



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

PROCESSO Nº : 10380.005614/97-47  
RECURSO Nº : 119.447  
MATÉRIA : IRPJ e OUTRO – EXS: DE 1992 E 1993  
RECORRENTE : INAPI – INDÚSTRIA NACIONAL DE ACESSÓRIOS PARA  
IRRIGAÇÃO S/A  
RECORRIDA : DRJ EM FORTALEZA (CE)  
SESSÃO DE : 23 DE FEVEREIRO DE 2000  
ACÓRDÃO Nº : 101-92.981

**PRELIMINAR DE DECADÊNCIA** – Consoante jurisprudência firmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, até o advento da Lei nº 8.383/91, o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas era lançado na modalidade de lançamento por declaração e a decadência do direito de constituir crédito tributário rege-se pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional.

**PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO – ISENÇÃO DA ÁREA DA SUDENE – LUCRO DA EXPLORAÇÃO** – As despesas glosadas são adicionadas ao lucro líquido para a determinação do lucro real, sem afetar o lucro líquido e, conseqüentemente, o lucro da exploração. Se o lucro da exploração não foi afetado, não tem cabimento a alegação de que o Fisco não teve prejuízo com o procedimento do sujeito passivo que apropriou despesas indevidas.

**IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS – VIAGENS E ESTADIAS – CARTÃO DE CRÉDITO** – Os gastos efetuados pelo diretor e pagos com cartão de crédito, assim como dispêndios em viagens e estadias de dirigentes e seus convidados e/ou empregados só podem ser apropriados como despesas operacionais quando demonstradas e comprovadas que foram necessárias, normais e usuais para o tipo de atividade desenvolvida pela pessoa jurídica.

**IRPJ – CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO** – Se a autoridade lançadora demonstra que os bens do ativo imobilizado só foram transferidos para estabelecimento industrial denominado Unidade II, mediante Notas Fiscais emitidas pela matriz, em 1993, e o sujeito passivo não traz aos autos provas suficientes para convencimento de que o referido estabelecimento estava em operação, no período-base de 1992, não cabe a apropriação de encargos de depreciação em montante desproporcional as regras estabelecidas em lei.

PROCESSO Nº: 10380.005614/97-47

ACÓRDÃO Nº: 101-92.981

RECURSO Nº: 119.447

RECORRENTE: INAPI = INDÚSTRIA NACIONAL DE ACESSÓRIOS PARA IRRIGAÇÃO S/A

**IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - LUCRO DA EXPLORAÇÃO - ISENÇÃO DA SUDENE** - A correção monetária das demonstrações financeiras era obrigatória para as sociedades anônimas (art. 185 da Lei nº 6.404/76 e Decreto-lei nº 1.598/77) e, portanto, eventuais erros de apuração constituem erros de escrituração comercial e que afetam o lucro líquido e, por consequência, o lucro da exploração e, não comportando desvio de incentivos fiscais e nem distribuição de lucros aos sócios, para as empresas que tem direito a isenção da SUDENE, não provoca qualquer prejuízo a Fazenda Nacional.

**MULTA DE MORA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS** - A multa de mora pelo atraso na entrega de declaração de rendimentos aplica-se sobre o valor do imposto declarado. Sobre o valor do imposto lançado de ofício, cabe a multa de lançamento de ofício. As duas penalidades não se aplicam sobre a mesma base de cálculo.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - LANÇAMENTO** - A decisão proferida no lançamento principal é aplicável ao lançamento reflexivo, face à relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - BASE DE CÁLCULO** - A base de cálculo de Contribuição Social sobre o Lucro é o resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial, com os ajustes estabelecidos em lei. No ano-calendário de 1992, a adição de encargos de depreciação não estava incluída no elenco de ajustes obrigatórios. A correção monetária das demonstrações financeiras era obrigatória para as sociedades anônimas e portanto, eventuais erros de apuração repercutem no lucro líquido e afetam a base de cálculo da contribuição.

**Preliminares rejeitadas e recurso voluntário parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INAPI - INDÚSTRIA NACIONAL DE ACESSÓRIOS PARA IRRIGAÇÃO S/A.

PROCESSO Nº: 10380.005614/97-47

ACÓRDÃO Nº : 101-92.981

RECURSO Nº : 119.447

RECORRENTE: INAPI – INDÚSTRIA NACIONAL DE ACESSÓRIOS PARA IRRIGAÇÃO S/A

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de decadência e nulidade do lançamento e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
KAZUKI SHIOBARA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 ABR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, SANDRA MARIA FARONI, CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente, Conselheiro RAUL PIMENTEL.

