



## MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO N° 13971/000.195/89-21

Sessão de 18 de novembro de 1992

ACORDÃO N° 105-07.074

Recurso n°: 98.220 - IRPJ - EXS.: 1986 e 1987

Recorrente: CIA. HERING

Recorrida : DRF em JOINVILLE - SC.

- CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E, ENCARGOS BENFEITORIAS.....  
Não constituem custos, despesas operacionais ou encargos os valores aplicados em benfeitorias visando a contenção de eventos fortuitos como deslizamentos de encostas.
- IMPOSTO DE RENDA NA FONTE S/REMESSAS PARA O EXTERIOR.  
São dedutíveis, na apuração do lucro real, as importâncias pagas a título de imposto de renda sobre remessas de juros para o exterior, relativo à compra de bens a prazo.
- CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO. AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL.  
Para efeito da correção monetária do balanço, o capital novo é considerado como parte integrante do patrimônio líquido das sociedades por ações, desde o momento da integralização das ações subscritas.
- IRPJ - PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA.  
Não ocorre a majoração do Patrimônio Líquido em função da falta de Provisão para o Imposto de Renda, decorrente de lançamento de ofício, relativo a irregularidades apuradas pela fiscalização, exceto quanto ao não provisionamento do imposto correspondente aos lucros apurados em Balanço e Demonstração de Resultados. Apesar da obrigação tributária preexistir ao lançamento, pois nasce com a ocorrência do fato previsto em lei, somente é exigível a partir de sua formalização.
- CRÉDITO FINANCEIRO DL. 1994/82.  
A capitalização do crédito financeiro do DL nº 1994/82, com reflexo na correção monetária do balanço, depende, como condição, da efetiva entrada de novos recursos monetários na empresa, dentro do prazo legal.

Acórdão nº 105-7.074

- COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.  
A compensação de prejuízos fiscais de empresa cindida, apurados englobadamente com o da incorporadora, está limitada à importância vertida à sucessora a este título.
- DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - EMPRESTIMOS.  
Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica empresta dinheiro a pessoa ligada, se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reserva de lucros.
- LUCRO DA EXPLORAÇÃO - AJUSTE.  
A falta de ajuste no lucro da exploração de provisão para perdas prováveis na realização de investimentos, não dedutíveis na apuração do lucro real, implica em superavaliação da exclusão do lucro da exploração de atividades de exportações incentivadas da base de cálculo do imposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIA. HERING.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Por unanimidade de votos, foi dado provimento para excluir da tributação a parcela referente a remessa de juros para o exterior. II) Pelo voto de qualidade, foi dado provimento ao item relativo a provisão para o imposto de renda, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Afonso Celso Mattos Lourenço (Relator), Jorge Victor Rodrigues e José do Nascimento Dias; Designado relator o Conselheiro Márcio Machado Caldeira. Defendeu a recorrente o Dr. Paulo Lucena Mezze, OAB/SP 100.008; defendeu a Fazenda Nacional o Dr. Ricardo PY Gomes da Silveira.

Sala das Sessões(DY), 18 de novembro de 1992

JUAREZ DE MORAIS

PRESIDENTE

MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

RELATOR DESIGNADO

VISTO EM  
SESSÃO DE

15 ABR 1993

RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA

PROCURADOR DA  
FAZENDA NACIONAL

Participou, ainda, do presente julgamento, o seguinte Conselheiro: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausente, justificadamente, os Conselheiros ALEXANDRE AZEVEDO FRANCO NETO e JACKSON MEDEIROS DE FARIAS SCHNEIDER.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL****PROCESSO N° 13971/000.195/89-21****RECURSO N°: 98.220****ACORDÃO N°: 105-7.074****RECORRENTE: CIA..HERING****R E L A T Ó R I O**

Inconformada com a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Blumenau - SC, a contribuinte apresentou o seu recurso de fls. 377, onde manifestou a sua irresignação com a manutenção das seguintes exigências:

- 1 - Custos e despesas decorrentes de danos causados por enchente;
- 2 - Aumento de capital com conservação de debêntures;
- 3 - Crédito financeiro do Dec.Lei 1994/82;
- 4 - Distribuição disfarçada de lucros;
- 5 - Ajuste no lucro da exploração;
- 6 - Imposto de Renda na Fonte sobre remessa de juros para o exterior;
- 7 - Compensação de prejuízos fiscais;
- 8 - Provisão para o Imposto de Renda.

Para o melhor posicionamento de meus pares, adoto *J* e *J*

Acórdão nº 105-7.074

transcrevo o relato da decisão singular sobre as matérias ainda em discussão, como segue:

"Na data de 03.07.89 apresenta impugnação reiterando todas as razões apresentadas no processo principal, em resumo, que:

1. recolhe parte do crédito tributário com redução da multa em 50% (do proc. 13971.00194/89-68 NCz\$ ..... 33.640,00);
2. em gastos com a limpeza e conservação do parque industrial, aplicou 151.170,04 OTN (76,69% do total) com custos de remoção de escombros; 1.412,35 OTN (0,72% do total) com custos do pessoal da sociedade alocado nos serviços de limpeza e reparos da unidade fabril; .... 781,95 OTN (0,40% do total) com alimentação e transporte do pessoal envolvido nos trabalhos de remoção dos escombros; 31.016,15 OTN (15,75%) com despesas gerais relacionadas às enchentes; em custos capitalizáveis 6.206,28 OTN (3,15%) em gastos com projetos; 4.583,64 OTN (2,33%) com material de construção civil e ..... 1.939,38 OTN (0,98%) com custo do pessoal relacionado com a execução das novas beneficiarias;
3. na distribuição disfarçada de lucros entende que as obrigações foram constituídas em contrato escrito; que a atualização monetária dos valores foi reconhecida na contabilidade; que existiriam valores a receber por parte dos tomadores dos créditos junto à empresa e que houve indevida inclusão, nos valores considerados como mutuados, de atualização monetária e juros;
4. a Cia. emitiu debêntures conversíveis em ações, adquiridas posteriormente pela INPASA e depois convertidas em ações da Cia. passando, então, a ser detentora de uma parcela do patrimônio líquido da impugnante; a partir do momento em que as debêntures foram convertidas em ações o capital social da Cia. foi aumentado, de acordo com o art. 166 da Lei nº 6.404/76;
5. a constituição a menor de provisão para imposto de renda, devido a lançamento suplementar de período anterior, por ocasião do pagamento dos valores com atualização monetária foi anulada pela adição ao lucro líquido da correção monetária do imposto pago; por ocasião do recolhimento dos valores apontados no lançamento suplementar, ocorreu uma diminuição dos resultados e, consequentemente do patrimônio líquido, recompondo a real situação da correção monetária do balanço;
6. as despesas de IRRF s/remessas de juros ao exterior devem ser consideradas dedutíveis em vista do art.191 do RIR/80, dada a obrigação da impugnante em relação ao necessário recolhimento do imposto, pela exigência constante no contrato firmado com o fornecedor dos bens e nas disposições do PN CST nº 02/80, além do conceito de despesa operacional dedutível;



