



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 13821/000.005/90-31

AFCA

Sessão de 18 de fevereiro de 1991

ACORDÃO Nº 101-81.152

Recurso nº: 97.739 - IRPJ - EX: DE 1989.

Recorrente: BIA PNEUS LTDA.

Recorrida : DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM ARAÇATUBA (SP).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - FALTA DE MENÇÃO AO DISPOSITIVO LEGAL ENSEJADOR DA AÇÃO FISCAL - INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA DA CONTRIBUINTE, QUE BEM ENTENDEU A IMPUTAÇÃO QUE LHE FOI FEITA, IMPUGNANDO A EXIGÊNCIA - INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

Se da falha ocorrida no Auto de Infração, consistente na falta de menção de dispositivo legal infringido, não resultou prejuízo para o direito de defesa da autuada, que demonstrou ter captado perfeitamente a imputação que lhe foi feita, defendendo-se eficazmente, inviável o acolhimento de preliminar de nulidade.

IRPJ - RECEITA OU RECUPERAÇÃO DE DESPESAS - DEVOLUÇÃO DA PARCELA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO IMPOSTO PROCLAMADA INCONSTITUCIONAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. TRATAMENTO CONTÁBIL.

Tendo o Decreto-lei nº 2.471/88 determinado a restituição da parcela de correção monetária do imposto proclamada inconstitucional pelo egrégio Supremo Tribunal Federal, nos termos da IN/SRF nº 190/88, ítem 4, deve a mesma ser considerada como receita ou recuperação de despesa naquele ano-base, assim como deve ser computada a variação monetária ativa.

Recurso a que se nega provimento.

V.V.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA E FINANÇAS
CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BIA PNEUS LTDA.:

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

Sala das Sessões (DF), em 18 de fevereiro de 1991.

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

10 OUT 1991

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL e CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13821/000.005/90-31

2.

RECURSO Nº: 97.739

ACORDÃO Nº: 101-81.152

RECORRENTE: BIA PNEUS LTDA.

RELATÓRIO

O Auto de Infração de fls. 01/01-v, faz a seguinte descrição dos fatos ensejadores da ação fiscal:

"1. A contribuinte deixou de registrar, no balanço patrimonial correspondente ao período-base encerrado em 31.12.88, os valores relativos à receita ou recuperação de despesas e à variação monetária ativa calculadas segundo o item 4 da Instrução Normativa - SRF nº 190/88, como segue:

- a) recuperação de despesas (soma dos valores da correção monetária indevida das quotas do IRPJ/87, conforme demonstrativo anexo)...
..... Cz\$ 157.213,99
- b) variação monetária (atualização dos valores referidos na alínea anterior, conf. demonstrativo)..... Cz\$ 1.861.140,06
- total não registrado.... Cz\$ 2.018.354,05

O fato acima descrito constitui infração ao disposto no item 4 da Instrução Normativa - SRF nº 190/88 e nos artigos 157, § 1º, 172, 173, 387, II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80."

A empresa autuada formulou impugnação, argumentando que a imposição não se assentou em um dispositivo de lei, mas somente na Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal.

Acórdão nº 101-81.152

violando o disposto no artigo 10, IV, do Decreto nº 70.235/72 que exige expressa menção no Auto de Infração da disposição legal infringida.

Passa, então, a examinar cada um dos dispositivos citados no Auto para concluir que nenhum deles autoriza a exigência do tributo, pois não deixou de manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, abrangendo todas as operações da contribuinte (artigo 157), não deixou de apurar no final do período-base o lucro líquido do exercício, mediante a elaboração de balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (artigo 172) nem deixou de elaborar a demonstração do lucro real (artigo 173) e nem, ainda, deixou de realizar os ajustes determinados pelo artigo 387, II, também do RIR/80.

Isto posto, concluiu pela inexistência de indicação no Auto de Infração de dispositivo apto a amparar a exigência fiscal em questão.