PROCESSO Nº: 10380.005614/97-47

ACÓRDÃO Nº : 101-92.981

RECURSO Nº : 119.447

RECORRENTE: INAPI – INDÚSTRIA NACIONAL DE ACESSÓRIOS PARA IRRIGAÇÃO S/A

## RELATÓRIO

A empresa **INAPI – INDÚSTRIA NACIONAL DE ACESSÓRIOS PARA IRRIGAÇÃO S/A**, inscrita no Cadastro Geral de Contribuintes sob nº 05.535.711/0001-84, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza(CE), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes objetivando a reforma da decisão recorrida.

No processo administrativo fiscal nº 10380.004854/95-53 parte do lançamento foi cancelada e/ou agravada e foi lavrada a Notificação de Lançamento Complementar que constitui objeto dos presentes autos.

Na Notificação de Lançamento Complementar foram registradas as seguintes parcelas consideradas tributáveis:

IRREGULARIDADES	PB	AUTUADA	EXCLUÍDA	MANTIDA
Despesa Indedutível	90	1.150.820,77	1.150.820,77	0
	91	4.855.035,97	0	4.855.035,97
	1º/92	9.795.392,60	0	9.795.392,60
	2º/92	67.784.759,57	0	67.784.759,57
Depreciação	2º/92	1.529.095.115,10	0	1.529.095.115,10
Correção Monetária	2º/92	39.549.874,56	0	39.549.874,56
Multa de Mora	90	944,95	944,95	0
	91	1.054.165,43	0	1.054.165,43
	92	5.588,72	0	5.588,72
		1.653.291.697,67	1.151.765,72	1.652.139.931,95

As bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foram demonstradas na Notificação de Lançamento Complementar, de fls. 3 e 4, nos seguintes termos:

IRREGULARIDADES	PB	AUTUADA	EXCLUÍDA	MANTIDA
Depreciação	2º/92	1.529.095.115,10	0	1.529.095.115,10
Correção Monetária	2º/92	39.549.874,56	0	39.549.874,56
TOTAIS		1.568.644.989,66	0	1.568.644.989,66

Como se vê, na decisão de 1º grau, foi acolhido a preliminar de decadência relativamente ao período-base de 1990, correspondente ao exercício de 1991.

No recurso voluntário, de fls. 154/182, a recorrente levanta a preliminar de nulidade da decisão de 1º grau que não apreciou os argumentos expendidos pela recorrente relativamente à decadência do direito de a Fazenda Pública da União de constituir crédito tributário do período-base de 1991, exercício de 1992, por entender que o crédito tributário do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica é constituído na modalidade de lançamento por homologação.

Reitera, também, a preliminar de nulidade do lançamento tendo em vista que a recorrente está amparada pela isenção do lucro da exploração e tece longas considerações sobre o RIR/75 e RIR/80, e entre outros argumentos, destacam-se as seguintes assertivas:

*“O cerne da questão encontra-se nas localizações, dentro dos respectivos regulamentos, do art. 295 no RIR/75 e do seu correspondente de nº 486 no RIR/80. Ambos tem o mesmo sentido, tratam da mesma matéria e a redação só difere por uma palavra; todavia, é exatamente esta palavra a chave para o esclarecimento da resposta que se procura.*

...

*Fazendo-se uma análise comparativa entre os dois Regulamentos, pode-se observar:*

*a) que o RIR/75 agrupou em um único capítulo os incentivos da Isenção, Redução e do FINOR (Capítulo I). O RIR/80 tratou de modo diverso, ou seja, um Capítulo para Isenção e Redução*

*(Capítulo III) e outro para os incentivos setoriais – FINOR, FINAN, etc. (Capítulo IX).*

*b) que no RIR/80 só existem as disposições gerais do título, abrangendo dessa maneira, e de forma equivocada, salvo melhor juízo, a Isenção, a Redução e o FINOR e, aqui, foi inserido o art. 295. No RIR/80, diferentemente, no modo de ver da impugnante colocado com acerto, pois não existem disposições gerais dos títulos, e sim dos Capítulos. Especificamente no Capítulo IX foi inserido o art. 486;*

*c) que no RIR/75, o comando do art. 295 ordena que o lançamento suplementar não faz jus a qualquer incentivo fiscal, já que se refere a todos os incentivos do título. No RIR/80, o comando do art. 486 reza que lançamento suplementar não dá direito ao incentivo fiscal do FINOR/FINAM, já que se refere aos incentivos do Capítulo; e*

*d) que os artigos 295 do RIR/75 e 486 do RIR/80 não consubstanciam nenhum dispositivo de lei.”*

Acrescenta que a recorrente tem escrituração contábil completa, apresenta declaração do imposto de renda com base no lucro real, destaca no Patrimônio Líquido o valor do incentivo que este valor compõe a Reserva de Capital e aumenta o Capital Social ou absorve eventuais prejuízos.