Acórdão nº 105-7.074

7. a utilização do crédito financeiro DL 1.994/82 foi feita com atendimento às condições previstas no diploma legal de ingressos de novos recursos financeiros nas empresas e que tais recursos fossem capitalizados até 31.12.83, não impondo o Decreto-lei que o ingresso se desse na mesma data que o aumento de capital; a impugnante colocou debêntures conversíveis em ações no mercado, para captar novos recursos financeiros com vistas à expansão do capital social, operando, dessa forma, logrou cumprir todas as exigências do DL 1994/82;

8. a impugnante contabilizou como provisão para perdas a diferença para o valor negativo do patrimônio líquido, em função de que o patrimônio líquido da investida Brasblue ser negativo, decorrente do ajuste da equivalência patrimonial; os auditores alegam que a provisão deveria ter sido conceituada como despesa operacional, uma vez que referida provisão não se relacionava com o investimento citado; a impugnante está amparado pela Instr. CVM nº 1, de 27.04.78, inc. XIX;

9. entenderam os auditores que a exclusão dos prejuízos fiscais do período-base não encerrado oriundo da incorporação da Hering Malhas S/A e do acervo cindido da Omino Hering esta superavaliada, pelo fato de existir uma reserva de reavaliação de ativos da cincida que acompanhou o acervo vertido, esta reserva deveria ter sido realizada e tributada no momento da cisão, resultando em menor prejuízo para ser excluído na incorporação, quando fosse apurado o lucro real englobado na incorporadora e das incorporadas; o art. 326 do RIR elenca de forma exaustiva quais os atos e fatos que determinariam a realização e tributação da reserva de reavaliação e em nenhuma está elencada a tributação pelo fato de haver uma cisão; por ocasião da incorporação ocorreu a tributação integral da reserva de realização nas sociedades cindidas e/ou incorporadas.

O servidor designado a falar no processo junta cópia da informação prestada no processo principal, defendendo a manutenção do Auto de Infração. Informa ainda que, neste processo, no período-base 1986/19 a empresa não impugnou Cz\$ 44.613,20 de capitalização de custos; Cz\$ 5.222,47 de saldo credor da CMB de capitalização de custos; Cz\$ 140.482,00 de excesso de exclusão do lucro líquido de parcela do lucro da exploração de exportação incentivada e Cz\$ 132.112,00 de exclusão indevida do lucro líquido de rendimentos de aplicações financeiras, num total de Cz\$ 322.429,67. No período-base 1986/29 não foram impugnados: Cz\$... 338.039,00 de capitalização de custos; Cz\$ 41.953,00 de CMB dos custos capitalizáveis; Cz\$ 405.566,00 de excesso de exclusão do lucro líquido de parcela do lucro da exploração de exportações incentivadas e Cz\$ 117.142,00 de excesso de saldo devedor da CMB da conta de Capital Social pela conversão de debêntures em

Acórdão nº 105-7.074

ações, num montante de Cz\$ 902.700,00. O contencioso se instala, pois, nos montantes de Cz\$ 12.828.629,00 e Cz\$ 2.786.540,00 respectivamente no 1º e 2º semestre do período-base 1986. No período-base 1986/1º, conforme demonstração, houve diferença de cálculo favorável à impugnante de Cz\$ 176.943 de IRPJ e de Cz\$ 7.160, de PIS-Dedução. No período-base 1986/2º, houve diferença por falta de recolhimento de Cz\$ 200.420,00 de IRPJ e de Cz\$ 9.584,00 de PIS-Dedução, que propõe a cobrança do débito, conforme IN SRF nº 38/86. Transcreve minuciosamente os motivos pelos quais pretende a manutenção do lançamento tributário, reiterando todos os termos do processo matriz."

A autoridade de primeira instância conheceu da impugnação e julgou a mesma procedente.

Inconformada ainda com a exigência, tempestivamente, a autuada apresentou a sua peça de apelo de fls. 377 onde, em síntese, ratifica as suas alegações anteriores, quanto ao efetivo mérito das questões inerentes ao lançamento.

É o relatório.



Acórdão nº 105-7.074

V O T O      V E N C I D O

Conselheiro AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, Relator:

Recurso tempestivo, dele tomo conhecimento.

Em exame matérias diversas, pelo que, para efeito de um melhor posicionamento, as colocaremos de forma isolada, aproveitando às razões do processo principal, inclusive quanto à indicação das folhas, como segue:

A - CUSTOS E DESPESAS DECORRENTES DE DANOS CAUSADOS POR ENCHENTES:

Conforme o já afirmado no relato, a Impugnante se defende dessa exigência informando que as despesas que foram objeto de glosa por terem sido consideradas como custos ou despesas operacionais na apuração do lucro líquido do exercício, devem ser entendidas como "gastos com limpeza e conservação do Parque Industrial" - custo de remoção de escombros, custo do pessoal da sociedade, alimentação e transporte e, ainda, despesas gerais relacionadas com as enchentes; e com "custos capitalizáveis" - gastos com projetos, material de construção civil e custo do pessoal na execução das obras.

Entendo não caber razão à recorrente já que, na minha posição, o que efetivamente ocorreu foi um indiscutível investimento em trabalho de engenharia para a realização de obras, visando a estabilização de encostas, para a eliminação de deslizamentos eventuais.

A alegação da autuada de que a exigência fiscal apoia-se essencialmente em informações apresentadas pelo Departamento de Engenharia da Empresa, sem a devida apreciação dos fundamentos em que as mesmas foram apuradas, a meu ver não merece acolhida.

Esta linha de raciocínio, que tenta induzir à idéia de que o procedimento adotado pela Fiscalização ficou restrito a informações específicas contidas em documento da própria empresa, não se de

Acórdão nº 105-7.074

tendo em uma análise mais apurada do ocorrido, o que levaria a um posicionamento de uma mera apreciação de prova indiciária, não pode prevalecer.

Entendo que o laudo de fls. 242 é bastante completo e o próprio laudo apresenta a conclusão de que o percentual de 80% dos gastos realizados com os serviços se referiram às obras de terraplenagem. Ademais, o exame das fotos de fls. 784 e 785 permitem uma perfeita visualização das obras realizadas.