Não obstante, passa a analisar a razão de ser da IN/SRF nº 190/88, salientando ter ela procurado regular o tratamento a ser dado na contabilidade das importâncias cobradas à título de correção monetária do imposto de renda do exercício de 1987, com base no artigo 18 do Decreto-lei nº 2.323/87 e afinal restituídas, no forma preconizada pelo Decreto-lei nº 2.471/88, ou senão compensadas com o tributo devido no exercício de 1989.

Inicialmente, a contribuinte salientou que a norma que autorizou a restituição do tributo não é cogente, mas sim estabeleceu uma opção em favor do contribuinte, que deveria manifestar-se pelo recebimento da restituição.

Partindo das diversas modalidades da fonte de obrigações no direito pátrio - ato jurídico, ato ilícito e da lei, assinalou a contribuinte estar a última na espécie. Na realidade, houve

7

Excluída



f

Acórdão nº 101-81.152

simples promessa do Poder Executivo de devolver o que cobrara indevidamente. Ora, na correção de uma arbitrariedade o Executivo não iria cometer outra, e atendo-se aos termos do artigo 10 do Decreto-lei nº 2.471/88 nada há que ampare o ato praticado pela Secretaria da Receita Federal.

Aduz, ainda, que para que fosse registrada a receita de recuperação de despesas em 1988, teria sido necessário que o contabilizasse entre seus ativos, como sendo crédito seu, o valor que houvera sido considerado indevidamente pago. Essa contabilização se daria a débito de uma conta representativa de valor a receber do Fisco e a crédito, obviamente da conta que houvera registrado as despesas representativas do pagamento considerado indevido. E para registrar a variação monetária ativa a crédito, teria que ter corrigido a conta registradora do crédito incluído entre os ativos, a débito. Assim, para proceder ao registro do valor que a Fazenda prometera devolver, a contribuinte teria que registrar uma simples promessa como ativo seu, sem falar do fato de estar sendo compelida a manifestar sua aceitação em face da promessa anunciada.

De outro lado, asseverou a recorrente, teria que estornar uma despesa que contabilizara, e que tinha o direito de deduzir também para os efeitos do imposto de renda, tendo ainda de considerar como receita a correção monetária do valor pago indevidamente, cuja apropriação como despesa teria sido anulado pelo mesmo ato administrativo e depois provisionar o imposto de renda correspondente ao mesmo período.

Desta forma - prossegue - "uma simples instrução normativa por sua vez se apoia em mera promessa do Poder Executivo, de devolver valores indevidamente exigidos, o Fisco está negando vigência a disposições legais, ao cercear o direito adquirido à dedução das despesas realizadas no período-base. Mais ainda, o Fisco obriga a contribuinte a aceitar uma promessa de devolução, quando nem o Decreto-lei, por meio do qual formulou a proposta,

Acórdão nº 101-81.152

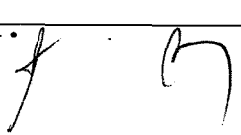
ousou a obrigar, até porque lhe era defeso fazê-lo". Com isso, o contribuinte foi obrigado ao encargo do imposto de renda no ano de sua instituição.

Aduziu, a impugnante que uma promessa de devolver não poderia causar para o contribuinte a obrigação de conferir a tais parcelas o mesmo tratamento exigido em relação aos empréstimos compulsórios, nos quais surge para o contribuinte um direito de crédito sujeito à correção monetária, cujo produto constituirá matéria tributável. Esse direito de crédito surge simultaneamente com o empréstimo, que provoca um buraco no ativo do contribuinte, obturado mediante o registro de haver, que, sujeito, por disposição legal, à correção monetária, deverá ser atualizado no final de cada exercício contábil, a débito da própria conta do ativo e a crédito da variação monetária ativa.

Acrescentou que uma das injustiças provocadas pelo empréstimo compulsório no Brasil é a de que, com base no direito correspondente à saída do numerário, que não se sabe quando será devolvido, contabilizam-se, dado os altos níveis inflacionários, elevados valores como variação monetária ativa, uma renda tributável pelo imposto de renda. Em última análise, o contribuinte vem pagando imposto sobre o próprio dinheiro que emprestou, tanto mais quanto mais elevada for a inflação e mais longo o período do empréstimo, sendo para Fazenda assaz atraente a delonga.

