



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Proc. nº 0980-04.595/80

Sessão de 17 de agosto de 19 82

ACORDÃO Nº 101-73.491

Recurso nº 84.823 — IRPJ — Ex. 1978 a 1980

Recorrente COCELPA — COMPANHIA DE CELULOSE E PAPEL DO PARANÁ

Recorrido Delegacia da Receita Federal em Curitiba - PR

IRPJ — RECURSO COM ARGUMENTOS GENÉRICOS
— A petição de recurso, meio de defesa que dá prolongamento à fase de impugnação, deve expor contraditas aos fatos arrolados como infrações e demonstrar, mediante arguições jurídicas objetivas, que teria ocorrido desacerto nas razões de decidir da autoridade monocrática julgadora frente à prova dos autos. As simples menções às designações com que se intitularam as irregularidades, na peça vestibular da autuação, reputam-se como argumentos genéricos insuscetíveis de modificar o ato singular recorrido, no qual não se vislumbra erro frente ao direito nem desconformidade com a prova dos autos.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA AO FUNRURAL
— A contribuição ao FUNRURAL integra o preço de custo dos produtos rurais somente quando o adquirente, mediante prova plena, demonstra haver recolhido, com recursos próprios, o ônus do pro-rural devido pelo produtor, em razão de ter acordado em sub-rogá-lo no dever de pagar o encargo previdenciário correspondente.

REGISTRO CONTÁBIL INCOMPROVADO — Lançamento contábil isolado, feito ao final do exercício sob simples designação "conforme movimento geral do mês 12/78", não é aceitável como despesa dedutível só porque tem a comprová-lo fichas do livro Razão e meras relações compostas pela própria empresa, sem apresentação de documentos emitidos por terceiros.

Acórdão nº 101-73.491

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS — OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS E OPERAÇÕES DE "OPEN MARKET" — Implica em omissão de receitas financeiras a falta de registro contábil tanto da correção monetária obrigatória dos empréstimos compulsórios feitos à Eletrobrás, como deságios ou descontos obtidos por aplicações de capitais em títulos do mercado aberto, ou seja, em operações de "Open Market".

LUCRO INFLACIONÁRIO — Nem a correção monetária obrigatória dos empréstimos compulsórios junto à Eletrobrás nem os deságios ou descontos obtidos por aplicações de capitais em títulos, objeto de operação de "Open Market", constituem variações monetárias passivas, de que trata a legislação fiscal do imposto de renda, para que sejam computadas na determinação do lucro inflacionário.

PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA — A constituição da provisão para imposto de renda é obrigatória e, se deixada de constituir, acarreta distorções na correção monetária do balanço, com reflexos no patrimônio líquido e na determinação do lucro real. A provisão para imposto de renda sobre valores excluídos do lucro líquido em um exercício para tributação diferida em exercícios subsequentes, para, à opção do contribuinte, ser corrigida monetariamente, é necessário que ela se tenha constituído, a fim de o montante dessa correção funcione como variação monetária passiva, dedutível na determinação do lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COCELPA — COMPANHIA DE CELULOSE E PAPEL DO PARANÁ.

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

Sala das Sessões (DF), em 17 de agosto de 1982.

V.V.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0980-04.595/80

RECURSO N.º: 84.823
ACÓRDÃO N.º: 101-73.491
RECORRENTE: COCELPA — COMPANHIA DE CELULOSE E PAPEL DO PARANÁ

R E L A T Ó R I O

COCELPA — COMPANHIA DE CELULOSE E PAPEL DO PARANÁ, empresa com sede no município de Araucária, Estado do Paraná, após haver obtido deferimento parcial da petição impugnativa de fls. 227/248, com que se insurgira, em parte, contra a cobrança do crédito tributário constante do Auto de Infração de fls. 222/223, lavrado quanto aos exercícios de 1978 a 1980, recorre tempestivamente não só da decisão de fls. 571/578 pela qual o Delegado da Receita Federal em Curitiba lhe julgara a mencionada petição, e, também, do ato do Superintendente Regional da Receita Federal da 9a. Região Fiscal que, com base no parecer de fls. 634/637, deu provimento parcial ao recurso de ofício que aquela autoridade monocrática julgadora interpusera da própria decisão, em face do limite de alçada.

A base do crédito tributário permanente em litígio assim se desdobra, conforme quadro demonstrativo abaixo, composto de acordo com a discriminação de fls. 579 e item 6 (fls. 636) do parecer de fls. 634/637:

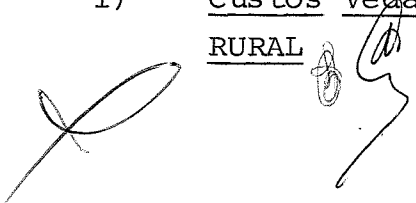
Acórdão nº 101-73.491

<u>DISCRIMINAÇÃO</u>	<u>Exercício</u> <u>1978</u>	<u>Exercício</u> <u>1979</u>	<u>Exercício</u> <u>1980</u>
1) Custos Vedados, Apropriados ao Resultado Tributável — Funrural	158.395,00	365.904,00	
2) Despesas não Operacionais (art. 162, § 2º, RIR/75), conforme documentos de:			
2.a) fls. 476, 477 e 480 — empreendimento do Grupo de Farinha de Trigo: Cr\$ 30.000,00			
2.b) fls. 486 — campanha promocional de reflorestamento da "ARBRA": Cr\$ 30.000,00			
2.c) fls. 500 e 501 — filme em super oito "O papel do Açúcar na Argentina": Cr\$ 7.800,00			
2.d) fls. 506 — participação no trabalho efetuado pela Cetesb: Cr\$ 9.443,85	77.243,00	-	-
3) Omissão de Receitas Financeiras:			
3.a) fls. 217 e 563 — Falta de correção monetária dos créditos correspondentes a Empréstimos Compulsórios junto a Eletrobrás (DL 1.512, de 29.12.76, art. 2º, § 1º)	-	616.468,00	1.818.359,00
3.b) fls. 564 — Operações de "Open Market"	145.587,00	1.300.839,00 616.468,00	- 1.818.359,00
4) Lucro Inflacionário Diferido Excessivamente (cálculo a fls. 218, item 9º do Termo de Verificação e Conclusão)	-	3.424.907,00	-
5) Prejuízo fiscal compensado a maior	-	8.970.559,00	-