Não vejo como, no caso, entender que o trabalho fiscal se deu através de mera presunção, como pretende a autuada encaminhar a sua defesa mediante, em especial, às razões apresentadas às fls. 1275 a 1278.

Os cálculos apresentados pela recorrente às fls. 1273 não são, em verdade, acompanhados de qualquer elemento probatório, afirmando apenas que são baseados na sua contabilidade. Em contrapartida a estes cálculos "apresentados nas peças de defesa" existe um próprio documento da contribuinte de fls. 242/244, que não foi objeto de competente desfiguração.

Assim, o percentual de 80% dos gastos efetuados é fundamentado em próprio elemento fornecido pela empresa autuada, que não foi em nenhum momento descharacterizado, pelo que nos termos da legislação pertinente, em especial o Art. 678 do RIR/80, de todo procedente o levantamento efetuado pela fiscalização. Ademais, como já bem ressaltado na decisão singular, outra evidência que ressalta a certeza da correção do lançamento ora examinado, é o lapso de tempo pelo qual se alongou o lançamento dos valores em questão, a saber: de julho/1983 até dezembro/1987.

Por esta razão não resta dúvida de que, em ocorrendo a efetiva necessidade de dispêndio com a enchente e enxurrada ocorridas no período de 1983 e 1984, a remoção dos entulhos, se exclusivamente esta atividade, não se prolongaria por mais de quatro anos.

Acórdão nº 105-7.074

Não resta dúvida, por outro lado, que as construções realizadas pela empresa autuada em seu imóvel, visando a eliminação de perigo iminente de futuro deslizamento de terras, com certeza valorizaram em muito o referido bem da autuada, eis que houve uma solução definitiva para o problema de enchente e deslizamentos. Assim, entendendo, coerentemente com o já manifestado em diversas ocasiões por este Tribunal Administrativo, que o custo das melhorias realizadas em bem de indiscutível uso da empresa, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deve, indiscutivelmente, integrar o seu ativo permanente.

Por essas razões, não vejo como afastar a presente exigência tributária, já que a contribuinte, além de alegações que em nada conseguiram afastar o trabalho fiscal realizado, não trouxe aos autos, quer na impugnação, quer na peça de recurso, nenhum elemento probatório capaz de afastar a presente exigência, por descharacterizar os elementos probatórios já constantes dos autos.

#### B - AUMENTO DE CAPITAL COM CONVERSÃO DE DEBÊNTURES:

A origem do questionamento deste item reside no fato da autuada ter-se utilizado de debêntures conversíveis em ações, sem a devida integralização em moeda corrente, para o aumento de capital, integralizando ações subscritas com citadas debêntures, ditas convertidas em ações.

Ocorre que as ações originárias da conversão de debêntures, relativa ao aumento de capital de 30/11/85, somente foram negociadas em bolsas de valores no pregão de 2/12/85, efetivando-se em seguida o pagamento das subscrições daquelas debêntures subscritas.

Logo, a integralização das ações na verdade, não ocorreu no mês de novembro de 1985, conforme entendimento da autuada, mas sim no mês de dezembro de 1985, oportunidade em que poderia iniciar-se a correção monetária do capital novo.

Na sua linha de defesa a autuada pugna pela aplicação do artigo 166 inciso III da Lei 6.404/76 - Lei das Sociedades Anôni-

Acórdão nº 105-7.074

mas - o qual permite que o capital social seja aumentado por conversão, em ações, de debêntures ou partes beneficiárias e pelo exercício de direitos conferidos por bônus de subscrição, ou de opção de compra de ações.

Merece ressalva a circunstância de que o artigo 166 , inciso III, da Lei das S.A. estabelece a possibilidade do aumento do capital. No caso em tela, examina-se a possibilidade da correção monetária do referido capital.

Nestes termos, devemos considerar o Parecer Normativo' CST 33/81, o qual, em seu item 7, estabelece que a alteração do capital só produzirá efeito para fins de correção monetária dos acréscimos, ressalvada a transferência entre contas sujeitas à correção monetária, quando satisfeitas cumulativamente as seguintes condições:a) o aumento seja efetivamente realizado; e b) atenda, em tempo hábil , às disposições relativas à sua averbação no Registro de Comércio ou órgão equivalente.

Assim, de forma clara e precisa, entendo não caber razão à recorrente, pelo que de todo procedente a presente exigência tributária.

Não se questiona, no caso, a possibilidade do aumento do capital social, mas sim unicamente o tempo inicial para a possibilidade da correção monetária da parcela recentemente aumentada.

Nestes termos, claro e preciso que somente após a efectiva realização desta parcela poderá a mesma estar sujeita à correção monetária, o que no caso dos autos somente se deu no mês de dezembro de 1985, pelo que totalmente incorreta a correção monetária realizada referente ao período de novembro de 1985.

As alegações da autuada quanto a este item se prendem exclusivamente à matéria societária, quanto à possibilidade de aumento do capital social. Conforme o já esclarecido, não se questiona aqui a possibilidade do aumento, porém exclusivamente o termo inicial da correção monetária da parcela aumentada.

Acórdão nº 105-7.074

Isto posto, não vejo como considerar como procedente as razões de defesa, assim como colocar reparos no lançamento efetuado, pelo que procedente a exigência deste item.

C - CRÉDITO FINANCEIRO DO DECRETO-LEI 1994/82:

Neste tópico o procedimento adotado pela recorrente foi o de converter em ações as debêntures conversíveis, não integralizadas, pretendendo posteriormente a fluuição do crédito financeiro constante no Decreto-lei 1994/82.

Este dispositivo instituiu um crédito financeiro para as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que aumentassem o capital social no período compreendido entre a data da publicação do Decreto-lei e até 31/12/1983, mediante o ingresso de novos recursos financeiros, sendo claro o art. 2º do referido Dec.-Lei ao estabelecer o percentual de 5% do valor do aumento de capital integralizado em dinheiro.

Desta forma, as condições legais de fluuição do benefício são as de que haja o aumento de capital social no período citado, mediante o ingresso de novos recursos financeiros, limitado a 5% do valor do aumento do capital integralizado em dinheiro. A forma de interpretação de legislação tributária quando a matéria é de incentivos fiscais ou isencial, deve ser restrita, pelo que entendo que no caso dos autos deverá ser aplicada a interpretação literal a qual, indiscutivelmente, veta o procedimento adotado pela contribuinte, por exigir que ocorra uma entrada efetiva de recursos na empresa, sendo relevante o seu ingresso em espécie.