Observa, ainda, que em relação à simples promessa de devolver, o efeito ali apontado não poderá ocorrer, por falta de amparo legal, lembrando que nos termos do artigo 157 do RIR/80 somente está obrigado a escriturar suas operações.

De outra parte, alega que o valor não oferecido à tributação num exercício o será no seguinte, atualizado monetariamente, não havendo razão para a exigência contida na presente ação fiscal.



Acórdão nº 101-81.152

Finalmente, inquina de equivocada a determinação do montante tributável, eis que entende que da base de cálculo do imposto de renda ter-se-ia de excluir o valor cobrado à guisa de contribuição social.

Instada a se manifestar, a Fiscalização assinala que a autuação decorre do mero cumprimento da IN/SRF nº 190/88, expedida por autoridade administrativa legalmente constituída, e que instrui a forma de contabilização e apropriação, nas respectivas contas, dos valores relativos ao direito adquirido através do Decreto-lei nº 2.471/88, artigo 10.

Sustenta que os dispositivos mencionados no Auto de Infração, ao contrário do que argumenta a impugnante, estão claramente inseridos e condizentes no contexto da imposição fiscal, passando a esclarecer a relação existente entre os mesmos e a ação levada a efeito. Assinala que o artigo 254, I, do RIR/80 responde exatamente à questão formulada pela autuada, pois nela se contém o mandamento de serem incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da Taxa de Câmbio ou de Índices ou Coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento das obrigações, com que resta evidente o amparo legal da exigência.

Argumenta, ainda, que a peça impugnatória, quanto ao mérito, resume-se a exprimir o inconformismo da contribuinte, não se extraíndo alegações aproveitáveis juridicamente. Assinala que conquanto alegam^{ue} a impugnante que seria unilateral o ato de aceitação da promessa de restituição do indébito, omite o fato de que houve aceitação da promessa feita pela Fazenda, tendo recebido o montante da restituição sem qualquer protesto, aprefeicoando o ato jurídico.

~~Rebate a argumentação de que estar-se-ia obrigando a contribuinte a contabilizar simples promessa de devolução, quan-~~

7

[Assinatura]

Acórdão nº 101-81.152

do cita o artigo 179, I, da Lei nº 6.404/76, que estabelece serem classificáveis no ativo circulante, as disponibilidades, os direitos realizáveis no exercício social subsequente etc.

Assim a obrigação contábil não decorreu da IN/SRF nº 190/88, bastando para tal fim o artigo 10 do Decreto-lei número 2.471/88, que expressamente estabeleceu em favor da contribuinte o direito de perceber o montante a ser restituído.

Com relação à base de cálculo, assinalou que as deduções admissíveis são as pleiteadas pela contribuinte em momento oportuno, até porque constituem faculdade. E com tais considerações, propôs fosse mantida a autuação.

A decisão de primeiro grau porta a seguinte ementa:

"IRPJ - DESPESAS RECUPERADAS.

Contabiliza-se como receita ou recuperação de despesas o valor da atualização do IRPJ/87, restituído nos termos do artigo 10 do DL nº 2.471/88.

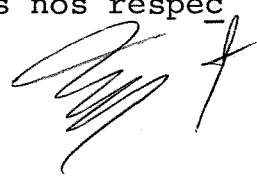
IRPJ - VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS.

A atualização do direito à restituição da correção monetária do IRPJ/87 (DL nº 2.323/87, artigo 18), deve ser computada na determinação do resultado do exercício."

Em suas razões de decidir, assinalou a Autoridade julgadora:

"Dispõe o artigo 254, inciso I, do RIR/80 que, na determinação do lucro operacional, deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índice ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte.

Ademais, definiu o PN-CST nº 18/84 que cumpre à pessoa jurídica apropriar, ao resultado de cada exercício, observado o regime de competência, as variações monetárias ativas auferidas nos respec



Acórdão nº 101-81.152

tivos períodos. Isso significa que essas variações devem ser apropriadas ainda que a pessoa jurídica não as tenha recebido, ou seja, o ganho potencial deverá, também, compor o lucro do exercício.