Prossegue argumentando que os erros imputados ao resultado do exercício, com reflexo igual no Lucro da Exploração, não trazem nenhum prejuízo para a Fazenda Nacional, tendo em vista não ocasionar nenhum acréscimo ao Patrimônio Líquido da empresa e, conseqüentemente, não há aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, condição necessária e indispensável para o nascimento da obrigação tributária.

No mérito, argumenta que as despesas consideradas indedutíveis são necessárias e regularmente comprovadas.

As despesas com cartão de crédito foram efetivamente realizadas e comprovadas e referem se a viagem do diretor-presidente da empresa junto a filiais e

visitas a clientes e, portanto, não podem ser consideradas despesas não comprovadas.

Argumenta mais que a autoridade julgadora de 1º grau deixou de examinar corretamente o mérito da questão, sendo sua decisão nula por exarada com preterição do direito de defesa, ao teor do artigo 59 do Decreto nº 70.235/79 e que a recorrente comprovou e demonstrou na fase impugnativa que as despesas foram pagas com o cartão de crédito American Express e que eram indiscutivelmente necessárias e vinculadas aos seus objetivos operacionais.

Relativamente às despesas com Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas, argumenta que a decisão recorrida, para manter o lançamento, disse apenas que o lançamento foi feito com base no § 1º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, e não ao seu caput e deixou de analisar as alegações impugnatórias de que tal contabilização não pode se constituir em base imponible, vez que não se configura disponibilidade econômica ou jurídica da renda, na forma do artigo 43 do Código Tributário Nacional, não tendo ocorrido a situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária.

Acrescenta que mesmo admitindo a aplicabilidade do § 1º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, há que se expurgar da base imponible todos os acréscimos legais, pois aquele dispositivo refere-se apenas a indedutibilidade do tributo, não fazendo qualquer restrição aos ditos acréscimos, não se podendo restringir o que a lei não o fez.

Insiste que a empresa é titular de isenção do Imposto de Renda sobre o lucro da exploração e, portanto, se não tivesse contabilizado os valores como despesas, pagaria o mesmo imposto que pagou com a contabilização das mesmas despesas e, portanto, não se pode querer exigir tributo por mero formalismo e por suposto erro de contabilidade.

Quanto à glosa de despesas de viagens e estadias, a recorrente diz que a autuação deu-se porque as despesas foram consideradas desnecessárias à manutenção das atividades operacionais mas que a decisão de 1º grau adotou o mesmo argumento relativo ao cartão de crédito, ou seja, a falta de comprovação das despesas.

Relativamente à glosa de despesas de depreciação, a recorrente tece longas considerações sobre o direito de apropriação dos encargos e insiste:

*“Srs. Conselheiros; a defendente tentou de todas as formas provar a improcedência do feito fiscal quanto a este item, vendo quedar debalde todas as suas tentativas de exercer seu direito a ampla defesa, em razão de injustificada intransigência da autoridade julgadora singular. Juntou inúmeros documentos (consumo de energia elétrica, autorização de funcionamento do órgão competente, notas fiscais, mapas de produção, etc.) e pediu, até, que fosse realizada diligência para comprovar o atendimento das condições exigidas pelo art. 198 e §§ do RIR/80, vez que impossível trazer ao processo elementos como instalações e equipamentos que foram objeto da depreciação. Nada adiantou; o julgador refuta tudo que lhe é apresentado e requerido, sem plausível justificação.*

*Para maior espanto, até mesmo a diligência requerida não foi realizada até o presente momento, sem que a Nobre Autoridade Singular tivesse, sequer, se manifestado no processo sobre se a negava ou não, preferindo simplesmente omitir-se quanto ao solicitado, o que macula sua decisão com a preterição do direito de defesa.*

*Argumenta que a autoridade julgadora de 1º grau deixou de se manifestar quanto às alegações da empresa de que os supostos erros não caracterizam desvios de finalidade, sem infringir, portanto, o disposto no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, que o dispositivo legal a reger a matéria em lide. Mesmo que assim não fosse, a redução do lucro contábil acarreta igual redução do lucro da exploração, ocasionando imposto devido no mesmo valor do imposto dispensado.”*

Quanto ao lançamento relativo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a recorrente sintetiza os seus argumentos, com as seguintes assertivas:

*“1 - que a legislação da Contribuição Social estabelece ser sua base de cálculo o valor do resultado do exercício, apurado em observância da legislação comercial, ajustado pelas adições e exclusões previstas no § 1º, letra “c”, do art. 2º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.034/90.*