Assim, deve ser interpretada literalmente a legislação pertinente, não sendo esta interpretação literal uma afronta ao escopo do diploma legal.

Procedente o lançamento.

D - EXCESSO DE SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO DA CONTA DE LUCROS ACUMULADOS POR DISTRI -

Acórdão nº 105-7.074

BUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS EM RAZÃO DE EMPRÉSTIMOS  
EM DINHEIRO A PESSOAS LIGADAS:

Em suas peças de defesa a autuada demonstra o seu procedimento, alegando a existência de uma conta-corrente entre a em presa e pessoas ligadas, para efeito de pagamento de obrigações, com posterior reembolso.

Alega a existência de saldos credores e devedores, os quais para efeito da caracterização e quantificação do ilícito deveriam ser apuradas, apresentando para tanto o demonstrativo de fls. 890, bastante genérico, o qual foi, mediante intimação da fiscalização, esclarecido pelas Razões de fls. 1085/1086, também de forma com plexa, tendo sido os dados ali constantes resumidos pela autoridade fiscal, na sua peça de informação, às fls. 1195.

Entendo perfeitamente caracterizado o ilícito, já que:

- os eventuais contratos de empréstimos por contas correntes são simples acordos de vontades que, entre si, fazem os particulares, sem que isso obrigue a Fazenda Nacional, especialmente em matéria tributária; e,
- através do demonstrativo de fls. 1195 restou de todo provado que as pessoas ligadas que tomaram empréstimo, a qualquer título, junto à empresa, consideraram como recursos os oriundos de outra pessoa ligada, que por outro motivo, possuíam valores a receber junto à pessoa jurídica.

Inaceitável, portanto, a pretensão da autuada quanto a este tópico.

Outrossim, a recorrente também pleiteou a atualização monetária dos empréstimos cobrados de pessoas ligadas em decorrência de seus saldos devedores, que compensariam o excesso de saldo devedor da correção monetária do balanço.

Neste caso, deve-se considerar que a correção monetá -

Acórdão nº 105-7.074

ria do balanço é norma de obrigação legal, nos termos do art. 347 do RIR/80, enquanto o estabelecimento de atualização monetária e juros sobre eventuais saldos devedores de contas correntes de pessoas ligadas devem ser entendidos como acordos particulares, que não podem ser oponíveis à Fazenda Nacional. Por outro lado, a correção monetária do balanço é anual e a sua repercussão atinge exercícios seguintes ao da distribuição, já que o patrimônio líquido estará com as divergências criadas pelo excesso de correção monetária.

Em contrapartida, o reconhecimento da variação monetária dos empréstimos se dá pelo seu saldo devedor, quando esse ocorrer. Assim, como bem colocado na decisão singular, não há como se falar em anulação entre ambos, dado a disparidade gritante, o que foi perfeitamente demonstrado pelo autuante, quando este informou que a correção monetária do balanço alcançou Cr\$ 397.644.361,00 e a variação monetária dos débitos ficou limitada em Cr\$ 69.609.925,00.

Deve-se ainda considerar que nos termos demonstrados no lançamento a base da distribuição disfarçada de lucros foi constituída apenas de débitos dos desembolsos em dinheiro para as pessoas ligadas, não se incluindo os valores correspondentes à variação monetária e aos juros, contabilmente reconhecidos.

Dessa forma, pelo afirmado, entendo de todo procedente quanto a este item o lançamento, já que a autuada não logrou provar, de forma clara e precisa, as suas assertivas de defesa, bem como de todo legal o procedimento realizado pela fiscalização.

#### E - AJUSTE NO LUCRO DA EXPLORAÇÃO:

Foi exigido ajuste no lucro da exploração em decorrência do excesso de exclusão desse lucro, da parcela do lucro da exploração oriundo de atividades ligadas à exportação incentivada, tendo em vista que o cálculo no lucro da exploração deveria ter excluído a provisão para perdas em investimentos.

A linha mestra de defesa da autuada é no sentido de que o auto de infração considerou a provisão para perdas na realização de investimentos relevantes na sua coligada BRASBLUE S/A INDÚS -

Acórdão nº 105-7.074

TRIA E COMÉRCIO, como operacional, enquanto que o artigo 321 do RIR/80 determina, que a natureza é não operacional.

Conforme o constante dos autos, foi constituída uma provisão para perdas prováveis em relação ao investimento na coligada em valor de Cr\$ 1.400.000.000,00, investimento avaliado por equivalência patrimonial.

Na conta de ajuste de equivalência patrimonial também foi lançada a perda investimentos no valor do investimento na coligada igual ao valor investido de Cr\$ 3.710.587.900,00, o qual foi reduzido a zero. Assim a provisão para perdas prováveis foi constituída em montante total, além do valor investido, que ficou reduzido a patrimônio líquido sem nenhum valor.

O procedimento da autuada foi causado no art. 321 do RIR, o qual estabelece que a provisão para perdas prováveis será adicionada ao lucro líquido, salvo se for constituída depois de três anos de aquisição do investimento e a perda for comprovada como permanente, assim entendida a de impossível ou improável recuperação.

Desta forma, a provisão constituída não pode ser deduzida na apuração do lucro real, visto que não atende o dispositivo legal de que a perda seja comprovada como permanente e de improvável ou impossível recuperação.

Ademais, conforme consta dos autos, o patrimônio negativo da empresa coligada, no encerramento do período-base de 1984, situava-se em Cr\$ 5.279.240.710,00 e a participação da suplicante era de 98.637%, circunstância que revela que a provisão para perdas constituídas foi diferentemente do valor negativo. Inexiste, no caso, previsão legal para a constituição de provisão para perdas para valores acima do investido, o que significa, em outros termos, para investimento negativo.

Por fim, o documento de fls. 343 indica que a provisão apropriada em conta de resultado foi adicionada ao lucro líquido do período-base de 1984, não afetando o lucro real, dada sua indedutibilidade. No período-base seguinte foi excluída do lucro líquido por

Acórdão nº 105-7.074

reversão da provisão, em vista de que o investimento foi alienado.

Nestes termos, se o procedimento da empresa foi o de considerar a provisão indeudável, o que de forma correta recompõs o lucro líquido no valor da provisão, esta circunstância enseja o entendimento acorde na legislação de que também o lucro da exploração deveria ter sido expurgado da mesma importância.

Pelo afirmado, entendo como procedente a exigência inerente a este item.

F - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE REMESSA DE JUROS  
PARA O EXTERIOR:

Trata-se, como específica o Auto de Infração, de glossa de valores relativos a imposto de renda incidente sobre juros remetidos para o exterior, sob o fundamento de que a empresa é o sujeito passivo da obrigação e não mera fonte pagadora que tenha assumido o ônus do imposto de terceiros.

Os juros em causa são ônus financeiros devidos em razão de compra de mercadorias a prazo.

Ao elencar os dispositivos regulamentares que constituem a base legal da exigência, os AFTN autuantes deixam transparecer, sem sombra de dúvida, que seu procedimento tem apoio, fundamentalmente, no texto do § 1º do artigo 225, c/c a letra do artigo 556 e seu parágrafo único, tudo do RIR/80.

Traduzindo: como o § 1º do artigo 225 impede a dedução, como custo ou despesa, do imposto de renda de que a pessoa jurídica seja o sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte, e como o artigo 556, que regula a hipótese de incidência do imposto previsto no inciso I do artigo 555(submissão ao gravame dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior) no caso de juros remetidos para o exterior em razão da compra de bens a prazo diz em seu parágrafo único que, para os efeitos do disposto no caput, consideram-se fato gerador do tributo a remessa para o exterior e contri-

Acórdão nº 105-7.074

buinte o remetente, os AFTN concluíram que a empresa compradora não poderia deduzir os juros como custos ou despesas operacionais.

Antes do advento da norma consubstanciada no artigo 11 do Decreto-lei nº 401, de 1968, que dispõe:

"Art. 556 - Está sujeito ao desconto do imposto previsto no inciso I do artigo anterior o valor dos juros remetidos para o exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento foi o próprio vendedor.

Parágrafo único - Para os efeitos deste artigo, consideram-se fato gerador do tributo a remessa para o exterior e contribuinte o remetente.",

quando juros devidos em razão da compra de bens a prazo eram remetidos para o exterior, o imposto de renda na fonte era retido pelo remetente (o comprador) e o líquido dos juros (juros menos imposto) era enviado ao beneficiário. Como os juros conceituavam-se como custo financeiro da aquisição todo o seu valor era computado como custos ou despesas operacionais pela pessoa jurídica compradora dos bens.

Eventualmente poderia o comprador assumir o ônus do imposto devido pelo fornecedor estrangeiro. Quando isso ocorria, promovia-se o reajustamento dos rendimentos de modo a que, descontado e remetido o imposto sobre a remessa, o beneficiário pudesse receber a parcela integral dos juros contratados, a qual no caso configurava o líquido do rendimento reajustado.

Exemplifiquemos com um caso em que fossem devidos os juros de Cr\$ 1.000.000,00, em face da ocorrência de cada uma das hipóteses acima referidas: ônus do tributo para o beneficiário no exterior; assunção do ônus do imposto pelo remetente, no País.

Na primeira hipótese, considerando-se o imposto à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), o beneficiário receberia o líquido dos juros (Cr\$ 750.000,00) e o comprador - a fonte retentora - recolheria aos cofres públicos a diferença (Cr\$ 250.000,00), como tributo devido pelo domiciliado no exterior.

Na segunda hipótese, quando a fonte pagadora assumia o

Acórdão nº 105-7.074

ônus do imposto devido pelo beneficiário, promovia-se o reajustamento do rendimento bruto, sobre o qual recairia o tributo, na forma do disposto no art. 577 do RIR/80 (Lei nº 4.154/62, art. 5º), de modo a que a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, correspondente ao rendimento contratado (no caso os juros de Cr\$..... 1.000.000,00) configurasse o rendimento líquido.

Em relação à segunda hipótese, adotava-se a fórmula de reajustamento da base de cálculo do tributo, dada ao conhecimento público pela Instrução Normativa nº 04/80, e que é a seguinte:

$$RR = \frac{RP - D}{1 - T} \cdot \frac{100}{100}$$

sendo:

RR = rendimento reajustado;

RP = rendimento pago (corresponde à base de cálculo antes do reajuste)

D = dedução da classe de rendimentos a que pertence RP, observados os itens seguintes;

T = alíquota da classe de rendimentos a que pertence RP, observados os itens seguintes.

#### OBSERVAÇÕES:

1. se a alíquota aplicável for fixa, o valor da dedução é zero e T é a própria alíquota;
2. se a alíquota aplicável integrar tabela progressiva, observar se o RR (rendimento reajustável) obtido pertence ou não à classe de renda do RP (rendimento pago). Se o RR pertencer à classe de renda seguinte, o cálculo deve ser refeito, utilizando-se a dedução e a alíquota da classe a que pertencer o RR apurado.

No caso sob enfoque, em que a alíquota é fixa (25%), a fórmula assim se expressa:

$$RR = \frac{RP}{1 - T} \cdot \frac{100}{100}$$

Acórdão nº 105-7.074

ou

$$\text{RR} = \frac{1.000.000,00}{1 - \frac{T}{100}} = 1.333.333,33$$

Como o rendimento reajustado (RR) é igual a Cr\$..... 1.333.333,33, o imposto a ser recolhido pela fonte que assumir o ônus do tributo será de Cr\$ 333.333,33.

Em ambos os casos os valores despendidos são considerados como despesas operacionais ou como custos, eis que:

"Integrar o montante do custo ou despesa e como tal é dedutível, o imposto de renda devido na fonte quando a pessoa jurídica assume o ônus do imposto e o rendimento pago ou creditado a terceiro seja dedutível como custo ou despesa" (Ementa transcrita do PN nº 02/80 que em seu item 3, nos I, II e III, e subitem 3.1 analisa a questão).

O subitem 3.1 do PN 02/80 coloca com elogiável clarividade a matéria, ao concluir que: sendo dedutível como custo ou despesa o rendimento sobre o qual incide o imposto devido na fonte; tendo a pessoa jurídica assumido o ônus, em virtude de acordo com o beneficiário do rendimento, poderá ela deduzir - não a título de imposto, mas como complemento do custo ou despesa correspondente - o tributo que recolher na forma da lei.

Neste ponto, cabe a indagação: porque o imposto relativo aos juros remetidos para o exterior, sujeitos ao procedimento fiscal previsto no artigo 11 e parágrafo único do Decreto-lei nº 401/68, não pode ser deduzido como custo ou despesa, seguindo o tratamento de dedutibilidade reconhecido para as demais hipóteses já analisadas?

A verdade é que a vedação de dedutibilidade do imposto opera em relação a pessoa jurídica que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição do contribuinte (Art. 225, § 1º, do RIR/80 - art. 16, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77).

Por isso, e porque o parágrafo único do artigo 556 .. . §

Acórdão nº 105-7.074

único do art. 11 do Decreto-lei nº 401/68) considera como contribuinte o remetente dos juros de que trata o caput do dispositivo legal, os autuantes entenderam que o imposto relativo a esses juros não seria dedutível.

O CTN, em seu artigo 121, especifica:

"Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único - O sujeito da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa da lei."

Contribuinte é, pois, de acordo com o estabelecido em lei, a pessoa que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador. Melhor dizendo: a pessoa beneficiária do rendimento sobre o qual recaia o tributo, a pessoa a quem é atribuída a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (CTN art. 43). Enfim, a pessoa cujo patrimônio é enriquecido pelo acréscimo da renda geradora do tributo.

Indaga-se, então: quem é o contribuinte no caso do artigo 11 do Decreto-lei nº 401/68 (art. 556 do RIR/80)?

A resposta não comporta ter diversões: é a pessoa domiciliada no exterior, beneficiária do rendimento. É do patrimônio dessa pessoa que o Estado, normalmente, reitararia sua parte que representaria o tributo sobre o acréscimo patrimonial.

Em casos esporádicos, como o do artigo 11 do Decreto-lei nº 401/68, editado para contornar circunstância momentâneas, a lei pode atribuir a um terceiro, que não o devedor do tributo, a responsabilidade pelo seu recolhimento.

Todavia, o legislador conceitou como contribuinte a empresa no País, devedora e remetente dos juros.

Acórdão nº 105-7.074

Tal colocação deu ensejo a que o insigne tributarista Aliomar Baleeiro inserisse em sua obra "Direito Tributário Brasileiro", Editora Forense, Rio de Janeiro, 1986, 10a. edição, página 468, em comentário ao art. 121 do CTN, a seguinte observação:

"Confusão grosseira entre contribuinte e responsável o correu no dec-lei nº 401/68: batizou de contribuinte o devedor dos juros quando os remete ao credor deles no estrangeiro. O mutuário ao remeter os juros fez uma despesa ao invés de auferir uma disponibilidade... Poderia ser considerado responsável, jamais contribuinte. Nem a remessa dos juros poderia ser fato gerador ao arrepiado artigo 93, I, do CTN."

Feitas essas colocações, vejamos o seu alcance prático.

Diz o artigo 45 do CTN que CONTRIBUINTE é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43.

Em 1964 (Lei nº 4.506,art. 50) foi instituída a proibição de a empresa deduzir o imposto de renda, e o dispositivo respectivo foi assim redigido:

"Não será dedutível o imposto de renda pago pela empresa, qualquer que seja a modalidade de incidência."

Com o estabelecimento da medida visava-se evitar que, deduzindo de seus resultados o imposto que houvesse pago num exercício, viesse a empresa a diminuir no exercício subsequente o resultado sobre o qual recairia o tributo, diminuindo, assim, indiretamente, a participação do Estado no lucro das empresas, que é a filosofia do tributo.

Há que se ter em mente que a proibição alcança a empresa como contribuinte, não como mera intermediária, entre o Erário e o efetivo contribuinte, qual seja o beneficiário do rendimento gerador do tributo.

Outro não era o entendimento da Administração Tributária que nos casos em que a empresa, fonte pagadora dos rendimentos, assumia o ônus do tributo devido pelo beneficiário no exterior, admi

Açórdão nº 105-7.074.

tiu que a soma dos dispêndios realizados pela empresa remetente (rendimentos do beneficiário no exterior - imposto devido com base nesses rendimentos, cujo ônus assumia) fosse considerada como custos ou despesas financeiras, conforme a natureza da operação realizada.

O entendimento foi firmado através de pareceres até que o Decreto-Lei nº 1351/74, dando cobertura legal às concessões administrativas, em seu artigo 8º estabeleceu:

"Art. 8º - O imposto de renda incidente na fonte sobre juros, comissões, despesas e descontos remetidos, creditados, pagos ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior em decorrência de operações de crédito, quando a fonte pagadora assumir o ônus e efetivar o recolhimento dentro do ano-base a que corresponde, será considerado acréscimo de despesa financeira, dedutível na apuração do lucro operacional".

As modificações introduzidas na legislação fiscal pelo Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 16, § 2º) em relação à dedutibilidade do imposto de renda não alteraram a norma anterior, quando disseram:

"A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assuma o ônus do imposto."

UM QUESTIONAMENTO OPORTUNO E INDISPENSÁVEL AO ENCaminhamento das conclusões que a seguir serão registradas:

Qual a diferença entre a "fonte pagadora" que assumiu o ônus do tributo no dizer do artigo 8º do Decreto-lei nº 1351/74; o "contribuinte" que assume o ônus do imposto na vigência do texto atual do § 2º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1598/77, e o contribuinte a que se refere o artigo 11 e seu parágrafo único do Decreto-lei nº.... 401/68?

Nos dois primeiros casos - o da "fonte pagadora" do artigo 8º do Decreto-lei nº 1351/74 e o do "contribuinte", que é como o Decreto-lei 1598/77 chamou a fonte, o pagamento do imposto resulta de convenção entre o remetente do rendimento e o beneficiário destes no exterior. Na terceira hipótese a assunção do ônus é decorrente de

Acórdão nº 105-7.074

imposição legal.

Será que o negócio que se realizar sob a égide do artigo 11 do Decreto-lei nº 401/68 terá características diferentes daquelas que forem ajustadas sob o comando dos artigos 8º e 16 dos decretos-lei nºs 1351/74 e 1598/77, respectivamente?

Não estariam alguns aplicadores da lei dando ao texto do parágrafo único do artigo 11 do Decreto-lei nº 401/68 interpretação diferente daquela que a boa técnica jurídica manda observar?

Não se deram conta esses aplicadores da lei que assim procedendo estariam ferindo um princípio fundamental do direito: o da equidade, indo além da intenção do legislador?

#### CONCLUSÃO

Como visto não se pode confundir a pessoa jurídica remetente dos juros de que tratam o artigo 11, e seu parágrafo único, do Decreto-lei nº 401/68 (art. 556 e § único do RIR/80) com o contribuinte a que se refere o § 1º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1598/77 (artigo 225, § 1º do RIR/80).

Insistir no tratamento e nos fundamentos que embasaram a pretensão fiscal é da guarida a procedimento contrário à boa aplicação do direito, pois tal procedimento dá a casos iguais tratamento desiguais.

Nestas condições, deve ser cancelada a exigência.

#### G - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS:

Para o perfeito deslinde da questão deveremos cotejar os esclarecimentos prestados pela autuada às fls. 1004 a 1007, com os elementos constantes da informação fiscal de fls. 1217 a 1218.

Deve ser considerada ainda a explicitação dos fatos e os seus correspondentes cálculos no termo fiscal de 13-3-89, às fls. 495 a 498.

Acórdão nº 105-7.074

Do exame dos fatos e das alegações da autuada, assim como dos números apresentados no trabalho fiscal e nas peças de defesa, firmo a minha convicção no sentido da total licitude do lançamento, em especial pela parte final da informação fiscal de fls. 1218 quando essa afirma, in verbis:

"Se a impugnante aceita que a reserva de avaliação terá na sucessora o mesmo tratamento que teria na sucedida e se a reserva segue o acervo líquido constituído de ativo permanente, então a autuada verteu toda a reserva de reavaliação contida no patrimônio líquido da cindida, uma vez que o acessório segue o principal. Portanto, a autuada teria apropriado toda a reserva para compensar prejuízos anteriores, isto é, se recebeu mais Cr\$..... 73.229.638,00 de reserva, o prejuízo fiscal teria sido menos Cr\$ 73.229.638,00 e, por lógica, esse excesso não poderia compensar os lucros futuros".

Por essas razões entendo como incorreto o procedimento adotado pelo contribuinte em afronta, em especial, ao estabelecido no Parecer Normativo 41 CST de 1978, Parecer Normativo 6 de 1985 e, ainda, na Instrução Normativa SRF 77 de 1986.

Mesmo que não se discuta a cisão e os seus consequentes atos formais, assim como a escrituração e as demonstrações financeiras da cindida, o procedimento da autuada, no meu entendimento, não encontra amparo legal, já que a exclusão de prejuízos fiscais da cindida, como procedido pela recorrente, aumentou o prejuízo fiscal da sucessora, uma vez que a reserva de reavaliação foi compensada inteiramente com o prejuízo da recorrente, já que deixou de proceder ao ajuste proporcional ao seu quinhão, ou seja, diminuir do prejuízo o valor de Cr\$ 73.229.638,00 que representavam à época 43,18% do total da reserva, a qual era de Cr\$ 169.591.564,00 e que se refere com o quinhão da COMERCIAL HERING S/A, a outra sucessora da OMINO HERING S/A. Assim, a sucessora ao receber o total da reserva de reavaliação, porque esta acompanhou o acervo vertido, todo ele encaminhado à recorrente, em consequência, indiscutivelmente, recebeu uma parcela menor de prejuízo fiscal a compensar, conforme anteriormente explicitado, no mesmo valor de Cr\$ 73.229.638,00, que não poderia ser compensado com prejuízos futuros na recorrente.



Acórdão nº 105-7.074

Por estas razões entendo como procedente o lançamento quanto a este item.

H - PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA:

A presente exigência que envolve a falta de constituição da provisão para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica em valor equivalente ao lançamento suplementar do IR e PIS, Malha Fazenda, no exercício de 1983 e falta de constituição da provisão do período semestral de 1986 - 2º semestre, complementada em 1987.

Efetivamente a autuada efetuou os pagamentos devidos em setembro de 1984 (parte) e março de 85, o remanescente.

Porém, conforme o demonstrado às fls. 1207 a 1210, o valor da correção monetária do balanço, com referência ao citado lançamento suplementar, alcançou uma expressão bastante superior ao da atualização monetária dos débitos quitados e lançados a débito de resultado. Assim, restou demonstrada a diferenciação existente entre os valores, que em verdade não são equivalentes, circunstância que afasta a pretensão da ora recorrente.

A diferença apontada se fundamenta exclusivamente no fato de que a falta de provisão do IRPJ manteve superavaliada a conta de Lucros Suspensos e, desta forma, o saldo devedor da correção monetária de balanço da conta de Patrimônio Líquido resultou excessivo, já que foi corrigido até o balanço encerrado em 31-12.84 e 31-12.85, enquanto que os débitos recolhidos e lançados a débito de resultados foram corrigidos monetariamente até as efetivas datas de pagamento, a saber, setembro/1984, em parte, e março/1985, a parcela remanescente.

Dessa forma, não vejo falha no presente lançamento, já que se o lançamento tributário suplementar se referiu ao período-base de 1982, por exemplo, da mesma forma, necessariamente, a consequente provisão para o IRPJ deve considerar-se constituída nesse mesmo período-base.

Pelo exposto, se o lançamento suplementar ocorreu em pe

Acórdão nº 105-7.074

ríodo posterior, restou à recorrente a obrigação de proceder aos ajustes necessários, o que não o fez, pelo que infringiu a legislação pertinente. Esse o raciocínio da decisão de 1a. instância, calcado na informação fiscal e no preciso levantamento de fls. 1207/1210, pelo que não vejo como apor reparos à presente exigência.

**CONCLUSÃO GERAL:**

Por todo o exposto voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir apenas a exigência relativa à glosa de despesas de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre remessa de juros ao exterior, em razão de compra de bens a prazo, nos exercícios considerados no lançamento.

**É O MEU VOTO.**

Brasília(DF), 18 de novembro de 1992

AFONSO CELSO MATOS LOURENÇO

RELATOR

Acórdão nº 105-07.074

VOTO VENCEDOR

DO CONSELHEIRO MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado pelo ilustre Conselheiro Dr. Afonso Celso Mattos Lourenço, diversas são as matérias postas a exame desta Câmara, das quais acompanho o voto proferido pelo mesmo, exceto quanto ao item relativo à provisão para o imposto de renda.

Neste particular, entendo incabível a pretensão do fisco a vista dos fundamentos expostos na sequência.

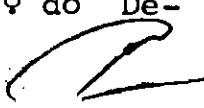
Esta controvérsia refere-se ao excesso de correção monetária do Patrimônio Líquido, em razão da majoração dos saldos iniciais de suas contas pela falta da constituição da Provisão para o Imposto de Renda em período-base anterior, decorrente de tributo lançado de ofício.

Endendeu a autoridade recorrida que o imposto de renda lançado de ofício e correspondente a exercícios anteriores deveria merecer ajustes no Patrimônio Líquido daqueles anos, com finalidade de retificar a correspondente correção monetária, o que ensejaria maior imposto nos anos posteriores.

Trata-se portanto, de se examinar os ajustes de exercícios anteriores a luz da legislação comercial e fiscal, bem como as normas para constituição da provisão para o imposto de renda.

É fato incontestável que a legislação tributária não contém normas sobre o regime de escrituração a ser observado pelos contribuintes, matéria essa que foi delegada à competência da legislação comercial e às técnicas contábeis, consagradas pelos usos e costumes, como consequência.

Essa competência consta do § 4º do art.. 7º do De-



Acórdão nº 105-07.074

creto-lei nº 1.598/77 que estabelece que as demonstrações financeiras devem ser elaboradas com observância da lei comercial. Prescreve, também, o § 1º do art. 6º deste mesmo decreto-lei que o lucro líquido do exercício deve ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

A lei das sociedades por ações, aplicável às demais sociedades tributadas com base no lucro real, conforme determina a legislação tributária, prescreve no art. 177 que a escrituração deverá ser mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e dela própria e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

E, esta última lei determina no parágrafo primeiro do art. 186 que "como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes".

No caso dos lançamentos de ofício, os mesmos decorrem de determinadas situações ou fatos que a fiscalização entende como erro cometido pelo sujeito passivo a luz da legislação comercial e/ou fiscal. Estes erros podem se originar de diversas causas como omissão de receitas, estas identificadas em inúmeras formas, despesas não dedutíveis que não foram adicionadas para cômputo do lucro real, avaliações indevidas de estoques e grande número de outras, cada uma delas com possíveis e diferentes reflexos ou ajustes em anos anteriores.

Dentre estes inúmeros erros passíveis de serem cometidos muitos deles interferem apenas na área fiscal, não ensejando ajustes contábeis, exceto quanto à provisão para o imposto de renda, se cabível. Há casos, como o cálculo a menor da correção monetária do Ativo Permanente, que ensejarão ajustes tanto na provisão para o imposto de renda quanto no Patrimônio Líquido.

Mas, os ajustes a que se refere a legislação comer



Acórdão nº 105-07.074

cial, decorrem de retificação de erro grave ou grosseiro, que não poderia ter ocorrido quando da contabilização original e os acertos devem ser de valores significativos, relevantes, uma vez que, atendendo a regra contábil da Materialidade, pequenas quantias (consideradas relativamente) devem ser levadas diretamente à conta de resultado.

A menção acima, de erros grave ou grosseiro, decorre da interpretação desta expressão "erro", não conceituada pelo legislador e que não pode ser acolhida como simples erro. A legislação comercial é extensa e a fiscal muito complexa e extremamente mutativa, decorrendo, daí, inúmeras falhas contábeis e fiscais que não podem, ser consideradas como erros para fins de ajustes de exercícios anteriores. Existem, também, as divergências de interpretação da lei, que após decisões dos tribunais podem ensejar errôneo o procedimento adotado à época.

Quanto a indicação de valores significativos e relevantes, decorre da exigência da lei das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades tributadas pelo lucro real) que determina o uso dos princípios contábeis geralmente aceitos.

Assim, sob uma primeira ótima, a partir principalmente da legislação comercial é que se pode concluir pela procedência da tributação questionada, uma vez que tanto a provisão para o imposto de renda quanto os ajustes de exercícios anteriores estão definidos nesta legislação, encampada pela lei fiscal.

O erro detectado pela fiscalização, por infração à legislação fiscal, teria que ser grave ou grosseiro e ser relevante para então verificar-se os ajustes devidos na provisão para o imposto de renda e outros, que poderão inclusive majorar o Patrimônio Líquido e ensejar restituição de tributo, em lugar de sua cobrança, ou não ter qualquer influência no Patrimônio Líquido, como no caso de omissão de receitas.

Na espécie dos autos, se tem notícia da infração cometida em outro processo através da defesa do contribuinte e, não se pode analisar o tipo de erro e sua relevância e se o mesmo pode

SERVICO PUBLICO FEDERAL

## Acórdão nº 105-07.074

ria originar ajustes de exercícios anteriores, não só pela falta do auto de infração, da declaração de rendimentos ou o Balanço e Demonstração de Resultados, da correta descrição dos ajustes devidos e da menção do pagamento do tributo ou a decisão irrecorrível.

Assim, sob este aspecto, improcede a tributação efetuada.

Por outro lado, analisando-se a exigência contestada frente à legislação que rege a correção monetária do Balanço, é necessário lembrarmos que a correção monetária das demonstrações financeiras objetiva expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda. Para tanto são corrigidos, por índices oficiais definidos para a espécie, as contas do Patrimônio Líquido e as do Ativo Permanente (e outras definidas pela legislação). Esta correção resulta em saldo credor ou devedor na conta de Resultado da Correção Monetária. Se credor, ocorreu lucro originado da inflação e se devedor, despesa de mesma origem. Em resumo, o que se corrige é o capital da empresa aplicado no giro dos negócios sociais, que poderá ser positivo ou negativo, em função de seu índice de imobilização e dos empréstimos contraídos.

Desta relação de recursos próprios, recursos de terceiros e valores imobilizados resultam lucros ou prejuízos inflacionários que ajustam o lucro líquido e o lucro real.

Ocorrendo a hipótese de lançamento de ofício, com a consequente exigência de imposto suplementar, há que se analisar o lançamento desta exigibilidade nascida com a lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento.

A obrigação tributária, apesar de preexistir ao lançamento, pois nasce com a materialização do fato previsto em lei, somente é exigível a partir de sua formalização.

Como, no caso, a formalização do lançamento se deu com a lavratura do auto de infração, somente a partir desta data tornou-se este crédito uma exigibilidade para o sujeito passivo,

SERVICO PUBLICO FEDERAL

## Acórdão nº 105-07.074

caso não seja o mesmo suspenso na forma das disposições do art.151 do CTN.

Assim, no exercício financeiro em que ocorreu o fato gerador descrito no auto de infração, não havia imposto a ser exigido, pela falta de sua formalização e, consequentemente, não poderá haver exigência de sua escrituração como passivo exigível, nem redução do patrimônio líquido.

Desta forma não houve excesso de correção monetária do Patrimônio Líquido, pois indevida é a retificação desta conta em função de parcela, à época não exigível e, por se encontrar os recursos no giro dos negócios da empresa sem obrigações conhecidas que os comprometessem.

Pelo exposto, mesmo exigido ajustes de exercícios anteriores em função das irregularidades detectadas, não caberia a redução do Patrimônio Líquido naqueles exercícios, por inexistir a exigibilidade somente formalizada com o lançamento de ofício.

Assim, deve ser provido o recurso, neste item, por insubsistente o crédito tributário.

Portanto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a parcela referente à remessa de juros para o exterior e a correspondente à provisão para imposto de renda.

Brasília, (DF), 18 de novembro de 1992.



MARCIO MACHADO CALDEIRA - RELATOR