Finalmente, veio a IN-SRF nº 190/88 que disciplinou, com base no artigo 10 do Decreto-lei número 2.471/88, a forma de restituição da atualização monetária do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica relativo ao exercício financeiro de 1987 (período-base de 1986), indevidamente paga com base no artigo 18 do Decreto-lei nº 2.323/87, que teve sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal. Estabeleceu essa Instrução, em seu item 4, o tratamento contábil a ser observado pelas pessoas jurídicas no balanço correspondente ao período-base encerrado em 1988, que deveriam registrar como:

- a) receita ou recuperação de despesas, a soma dos valores da correção monetária indevida das parcelas mensais do imposto; e
- b) variação monetária ativa, a atualização monetária dos valores referidos na letra anterior.

contidas
Como se vê, resume-se a discussão de mérito à questão da pertinência ou não das determinações contidas no item 4 da IN-SRF nº 190, de 22.12.88. Aspectos como 'dever de escriturar', 'apuração de resultado', 'ajustes no lucro líquido', na verdade não estão sendo discutidos. Questiona-se, isto sim, a competência legal do Senhor Secretário da Receita Federal para baixar normas sobre assunto que, visivelmente, diz respeito a matéria de interesse fiscal...

ISTO POSTO e

CONSIDERANDO tudo o mais que dos autos consta, CONHEÇO DA IMPUGNAÇÃO, por tempestiva, para, no mérito, INDEFERÍ-LA, determinando a manutenção, na íntegra, do lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 01."

Inconformada, a empresa interpôs recurso a este Colegiado, renovando os termos da impugnação, a par de salientar que a decisão recorrida tardiamente invocou o artigo 254 do RIR/80, que não é desconhecido da contribuinte, ao contrário, foi expressamente citado em sua peça impugnativa, mas que não foi men-

7

[assinatura] *

Acórdão nº 101-81.152

cionado no Auto de Infração. Argumenta, ainda, que o decisório recorrido não se encontra devidamente fundamentado, havendo várias omissões, inclusive quanto à questão da base de cálculo do imposto.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, Relator:

O recurso foi interposto com guarda do prazo de trinta dias estabelecido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e com observância dos requisitos processuais, motivo pelo qual dele conheço.

Os casos de nulidade no processo administrativo fiscal encontram-se elencados no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e referem-se a atos e termos lavrados por pessoa incompetente e, ainda, a despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição ao direito de defesa.

pleno A exigência contida no artigo 10 do mesmo diploma legal, concernente à indicação da disposição legal infringida, tem por objetivo evidente propiciar ao contribuinte pleno exercício de seu direito de defesa, podendo sua falta determinar a nulidade do Auto de Infração.

Todavia, não se pode deixar de ter presente princípio estabelecido no Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária, segundo o qual quando a lei prescrever determinada forma,

Acórdão nº 101-81.152

sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade (artigo 244).

A falta de menção das disposições legais em si mesma não constitui falha a que se comine nulidade, mas somente quando ensejar cerceamento de defesa ao contribuinte.

Resta, então, examinar, se no caso se caracterizou a preterição ao direito de defesa. Transcrevo, para tanto trecho da peça recursal:

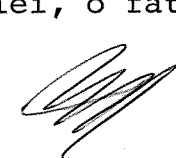
"3. A autoridade julgadora, por sua vez, na motivação de sua decisão, começa por invocar dispositivo do RIR/80, o artigo 254, inciso I, que não serviu de fundamentação ao ser imposta a exigência, e que só na fase de julgamento é citado. Isso é o claro reconhecimento do defeito insanável do auto de infração e constitui evidente tentativa de salvar o defeito.

4. O dever de incluir, na determinação do lucro, as contrapartidas das variações monetárias, fundamento para a citação intempestiva do artigo 254, I, não foi negada, e foi reconhecida e muito bem explicada ao longo da impugnação, especialmente em seu item 13. E o que foi colocado em questão pela contribuinte em sua impugnação é, de um lado, a absoluta falta de nexo entre o que se imputou como infração cometida e os dispositivos legais dados como infringidos, e de outro lado, a falta de idoneidade da Instrução Normativa SRF nº 190/88, para, sozinha principalmente, sustentar o lançamento."