*2 – que os ajustes ao resultado do exercício visam adapta-lo à legislação fiscal, não podendo ser tratado como remédios aos eventuais erros cometidos pela contabilidade da empresa na apuração do referido resultado e que este resultado deve ser apurado na forma disciplinada pela legislação comercial sobre a matéria, e somente neste caso poderá ser utilizado como ponto de partida para apuração da base de cálculo da contribuição; e,*

*3 – que os erros apurados pela fiscalização, que motivaram a notificação de lançamento em lide, refere-se a erros nos valores contabilizados a título de despesas de depreciação.”*

Desta forma, entende a recorrente que deixou meridianamente claro e incontestável que é absolutamente improcedente a exigência fiscal no que toca Contribuição Social sobre o Lucro, porquanto a própria autoridade julgadora reconhece que ajustes ao resultado do exercício são apenas aqueles previstos na Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.034/90, entre as quais não se incluem encargos de depreciação ou despesas glosadas.

As fls. 201/223, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta as contra-razões opinando pela inoccorrência da alegada decadência relativamente ao período-base de 1991, exercício de 1992, vez que até o advento da Lei nº 8.383/91, o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas era lançado na modalidade de lançamento por declaração e portanto, a decadência está regida pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional.

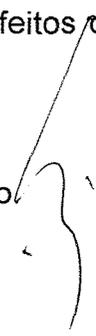
Quanto ao direito à isenção, lembra que se admitida a subtração de valores da receita da atividade incentivada como quer a recorrente, não haveria como constituir a reserva de capital com o imposto que deixasse de ser pago em razão da isenção, como previsto no art. 413 do RIR/80, o que acarretaria a perda da isenção, por força do disposto no seu parágrafo 2º

No mérito e quanto à glosa de despesas, esclarece que para as despesas serem dedutíveis, não é suficiente que tenha sido comprovado o pagamento, mas, também, que sejam necessárias as atividades da empresa e à manutenção da fonte produtora, o que não ficou comprovado, quer com relação às despesas pagas com cartão de crédito, quer com relação às despesas com viagens e estada.

Quanto a dedutibilidade de imposto de renda de pessoas jurídicas, o Senhor Procurador da Fazenda Nacional alerta que a decisão recorrida está consoante com o disposto no § 1º do artigo 225 do RIR/80 e relativamente a glosa das despesas de depreciação esclarece que o artigo 11 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1.989 estabelece critérios a serem observados para a apropriação de despesas e como a recorrente não fez qualquer prova de cumprimento da lei, o lançamento deve ser mantido.

Relativamente a Contribuição Social sobre o Lucro propõe seja mantido o lançamento sob o fundamento de que erro de contabilização deve ser retificado, inclusive para efeitos comerciais e afetaria a base de cálculo da mesma contribuição.

É o relatório.



## VOTO

**Conselheiro: KAZUKI SHIOBARA - Relator**

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido. Consoante Ofício nº 995/98, o recurso voluntário foi entregue junto a CAC – Central de Atendimento ao Contribuinte, dentro do prazo legal e, por via de consequência, cancelada a inscrição em Dívida Ativa.

### PRELIMINARES

Na hipótese dos autos, a autoridade julgadora de 1º grau rejeitou a preliminar de decadência quanto ao período-base de 1991, exercício de 1992, por entender que o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas é lançado na modalidade de lançamento por declaração.

Efetivamente, existem alguns precedentes nas diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que a partir da vigência do Decreto-lei nº 1.967/82, o Imposto de Renda de Pessoas Jurídica é lançado na modalidade de lançamento por homologação.

Entretanto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já uniformizou o entendimento de que o referido imposto, até o advento da Lei nº 8.383/91 é lançado na modalidade de lançamento por declaração e entre outros Acórdãos podem ser mencionados os de nº CSRF/01-02.553, CSRF/01-02.577, de 07 de dezembro de 1998 e nº CSRF/01-02620, DE 15 de março de 1999, todos publicados no Diário Oficial da União do dia 11 de agosto de 1999, com a seguinte ementa:

*“IRPJ – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – 1) O Imposto de Renda, antes do advento da Lei nº 8.383, de 30/12/91, era um tributo sujeito a lançamento por declaração,*

*operando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional. A contagem do prazo de caducidade seria antecipada para o dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ou da entrega da declaração de rendimentos (CTN., art. 173 e seu § único, c/c o art. 711 e §§ do RIR/80). 2) Tendo sido o lançamento de ofício efetuado na fluência do prazo de cinco anos contado a partir da entrega da declaração de rendimentos, improcede a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar o tributo. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso, para que os autos retornem à Câmara de origem para o exame do mérito, acompanham pela conclusão os Conselheiros Celso Alves Feitosa e Edison Pereira Rodrigues, vencido o Conselheiro Afonso Celso Mattos Lourenço.”*

A ementa do acórdão acima transcrita, por si só, responde a todas as dúvidas suscitadas pela recorrente porquanto se o lançamento é por declaração, como resta evidenciado nas contra-razões da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, de fls. 207/209, ficam prejudicado o exame de outros argumentos que indicam outros direcionamentos

Não vejo como adotar um posicionamento diferente face às decisões reiteradas da Câmara Superior de Recursos Fiscais e por isso, entendo que a decisão de 1º grau esta correta e não merece reforma.

