº 01-1.732/94).

Destarte, não tendo a autoridade fiscal demonstrado o aumento da vida útil dos bens objeto de manutenção, instalação e conservação, indevida a glosa das respectivas despesas.

3 Despesas não necessárias com de viagens aéreas

No lançamento fiscal foram glosadas despesas não necessárias com viagens aéreas nacionais e internacionais, no montante de Cz\$ 56.141.572,00, conforme descrito no

item 3 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 03/08), do qual transcreve-se a fundamentação do lançamento:

“Em relação as aquisições de bilhetes de passagens aéreas nacionais, cedidas gratuitamente a representantes comerciais, ainda que verbalmente tenha sido dito que se destinam a convenções de vendas, entendemos constituírem mera liberalidade e passíveis de glosa.

Já no tocante às viagens internacionais, não tendo sido comprovado a necessidade do gasto para a manutenção da fonte produtora, bem como a correlação do gasto com as atividades da empresa, além de incluírem pessoas estranhas ao quadro da empresa, também são passíveis de glosa.”

Relaciona os valores apurados com respectivas datas e informação do documento utilizado pela fiscalizada para comprovação da despesa.

A fiscalização não juntou aos autos nenhum documento ou pedido de esclarecimento que viesse corroborar com sua afirmação.

Em informação fiscal apresentada em 21/06/1993, após impugnação do lançamento, apenas reafirma ser as despesas com passagens aéreas diversas, mera liberalidade da contribuinte.

Em sua defesa, a recorrente alega ser ônus da fiscalização a demonstração de que as passagens aéreas não eram necessárias. Afirma que as passagens aéreas nacionais referem-se ao transporte de representantes comerciais autônomos participantes de convenção anual de vendas por ela promovida para apresentação de novos produtos a serem lançados e suas características tecnológicas, o estabelecimento de uma estratégia global de vendas e as táticas publicitárias; que as passagens aéreas internacionais, quase sempre na rota Brasil-Japão, foram utilizadas por diretores da autuada, técnicos japoneses – contratados para repassar aos técnicos brasileiros a tecnologia fornecida pela Toshiba Co. (Japão) para a produção de aparelhos de vídeo e de som – e respectivas famílias e por funcionários técnicos brasileiros.

Para comprovar suas alegações foram juntadas na impugnação a ficha de registro de empregado de Carlos Humberto Rodrigues da Silva (fl. 97) e os contratos de trabalho e autorização do Ministério do Trabalho para a contratação de Toshiyo Suzuki, Sigeo Koroki, Akio Inagaki e Junichi Niimura (fls. 98/128).

Entendo que todas as despesas relacionadas às atividades da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora têm vocação para serem deduzidas da base de cálculo do IRPJ, salvo exceções dispostas pela legislação.

No caso sob análise, a autoridade fiscal autuante apenas afirma que as despesas com passagens aéreas eram mera liberalidade, sem, contudo cumprir seu ônus de demonstrar não estarem relacionadas com a atividade produtiva da recorrente.

Em que pese a recorrente não tenha apresentado documentos em sua impugnação e recurso que demonstrassem de forma cabal que as passagens referiam-se ao transporte desses técnicos e familiares destes, dentro de política instituída pela empresa, entendo como razoáveis suas argumentações, pois é natural que, em empresas de seu porte, a realização de convenções com representantes, bem como, a contratação técnicos estrangeiros (como demonstrado) e que arque com os custos de seu transporte e dos familiares.

Caberia à autoridade fiscal ter solicitado esclarecimentos da fiscalizada, juntando documentos que corroborassem com sua afirmação, demonstrando as despesas glosadas e respectivos motivos que lhe levaram a considerá-las como mera liberalidade.

Dessa forma, não tendo a autoridade fiscal demonstrado nos autos que os gastos eram desnecessários à atividade explorada, indevida a glosa das respectivas despesas.

4 Dispositivo

Isso posto, voto por dar provimento parcial ao recurso para manter apenas a glosa da apropriação de perda no ajuste ao valor de mercado das ações da Eletrobrás.

(documento assinado eletronicamente)

Flávio Vilela Campos - Relator