(os grifos não são do original).

Tem-se aí manifestação insofismável de que a contribuinte bem se apercebeu da imputação que lhe era feita, tanto que, conforme ela mesma declara na petição recursal, pode bem explicar seu procedimento em face do disposto no artigo 254, I, do RIR/80.

~~Portanto, ainda que se admita que o ato tenha sido praticado de outra forma que não a estabelecida em lei, o fato ine~~



Acórdão nº 101-81.152

gável é que atingiu sua finalidade, sem representar qualquer prejuízo ao direito de defesa da contribuinte.

Com tais considerações, sou pela rejeição da preliminar arguida.

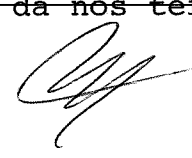
No que pertine à matéria de mérito, o apelo se reporta às considerações expendidas na fase impugnatória. Como se viu, sustenta a requerente que no Decreto-lei nº 2.471/88 apenas se contém uma promessa de devolução de parcela recolhida indevidamente, diversamente do que ocorre em relação aos empréstimos compulsórios, em relação aos quais critica o tratamento contábil conferido pela lei.

Penso, porém, que tendo o Decreto-lei citado estabelecido o direito dos contribuintes ali referidos de recuperarem as parcelas indevidamente recolhidas a título de correção monetária estabelecida pelo artigo 18 do Decreto nº 2.323/87, daí decorreu a obrigação de se computar tal valor como receita ou recuperação de despesas, assim como o dever de computar a variação monetária ativa.

Não houve, como alega a recorrente, mera promessa de devolução futura, mas disposição de lei estabelecendo a obrigação em relação à Fazenda Nacional e o direito em relação aos contribuintes.

Cuidando-se de um direito, necessariamente deveria ser este considerado na apropriação dos resultados do exercício, ainda que não tivesse sido adquirida a disponibilidade econômica correspondente.

Com efeito, o artigo 157 do RIR/80 estabelece que a contribuinte deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. A apuração do lucro líquido se dá nos termos



Acórdão nº 101-81.152

da lei comercial, conforme acentua o notável FRAN MARTINS, em seus "COMENTÁRIOS À LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS", vol. II, tomo II, Ed. Forense, 1978:

"Em comentário ao artigo 130 do Decreto-lei nº 2.627/40, Trajano de Miranda Valverde explica que, em termos de atividade empresarial na qual se compreende a solidariedade dos exercícios sociais, "o excedente do complexo do ativo sobre o complexo do passivo é que constitui o lucro real ou líquido".

Acrescenta, mais, que tal resultado, e não simplesmente o resultado do exercício, deverá ser distribuído aos acionistas, conforme a lei e os estatutos.

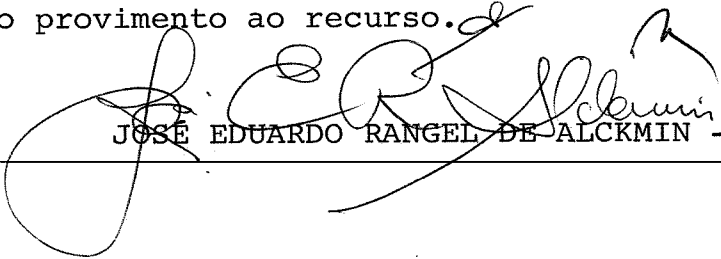
Esta colocação de Valverde está, hoje, explicita da no artigo 189 da lei que manda deduzir do resultado do exercício antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados."

E continua mais adiante:

"A existência de lucro líquido não implica na existência de dinheiro em espécie que o represente. Constitui o lucro líquido representação contábil de um fenômeno econômico, verificado pela existência de elementos do ativo patrimonial que o integram. Normalmente, o lucro líquido está representado por valores das mais diversas natureza, tais como mercadorias, matérias primas, móveis, imóveis, duplicatas a receber etc."

Do exposto, verifica-se que a exigência fiscal encontra expresso respaldo legal, sendo improcedente a arguição feita pela recorrente.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar e, no mérito, nego provimento ao recurso.


JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR 