



MINISTÉRIO DA FAZENDA

TFSC

Sessão de 1º de dezembro de 19 80

ACORDÃO Nº 101-71.969

Recurso nº - 82.552 - IRPJ - EX: 1976 a 1978

Recorrente - PARANÁ MOTOR INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM LONDRINA (PR)

CUSTOS ATIVÁVEIS - As aplicações de recursos, destinadas a formar resultado de exercício futuro, devem ser ativadas para apropriação no período de correspondência.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS- Inseta no RIR/75 na parte referente ao imposto, e não no título próprio das penalidades, constitui o instituto em tela caso de tributação extrafiscal não punitiva. Em consequência, descabe a retroatividade da lei mais benigna, prevista no inciso II, a linha "a" a "c", do art. 106, do C.T.N., mantendo-se, outrossim, a multa de lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PARANÁ MOTOR INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 1º de dezembro de 1980

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

-440 DEZ-1980

v.v.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, AGOSTINHO SERRANO FILHO, RAUL PIMENTE e LUIZ ANDRÉ NETO (suplente). Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0930/002.183/79

RECURSO N.º:- 82.552

ACÓRDÃO N.º: 101-71.969

RECORRENTE: PARANÁ MOTOR INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

R E L A T Ó R I O

PARANÁ MOTOR, INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., com sede em Apucarana, Estado do Paraná, C.G.C. nº 75.267.419/0001-03, com guarda de prazo, recorre a este Colegiado contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Londrina - PR que, indeferindo parcialmente a sua tempestiva impugnação, manteve exigência de crédito tributário lançado às fls. 35/36.

A matéria litigiosa pode ser assim exposta:

1 - CUSTOS ATIVÁVEIS

A empresa, no exercício de 1976, apropriou como custo de safra de café relativa a 1975/1976, na subconta "Despesas Gerais de Manutenção da Fazenda, a importância de Cr\$ 274.057,40, e na de "Despesa de Conservação de Móveis" a quantia de Cr\$..... 604.769,80, que foram glosadas pelo autor de feito por não possuírem "relação alguma com o custo das 829 sacas de café, vendidas em 1976, cujo valor de custo para a empresa foi determinado em 31/12/75, conforme Livro de Inventário nº 6, fls. 82" (fls. 2-v). Segundo o autuante, estas parcelas se vinculariam ao exercício de 1977, ano-base de 1976, devendo ser incorporadas às safras futuras, uma vez que eram relativas às atividades de preparação, plantio e produção de café.

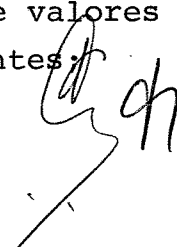
A autoridade julgadora de primeira instância motivou o seu convencimento sobre essa questão dizendo:

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo 0930/002.183/79
Acórdão nº 101-71.969

"Ora, em outubro de 1975 a empresa erradicou a totalidade de seu cafeeiro, dizimado pela geada ocorrida no mesmo ano (fls. 44/45), iniciando a sua reposição em maio de 1976, cujos custos nos montantes acima, deveriam ter sido igualmente ativados para apropriação em safra futura, em conformidade com o procedimento adotado pela própria empresa em 1974, quando da realização dos gastos no valor de Cr\$ 162.412,50. Quando muito poderia registrar como despesa, em 1975, os gastos com a erradicação do parque cafeeiro, se registrado, destacadamente, na contabilidade, do valor das terras, quando da aquisição da propriedade, fato que não ocorreu. Sendo o café uma plantação de caráter perene, isto é de vida longa, as despesas com a sua formação, até atingir a sua maturidade ou estar em condições de produzir devem ser ativadas e apropriadas como custo quando da exploração de seus frutos, devendo, portanto, ser mantida a glosa daqueles custos, à exceção da parcela de Cr\$ 162.412,50, visto que se em 1975 ocorreu a sua erradicação na totalidade, os gastos ocorridos em 1976, quando de sua renovação não deveriam ser computados como despesas gerais como pretendeu a impugnante".

O procedimento aqui, sustenta, deve ser idêntico ao adotado pela empresa em relação à quantia de Cr\$ 162.412,50, correspondente a custos realizados em 1974 e que foram apropriados quando da venda, em 1976, da safra a que se referiam esses investimentos. Daí, serem excluídos da exigência tributária constante do auto de infração.