<u>DISCRIMINAÇÃO</u>	<u>Exercício</u> <u>1978</u>	<u>Exercício</u> <u>1979</u>	<u>Exercício</u> <u>1980</u>
6) Dispendios com bens do ativo fixo apropriados indevidamente como despesas dedutíveis	-	1.499.683,00	-
7) Correção monetária excessiva do balanço, referente ao Patrimônio Líquido (cálculo a fls. 217 v./218, item 8º do Termo de Verificação e Conclusão).	-	-	23.656.536,00

NOTA — De acordo com as retificações constantes no item 6 (fls. 636) do parecer de fls. 634/637, base do provimento parcial do recurso de ofício, o montante do crédito tributário consignado na intimação de fls. 579 se alterou na conformidade daquele indicado na intimação de fls. 639, tendo sido reaberto prazo de defesa, do qual a empresa não se utilizou. A defesa também não se utilizou do prazo que lhe foi reaberto, pelo item 5 (fls. 575/576) da decisão de fls. 571/578, para nova impugnação, em razão de ter a importância de Cr\$ 77.243,00 (exercício de 1978), inicialmente tributada como excesso de "Doações e Contribuições", que se continha no valor de Cr\$ 116.747,00 (item 6º do Auto de Infração — fls. 223), ter sido alterada a designação para despesas não operacionais, por "participações em promoções com característica de propaganda e publicidade."

Seguindo a mesma ordem dos itens constantes do quadro demonstrativo retro e alternando as contraditas da defesa, expostas na petição impugnativa, com as razões do procedimento fiscal, o pleito pode, em resumo, ser apresentado na forma a seguir:

- 1) — Custos Vedados, Apropriados ao Resultado Tributável — FUN — RURAL
- 

Acórdão nº 101-73.491

Em rebatimento ao que o autuante disse, a defesa afirma que a autuada não celebrou qualquer convenção particular de assunção de encargo financeiro da contribuição devida ao Funrural. O recolhimento dessa contribuição com recursos próprios da autuada, aduz a defesa, decorre da qualidade de ser responsável pelo pagamento do encargo previdenciário, em força do artigo 15, inciso I, alínea "a", da Lei Complementar nº 11, de 25.5.71, que estatui:

"Art. 15 — Os recursos para o custeio do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural provirão das seguintes fontes:

I — da contribuição de dois por cento (2%) devida pelo produtor, sobre o valor comercial dos produtos rurais, e recolhida:

a) — pelo adquirente, consignatário ou cooperativa que ficam sub-rogados para esse fim, em todas as obrigações do produtor;"

Comentando os argumentos da defesa, o signatário da informação fiscal, base da decisão do Delegado da Receita Federal, põe em relevo que o dispositivo legal sub-roga o responsável somente nas obrigações e não nos direitos do produtor (fls. 561), no que é secundado pela autoridade monocrática julgadora, nestes termos:

"A interessada admite ter recolhido o tributo relativo ao FUNRURAL apenas como responsável, qualidade em que se sub-roga somente nas obrigações do produtor, contribuinte legal, titular do direito à dedução pelo dispêndio, direito que não se transfere ao adquirente de seus produtos."

2) — Despesas não Operacionais (participações em promoções com característica de "propaganda e publicidade")

Pondera a defesa que, não obstante haja importâncias escrituradas em conta de Contribuições e Doações, elas se referem, em realidade, a pagamento de mensalidades ou anuidades a entidades — associações e sindicatos, às quais a empresa se integra em termos de intercâmbio comercial e também por utilizar dos serviços colocados à sua disposição. E textualmente escreve:



Acórdão nº 101-73.491

"Assim, o pagamento das mensalidades ou anuidades a essas entidades não é feito a título de contribuição ou doação (art. 187 do RIR), mas sim em razão de sua condição de associada, e em obediência às disposições estatutárias de cada associação ou sindicato, circunstância essa que se subsume à previsão dos arts. 161 e 162 do RIR."

Refutando os argumentos da defesa, a informação fiscal, a fls. 565, expõe que, entre os documentos trazidos à colação, alguns não comprovam mensalidades ou anuidades, e sim participações em promoções com características de "propaganda e publicidade", como se verifica dos documentos de fls. 476, 477 e 480, "referentes ao empreendimento do Grupo Farinha de Trigo", de fls. 486 de "participação na campanha promocional de reflorestamento da ARBRA", de fls. 500 e 501, "referente a filme em super oito — "O papel do Açúcar na Argentina" e de fls. 506, "com referência à participação no trabalho efetuado pela Cetesb", no total de Cr\$ 77.243,85. E salientando que esses pagamentos não se harmonizam com o item 7 do Parecer Normativo CST nº 133/73, por não se referirem a mensalidades ou anuidades regulares e permanentes, não são nem usuais nem normais às atividades da empresa e nem tampouco dedutíveis para fins fiscais.

3) — Omissão de Receitas Financeiras

- a) — Falta de correção monetária dos créditos correspondentes a Empréstimos Compulsórios junto à Eletrobrás;
- b) — Operações de "Open Market".

Argúi a defesa que os artigos 6º e 18 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, não justificam a inclusão da correção monetária do empréstimo compulsório à Eletrobrás, para efeitos fiscais, na hipótese de não ser essa correção monetária contabilizada, alegando que as adições ali referidas, tanto quanto as exclusões, são aquelas relacionadas nos artigos 222 e 223 do RIR/75 e outras eventual e expressamente constantes de legislação específica, acrescentando que em nenhum dispositivo dessa legislação está escrito que a correção monetária do empréstimo compulsório, não contabilizada,

Acórdão nº 101-73.491

deve ser adicionada ao lucro real para efeito de tributação.

A seguir aduz que a referência ao artigo 18 do Decreto-lei nº 1.598/77 não serve a esse propósito, porque ele determinaria apenas o cômputo das contrapartidas das variações monetárias que tanto podem ser obrigatórias, como facultativas e que, no caso do empréstimo compulsório aqui discutido, é facultativa e não obrigatória a atualização do custo do empréstimo para registro da correção monetária até o valor de mercado. E que nem seria de utilidade o registro dela como receita, em face do § 1º, alínea "a", do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15.12.76, porque a regra ali constante só poderia referir-se a rendimentos, receitas ou ganhos efetivamente recebidos ou creditados, o que seria uma exceção à regra ante o princípio consubstanciado no artigo 183, inciso I, da mesma lei.

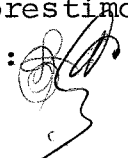
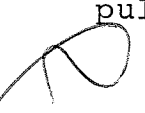
A réplica fiscal se louva nas disposições do artigo 2º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.512, de 29.12.76 e na parte final do item 11 do Parecer Normativo CST nº 108/78, dando como inaceitável a alegação da defesa de que o lançamento da mencionada correção monetária é facultativa. Em testemunho da tese fiscal, foram transcritas as seguintes disposições do Decreto-lei nº 1.512/76:

"Art. 1º — O empréstimo compulsório instituído em favor de Centrais Elétricas Brasileiras S/A — ELETROBRÁS será exigido, a partir de 1º de janeiro de 1977, na forma da legislação em vigor, com as alterações introduzidas por este decreto-lei.

Art. 2º — O montante das contribuições de cada consumidor industrial, apurado sobre o consumo de energia elétrica verificado em cada exercício, constituirá, em primeiro de janeiro do ano seguinte, o seu crédito a título de empréstimo compulsório que será resgatado no prazo de 20 (vinte) anos e vencerá juros de 6% (seis por cento) ao ano.

§ 1º — O crédito referido neste artigo será corrigido monetariamente, na forma do art. 3º da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, para efeito de cálculo de juros e de resgate."

A parte final do item 11 do Parecer Normativo CST nº 108, de 28.12.78, salienta, após referir-se ao empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei nº 1.512/76, que:



Acórdão nº 101-73.491

"Quando essas obrigações tiverem cláusula de correção monetária, esta deverá ser apropriada anualmente."

Salienta, ainda, a tese fiscal que, em face do entendimento esposado no item 5.3.2 do Parecer Normativo CST nº 62/77, a inclusão dos juros correspondentes também merece ser mantida.

A respeito da omissão de receitas financeiras em operações de "Open Market", a defesa admite, a fls. 246, no subitem 3.11 da petição impugnativa, a sua configuração, salientando que "por distorções verificadas por ocasião da conciliação bancária, materializou-se a irregularidade apontada pelos Senhores Fiscais". E acrescenta que, em torno de uma relação, que apresenta a fls. 247, de aplicação e resgate em Open Market, se averigüe a existência de uma diferença de soma, na importância de Cr\$ 136.043,00, num confronto entre as aplicações contabilizadas e não contabilizadas, para afinal solicitar que, frente à falta de ajuste do saldo credor da correção monetária do balanço (lucro inflacionário), se reajuste em razão da falta de contabilização das variações monetárias passivas (rendas das aplicações), no valor de Cr\$ 3.364.232,67, que corresponde à soma da citada relação constante de fls. 247.

Examinando a questão, o signatário da informação fiscal, a fls. 564, levando em conta o erro de soma apontado na importância de Cr\$ 136.043,00 e bem assim o fato de não haver sido considerada a parcela de Cr\$ 125.606,91, já contabilizada (fls. 557), e de não haver a defesa computado o valor de Cr\$ 12.023,00 correspondente à aplicação de 6.3.78, e, além disso, após ter verificado que a primeira operação, relacionada à fls. 215, na quantia de Cr\$ 145.587,00, se refere à aplicação efetuada em 8.12.77, retificou a importância de Cr\$ 1.572.032,00, inicialmente tributada apenas no exercício de 1979, ano-base de 1978, desdobrando a incidência tributária por dois exercícios, assim:

- Cr\$ 145.587,00, no exercício de 1978, ano-base de 1977 e
- Cr\$ 1.300.839,00, no exercício de 1979, ano-base de 1978

Quanto à pretensão de compensar-se essa renda de aplicações no mercado aberto, que a interessada chama de correção

Acórdão nº 101-73.491

monetária passiva, a questão se acha examinada a fls. 569/570, pelo signatário da informação fiscal, sob o tópico "Lucro Inflacionário Diferido Excessivamente" por ter a defesa assim pleiteado a compensação nesse lucro inflacionário.

4) — Lucro Inflacionário Diferido Excessivamente: Cr\$ 3.424.907,00

Na petição impugnativa, à fls. 245, expôs a defesa, literalmente:

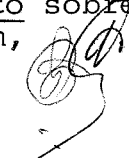
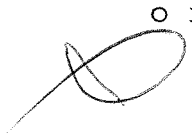
"Muito embora a IMPUGNANTE reconheça a falta do ajuste do saldo credor da conta de correção monetária em questão, ela reivindica ao mesmo tempo, o reajuste deste cálculo, decorrente da falta de contabilização das correções monetárias passivas, notificadas como Omissão de Receitas Financeiras (aplicações em Open Market), agregadas às devidamente contabilizadas no item 11, do Auto de Infração, as quais não foram consideradas pelos Fiscais." (O item 11 do Auto de Infração corresponde ao presente item 4.)

E prossegue: "Desta forma se estará ajustando, devidamente, o saldo credor da conta de correção monetária do Balanço Geral do exercício de 1979, relativamente às ausências de contabilização das correções monetárias passivas e ativas, nos exatos termos do Decreto-lei número 1.598, de 26.12.77, e bem assim da legislação superveniente."

Após haver salientado que a interessada reconhece ser procedente a tributação do excesso de lucro inflacionário diferido, na conformidade dos cálculos efetuados pela fiscalização, verbalmente, à fls. 570, esclarece a opinião fiscal:

"A impugnante teve um rendimento de Cr\$ 3.364.332,00 (fls. 247), receita de aplicação no mercado aberto e que pretende compensar (embora chame aquele resultado de "correções monetárias passivas") com as correções e variações acima indicadas, para cálculo do lucro inflacionário do exercício. Mas,

As diferenças de resgate nas aplicações no mercado aberto não correspondem nem a correções monetárias, nem a variações monetárias, pois referem a deságio na aquisição de títulos ou desconto sobre o respectivo valor nominal de resgate. Assim,



Acórdão nº 101-73.491

Um título, por exemplo, de valor 100 (cem), é adquirido por 80 (oitenta) para um determinado prazo de resgate. Há, pois, deságio (desconto) para o custo e não variação monetária no valor do título, nem qualquer espécie de correção monetária. Embora o ganho com o desconto constitua receita financeira (art. 17, do DL 1.598/77), não decorre dos fatores indicados para concorrer ao ajuste do exercício na apuração do lucro inflacionário."

5) — Prejuízo fiscal compensado a maior: Cr\$ 8.970.559,00

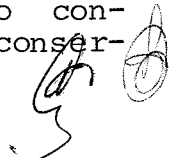
Embora a importância em epígrafe conste da discriminação feita à fls. 579, depois de haver sido julgada a petição impugnativa, acresce evidenciar que houve reconhecimento expresso pela defesa, quanto à procedência da exigência fiscal, ao dizer, à fls. 240:

"Na espécie, por se tratar, efetivamente, de erro no preenchimento da Declaração de Imposto de Renda pertinente ao exercício de 1979, ano-base de 1978, a IMPUGNANTE já está providenciando o recolhimento à Receita Federal, da exigência fiscal em questão, nos termos da Lei."

6) — Dispêndios com bens do ativo fixo apropriados indevidamente como despesas dedutíveis: Cr\$ 1.499.683,00

A defesa descreve a questão alegando que a empresa desenvolve, há anos, um projeto de suas unidades fabris e que os autuantes não consideraram a importância de Cr\$ 1.499.683,65 como despesas de conservação das unidades em operação, sob a justificativa de que o sistema contábil da impugnante não comprova, minudentemente, quais os elementos físicos (objetos — bens) que foram utilizados, respectivamente, nas unidades em operação e nas unidades em ampliação. E expressamente diz em contradita ao procedimento fiscal:

"É claro que em situações dessa natureza é bastante difícil a adoção de um sistema de contabilização infalível. A razoabilidade é que deve informar, mediante um sistema de escrituração conveniente, a real destinação das despesas de conser-



Acórdão nº 101-73.491

vação; se para a unidade em operação, ou se para a unidade em ampliação" (fls. 232).

Neste particular aspecto, trazendo à colação a ficha de Razão (fls. 395), sob o título Manutenção e Reparos e as relações de fls. 396/404, alega comprovar a legitimidade das despesas em questão, por unidade fabril.

Como rebatimento à contradita da defesa, do lado fiscal o fato está assim pormenorizado:

"Em 31.12.78 a interessada lançou a importância de Cr\$ 1.499.683,00 (Ficha de Razão, fls. 395) como despesa operacional na conta 9.1.11 - "MANUTENÇÃO E REPAROS".

A fiscalização face à falta de esclarecimentos a respeito das parcelas declaradas como indedutíveis pela interessada (fls. 1), inadmitiu a despesa de Cr\$ 1.499.683,00, alegando também que tal valor teria sido constatado na elaboração do inventário do Almoxarifado e corresponderia a materiais não encontrados. Entendeu, além disso, que, havendo projeto de ampliação do parque industrial da interessada, não estando individualizado os materiais cujo valor fora debitado à conta de despesas, os objetos-bens teriam sido apropriados como investimento.

A impugnante além da já mencionada ficha de Razão, encaminha Fichas de discriminação de materiais, controle do Almoxarifado (fls. 396): Tais fichas, porém, já haviam sido examinadas pela fiscalização (fls. 182/183) e, ao contrário do pretendido e alegado pela interessada de que "comprovam a legitimidade das despesas em questão por unidade fabril" (fls. 232), nada acrescentam. Considerando-se o princípio contábil de que não há lançamento sem documentação que o comprove, a simples alegação não pode produzir o efeito desejado pela impugnante, que poderia demonstrar ser o valor tributado referente a despesas de conservação."

7) — Correção monetária excessiva do balanço referente ao Patrimônio Líquido — Exercício de 1980: Cr\$ 23.656.536,00

O excesso de correção monetária do Patrimônio Líquido, como se verifica da exposição feita à fls. 217v./218 se relaciona com o fato de não ter a empresa efetuado, no balanço

encerrado em 31.12.78, pertinente ao exercício anterior Provisão para Imposto de Renda sobre o lucro real declarado de Cr\$ 3.091.777,00 (fls. 151 verso), para pagamento do tributo no exercício de 1980 e sobre o Lucro Inflacionário Acumulado Diferido de Cr\$ 155.039.006,00, para pagamento do tributo em exercícios futuros, cujo diferimento se fez no Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR (fls. 156). Assim, ao proceder-se à correção monetária do balanço encerrado em 31.12.79, base do exercício de 1980, o ajuste se calculou sobre importância do Patrimônio Líquido maior do que a real, refletida na soma daquelas duas quantias e mais da de Cr\$ 8.970.559,00, valor do "prejuízo compensado a maior", de que trata a questão comentada sob o tópico 5 deste relatório.

O cálculo do excesso de correção monetária do balanço, quanto ao Patrimônio Líquido assim se demonstra:

1º) — A Curto Prazo — Provisão para Imposto de Renda a Pagar no exercício social seguinte ao do balanço encerrado em 31.12.78:

Lucro real declarado (fls. 151 verso)	Cr\$ 3.091.777,00
(+) Prejuízo fiscal compensado a maior (tópico 5)	Cr\$ 8.970.559,00
Soma	Cr\$ <u>12.062.336,00</u>

Provisão para Imposto de Renda exigível a curto prazo:

Cr\$ 12.062.336,00 x 30% = Cr\$ 3.618.700,00

2º) — A Longo Prazo — Provisão para Imposto de Renda devido em exercícios futuros sobre lucros diferidos no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR):

Lucro Inflacionário Diferido (fls. 151) ..	Cr\$ 165.849.665,00
(-) Lucro Inflacionário Realizado (fls. 151 verso)	Cr\$ <u>10.810.659,00</u>
(=) Lucro Inflacionário Acumulado Diferido (fls. 156)	Cr\$ <u>155.039.006,00</u>

Provisão para Imposto de Renda exigível a longo prazo:

Cr\$ 155.039.006,00 x 30% = Cr\$ 46.511.701,00

Total da Provisão:

Cr\$ 3.618.700,00 + Cr\$ 46.511.701,00 = Cr\$ 50.130.401,00

Excesso de Correção Monetária do Patrimônio Líquido:

$$\text{Cr\$ } 50.130.401,00 \times \frac{\text{Cr\$ } 468,71 \text{ (ORTN - dez/79)}}{\text{Cr\$ } 318,44 \text{ (ORTN - dez/78)}} = \text{Cr\$ } 23.656.536,00$$

A empresa se defende dizendo que do ponto de vista jurídico, a ausência de registro contábil da Provisão para Imposto de Renda para pagamento do tributo nos exercícios seguintes e futuros, não encontra impedimento na legislação fiscal de regência e que igualmente no aspecto econômico a formalização ou não da Provisão, não redonda na falta de recolhimento do imposto. E após argüir que o Parecer Normativo CST nº 108/78, no item 10.5.2, expõe que a falta de constituição da Provisão para Pagamento do Imposto de Renda sobre o lucro inflacionário diferido não provoca deflacionamento do lucro real, para, depois de fazer evoluções a respeito de hipóteses que tomou como exemplo, concluir:

"Por certo, a falta de contabilização da Provisão para pagamento do Imposto sobre a Renda incidente no Lucro Inflacionário, não implica na redução da carga tributária, posto que, consoante o Parecer Normativo CST 108/1978, deve-se aplicar a correção monetária sobre a Provisão do Imposto de Renda sobre o Lucro Inflacionário a realizar (item 10.5.2, do Parecer Normativo já mencionado)."

Contra-arrazou a autoridade monocrática julgadora exalçando o caráter obrigatório de efetuar-se registro contábil da Provisão para Imposto de Renda, em face do que dispõem o artigo 189 da Lei nº 6.404, de 15.12.76 e o subitem 10.5, alíneas "a" e "b", do Parecer Normativo CST nº 108, de 28.12.78, e que a correção monetária de valores, cuja tributação esteja sendo transferida para exercícios subsequentes mediante ajustes efetuados no livro de apuração do lucro real, é optativa, nos termos do subitem 10.5.2 do aludido Parecer Normativo.

Na petição de recurso, de fls. 583/586, lida integralmente, a empresa, após citar as denominações com que se designaram os onze itens que foram objeto da autuação, a defesa sob o título de "Razões da Recorrente" diz, literalmente, apenas o seguinte:



Acórdão nº 101-73.491

"A RECORRENTE pretendeu esclarecido, consoante se vê no documento de IMPUGNAÇÃO que a Conclusão Fiscal relativa aos itens V, VII e XI (parcialmente) é correta, e, por isso, o crédito tributário decorrente será devidamente recolhido à Receita Federal.

Entretanto, no que pertine aos demais itens acima explicitados, mormente o item VIII, o Auto de Infração não tem qualquer fundamento legal e nem mesmo facto-co-contábil, de vez que jamais redunda em falta de recolhimento do Imposto.

Por isso é que, Eminente Conselheiro Relator, a RECORRENTE obfirma, de forma tranqüila, todas as razões fácticas e jurídicas impressas na IMPUGNAÇÃO VESTIBULAR (em anexo), definitivamente não infirmadas pela Autoridade Administrativa de Primeira Instância."

A fim de situarem-se, no presente relatório, os tópicos aos quais correspondem os itens VIII e XI (parcialmente) citados no trecho copiado, é de esclarecer-se que são respectivamente os de números 7 — "Correção monetária excessiva do balanço, na parte do Patrimônio Líquido" e 3 — "Omissão de Receitas Financeiras em aplicações no mercado aberto ("Open Market")".

Não há prova, nos autos, de que tenha havido pagamento da parte não litigiosa do crédito tributário.

Esta a parte expositiva do relatório.

V O T O

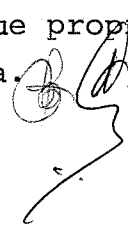
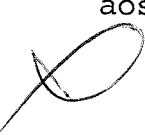
Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

O pleito, debatido nos termos da petição impugnativa de fls. 227/248, foi bem e propriamente examinado frente às razões apresentadas pela defesa e adequadamente decidido pela autoridade monocrática julgadora, perante a legislação fiscal de regência. Competia, então, a defesa demonstrar, na petição de recurso, que teria ocorrido erro no julgamento do pleito pela autoridade de primeira instância.

Os argumentos da petição de recurso, que em realidade não são nenhum, pois nada mais são de que simples arguições subjetivas, escassas e genéricas, consistem apenas em dizer que o Auto de Infração não tem qualquer fundamento fático - contábil e tão-somente afirmar que as razões impressas na impugnação vestibular não foram infirmados pela autoridade administrativa de primeira instância. Embora tivesse subordinado tais arguições sob a designação de "Razões da Recorrente", em verdade a defesa não exteriorizou na petição recursória, razão alguma de ordem jurídica que justificasse a mera subjetividade das suas arguições. E sob esse prisma, elas não passam de simples opinião pessoal do signatário da petição de recurso.

As arguições expostas como fundamentos da petição recursória não têm, portanto, relevo algum; são superficialíssimas, sem conteúdo jurídico capaz de convencer, frente à prova dos autos, que teria havido desacerto nas razões de decidir da autoridade recorrida.

As razões de recurso, se assim se podem denominar as arguições estêreis, se apresentam mais como desengano de recorrer, para que não sobrasse o peso de consciência de se ter deixado de oferecer um meio de defesa, do que propriamente um rebatimento aos fundamentos da decisão recorrida.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0980/004.595/80
Acórdão nº 101-73.491

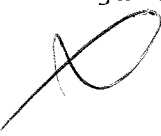
Todavia, como a função deste Conselho não é a de mero homologador de decisões das autoridades de primeira, tendo ele por dever princípio zelar pela boa aplicação da lei, o que resta aqui verificar é tão-somente se o ato decisório da petição impugnativa se contém nos termos da legislação fiscal de regência, uma vez que como razões da petição de recurso, por falta de conteúdo jurídico, nada há para debater-se.

Dos vários temas contenciosos na espécie dos autos, o único que poderia suscitar dúvidas é o atinente à assunção da contribuição do FUNRURAL.

Para que a despesa com impostos ou contribuições seja admissível por dedutível, torna-se necessário saber, como primeira condição, frente às disposições reguladoras de cada encargo tributário ou previdenciário, quem se define como contribuinte legal, ou seja, aquele que tem o dever de pagar o encargo e quem se determina como responsável pela cobrança em razão da retenção e o consequente recolhimento desse mesmo encargo.

Há, pois, que se distinguir o contribuinte do responsável. O contribuinte é quem suporta o pagamento do tributo. O responsável é apenas o intermediário, que se coloca em permeio do contribuinte e da entidade a favor da qual o encargo tributário ou previdenciário deve ser recolhido. Em razão dessa intermediação, a função que o responsável pela cobrança tem é a de reter do contribuinte o valor do encargo em nome da pessoa jurídica de direito público, da empresa estatal, da autarquia, ou da sociedade de economia mista, conforme for a espécie do encargo, e recolhê-la. Não há nisso prestação pecuniária alguma a ser suportada pelo responsável.

Se, porém, o responsável não cumpre o dever de reter do contribuinte o encargo correspondente, na espécie dos autos o subsídio previdenciário do FUNRURAL, nem assim ele se esquivava da responsabilidade de recolhê-lo. Neste caso, o responsável se sub-roga em todas as obrigações do produtor, mas não nos direitos deste.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0980/004.595/80
Acórdão nº 101-73.491

A sub-rogação em todas as obrigações do produtor, de que fala o Regulamento do FUNRURAL, vem apenas reforçar que o responsável, como fonte pagadora do preço dos produtos rurais que adquiriu, é simples consignatário do subsídio previdenciário, a respeito do qual tem de prestar contas por sua posição auxiliar no recolhimento da contribuição correspondente. Essa sub-rogação foi assim inserida no texto regulamentar a fim de não se encontrar a pessoa jurídica, a favor da qual a contribuição ao FUNRURAL deva ser recolhida, despojada da receita do subsídio pro-rural, por não estar presente no momento em que o fato gerador ocorre, o que se verifica na ocasião em que a fonte pagadora do preço dos produtos agrícolas adquiridos ajusta contas com o produtor, impedindo-se, por tal disposição regulamentar, possível pretexto escusatório do responsável, no sentido de que este viesse a dizer não ser sua a obrigação de agüentar o encargo, porque o beneficiado com o rendimento daquele preço, sobre o qual se cobra a contribuição, é outra pessoa.

Apesar do acerto dessas considerações, a Câmara Superior de Recursos Fiscais pelo Acórdão nº 01-0.097 e o Ato Declaratório (normativo) CST nº 15, de 16.11.1981, esclarecem que pode ser considerado, como integrante do custo das mercadorias a revender, o valor da contribuição ao FUNRURAL, devida pelo produtor rural, desde que a pessoa jurídica adquirente haja assumido o ônus do seu pagamento, com recursos próprios.

Acontece, porém, que, na hipótese dos autos, não ficou comprovado haver a recorrente assumido o dever de pagar, com recursos próprios, o ônus previdenciário do pro-rural, uma vez que não foram trazidas à colação as notas fiscais de compra pelas quais pudesse resultar confirmado que semelhante assunção teria ocorrido. Ademais, a própria empresa declara, à fls. 230/231, ser totalmente infundada a afirmativa de que fizera apropriação de despesas-custo, recolhidas a título de FUNRURAL, por assunção do ônus financeiro desse encargo, por convenção particular, acentuando que efetuara o recolhimento dessa contribuição, na qualidade de responsável, como decorre do art. 15, inciso I, alínea "a" da Lei Complementar nº 11 de



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0980/004.595/80
Acórdão 101-73.491

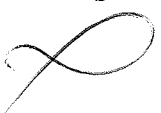
25.05.1971. Cita, ainda, o artigo 121 do C.T.N., (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), sublinhando a palavra responsável que se contém no inciso II, do parágrafo único, que transcreve. E assim salientando que o recolhimento fora feito na qualidade de responsável, a defesa declara:

"Ora, pelos documentos juntados, de números três (3), averigua-se que a IMPUGNANTE não celebrou qualquer espécie de convenção particular (sic) de assunção do em cargo financeiro da contribuição (imposto) devido ao Funrural".

É a própria defesa quem assevera, pois, que a recorrente não convencionara nenhuma assunção do dever de pagar o encargo previdenciário do Funrural.

Concernentemente às contribuições pagas a entidades de classe, representativas de categorias econômicas ou profissionais, - associação e sindicato -, há de distinguirem-se, para efeito de dedução, as contribuições estatutárias, decorrentes de mensalidades ou anuidades regulares e permanentes, estas consideradas despesas operacionais, em face do disposto no art. 162 do RIR/75 ou art. 191 do RIR/80, daquelas que subsidiam episódios de incidentais campanhas ou promoções, as quais por seu caráter de eventualidade se consideram indedutíveis. E nesta ordem de cogitações, não sendo, em realidade, mensalidades ou anuidades regulares e permanentes, mas simples participações em campanhas promocionais, com características de "propaganda e publicidade", como está bem definido no procedimento fiscal, tem pleno cabimento a crítica de que as despesas constantes dos documentos de fls. 476, 477, 486, 500, 501 e 506 não são usuais nem normais às atividades da recorrente e nem tampouco dedutíveis para efeitos fiscais.

A questão subordinada ao tópico de "Omissão de Receitas Financeiras" obtidas em operações de "Open Market", que a empresa pela petição impugnativa pleiteou que fosse compensada no lucro inflacionário diferido excessivamente, conforme a defesa reconheceu expressamente, a ocorrência de diferimento demasiado, realmente por-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0980/004.595/80
Acórdão nº 101-73.491

que ditas receitas não sejam provenientes de correção monetária ou de variação monetária passiva, como a dependente as denomina, a compensação, se concedida, seria incompatível com a natureza do ganho resultante da diferença do preço pelo qual comprou títulos no mercado aberto com aquele mediante o qual ela veio resgatá-los.

Com efeito, essa diferença de preços entre o da aquisição e o do resgate não corresponde à correção monetária para admiti-la como variação monetária passiva, uma vez que, em verdadeira análise, se trata de deságio na aquisição de títulos, como define o artigo 332, § 2º do RIR/75 (art. 543, § 2º, do RIR/80), ou desconto sobre o respectivo valor de resgate, como conceitua o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.079, de 29.01.1970, ao autorizar este diploma legal a emissão de Letras do Tesouro Nacional para o desenvolvimento de operações de "Mercado Aberto".

A fim de bem verificar-se o desacerto da pretensão, em reputar essas receitas como variações monetárias passivas, eis o que dizem os dispositivos legais citados:

"Art. 322 do RIR/75 (art. 543 do RIR/80) -

§ 1º -

§ 2º - Considera-se deságio a diferença para menos entre o valor nominal do título e preço de venda ou colocação no mercado, sendo que quanto às debêntures, tomar-se-á por base o seu valor nominal atualizado"

"Art. 1º do Decreto-lei nº 1.079/70 - É o Poder Executivo autorizado, para os fins previstos no artigo 10, item XI, da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, a emitir Letras do Tesouro Nacional, cuja colocação no mercado será feita com descontos sobre os respectivos valores de resgate." (Grifos da transcrição).

A respeito da "Omissão de Receitas Financeiras" por falta de correção monetária dos créditos correspondentes a Empréstimos Compulsórios junto à Eletrobrás, é de avaliarem-se justos os fundamentos do ato proferido pela autoridade julgadora de primeiro grau. As disposições do § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 1512, de 29.12.1976, não deixam dúvida de que a correção monetária do crédito por empréstimos compulsórios perante à Eletrobrás é eminentemente obrigatória e não facultativa como pretende a defesa. Diz o citado § 1º, art. 2º,

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0980/004.595/80
Acórdão nº 101-73.491

do Decreto-lei nº 1.512/76:

"Art. 2º - O montante das contribuições de cada consumidor industrial, apurado sobre o consumo de energia elétrica verificado em cada exercício, constituirá, em primeiro de janeiro do ano seguinte, o seu crédito a título de empréstimo compulsório, que será resgatado no prazo de 20 (vinte) anos e vencerá juros de 6% (seis por cento) ao ano.

§ 1º - O crédito referido neste artigo será corrigido monetariamente, na forma do art. 3º da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, para efeito de cálculo de juros e resgate". (Grifos da transcrição).

Corroborando o entendimento de que se trata de correção monetária obrigatória, o item 11 do Parecer Normativo CST nº 108, de 28.12.1978, que ao dispor acerca da classificação contábil das obrigações da Eletrobrás, assim explana a questão em exame:

"11. Embora possam ter algumas características de investimento, as aplicações feitas em obrigações da ELETROBRÁS, compulsórias ou espontâneas, melhor se amoldam no realizável a longo prazo. De fato, diferentemente de outros investimentos, cuja permanência depende da intenção do investidor, esses títulos tem prazo certo (dez ou vinte anos), podendo sua realização dar-se em período inferior, por negociação dos títulos ou pelo resgate mediante sorteio. Assim, considerando que essas aplicações não guardam relação direta com a atividade da empresa, não se presume a intenção de permanência, devendo figurar no ativo realizável a longo prazo. Esse entendimento também se aplica ao empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei nº 1.512, de 29 de dezembro de 1976. Quando essas obrigações tiverem cláusula de correção monetária, esta deverá ser apropriada anualmente." (Grifos da transcrição).

Destarte, confirmado está o caráter obrigatório da correção monetária dos Empréstimos Compulsórios ou das Obrigações da Eletrobrás. Fora desse entendimento, qualquer conversa é pura tergiversação.

Consigna-se destituída de fundamento jurídico a pretensão da defesa em querer que se deem por comprovados, como despesas, os dispêndios feitos com bens do ativo fixo, apropriados como dedutíveis do resultado do exercício, por simples exibição de fichas de Razão, sob o título de "Manutenção e Reparos" (fls. 395), e das demais relações de fls. 396/404, que a própria empresa confeccionou, sem

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0980/004/595/80
Acórdão nº 101-73.491

apresentar documentação probatória emitida por terceiros, em razão de fornecimento de materiais ou prestação de serviços pertinentes.

E o que queria a defesa? Que fossem admitidos, como comprovados, registros contábeis que estavam carentes de prova, por falta de apresentação da documentação pertinente?

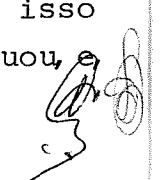
Não basta para destruir a arguição da defesa, a sua negativa confessada de que a empresa não mantém um sistema de escrituração conveniente, de modo a distinguir se o dispêndio se destina à conservação de unidades em operação ou à imobilização de unidades fabris que diz estarem sendo ampliadas?

Ora, se a própria defesa não distingue, quanto a esses dispêndios, a natureza dos registros contábeis que ela mesma fez, não vá esperar a empresa que se dêem por comprovados tais registros.

Ademais, sem precisar de argumentar que a ninguém é dado constituir a própria prova, como se pretenda que ela seja feita pela exibição de ficha do livro Razão e simples relações, que a defesa tão-somente organizou por si mesma, verifica-se, pela peça de fls. 395, que se cogita mero débito efetuado em 31.12.1978, do apagar das luzes do exercício social, em conta de estoque, o que bem evidencia não haver mesmo documentação probatória para o registro contábil posto em relevo.

E não é só isso que se observa de um lançamento contábil isolado, registrado à derradeira hora do último dia do encerramento do exercício social, sob o singelo histórico designado pela expressão "CF. MOVIMENTO GERAL MÊS 12/78" e na importância de Cr\$. 1.499.683,65, para se aceitar a desculpa afetada de que seria necessário a adoção de um sistema de contabilização extraordinário e ainda acrescentar que o critério da razoabilidade deveria ser o elemento orientador do procedimento fiscal.

Ora, além de ser um lançamento solitário, por isso mesmo a administração da empresa sabe muito bem por que o efetuou, e



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0980/004.595/80
Acórdão nº 101-73.491

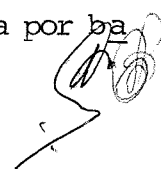
assim, pela circunstância de cuidar-se de um registro em separado, portanto, extremado de maiores considerações, se a defesa quisesse de fato explicá-lo, isso não lhe seria difícil, é ainda de reparar-se que, frente à grandeza da importância, não há como atinar-se com o pretendido critério subjetivo da razoabilidade.

Deste modo, se a defesa persevera em não se dignar comprovar, de forma inequívoca, semelhante registro contábil, é porque, de algum modo, proveito lhe advém da esquivança e uma vez que os limites da razoabilidade foram excedidos de muito, a incidência tributária da importância de Cr\$ 1.499.683,00 encontra-se perfeitamente justificada.

Embora tenha a empresa concordado expressamente com a tributação da importância de Cr\$ 8.970.559,00, havida como "prejuízo fiscal compensado a maior", a sua referência, no presente voto, se faz necessária, pelo estreito relacionamento dela com a base de cálculo da provisão para imposto de renda, que a interessada deixou de constituir, do que resultou em "correção monetária excessiva do balanço com reflexos no Patrimônio Líquido", subordinado, no relatório precedente, ao tópico nº 7 (item 8º do Auto de Infração).

É claro que, tendo ocorrido uma compensação superior ao efetivo prejuízo fiscal, do resultado do exercício se excluiu, indevidamente, um valor exatamente igual ao que superou o montante daquele prejuízo.

Por outro lado, impondo o artigo 189 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976, o dever de deduzir-se do resultado do exercício provisão para imposto de renda e não tendo esta sido contabilmente constituída, obviamente o resultado do exercício, que se reflete em umas das contas do Patrimônio Líquido, ao ser corrigido monetariamente por ocasião do balanço do exercício seguinte, exprimirá um ajuste monetário excessivo, em razão da importância não provisionada que se lhe deixou de deduzir.

 No caso de acusar a pessoa jurídica, que tenha por ba 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0980/004.595/80
Acórdão nº 101-73.491

se a tributação no lucro real, valores que sujeitam ao pagamento do imposto de renda no exercício seguinte ao da apuração do resultado e valores cujo pagamento do tributo fica diferido para exercícios ' subsequentes, a provisão para imposto de renda se compõe de duas parcelas, calculadas separadamente, na forma do subitem 10.5 do Parecer Normativo CST nº 108/78, ao esclarecer:

"10.5 - A provisão para imposto de renda, a partir do Decreto-lei nº 1.598/77, tornou-se obrigatória para todas as pessoas jurídicas que tenham sua tributação baseada no lucro real. Essa provisão compõe-se de duas parcelas, calculadas separadamente, a saber:

a) montante igual ao imposto de renda devido no exercício seguinte, sem dedução do PIS e dos incentivos fiscais cuja função dependa do pagamento do imposto;

b) montante que corresponda ao imposto de renda incidente sobre os valores cuja tributação esteja sendo diferida para exercícios subsequentes mediante ajustes procedidos no livro de apuração do lucro real."

Na hipótese dos autos, a empresa teve lucro sujeito à tributação para pagamento do imposto no exercício seguinte e lucro inflacionário acumulado diferido, cujo tributo deve ser pago em exercícios subsequentes, na conformidade dos cálculos demonstrados no tópico 7 da parte expositiva do relatório.

Como o montante da provisão para imposto de renda previsto na forma da letra "b" do subitem 10.5 do Parecer Normativo CST 108/78, se destina ao pagamento do tributo em exercícios futuros ou subsequentes, quando ela é constituída deve figurar no exigível a longo prazo e, neste caso, como ela permanece no balanço patrimonial por mais de um exercício, o seu valor poderá, nos termos do subitem 10.5.2 do citado Parecer Normativo, à opção do contribuinte, ser corrigido monetariamente, hipótese em que o montante dessa correção terá o tratamento de variação monetária passiva, dedutível na determinação do lucro real.

O subitem 10.5.2 mencionado tem esta redação:



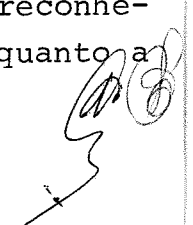
"10.5.2 - Tendo em vista que os valores excluídos do lucro líquido em um exercício para tributação diferida, serão, nos exercícios subseqüentes, computados na determinação do lucro real corrigidos monetariamente, a provisão constituída na forma da letra "b" poderá ser corrigida monetariamente; o montante dessa correção terá o tratamento de variação monetária passiva, dedutível na determinação do lucro real."

Não é preciso ser versado em direito e, particularmente, até só mesmo em correção monetária, para perceber que o pressuposto básico, para aplicação do disposto expresso no referido subitem 10.5.2, se assentaria, no caso em julgamento, sobre o valor da provisão para imposto de renda e foi precisamente a missão com que se houve a empresa, deixando de constituí-la, que gerou o enquadramento declinado no Auto de Infração. Então, o que se verifica é a falta de base, a provisão para imposto de renda sobre a qual se ergueria o arcabouço da correção monetária que teria o tratamento de variação monetária passiva.

Pode-se, portanto, dizer a respeito da provisão para imposto de renda, que ela, na espécie, daria causa à correção monetária e esta surtiria efeito idêntico ao da variação monetária passiva. Existe, pois, uma relação de causa e efeito entre a citada provisão e a variação monetária passiva, das quais aqui se cuida.

Em verdade, uma relação de causa e efeito se manifesta em uma relação de dependência. Então, a variação monetária passiva, de que se cogita, depende, fundamentalmente, daquela provisão. Como, porém, não há efeito sem causa, inexistindo a provisão para imposto de renda, em razão da aludida relação de dependência inexistente também a correção monetária sobre tal provisão, sendo, portanto, destituído de fundamento jurídico o fato de pretender-se compensar, na base de cálculo do tributo, valor que não subsiste, assim, a título de variação monetária passiva.

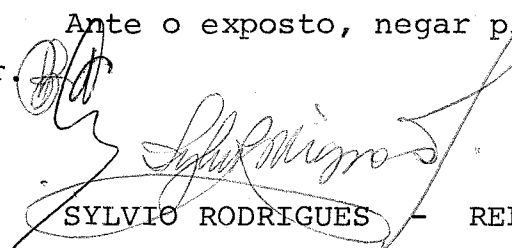
Há, em realidade, no âmago da situação imaginada pela defesa, em torno do mencionado subitem 10.5.2 do Parecer Normativo C.S.T. 108/78, uma evidente contradição em querer que se reconheça efeitos válidos a uma correção monetária inexistente, porquanto a



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0980/004.595/80
Acórdão nº 101-73.491

inexistência da base sobre a qual ela repousaria, ou seja, a falta de constituição da provisão para imposto de renda faz com que uma coisa seja necessariamente levada à outra. Nítido contra-senso esperar conseqüências válidas como se fosse possível advirem efeitos reais de causa que não existe.

Ante o exposto, negar provimento ao recurso é o voto do relator.



SYLVIO RODRIGUES

RELATOR