A outra preliminar diz respeito à isenção do lucro da exploração, ou seja, a glosa de despesa acarreta aumento do lucro da exploração e como este lucro é isento, não haveria qualquer prejuízo para a Fazenda Nacional.

O argumento apresentado pela recorrente de que o artigo 486 do RIR/80 só se aplica ao Capítulo IX está correto mas a hipótese aventada não tem qualquer relação com o litígio ora em exame.

De fato o Capítulo IX do RIR/80 diz respeito à “APLICAÇÃO DO IMPOSTO EM INVESTIMENTOS REGIONAIS E SETORIAIS”, ou seja, a dedução do imposto devido e declarado para os Fundos de Investimentos e Certificados de

Investimentos. Estes incentivos são distintos das isenções condicionadas e calculadas com base no lucro da exploração que é a hipótese dos autos.

O benefício fiscal que a recorrente está pleiteando é a isenção criada pelos artigos 13 e 14 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, com a seguinte redação:

*“Art. 13 – Os empreendimentos industriais e agrícolas que se instalaram na área de atuação da SUDENE, até o exercício de 1968, inclusive, ficarão isentos de imposto de renda e adicionais não restituíveis, pelo prazo de 10 anos, a contar da entrada em operação de cada empreendimento.*

*Art. 14 – Até o exercício de 1973, inclusive, os empreendimentos industriais e agrícolas que estiverem operando na área de atuação da SUDENE à data da publicação desta lei, pagarão com a redução de 50% (cinquenta por cento) o imposto de renda e adicionais não restituíveis.*

*Art. 15 – O valor das isenções de que tratam os artigos 13 e 14 será anualmente incorporado ao capital social das empresas beneficiárias, independentemente do pagamento de quaisquer impostos e taxas federais.”*

Posteriormente, com o advento do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 19, § 1º, letra “a”), foi introduzido o conceito de lucro da exploração e o artigo 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.730/79 mandou aplicar o referido conceito ao artigo 13 da Lei nº 4.239/63 e que foi incorporado no artigo 440 do RIR/80, com a seguinte redação:

*“Art. 440 – As pessoas jurídicas que instalarem, até 31 de dezembro de 1982, empreendimentos industriais ou agrícolas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração (artigo 412) do empreendimento, pelo prazo de 10 (dez) anos a contar do exercício financeiro seguinte ao ano em que o empreendimento entrar em fase de operação.”*

Verifica-se, pois, que esta isenção estava condicionada a capitalização dos valores de impostos e adicionais não restituíveis ao Capital Social e portanto, a matéria é distinta da tratada no Capítulo IX do RIR/80.

Não resta dúvida que a isenção deve ser calculada com base no lucro da exploração que, segundo o disposto no artigo 412 do RIR/80 é:

*“Art. 412 – Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão de seguintes valores:*

- I – a parte das receitas financeiras (artigo 253) que exceder às despesas financeiras (artigo 253, § 1º);*
- II – os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e*
- III – os resultados não operacionais.”*

O lucro líquido é apurado pela contabilidade e, portanto, as parcelas adicionadas ao lucro líquido para a determinação do lucro real não afetam e nem podem afetar o lucro da exploração.

Este artigo foi interpretado pela Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo CST nº 13/80 e concluiu que *“as adições ao lucro líquido do exercício para a determinação do lucro real não afetam a composição do lucro da exploração, senão quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação tributária.”*

Por outro lado, a ementa do parecer normativo CST nº 11/81 é taxativa quando disse que *“a partir da vigência do DL 1.598/77, o gozo da isenção e redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende da manutenção de escrita mercantil regular e o montante do benefício está restrito aos valores nela registrados.”*

A jurisprudência administrativa tem sido pacífica em acolher o entendimento contido no parecer normativo examinado e entre outros acórdãos podem ser mencionadas as seguintes ementas:

*“ALCANCE DO BENEFÍCIO – A isenção refere-se ao impostos e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração. Não alcança parcelas do tributo calculado em função de despesas indedutíveis ou de receitas omitidas, porque tais parcelas adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real não podem afetar o lucro da exploração, salvo quando se tratar de ajuste expressamente previsto na legislação (Ac. 105-02.981/88 – DOU de 08/06/89).”*

Desta forma, não tenho dúvida que no tocante as despesas glosadas, inclusive os encargos de depreciação acelerada (extra-contábil) não tem qualquer repercussão no lucro da exploração.