A recorrente postula, tanto na impugnação (fls. 39 a 60), como no recurso (fls. 142 a 175), em relação à quantia de Cr\$ 274.057,40, que:

- a) adquiriu a Fazenda Promissão pelo valor de Cr\$. 2.000.000,00, imóvel e benfeitorias, inclusive um parque cafeeiro em produção;
 - b) o registro contábil se faz pelo preço de aquisição, sem destaque de valores correspondentes às benfeitorias existentes.
- 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº0930/002.183/79

Acórdão nº101-71.969

- c) em razão da chamada "Geada negra" que destruiu praticamente a sua plantação de café, erradicou, em outubro de 1975, seu cafezal gelado, cuja reposição só teria início a partir de 12/06/76;
- d) das "Despesas Gerais da Fazenda Promissão", conta 405.003, que até 12/06/76, montava exatamente Cr\$ 301.916,00, apropriou ao custo do café vendido em 1976 a importância de Cr\$ 274.057,40;
- e) se é incorreta a sua imputação como custo, a glosa também não é procedente, pois, em relação ao lucro tributável do exercício, a diferença de conceituação não produz nenhuma modificação.

No que concerne à importância de Cr\$ 604.769,40, saldo da conta 405.003 - Despesas Gerais da Fazenda Promissão, transferido para a conta 722.157 - Despesas de Conservação de Móveis, Utensílios e Instalações, assevera que, tendo sido a conta de Despesas Gerais expurgada dos valores correspondentes a Estoque de Mercadorias - Milho (Cr\$ 118.560,00) e ao Imobilizado (Cr\$93.058,10), o remanescente (Cr\$ 604.769,80) nada mais seria do que despesas do exercício, posto que já demonstrara que a importância de Cr\$..... 274.057,40, impropriamente apropriada à safra vendida, era também despesa. Dest'arte, não seria a transferência de uma conta para outra que iria caracterizar o valor correspondente como despesas, podendo apropriá-lo assim mesmo como despesas do exercício porque a empresa estava em fase de reforma de seu parque cafeeiro que só começa a produzir a partir do 2º ou 3º ano do plantio e, portanto, não tinha safra a apropriar como custo e nem meios de contabilizar as insubsistências ativas como prejuízo pela perda de cafeeiros.

A arremata: "Neste caso, o lançamento destas despesas, que normalmente seriam rateadas pela produção da fazenda não o foram pois é evidente que, não tendo produção para ratear, o custeio e não se tratando de imobilização, tal importância se consti tui numa despesa."

Sintetiza suas razões em tópicos, seguida de análise

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0930/002.183/79
Acórdão nº 101-71.969

se das posições do Fisco e da empresa, com base em demonstrativo (fls. 151 a 156 e 350), cujas peças são lidas na íntegra para conhecimento do Plenário (lê).

Avoca, ainda, a aplicação ao caso sob julgamento das disposições contidas no art. 6º, §§ 4º a 7º do Dec. lei nº... 1.598/77, interpretado pelo PN CST nº 57/79, a fim de que, tendo razão o Fisco, seja feita por ele apenas a compensação do imposto incidente com o devido na Declaração de Rendimentos da pessoa jurídica do exercício de 1980 - vez que o momento da postergação de tributo se deu em abril de 1979 -, evitando-se o pagamento de imposto em dobro. Com juros e correção monetária, mas sem multa, pois esta só seria cabível com base na letra "b" do § 5º, do art. 6º, do Dec. lei 1.598/77, o que não é o caso.

2 - Distribuição disfarçada de lucros

A decisão recorrida julgou procedente a exigência fiscal relativamente à distribuição disfarçada de lucros sobre empréstimos concedidos aos seus sócios em face do disposto no art. 233 alínea "g", nº II, do RIR/75, combinado com a alínea "f" do art. 234, do citado regulamento. As operações impugnadas pelo Fisco estão assim caracterizadas:

SÓCIOS	ANO BASE	VALOR	
Christoph L.F.W.Schultz	1975	896.519,89	
idem	"	35.000,00	
Maurício P. Rodrigues	"	17.500,00	
Amanda R.Campisteguy	"	<u>141.145,00</u>	1.090.165,09
Christoph L.F.W.Schultz	1976	48.676,00	
idem	"	300.000,00	
Maurício P.Rodrigues	"	109.175,77	
Amanda R.Campisteguy	"	17.689,00	
Edio Cavalini	"	<u>49.126,03</u>	524.666,80
Maurício P. Rodrigues	1977	34.158,59	
Edio Cavalini	"	<u>45.538,00</u>	79.696,58

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0930/002.183/79
Acórdão nº 101-71.969

Preconiza a postulante a aplicação da lei nova à lide em julgamento (Dec. lei 1.598/77), mais benigna para o contribuinte, pois, de acordo com o art. 105 do CTN, a lei fiscal a plica-se aos fatos geradores pendentes e futuros, retroagindo para beneficiar nas hipóteses contidas no artigo seguinte. E, como é sabido, o dec.lei citado excluiu de toda e qualquer imposição a pessoa jurídica, no caso de distribuição disfarçada de lucro ; não manteve a tributação penal de 50% para o caso, permanecendo apenas o imposto de 30% para a pessoa jurídica. Somente na hipótese de não pagamento dos 30% de imposto de renda da pessoa jurídica é que haveria o lançamento do imposto com multa, mas, ainda assim, na pessoa do beneficiado.

A recorrente sustenta que a taxaçoão mais gravosa constante do art. 235 do RIR/75 (Lei 4.506/64), art. 73, seria antes de tudo uma penalidade pecuniária decorrente de ato ilícito e não imposto extrafiscal utilizado para estimular ou desestimular um ato que a lei permite, transcrevendo excerto de parecer de Rubens Gomes de Souza publicado "in" Pareceres 1 - Imposto de Renda - Editora Resenha Tributária, págs. 189 a 192. A própria designação "distribuição disfarçada" revelaria a natureza de ato ilícito do procedimento e, assim, o que da empresa se cobraria não seria imposto, mas multa.

Diz que a diferença entre a imposição de 50% e os 30% já pagos pela pessoa jurídica é, no seu modo de ver, uma multa em si mesmo que, por sua vez, ainda compõe a base de cálculo para a de lançamento de ofício.

Por fim, solicita, caso a Câmara não acolha as suas razões de direito, a exclusão da multa de lançamento sobre os 20% já que a lei nova não prevê aplicação de penalidade para o caso, observando-se a regra contida na letra "c" do inciso II do art. 106, do CTN.

Inclui, como parte de seu recurso, as razões de defesa oferecidas pelo seu sócio Christoph Ludwig Friederich Wilhelm Schultz, refutando a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros, em que pese a pessoa jurídica ter contraído empréstio-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0930/002.183/79

Acórdão nº 101-71.969

mo, com prazo de 720 dias, à taxa de 33,618 a.a. (fls. 14), deve-se levar em conta o objetivos da lei que não é o mero estabelecimento de juros e demais encargos semelhantes aos mais onerosos suportados pela empresa, e sim o efetivo pagamento desses juros. Semelhantes não quer dizer iguais, porque os contratos podem tomar as mais diversas feições, em função do prazo, forma de pagamento ou amortizações, garantias, e etc. Significativo é não pagar o sócio juros inferiores àqueles que a empresa paga a terceiros. Vale dizer que se o empréstimo é tomado em condições mais favoráveis, mas os juros são pagos em condições semelhantes aos empréstimos mais onerosos, não ocorre a hipótese que a lei quer impedir. Ao contrário, se estabelecidas no contrato condições semelhantes sem o seu efetivo pagamento, não se elide a caracterização da distribuição disfarçada de lucros.

Alega, de acordo com os cálculo expostos as fls. 187 e 215/216, que a taxa real de juros pagos à empresa seria de..... 19,212409 a.a., enquanto que esta pagou a taxa média real de 18% a.a. e 18,78 a.a.

E o relatório.

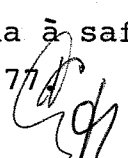
V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Observando a mesma ordem estabelecida no relato da lide, emitimos o nosso voto.

1 - CUSTOS ATIVÁVEIS

A empresa computava as aplicações de recursos em questão na conta intitulada "Adiantamento para a Colheita de Café" para oportuna apropriação nos custos das safras correspondentes e, assim, procedeu em relação à quantia de Cr\$ 162.412,50, dispendida em 1975 (fls. 61 e 79) que foi ativada e apropriada à safra de 1974/75, vendida em 1976 (fls. 218), no exercício de 1977.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº0930/002.183/79
Acórdão nº 101-71.969

Nada mais certo, porque a empresa não poderia carre ar nos resultados de um só exercício os custos para obtenção de frutos que só seriam produzidos ao longo de mais de um exercício.

vendo-se A comprovação de que o referido custo proviera do exercício de 1975 fez com que o próprio autuante resignasse de sua posição inicial e, curvando-se à evidencia dos fatos, proclamasse a improcedência do auto com relação àquela parcela, no que foi secun dado pela autoridade julgadora de primeira instância.

Impunha-se reconhecer, em respeito a princípios con tâbeis universalmente aceitos e à boa técnica contábil, que aqueles gastos deveriam ser apropriados no período correspondente ao da per cepção da disponibilidade econômica ou jurídica dos frutos produzi dos.

E, assim, com inegável acerto, a autoridade fiscal excluiria a parcela de Cr\$ 162.412,50 da base de cálculo do tributo lançado.

Coerente com essa linha de comportamento, manteve a exigência fiscal na parte relativa à importância de Cr\$ 274.057,40, aplicada pela empresa após a colheita da safra de 1974/75 e que, por isso mesmo, deveria ser apropriada às safras posteriores.

A recorrente pretende em suas extensas razões de defesa - na impugnação de fls. 39 a 60 e no recurso de fls. 142 a 175 - com inegável habilidade e mestria, qualificar as aplicações como despesas. E aí concorda plenamente com o Fisco em glosar como custo a parcela de Cr\$ 274.057,40, posto que não era custo mas des pesa do exercício. Só que não foi essa a razão da glosa, mas, sim, se tratar de custo que não poderia influenciar o resultado do exer cício de 1977, por lhe ser estranho.

Improcede a alegação de que, como custo ou despesa, não se produziria modificação alguma no lucro tributável. Essa pre tendida igualdade só ocorreria se correspondesse ambos ao mesmo exercício; do contrário, o custo deve ser ativado.

Não é, pois, contraditória a posição da autoridade



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 930/002.183/79
Acórdão nº 101-71.969

recorrida, mas "permissa venia", a da empresa, ora considerando a quantia como despesa (registros contábeis), ora reputando-a custo (impugnação e recurso), ao sabor de conveniências momentâneas.

Igual destino reserva-se à parcela de Cr\$604.769,80 e pela mesma razão de referir-se a safras posteriores (fls. 2-v. e 116) e que, como tal, deveria permanecer na conta Adiantamento para a Colheita do Café - da Fazenda Promissão, compondo o Ativo Pendente da empresa, e não transferida para "Conservação de Móveis e Utensílios", para encerrá-la em contrapartida com Lucros e Perdas.

E é sob esse aspecto que os autores do feito, com suficiente perspicácia para detectar o alcance do processo adotado pela pessoa jurídica, concluíram tratar-se o mesmo de um artifício para reduzir o lucro operacional do período.

A recorrente, por outro lado, não desfaz a afirmação de que a parcela se refere a "despesas vinculadas à atividade agrícola que devem ser apropriadas como custo em safras futuras (fls. 116), limitando-se a referi-las como Despesas de Conservação de Móveis e Utensílios.

Ademais, o fato de nos dois exercícios seguintes não haver safra para apropriar esses custos, não lhe retirava e não lhe retira a condição de ativável para caracterizá-la como despesa correspondente à formação de resultado de exercício futuro. E, tampouco, a sua impossibilidade de contabilizar as insubsistências ativas, como prejuízo pela perda de cafeeiros, teria esse condão. Esta impossibilidade resultaria da falta de atendimento dos pressupostos legais para a dedução dos prejuízos e, "ipso facto", não pode servir de razão suficiente para que o contribuinte apropriasse à despesa do exercício custos ativáveis.

Também não pode prosperar a pretensão do contribuinte de aplicar ao caso concreto as regras insertas nos §§ 4º a 7º, do art. 6º do Dec. lei 1.598/77, posto que, embora o citado mandamento legal tenha entrado em vigor em 27/12/77, a aplicação do dispositivo legal invocado está reservada para os exercícios financeiros de 1979 e seguintes (Dec. lei 1.598/77, art. 67, incisos I, "a"

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº0930/002.183/79
Acórdão nº 101-71.969

"b" e "c", II e XI), e julga-se no caso, apenas a lide relativa à redução de tributo do exercício de 1977, pela apropriação de custos inerentes a exercício que não é objeto do exame desta assentada. Tal postulação deve ser oferecida à autoridade fiscal competente para fazer o lançamento do crédito tributário pertinente ao exercício de apropriação dos custos.

2 - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

O art. 233 do RIR/75 considera, dentre outras situações, como distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela pessoa jurídica os empréstimos concedidos a acionista, sócio, dirigente ou participante nos lucros dela ou aos respectivos parentes ou dependentes, se a pessoa jurídica dispuser de lucros acumulados ou reservas não impostas pela lei, salvo se, dentre outros requisitos, "estabelecerem as condições de juros, deságios, indexação ou correção monetária, semelhante aos empréstimos mais onerosos tomados pela pessoa jurídica".

Exige, pois, a lei que o contrato escrito estabeleça essas condições e não apenas que sejam pagos em bases semelhantes aos mais onerosos, como pretende a suplicante, uma vez que isso seria a consequência natural do mútuo contratado. A inadimplência do contrato, sua inobservância e os efeitos desta constituem questão estranha à versada nos autos.

E assim quer a lei, para que fiquem determinadas as relações entre a empresa e o beneficiário e, sem dúvida, para não dar azo a tergiversações futuras, a simulações, dissimulações, fraudes e conluíus de toda espécie. Não atendida a prescrição legal, o valor do empréstimo torna-se "ex vi legis" distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela pessoa jurídica, não comportando, sequer a hipótese prevista nos art. 233, alínea "g", prova em contrário, por se tratar de uma presunção "jure et de jure", ou ficção legal.

Mesmo que assim não fosse, as conclusões da recorrente não poderiam ser acolhidas, posto que manipulou visivelmente

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0930/002.183/79

Acórdão nº 101-71.969

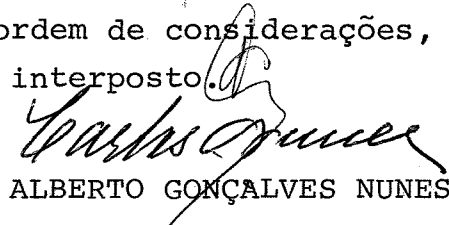
te os cálculos de juros pagos pela empresa e pelo sócio ao sabor de sua conveniência. Na demonstração dos encargos financeiros pagos pela empresa, calcula os juros "reais" com base no valor total do empréstimo para todo o período, dividindo igualmente os custos pelo número de meses correspondente à duração do mútuo, enquanto no cálculo dos juros "reais pagos pelo sócio faz incidir sobre cada saque e em função do tempo de empréstimo de cada um (fls. 46).

Quanto ao caráter penal da tributação sobre a distribuição disfarçada de lucros ou dividendos, como pressuposto de aplicação da lei nova, mais benigna para a suplicante, não procede.

A imposição "in casu" não é uma pena, mas, ao contrário, uma taxa mais elevada com o fito de desestimular a prática tipificada. Tem, pois, finalidade extrafiscal não punitiva. E tanto assim é que o capítulo pertinente a matéria se insere no Título VI - Da base e da incidência do imposto, do Livro II - Da Tributação das Pessoas Jurídicas. Tivesse a impositividade em referência a natureza de penalidade, ainda que sobre a diferença de 20% entre a taxa mais elevada e a devida na declaração de rendimentos da pessoa jurídica, e a legislação destacaria essa parcela para introduzi-la no título VII - Das Penalidades, do Livro IV - Da Administração do Imposto. E se assim não procede a legislação própria é exatamente porque a considera tributo e não uma sanção.

E, por não se tratar de penalidade, a pretendida retroação da lei nova, com fulcro nas hipóteses de inc. II, do art. 106, do C.T.N., não pode prosperar. Pela mesma razão, indispensável se torna a multa de lançamento de ofício.

Nesta ordem de considerações, negamos provimento ao recurso voluntário interposto.


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR

27