

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

LADS/

PROCESSO Nº. : 1452-001.938/92-65
RECURSO Nº. : 108.153
MATÉRIA : IRPJ - EXS: de 1987 A 1990
RECORRENTE : CIPLAN - CIMENTO PLANALTO S/A.
RECORRIDA : DRF EM BRASÍLIA - DF.
SESSÃO DE : 09 de julho de 1996
ACÓRDÃO Nº. : 101-89.945

IRPJ - Exercício de 1987 - Lançamento - Decadência - O lançamento do IRPJ do exercício de 1987 não se afeiçoa à modalidade de lançamento por declaração porque o sujeito passivo, ao entregar a declaração de rendimentos, não aguarda manifestação da administração para iniciar o pagamento. Não pode, todavia, a autoridade administrativa, efetuar o lançamento de ofício antes decorrido o prazo para entrega da declaração. Consequentemente, nesse caso, o *dies a quo* para contagem do prazo de decadência, é a data prevista para entrega da declaração de rendimentos.

Despesas Financeiras - Mútuo com empresa Coligada - Dedutibilidade - Correção Monetária e juros a taxas compatíveis com o mercado, previstos em contrato de mútuo formalizado entre coligadas, constituem despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIPLAN - CIMENTO PLANALTO S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência. Vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Edison Pereira Rodrigues e Sebastião Rodrigues Cabral.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 JUL 1996

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 14052-001.938/92-65
ACÓRDÃO Nº. : 101-89.945

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA. Defendeu a Recorrente o Dr. Antonio Rocha CI.-2.590.874 e a Fazenda Nacional o seu Procurador-Representante Dr. Luiz Fernando Oliveira de Moraes.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO Nº 14052-001.198/92-65
ACÓRDÃO Nº 101-89.945
RECURSO Nº : 108.153
RECORRENTE : CIPLAN - CIMENTO PLANALTO S/A

RELATÓRIO

CIPLAN-CIMENTO PLANALTO S/A, empresa qualificada nos autos, tomou ciência, em 29/04/92, do auto de infração de fls 1/9, por meio do qual foi-lhe exigido o crédito tributário de 14.638.940,21 UFIR, sendo 2.884.152,41 UFIR a título de imposto de renda -pessoa jurídica, 1.442.076,19 UFIR a título de multa e 10.312.711,61 UFIR a título de juros de mora.

Os fatos estão assim descritos pelo autuante:

“I- Desp/Custo indedutível (ajuste do lucro real)

1- Despesas financeiras apropriadas indevidamente.

Despesas financeiras (variações monetárias passivas e juros) creditados a empresa interligada, Central Paulista de Açúcar e Alcool Ltda., por ato de mera liberalidade, conforme cópias anexas aos demonstrativos de cálculos, que serviram de base aos respectivos lançamentos contábeis, pelos motivos descritos no termo de encerramento de fiscalização, que passa a fazer parte integrante do presente auto de infração.”

No termo de encerramento (fls 161/166) o autuante esclarece tratar-se de infração continuada, por ter sido objeto de autuação nos anos-base de 1979 a 1981 (auto de infração lavrado em 27/03/85) e 1984 a 1985 (auto de infração lavrado em 04/08/87), ambos impugnados e já decididos pelo Conselho de Contribuintes conforme Acórdãos 103.07894/87 e 101.81264/91. No termo de encerramento é transcrita parte do voto condutor do Acórdão 101.81264/91, da lavra do eminente Conselheiro Urgel Pereira Lopes.

Em síntese, os fatos que deram origem à autuação podem assim ser descritos:

No balanço de abertura da CIPLAN do ano-base de 1979 constava obrigação a crédito de seus quatro acionistas Jorge Wolney Atalla, Jorge Rudney Atalla, Jorge Edney Atalla e Jorge



Sidney Atalla, não se tendo constatado, até então, crédito aos referidos acionistas a título e juros e correção monetária.

Em 31 de janeiro de 1979 os quatro credores cederam seus créditos à Central Paulista de Açúcar e Alcool Ltda, empresa interligada à CIPLAN,, sem que nos respectivos instrumentos de cessão constasse qualquer referência a encargos financeiros e à data de vencimento dos créditos. Entretanto, a partir de fevereiro de 1979, a CIPLAN passou a creditar à nova credora juros de 8% ao ano e correção monetária. Quando da primeira autuação, a autuada, para justificar as despesas financeiras, apresentou contrato particular de mútuo datado de 31/01/79 em que figuram, como mutuante, a Central Paulista e como mutuária, a CIPLAN, e no qual estão previstos os encargos financeiros.

No prazo legalmente prorrogado, a empresa impugnou a exigência argumentando, em síntese, com a validade dos contratos firmados, com a liberdade de contratar, com o objetivo visado pelas condições contratadas, que foi o de cumprir disposições expressas das leis comerciais, societárias e fiscais, com as orientações contidas nos Pareceres Normativos CST nºs 23/83 e 10/85, com as características das despesas, que são necessárias, foram pactuadas nas condições normais e usuais do mercado, foram incorridas e apropriadas nos respectivos períodos-base de competência, estão amparadas em contratos, revestindo, pois, condições de dedutibilidade. Já fora do prazo para impugnação (em 03/02/93), aditou razões insurgindo-se contra a TRD.

A autoridade singular manteve integralmente a exigência reproduzindo, como fundamento de sua decisão, as razões contidas no voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, condutor dos Acórdãos proferidos pela Terceira e pela Primeira Câmaras deste Conselho ,que leio em sessão.

Em recurso a este Colegiado a empresa levanta preliminar de decadência em relação à parcela do crédito relativa ao exercício de 1987, invocando os Acórdãos 104-4904/84 e 103-11801/91.

No mérito , registra que a origem dos empréstimos relatada pelo autuante, embora correta, está incompleta, e transcreve a informação fiscal elaborada pelo mesmo autuante nos dois processos anteriores, na qual o agente do Fisco deixa claro que:

- a)- A partir de 1975 a Central Paulista passou a ter uma conta corrente na CIPLAN, sendo que, ao final de cada ano, o saldo dessa conta, sempre credor, era transferido , dividido em partes iguais, para a conta dos sócios, e essa é a origem do montante registrado no balanço de abertura de 1979.
- b)- A falta de pagamento ou de apropriação de encargos em favor dos sócios ou da Central Paulista é compreensível, já que esses supostos suprimentos visavam atender exigência do BNH, no contrato firmado e, 12/03/74, logo após a transferência da CIPLAN para o grupo Atalla , no qual aquela entidade exigia que a CIPLAN desembolsasse sua participação no empreendimento, fazendo-o através de acréscimo de capital ou suprimento pelos novos acionistas. Isso explica porque os suprimentos feitos pela Central Paulista eram transferidos a cada final de exercício para a conta dos acionistas, como se fossem os supridores.

Diz, ainda, que foi por razões de ordem estritamente legal que a cessão de créditos feita pela Central Paulista a seus controladores foi desfeita e revertida, através de contrato entre as partes, pactuando os encargos obrigatórios previstos no artigo 60, inciso V, do Decreto-lei 1598/77 e no artigo 245 da Lei 6.404/76. E mais, que o Decreto-lei 2.065/83, editado antes da lavratura do auto de infração ora em discussão, tornou obrigatório o reconhecimento, pela empresa emprestadora, como receita, de valor **pelo menos** igual à correção monetária oficial. Rebate , um a um , os cinco pontos ,a seu ver, essenciais, em que se fundamenta o voto vencedor que embasa o Ac. 101.81264/91 e invoca o Ac. 101.85726, conduzido pelo voto do Relator Jezer de Oliveira Cândido, que em caso análogo (glosa de correção monetária de saldos credores a favor da Central Paulista, apurados em conta corrente mantida junto à Industrial Malvina S/A), por unanimidade, deu provimento ao recurso. Ratifica todos os argumentos apresentados na impugnação e, quanto à TRD, aduz que o julgador singular afirmou que a substituição dos

805

juros de mora de 1% ao mês pela TRD objetivou “mera atualização dos créditos tributários deles decorrentes, não pagos nos seus respectivos vencimentos”, mas que o STF já declarou a inconstitucionalidade da aplicação da TRD como índice de correção monetária.

É o relatório. 

VOTO

CONSELHEIRA, SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo, e dele conheço.

Como preliminar, argüi a recorrente a decadência quanto ao crédito relativo ao exercício de 1987. A decadência, quando se trata de exigir crédito referente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, é, hoje, assunto polêmico, porque a doutrina diverge ao classificar a natureza do lançamento do IRPJ, defendendo alguns trata-se de lançamento por declaração, enquanto outros consideram tratar-se de lançamento por homologação.

Entendemos que o CTN não foi feliz ao usar a expressão *lançamento por homologação*.

O lançamento, na realidade, é um procedimento para **formalizar** o crédito tributário. O crédito tributário nasce com a obrigação, e é formalizado pelo lançamento. Na figura que o CTN chama de *lançamento por homologação*, ao nascer a obrigação o sujeito passivo efetua o pagamento. Se o pagamento for homologado (expressa ou tacitamente) pela autoridade administrativa, a obrigação estará extinta, não havendo que se falar em **formalizar** o crédito e, conseqüentemente, descabendo o lançamento. Se o pagamento não for homologado, o crédito será formalizado pela autoridade administrativa, mas sob a modalidade de lançamento de ofício. 

Entretanto, em que pese essa impropriedade , o fato é que o Código prevê três modalidades de lançamento, conforme a participação do contribuinte em sua elaboração.

No *lançamento por declaração* , uma vez ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo presta todas as informações (ou declarações), com base nas quais a autoridade administrativa procede à liquidação do crédito e o formaliza, notificando o sujeito passivo que, só então, poderá pagá-lo.

No *lançamento de ofício* a autoridade administrativa formaliza o crédito sem qualquer participação do sujeito passivo, utilizando apenas dados que possua em seus cadastros ou obtidos pela fiscalização.

No *lançamento por homologação*, uma vez ocorrido o fato gerador o sujeito passivo não tem que esperar qualquer atitude da administração, devendo ele próprio liquidar o crédito e pagá-lo, e, ao mesmo tempo , informar ao Poder Público da ocorrência do fato gerador e das condições e circunstâncias em que ocorreu. A partir daí a administração verifica se o pagamento está correto e, em caso positivo, o homologa. Destaque-se que embora o Código não fale expressamente da obrigação acessória do sujeito passivo de informar a ocorrência do fato gerador e das suas circunstâncias (ao mesmo tempo em que efetua o pagamento), tal é uma decorrência lógica do sistema, pois a administração não teria como homologar o pagamento se não conhecesse esses fatos. Assim, ao dispor que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos , a contar da ocorrência do fato gerador, para homologar “o lançamento” , deixa o CTN implícito que desde aquela data a autoridade administrativa tem conhecimento das circunstâncias exatas em que ocorreu o fato gerador. Se assim não fosse, isto é, se fosse possível que mediasse intervalo de tempo entre a ocorrência do fato gerador e o pagamento ou entre aquele e a prestação das informações sobre ele à administração,

YF

esta não teria o prazo de cinco anos para homologá-lo, conforme previsto no §4º do art. 150 do CTN. Porque, enquanto não efetuado o pagamento, não há o que homologar, e enquanto a administração não tem conhecimento das circunstâncias em que ocorreu o fato gerador, não pode calcular o tributo para efetuar a homologação.

A diferença marcante entre os lançamentos *por declaração* e *por homologação* consiste em que, no primeiro, o sujeito passivo presta as informações a respeito do fato gerador ocorrido e aguarda a manifestação da administração para efetuar o pagamento, enquanto no segundo, ao mesmo tempo em que informa a ocorrência do fato gerador, ele efetua o pagamento, sem esperar qualquer manifestação da administração.

Em ambos os casos, constatado erro no crédito apurado, a administração efetuará o *lançamento de ofício* para exigir a diferença. Porém a Fazenda Pública tem um prazo fatal cinco anos) para exercitar esse seu direito de formalizar o crédito apurado (e pago) a menor. Findo esse prazo (decadencial), se extingue o direito da Fazenda Pública e, por isso, é importante definir o termo inicial desse prazo.

A regra básica para contagem do prazo decadencial é a prevista no inciso I do art. 173 do CTN : o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ser lançado. Aplica-se-a aos lançamentos por declaração. Quando se trata de “lançamento por homologação”, o prazo fatal está delineado no § 4º do art. 150 do CTN - 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador - findo o qual ocorre a homologação *ex lege*.

YU=

Ocorre que de 1966 (quando foi editado o Código Tributário Nacional) para cá, os procedimentos administrativos e a legislação tributária sofreram profundas alterações, e hoje nem sempre é possível classificar-se um lançamento rigorosamente numa daquelas duas modalidades (declaração ou homologação) desenhadas no CTN. Tal é o caso do IRPJ.

Se antes da entrada em vigor do Decreto-lei nº 1967, o lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas tinha a natureza de lançamento por declaração, é indiscutível que a partir daquele diploma legal, não mais se afeiçoa a essa modalidade : o sujeito passivo não fica aguardando que a administração, a partir das declarações por ele prestadas, liquide seu crédito e o notifique a pagá-lo.

Por outro lado, embora se aproxime mais da modalidade de “lançamento por homologação” (o sujeito passivo paga o crédito por ele apurado sem aguardar a manifestação da administração), não se pode dizer que se trata de uma forma pura de lançamento dessa natureza. Falta-lhe a concomitância entre o aperfeiçoamento do fato gerador, o pagamento e a prestação das informações (como ocorre, por exemplo, no imposto de importação).

De qualquer forma, independentemente de qualquer esforço para identificar a natureza do lançamento do IRPJ, o fato é que, ao se aperfeiçoar o fato gerador (encerramento do balanço), além de a administração estar impossibilitada de calcular o imposto porque não tem as informações imprescindíveis para fazê-lo, não pode, também, exigí-lo de imediato, pois a lei assegura ao contribuinte prazo para prestar a declaração e efetuar o pagamento. Se só a partir da data fixada para entrega da declaração pode a Fazenda efetuar o lançamento de ofício , este é o *dies a quo* para contagem do prazo quinquenal de decadência.

Uma vez que entre a data fixada para entrega da declaração e a data do auto de infração não medeiam cinco anos, rejeito a preliminar de decadência.

Passo ao mérito.

A recorrente teve impugnadas as despesas financeiras deduzidas na apuração do lucro real, correspondentes a juros de 8% ao ano e correção monetária, referentes a contrato de mútuo com empresa interligada.

Tais despesas apresentam os requisitos indispensáveis à dedutibilidade : são necessárias, usuais, normais, compatíveis com o mercado. Para considerá-las indedutíveis, entendeu o autuante que foram pagas por liberalidade da recorrente.

Não me parece boa interpretação. Ao contrário, liberalidade seria emprestar dinheiro sem remuneração e, principalmente, numa economia altamente inflacionária, sem a correção monetária para garantir a integridade do capital emprestado.

Resta, pois, examinar a validade das cessões de créditos realizadas.

Segundo consta da Informação Fiscal anexada às fls 187/194, originalmente , os créditos de que se trata eram créditos da Central Paulista junto à CIPLAN, os quais eram, ao final de cada exercício (a partir de 1975), transferidos para a conta dos sócios em partes iguais. A cessão de créditos é uma operação legítima, cabendo ao fisco , apenas, verificar sua repercussão frente à legislação tributária. Portanto, naquela ocasião, deveria a fiscalização verificar na contabilidade da Central Paulista se, ao baixar o crédito junto à CIPLAN, tornou-se aquela credora das quatro pessoas físicas cessionárias ou se a contrapartida foi conta de patrimônio líquido (hipótese em que estaria configurada distribuição de lucros), para, nesse caso, verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

Em janeiro de 1979 esses créditos foram novamente transferidos pelas pessoas físicas credoras para a Central Paulista. Conforme consta dos instrumentos de contrato de cessão, a cessionária passou a ser devedora dos cedentes da importância igual ao crédito cedido. Trata-se de negócio jurídico legítimo, conforme previsto nos artigos 1.065 a 1.078 do Código Civil. Embora, de acordo com os artigos 1.067 e 135 do Código Civil, a transmissão de um crédito por instrumento particular só valha, em relação a terceiros, depois da transcrição no Registro Público, as operações estão devidamente registradas no Livro Diário da CIPLAN e da Central Paulista. E o Código Comercial, no seu artigo 23, item 3, estabelece que aquele livro, desde que observadas as formalidades prescritas, escriturado na forma determinada, sem vício nem defeito e em perfeita harmonia com os demais, faz prova plena contra pessoas não comerciantes, se os assentos forem comprovados por algum documento, que por si só não possa fazer prova plena. Portanto, a Fazenda não pode recusar os instrumentos de cessão de crédito por não estarem transcritos no Registro Público, uma vez que corroborados pela escrituração das duas empresas.

Com as cessões de crédito realizadas em janeiro de 1979, a CIPLAN tornou-se devedora da empresa interligada, a Central Paulista, independentemente da formalização do contrato de mútuo juntado por cópia em fls.199/200. Tal formalização deu-se apenas para que se estipulassem os encargos financeiros do mútuo, não previstos em relação aos cedentes.

Entende a autoridade recorrida que “se os créditos não geravam juros e correção monetária em favor dos cedentes, não poderiam gerá-los em proveito da cessionária”. Mas essa condição não é prevista na lei, bastando a anuência dos devedores, cabendo à administração fiscal, apenas, verificar os efeitos fiscais do negócio e zelar pela sua observância. Em se tratando crédito originado de mútuo de dinheiro no qual o prazo não foi expressamente convencionado, pode o credor notificar o devedor a pagá-lo (como poderia o mutuante exigir a restituição da importância mutuada no prazo de 30 dias -C.C., art. 1.264, II). Ora, não sendo possível ou conveniente ao

devedor restituir a importância de imediato ou a curto prazo, perfeitamente compreensível que ele venha a anuir na cessão do crédito pagando ao novo credor encargos financeiros. Trata-se de

decisão negocial que, por si só, não caracteriza nenhum ilícito, não cabendo ao Fisco impugná-la. Entendo que a formalização do negócio por meio de contrato de mútuo em que a importância mutuada originou-se de crédito da mutuante junto à mutuária, exigível a qualquer tempo, traduz dois eventos simultâneos, o primeiro deles implícito : a credora exigiu o crédito da devedora, quitando a obrigação e, ato contínuo, entregou o mesmo valor sob a forma de mútuo, estipulando para esse encargos financeiros.

Uma vez que as despesas financeiras contabilizadas pela recorrente decorrem de contrato de mútuo com empresa coligada, cuja validade jurídica entendo incontestável, e que as mesmas não extrapolam as usuais do mercado, revestem-se das condições de dedutibilidade : são necessárias, usuais e normais.

Nessas condições, dou provimento ao recurso.



SANDRA MARIA FARONI - RELATORA