Relativamente ao reflexo no lucro da exploração, da correção monetária das demonstrações financeiras, os argumentos expendidos pela recorrente serão examinados mais adiante, no item correspondente.

Assim, face à legislação tributária vigente e jurisprudência administrativa predominante, sou pela rejeição da preliminar de nulidade do lançamento.

## **MÉRITO**

Quanto ao mérito, examina-se a apropriação como despesas operacionais de gastos efetuados pelo dirigente com cartão de crédito, despesas de viagens e estadas de diretores e funcionários, imposto de renda e despesas de depreciação porquanto no tocante a glosa de despesas de correção monetária, já na fase impugnativa, a autuada não contestou a glosa e argumentou que a empresa goza de isenção do Imposto de Renda e portanto o procedimento adotado pelo mesmo, em nada prejudica os interesses da Fazenda Nacional.

A inconformidade manifestada pela recorrente refere-se ao argumento que teria sido usado pela autoridade julgadora de 1º grau de que as despesas com cartão de crédito, viagens e estadas não foram comprovadas.

A recorrente equivocou-se porquanto a autuação deu-se por infração do artigo 191 do RIR/80, ou seja, de que as despesas não computadas nos custos não seriam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora e o mesmo artigo em seus parágrafos 1º e 2º definem que *são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.*

Na decisão recorrida, a autoridade julgadora sintetizou o julgamento na seguinte ementa:

*“DESPESAS OPERACIONAIS – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO – A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental hábil e idônea das respectivas operações e da necessidade às atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora.”*

*“DESPESAS OPERACIONAIS – GASTOS COM VIAGENS – As despesas de viagens somente serão dedutíveis quando comprovadas sua efetividade, **necessidade e vinculação aos objetivos da pessoa jurídica**, além de estarem demonstradas em documentação hábil e idônea.”*

Efetivamente, a autuada não fez prova da necessidade das despesas as atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora e nem a vinculação aos objetivos da pessoa jurídica porquanto os documentos comprobatórios dos pagamentos foram anexados aos autos pela própria fiscalização.

O que a fiscalização exigiu e a autoridade julgadora de 1º grau confirmou que o sujeito passivo não comprovou a necessidade dos gastos para a empresa e vinculação com os objetivos da pessoa jurídica e, neste ponto, sou forçado a concordar com a autoridade julgadora de que o sujeito passivo não trouxe qualquer prova ou argumento convincente sobre o tema.

Quanto à adição do valor do imposto de renda suplementar pago, ao lucro líquido para a determinação do lucro real, a decisão recorrida não merece reparo posto que o Decreto-lei nº 1.598/77 não deixa margem a qualquer dúvida quando disse que:

*“Art. 16 – Os tributos são dedutíveis como custo ou despesa operacional no período-base de incidência:*

*I – em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de competência; ou*

*II – em que forem pagos, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de caixa.*

*§ 1º - Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não pode deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte.*

*§ 4º - Não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.”*

Como se vê, a legislação de regência não autoriza a apropriação como despesas de multa por infrações fiscais e quanto à correção monetária, o artigo 44 da Lei nº 7.799/89 é taxativo quando rege:

*“Art. 44 – A atualização monetária dos duodécimos ou quotas do imposto de renda das prestações da contribuição social e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido somente poderá ser deduzido na determinação do lucro real se o duodécimo, a quota, a prestação ou o imposto na fonte for pago até a data do vencimento.”*

A despesa glosada refere-se a imposto de renda lançado, em lançamento de ofício e, portanto, o pagamento deu-se depois de vencido e como tal, a atualização monetária não pode ser apropriada como despesas operacionais.

Assim, a decisão recorrida não merece qualquer reparo.

Quanto à glosa das despesas de depreciação, durante o procedimento fiscal, a empresa foi intimada a apresentar diversas informações e documentos que comprovassem a correta apuração dos encargos de depreciação e o funcionamento da Unidade II no período-base de 1991.

No entanto, em atendimento ao termo de intimação, a empresa apresentou, apenas os seguintes documentos:

a) notas fiscais de transferência de imobilizado do estabelecimento matriz para a filial onde se instalou a Unidade II, emitidas em 1993;

b) mapa discriminando as quantidades produzidas por ano, desde 1989 até 1992, sem o detalhamento por unidade de produção;

c) cópias de conta de energia elétrica relativa aos anos de 1991 e 1992, algumas das quais não possibilitam a perfeita visualização do valor do consumo mensal em "KWh".

Na fase de impugnação, a autuada trouxe aos autos: Resumo para Contabilização (Bens Principais), e Licença de Operação emitida pela Secretaria de Desenvolvimento Urbano e Meio Ambiente – SEMACE, cujos documentos não serviram para comprovar e demonstrar a regularidade dos valores contabilizados a título de despesas de depreciação tendo em vista que não fornece informações necessárias para a correta apuração dos encargos de depreciação dos bens e não especifica qual a unidade de produção da INAPI estaria autorizada a funcionar e mesmo que a autorização fosse para a Unidade II, o documento por si só, não comprova o real funcionamento da mesma unidade durante o ano de 1991.

Além disso, a decisão recorrida aponta a evidente distorção entre os valores declarados a título de encargos de depreciação e amortização, no quadro 12/42 e receita líquida, quadro 13/02, na declaração de rendimentos do exercício de

1992, ano-calendário de 1991, por representar 78% da receita líquida declarada e 80% do total das despesas operacionais discriminadas no quadro 13.

Como se vê, somente a prova de que as notas fiscais de transferência do imobilizado foram emitidas em 1993 é suficiente para a glosa da totalidade dos encargos de depreciação da Unidade II.

Não vislumbro qualquer cerceamento do direito de defesa ou má vontade da autoridade julgadora em examinar as provas acostadas aos autos tendo em vista que, efetivamente, inexistem quaisquer provas ou indícios de que a Unidade II estavam em pleno funcionamento no 2º semestre de 1992.

Nestas condições, sou pela manutenção da exigência como consta dos autos e concernente a glosa de encargos de depreciação.

Quanto à glosa de despesas de correção monetária, a recorrente não trouxe qualquer argumento adicional de mérito mas no tocante ao suposto direito a isenção do lucro de exploração, o litígio comporta uma análise mais aprofundada porque não se trata de mero ajuste de lucro líquido, adição ou exclusão, para determinação do lucro real.

De fato, a correção monetária das demonstrações financeiras estava prevista no artigo 185 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) e cuja obrigatoriedade foi acolhida pelo Decreto-lei nº 1.598/77.

Além disso, o formulário da declaração de rendimentos, modelo I – LUCRO REAL, no quadro 13 – DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO dá a seqüência a ser observada no seu preenchimento, como segue:

LUCRO BRUTO  
Mais ou menos VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS ou PASSIVAS  
LUCRO OPERACIONAL

Mais ou menos SALDO CREDOR ou DEVEDOR DE CORREÇÃO  
MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS  
= LUCRO LÍQUIDO

Como o LUCRO DA EXPLORAÇÃO é calculado a partir do LUCRO LÍQUIDO, entendo que tem razão a recorrente quando afirma que se trata de simples erro de escrituração contábil e que, portanto, não houve qualquer prejuízo para o Fisco.

Além disso, erros de cálculo de correção monetária das demonstrações financeiras não comportam distribuição de recursos financeiros ou lucros para os sócios ou dirigentes das pessoas jurídicas.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes está caminhando para consolidar o entendimento acima exposto, porquanto, as variações ou correções monetárias não comportam desvio de recursos da pessoa jurídica e nem representa distribuição aos sócios.

Existem diversos precedentes no sentido preconizado neste voto mas entre outros, tomo a liberdade de transcrever as ementas dos seguintes Acórdãos:

*“IRPJ – ISENÇÃO – INCENTIVO FISCAL – SUDENE – As infrações apuradas em lançamento de ofício, com origem em omissão de receitas não estão ao abrigo do benefício isencional, salvo se as importâncias correspondentes não representarem a possibilidade de distribuição de tais valores aos sócios e se da irregularidade detectada não decorra qualquer prejuízo para a Fazenda Nacional (Ac. 105-0-5.800, de 08/07/91).”*

*“IRPJ – ERRO DE PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO – ISENÇÃO – SUDENE – Identificado erro de preenchimento na declaração de rendimentos, ou preenchimento inadequado do Anexo 2, cabe a autoridade lançadora retificá-la para o valor que o contribuinte tem direito por força de disposição legal (Ac. 101-83.484/92 – DOU de 08/03/95).”*

*“ISENÇÃO – INCENTIVO FISCAL – SUDAM – ISENÇÕES CONDICIONAIS – Não turva o direito a isenção reconhecida em favor das empresas que devam incorporar ao capital o resultado correspondente a atividade que por força do benefício fiscal ficou isento, a constatação da existência, na escrituração, de outras empresas constituíram valores passíveis de tributação, se tais parcelas não representarem a possibilidade de distribuição de tais valores aos sócios. (Ac. 105-04.215, de 28/03/90).”*

Desta forma, sou pelo cancelamento da exigência relativa a correção monetária das demonstrações financeiras no montante de Cr\$ 39.549.874,56, já que a diferença apurada, embora tenha reduzido o lucro, integra o lucro da exploração e está isenta do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e dos Adicionais não Restituíveis.

#### **MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO**

Na Notificação de Lançamento Complementar foi lançada a multa de mora pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos adotando-se como base de cálculo o valor do imposto devido em lançamento de ofício.

Nos lançamentos de ofício, a legislação tributária determina seja aplicada a multa de lançamento de ofício de 75% e 150%, conforme o caso, e a jurisprudência administrativa tem sido firmado no sentido de que não cabe a aplicação simultânea de multa de mora e multa de lançamento de ofício.

De fato, a multa de mora é aplicada pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos tendo como base de cálculo o valor do imposto devido declarado.

Se a declaração de rendimentos for inexata ou contiver irregularidades, cabe ao Fisco formalizar o lançamento de ofício e neste caso, aplica-se a multa de lançamento de ofício.

A jurisprudência administrativa sobre o tema é pacífica e entre outros Acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

*“MULTA DE MORA – A multa de mora pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos incide sobre o valor do imposto devido na mesma declaração. Não se justifica sua incidência sobre o valor do imposto devido em lançamento de ofício, apurado posteriormente a apresentação da declaração de rendimentos (Ac. 101-92.810/99).”*

*“MULTA DE 1% POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO SOBRE A MESMA BASE – IMPOSSIBILIDADE – A aplicada a multa de ofício de 100% sobre o imposto apurado em auto de infração, a constatação de que a entrega da declaração de rendimentos também ocorreu fora do prazo não autoriza que, sobre o mesmo imposto apurado pelo Fisco, possa incidir, cumulativamente, outra multa de mora de 1% ao mês, em função do atraso (Ac. 108-05676/99).”*

Assim, opino pelo cancelamento da multa de mora pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos.

### **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

A fiscalização adicionou a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro às despesas glosadas e correspondentes a encargos de depreciação e correção monetária.

A Contribuição Social sobre o Lucro foi criada pela Lei nº 7.689/88 e estabeleceu com base de cálculo o resultado do período apurado, antes da provisão para o imposto de renda, com observância da legislação comercial (art. 2º, § 1º, “c”).

Entre os ajustes estabelecidos em lei (7.689/88, 8.003/90 e 8.034/90) não se incluem as despesas glosadas porquanto somente com o advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (DOU de 27/12/95) foi criada restrição para a apropriação de despesas de depreciação de bens móveis e imóveis.

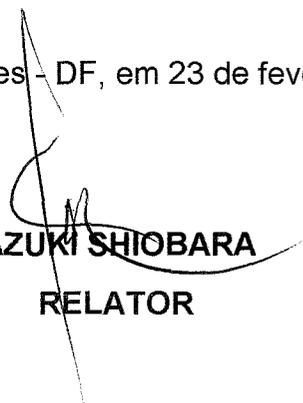
Aliás, o próprio legislador tomou o cuidado de eleger bases de cálculos distintos para evitar dupla tributação (IRPJ e CSL) sobre uma mesma base de cálculo.

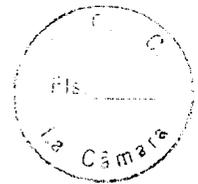
Desta forma e como explicitado no artigo 2º da Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores, as despesas glosadas e correspondentes a encargos de depreciação não podem ser adicionadas ao lucro líquido para obtenção da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, no ano-calendário de 1992.

Entretanto, a parcela correspondente à correção monetária das demonstrações financeiras constitui erro cometido pelo sujeito passivo na determinação do lucro líquido e, portanto, integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme exame minucioso contido neste voto, quando da apreciação do litígio sobre o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica a parcela de Cr\$ 39.549.874,56, no 2º semestre de 1992 e para excluir da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a parcela de Cr\$ 1.529.095.115,10, no 2º semestre de 1992 e, ainda, cancelar a exigência da multa de mora pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2000

  
**KAZUKI SHIOBARA**  
**RELATOR**



## INTIMAÇÃO

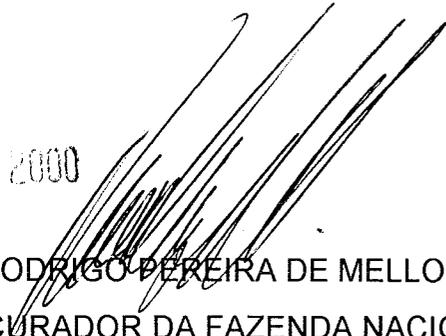
Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em

14 ABR 2000

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Ciente em : 14 ABR 2000

  
RODRIGO PEREIRA DE MELLO  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL