



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10410.005278/00-13
Recurso n.º : 125.207
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1994, 1996 e 1997
Recorrente : S/A. USINA CORURUPE AÇÚCAR E ÁLCOOL
Recorrida : DRJ em Recife - PE.
Sessão de : 07 de novembro de 2001
Acórdão n.º : 101-93.674

IRPJ – OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE CAIXA – Exclui-se do lançamento o montante que, mediante documentação apropriada e idônea, restar comprovado quanto ao efetivo ingresso dos recursos e à sua origem, em datas e valores coincidentes.

IRPJ - DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS – Tendo a pessoa jurídica emprestado determinada importância à sua coligada e, no mesmo período, contraído empréstimo bancário a taxas de juros superiores, este financiamento não pode ser tido como necessário e, conseqüentemente, as despesas dele oriundas são passíveis de glosa.

IRPJ – LUCRO DA EXPLORAÇÃO. CUSTOS INDIRETOS. APROPRIAÇÃO.

O rateio dos custos e despesas operacionais indiretos, que envolvem diversas atividades, incentivadas ou não, pode ser admitido para efeito de se determinar o lucro líquido do exercício, base para se chegar ao lucro da exploração da atividade incentivada.

PIS, COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – EXIGÊNCIAS REFLEXAS – Aplicam-se às exigências reflexas o decidido quanto ao Auto de Infração matriz IRPJ, por uma relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por S/A. USINA CORURUPE AÇÚCAR E ÁLCOOL.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo a quantia de R\$ 135.000,00, bem como ajustar o Lucro da Exploração, vencidos os Conselheiros Celso Alves Feitosa (Relator) e Kazuki Shiobara, que excluía(m) tão somente a parcela correspondente ao suprimento de caixa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 26 AGO 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, OMIR DE SOUZA MELO (Suplente Convocado) e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, por motivo de férias a Conselheira LINA MARIA VIEIRA.

RELATÓRIO

O presente processo recebeu, por transferência, a parte mantida na decisão de primeira instância relativamente ao Processo nº 10410.001.785/97-84.

Contra a empresa acima identificada foram lavrados os seguintes Autos de Infração, por meio das quais são exigidos os valores mencionados:

- Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 03/17) – R\$ 2.242.108,96, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 4.159.677,56;

- PIS (fls. 18/22) - R\$ 1.690,00, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 3.066,51;

- COFINS (fls. 23/26) - R\$ 5.200,00, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 9.435,40;

- Contribuição Social sobre o Lucro (fls. 27/30) – R\$ 20.800,00, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 37.741,60.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 04/05 e com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 31/44, os lançamentos, relativos aos períodos-base de 1994, 1996 e 1997, decorreram de ação fiscal levada a efeito na contribuinte, quando foram constatadas as seguintes infrações:

A) OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO, caracterizada pela contabilização de entrega de numerário à empresa por pessoa ligada (administrador), cuja origem não foi comprovada por documentação hábil, idônea e coincidente em data e valores. Os suprimentos ocorreram em 15/05/97 e em 18/05/97, nos valores de R\$ 60.000,00 e de R\$ 200.000,00, respectivamente;



- B) DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS** (meses de abril a junho de 1994), que se referem à diferença de remuneração entre empréstimo concedido a coligada/controlada e financiamento bancário obtido para pagamento antecipado de exportação, contratado no mesmo período de apuração do tributo, diferença esta contabilizada a débito do resultado do exercício e glosada pela fiscalização;
- C) SUPERESTIMAÇÃO NO CÁLCULO DE INCENTIVO FISCAL – GLOSA DE REDUÇÃO DO IRPJ**, resultante da constatação de superestimação do incentivo fiscal (empresa instalada na área da SUDENE) em decorrência do cálculo incorreto do lucro da exploração nos anos-calendários de 1996 e 1997.

A infração correspondente à omissão de receitas (letra “A” supra) deu origem à lavratura dos Autos de Infração reflexos (PIS, COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro).

Impugnando o feito às fls. 430/449, a autuada alegou, em linhas gerais:

A) OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO:

- que, atendendo à solicitação da fiscalização, apresentou documentos por meio dos quais comprovou que os valores lançados na conta Caixa foram recebidos de um de seus diretores, através de cheques compensados, depositados em conta corrente bancária da empresa;
- que ficou comprovado, perante a autoridade fiscal, pela apresentação de cópias de cheques e de extratos bancários, que os recursos ingressaram no patrimônio da empresa através da liquidação de cheques cobrados via compensação bancária;
- que, por outro lado, também ficou comprovado pelos Agentes Fiscais que o fornecimento dos recursos teve sua origem identificada, porque tratou-se de empréstimo feito por pessoa ligada (administrador), e esta fonte, intimada a comprovar a origem dos recursos supridos, o fez, fornecendo extratos bancários, recibos de honorários, recibos de indenizações trabalhistas, venda de produtos da atividade rural, recibos de doação e outros recebimentos, tudo absolutamente comprovado por documentos hábeis e idôneos;

- que, todavia, ainda que a contribuinte não lograsse efetuar tais comprovações, a caracterização pretendida pela fiscalização, de “*omissão de receita*”, teria que restar comprovada, conforme preceitua a norma tida como infringida (art. 229 do RIR/94);
- que, em caso semelhante, a DRJ/Recife decidiu favoravelmente a outro contribuinte; transcreve trechos da argumentação da autuada e da decisão monocrática.

B) DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS:

- que o relato contido no Termo de Verificação Fiscal sobre esta infração constitui verdade processual, aceita pela autuada e alegada pela autoridade autuante com absoluta fidelidade aos fatos;
- que, desse relato, depreende-se que a impugnante foi penalizada com o pagamento de Imposto de Renda e de Contribuição Social, se efetuado o balanceamento entre a receita (de variação cambial ativa sobre o empréstimo concedido, em 04/04/94, à coligada DEMERCUR S/A) e a despesa (de variação cambial passiva sobre o empréstimo obtido no Citybank) registradas no resultado dos três primeiros meses de vigência do empréstimo e do financiamento bancário;
- que no segundo semestre de 1994 e em todo o ano de 1995 a variação da UFIR foi sempre superior à variação cambial, o que causou o registro de uma receita de variação monetária sempre maior que a despesa;
- que em 30/11/96 a impugnante ajustou o saldo do empréstimo concedido à sua coligada, que àquela data era de R\$ 10.291.689,42, creditando à conta específica da coligada e debitando ao resultado do exercício, em conta de “*despesa não dedutível*”, o montante de R\$ 2.520.621,92;
- que a impugnante, que ao longo dos exercícios de 1994 e 1995 foi penalizada por ter oferecido à tributação uma receita superior à despesa, ao ajustar o saldo do empréstimo em novembro de 1996 deveria ter considerado o valor supracitado como despesa dedutível, para neutralizar a receita anteriormente tributada, uma vez que este valor a maior havia sido registrado como receita de variação cambial;
- que a exigência fiscal é improcedente porque simplesmente partiu de uma premissa falsa ao pretender trazer para a mesma data (12/04/94) ambos os empréstimos, esquecendo-se que, de fato, o empréstimo foi concedido à

coligada em 04/04/94, e que também de fato a autuada tributou a receita de variação cambial do período de 04 a 12 de abril.

**C) SUPERESTIMAÇÃO NO CÁLCULO DE INCENTIVO FISCAL –
GLOSA DE REDUÇÃO DO IRPJ:**

- que, inicialmente, destaca a correção das informações relativas aos níveis de isenção, redução e produção que foram mencionados pela autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal;
- que os agentes do Fisco partiram de uma premissa falsa, qual seja, a de que a empresa houvera adotado o critério de estimativa para cálculo dos seus incentivos fiscais;
- que, com base em balancete elaborado pelo próprio autuante, resta claro que a filial Iturama apurou seus resultados de forma segregada, bem como as filiais Coruripe e Camaçari e a atividade de revenda de mercadorias;
- que o pressuposto básico para a adoção do cálculo dos incentivos fiscais sem que seja adotado o critério da estimativa, autorizado pelo Parecer Normativo CST nº 49/79, é o fato de se ter conhecido, de forma segregada, os resultados das atividades alcançadas ou não pelo favor isencional;
- que não houve sequer declaração de imposto referente ao período-base de 1997, exercício de 1998, que permita a presunção de que a impugnante haja calculado o incentivo com base no critério de estimativa da renda líquida, previsto no citado Parecer, o que demonstra que a autoridade fiscal entende como regra a ser seguida por todos uma mera prerrogativa para os que não apuram, segregadamente, seus incentivos fiscais;
- que há equívocos no cálculo demonstrado no Termo de Verificação Fiscal (cita-os, nos itens “a” a “d”, às fls. 448).

Estendeu os argumentos relativos à infração reportada na letra “A” retro às exigências reflexas.

Às fls. 463/471 a DRJ/Recife determinou a realização de diligência para a elucidação de aspectos relacionados com as infrações mencionadas nas letras “B” e

“C” deste Relatório. À fl.472 se vê o Termo de Diligência. Há manifestação da autuada sobre o resultado da diligência às fls. 535/538.

Na decisão recorrida (fls. 541/576), o julgador de primeira instância declarou parcialmente procedente o lançamento, mantendo integralmente as exigências indicadas nas letras “A” e “B” deste Relatório e procedendo a exclusões quanto à exigência a que se refere a letra “C” (superestimação de incentivo fiscal).

Manteve, ainda, os lançamentos reflexos e a multa de ofício, além dos juros de mora.

De sua decisão recorreu de ofício a este Conselho, nos autos do Processo nº 10410.785/97-84.

Às fls. 581/593, a interessada interpõe recurso voluntário, informando sobre o arrolamento de bens para fins de suprir a exigência do depósito recursal.

No mérito, alega, em síntese:

A) OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO:

- que, embora a autoridade julgadora tenha consignado na ementa de seu decisório a ausência de comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos supridos à empresa, a presente discussão prende-se, exclusivamente, à suposta falta de comprovação;
- que, reforçando as razões da impugnação, anexa cópia do cheque do cheque nº 679713 (fl. 594) emitido por Corália Montenegro Wanderley no valor de R\$ 60.000,00, que, mesmo sendo datado de 12/05/97, foi compensado em 09/05/97, conforme prova a autenticação mecânica aposta pelo próprio banco no citado cheque;

- que a razão de esse cheque constar como depósito em espécie no extrato bancário do supridor deve-se ao fato de tratar-se de cheque do mesmo banco;
- que, com relação ao depósito em espécie, no valor de R\$ 125.000,00, efetuado em 13/05/97, tido como de origem incomprovada, este foi feito pelo próprio supridor, naquela data, sendo que a referida quantia corresponde à sobra do valor de R\$ 160.000,00 que havia sido sacada pelo mesmo na sua conta corrente, em 03/01/97, conforme prova *“que faremos oportunamente, visto o Banco sacado não ter apresentado ao supridor, em tempo hábil, cópia da documentação necessária à comprovação que pretendemos realizar”*

B) DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS:

- reitera expressamente todos os argumentos e provas apresentados na peça impugnatória;
- que está evidenciado que a autuação, tal como descrita no Auto de Infração, está incorreta, porque não conformada à lei.

C) SUPERESTIMAÇÃO NO CÁLCULO DE INCENTIVO FISCAL – GLOSA DE REDUÇÃO DO IRPJ:

- que a divergência a ser questionada neste item refere-se exclusivamente ao critério de apuração dos benefícios fiscais de isenção e redução do imposto calculados com base no lucro da exploração;
- que, nos períodos-base questionados, a Recorrente, diferentemente do que entendeu a autoridade autuante, efetuou o cálculo dos incentivos fiscais de isenção e redução com base nos resultados efetivamente obtidos pelas unidades produtoras, com base nos registros contábeis e fiscais de cada uma dessas unidades;
- que no período-base de 1996 e nos meses de março, abril, maio, junho e julho de 1997, de acordo com a autoridade autuante, a Recorrente apurou o lucro da exploração com base no critério da estimativa autorizado pelo Parecer Normativo CST nº 49/79 e não incluiu no montante da sua receita líquida as receitas obtidas pela filial Iturama, assim como da atividade de revenda de mercadorias, acarretando com isso erro no cálculo dos benefícios;



- que os agentes do Fisco partiram de uma premissa falsa, qual seja, a de que a empresa houvera adotado o critério de estimativa para cálculo dos seus incentivos fiscais;
- que a própria autoridade autuante juntou aos autos os balancetes da Recorrente nos períodos-base autuados, onde fica demonstrada, cabalmente, a apuração do resultado de cada atividade;
- que, quanto à dúvida de ter ou não a Recorrente optado pelo cálculo estimado com base na receita líquida, autorizado pelo PN 49/79, a questão passa pelas diferenças entre a declaração em formulário plano e em meio eletrônico;
- que, todavia, tanto o antigo formulário plano como o programa em meio magnético sempre elegeram como regra, para o cálculo dos incentivos, o critério da estimativa; entretanto, somente na impossibilidade de se apurar o lucro da exploração de cada atividade com base no resultado líquido antes do IR dessas atividades é que se justifica a adoção desse critério;
- que a legalidade do citado Parecer é discutível, pois o critério por ele adotado pode levar a uma ampliação da renúncia fiscal autorizada por lei;
- que, de todo modo, não se justifica a exigência fiscal baseada em prerrogativa autorizada pelo Fisco apenas com o objetivo de atender a inúmeras empresas que não podem identificar seu resultado segregadamente;
- prossegue fornecendo informações básicas sobre a atividade desenvolvida por seus três estabelecimentos industriais, estando um deles fora da área de atuação da SUDENE;
- que não houve sequer declaração IRPJ referente ao exercício de 1998, período-base de 1997, que permita a presunção de que a Recorrente haja calculado o incentivo com base no critério de estimativa;
- que, com relação ao período-base de 1997, a autoridade autuante não considerou o Imposto de Renda compensado nos meses de janeiro e fevereiro, nos valores de R\$ 159.751,88 e de R\$ 183.248,08, respectivamente, conforme demonstrado na Ficha 09 ora anexada ao processo (declaração às fls. 595/630)
- que, para comprovação dos valores apurados pela empresa, anexa os demonstrativos do cálculo do Lucro da Exploração e do imposto devido, nos anos-base de 1996 e 1997 (fls. 631/632).

Estendeu novamente os argumentos relativos à infração mencionada em “A” (omissão de receitas – suprimento de numerário) às exigências reflexas, propugnando pelo seu cancelamento.

É o relatório.



VOTO (vencido)

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator

O recurso é tempestivo.

Passo a abordar as três infrações que motivaram a autuação na mesma ordem observada no Relatório.

A) OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO

Segundo os autuantes, a Recorrente não demonstrou de forma cabal a origem dos suprimentos de caixa, nos valores de R\$ 60.000,00 e de R\$ 200.000,00. Afirmou que os recursos foram fornecidos por seu administrador, Sr. Tércio Wanderley Neto, de acordo com os documentos de fls. 380/387.

O supridor, intimado a efetuar as devidas comprovações (Termo de Diligência Fiscal de fls. 391/392), prestou os esclarecimentos de fl. 393 e anexou as cópias de cheques dos valores supracitados (fls. 394/395).

A decisão recorrida concluiu que:

- 1) analisando-se o extrato bancário do supridor de fl. 397, verifica-se a existência de dois depósitos, nos valores de R\$ 60.000,00 e de R\$ 125.000,00, após os quais o saldo do supridor atinge a importância de R\$ 260.582,08, o que suportaria os dois cheques, de R\$ 200.000,00 (13/05/97) e de R\$ 60.000,00 (18/05/97);

- 2) quanto ao depósito de R\$ 60.000,00, que seria um donativo recebido pelo supridor de sua genitora, Sra. Corália Montenegro Wanderley, o julgador singular não aceitou a prova pelo fato de que o cheque n° 679713, do Banco Rural, foi por ela emitido (cópia à fl. 413) no dia 12/05/97, ou seja, após a data em que houve o depósito (09/05/97), e também pelo fato de que o recibo de fl. 414 indica que o depósito foi efetuado em espécie;
- 3) quanto ao depósito de R\$ 125.000,00, concluiu o julgador monocrático que a autuada não apresentou qualquer documento comprobatório da origem do depósito na conta corrente do supridor, sobretudo pelo fato de que os demais demonstrativos de recebimentos acostados aos autos são relativos a meses anteriores (e, portanto, já influenciaram o saldo inicial em 02/05) ou a data posterior aos cheques supridos à empresa, conforme relatado à fl. 555.

No recurso voluntário, todavia, a autuada trouxe motivos razoáveis para que seja aceito o depósito de R\$ 60.000,00:

- o cheque n° 679713 (fl. 594), emitido por Corália Montenegro Wanderley no valor de R\$ 60.000,00, mesmo sendo datado de 12/05/97, foi compensado em 09/05/97, conforme prova a autenticação mecânica aposta pelo próprio banco no citado cheque;
- a razão de esse cheque constar como depósito em espécie no extrato bancário do supridor deve-se ao fato de tratar-se de cheque do mesmo banco.

Quanto ao depósito em espécie, no valor de R\$ 125.000,00, efetuado em 13/05/97, a Recorrente não logrou comprová-lo. Limitou-se a argumentar que ele foi feito pelo próprio supridor e que a referida quantia corresponderia *“à sobra do valor de R\$ 160.000,00 que havia sido sacada pelo mesmo na sua conta corrente, em 03/01/97, conforme prova que faremos oportunamente, visto o Banco sacado não ter apresentado ao supridor, em tempo hábil, cópia da documentação necessária à comprovação que pretendemos realizar”*



Diz o art. 229 do RIR/94 que:

“Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária pode arbitrariamente com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.”

Conforme se constata, o dispositivo exige dupla comprovação: efetividade de entrega e origem dos recursos, o que tem sido reafirmado em copiosa jurisprudência deste Conselho, como ilustra a ementa a seguir:

“Devem ser comprovados, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, os suprimentos feitos à pessoa jurídica, considerando-se insuficiente para elidir a presunção de omissão de receitas a simples prova da capacidade financeira do supridor.” (Acórdão nº 104-2.967/82)

No caso em pauta, restou comprovada a efetividade da entrega; o que se discute é a origem dos recursos.

A cópia do cheque de fl. 594 traz a devida comprovação sobre o valor de R\$ 60.000,00. Todavia, quanto ao suprimento no valor de R\$ 200.000,00, restou incomprovada a origem do depósito, na conta do supridor, no montante de R\$ 125.000,00.

A exigência deve ser, então, reduzida apenas ao valor não comprovado a título de origem, ou seja, deve limitar-se a R\$ 125.000,00.

B) DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS



Esta exigência pode ser assim sintetizada: entendeu o Fisco que, tendo a Recorrente concedido um empréstimo a sua coligada, no valor de US\$ 7.000.000,00 e, supostamente para tanto, obtido empréstimo junto ao Citybank no mesmo valor, porém com encargos superiores aos pactuados, deveriam ser glosadas as diferenças de despesas de variação monetária passiva e de despesas financeiras que excederam às receitas de mesma espécie, oriundas do contrato de mútuo firmado com a coligada.

O autuante considerou que, celebrados os citados contratos dentro do mesmo mês, tais despesas mostraram-se desnecessárias à atividade da empresa e, assim, indedutíveis.

Em sua defesa, por alusão à impugnação, a Recorrente afirma que *“o relato contido no Termo de Verificação Fiscal sobre esta infração constitui verdade processual, aceita pela autuada e alegada pela autoridade autuante com absoluta fidelidade aos fatos”*, ou seja, que a duplicidade de empréstimos de sinais trocados foi levada a efeito exatamente como narra o autuante.

Nesse passo, tendo em conta que, como bem lembrou o julgador singular, a autuada não é instituição financeira, deveria trazer aos autos razões que justificassem a concessão de empréstimo a encargos menores que os assumidos no financiamento que simultaneamente obteve.

Em sua argumentação a empresa limitou-se a questionar aspectos relativos ao cálculo das variações cambiais, sem esclarecer porque contraiu um empréstimo

desnecessário. Tanto era desnecessário que emprestou valor idêntico à sua coligada, mas a taxas inferiores.

Assim, o lançamento deve ser mantido.

C) SUPERESTIMAÇÃO NO CÁLCULO DE INCENTIVO FISCAL – GLOSA DE REDUÇÃO DO IRPJ

Este item resultou do fato de a fiscalização ter constatado que, relativamente aos períodos autuados, a empresa calculou o lucro da exploração pelo critério da estimativa mediante procedimentos incorretos, pois, ao invés de determinar o benefício fiscal exclusivamente sobre as atividades incentivadas com isenção e redução, calculou-o sobre todo o lucro da exploração, reduzindo indevidamente o imposto a pagar.

A Recorrente afirma taxativamente em sua defesa que *“a divergência a ser questionada neste item refere-se exclusivamente ao critério de apuração dos benefícios fiscais de isenção e redução do imposto calculados com base no lucro da exploração”*.

Prossegue alegando que, nos períodos-base questionados, e diferentemente do que entendeu a autoridade autuante, efetuou o cálculo dos incentivos com base no resultados efetivamente obtidos pelas unidades produtoras, com base nos registros contábeis e fiscais de cada uma dessas unidades.

Assim, não se justificaria ter a fiscalização efetuado o cálculo com base no Parecer Normativo CST nº 49/79, que preconiza, para o cálculo do lucro da exploração, o critério da estimativa ou proporcionalidade.

A autoridade julgadora, ao converter o julgamento em diligência, solicitou fosse verificada a possibilidade de determinar o lucro da exploração efetivo, por atividade incentivada (fl. 471, letra “a”), o que foi efetuado pelos autuantes (fls. 473/475).

A autuada, ao pronunciar-se sobre os novos cálculos (fls. 535/538), requereu fossem efetuados ajustes para “rateio” de algumas contas proporcionalmente à receita líquida de cada unidade, por se tratarem de receitas e despesas indiretas comuns entre elas.

Isto não poderia ser concedido, pois, como bem observou o julgador singular, representaria a utilização de um sistema misto, não previsto na legislação.

Verifica-se, a todo rigor, que o único argumento que a Recorrente trouxe efetivamente em sua defesa para requerer a desclassificação do procedimento fiscal foi a utilização do critério de estimativa.

Mas tal argumento restou superado, levando-se em conta a determinação do lucro da exploração efetivo, por atividade incentivada, levada a efeito pelos autuantes, por ocasião da diligência, e adotado pela decisão recorrida.

Com referência aos demonstrativos elaborados pela autuada, anexados às fls. 631/632, estes não indicam claramente o “rateio” pretendido, além de não estarem acompanhados de outros elementos que comprovem a correção dos dados utilizados nos cálculos.

Quanto ao Imposto de Renda na Fonte compensado no período-base de 1997, especificamente nos meses de janeiro e fevereiro, nos valores de R\$ 159.751,88 e de R\$ 183.248,08, que a autuada alega não terem sido considerados pela autoridade autuante, a compensação não pode ser concedida com base na simples anexação da Ficha 09 da declaração, onde, de fato, tais valores estão informados.

Para tanto, a Recorrente deveria ter anexado os documentos emitidos pelas fontes retentoras (os chamados “informes de rendimentos”), ou os DARFs de recolhimento (se pago o imposto pela própria autuada), únicos documentos que dariam suporte à compensação.

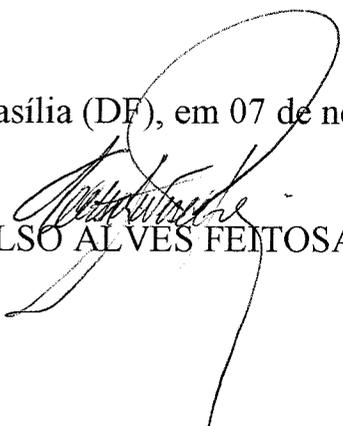
Fica mantida, portanto, a exigência relativa à superestimação no cálculo de incentivo fiscal nos termos definidos pela decisão recorrida.

Quanto às exigências reflexas, por uma relação de causa e efeito aplicam-se a estas o decidido sobre omissão de receitas – suprimento de numerário (item “A” do Voto e do Relatório), do qual são decorrentes.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário.

É o meu voto.

Brasília (DF), em 07 de novembro de 2001


CELSO ALVES FEITOSA

CONSELHEIRO: SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
REDATOR DO VOTO VENCEDOR

Data vênia do entendimento manifestado pelo E. Conselheiro Relator, entendo que relativamente ao cálculo do Lucro da Exploração devem ser admitidos os argumentos expendidos na peça recursal.

Com efeito, no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” de fls. 31 a 44, está consignado que:

“Portanto, podemos concluir que a empresa calculou o lucro da exploração pelo critério da estimativa mediante procedimentos incorretos, pois ao invés da empresa calcular o benefício da isenção exclusivamente sobre as atividades incentivadas com isenção e redução, calculou o incentivo sobre todo o lucro da exploração, reduzindo indevidamente o imposto de renda a pagar.”

Em razão dos argumentos expendidos na peça impugnativa, a DRJ em Recife – PE, solicitou fossem realizada diligência com o objetivo de :

“a).... “omissis”

b) verificar se a contribuinte calculava o lucro real mensalmente por estimativa, e apurava o lucro real anual. Em caso afirmativo confirmar os valores de receitas e despesas contabilizadas, constantes do quadro demonstrativo, trazido pela impugnante, em sua defesa à fl. 438.

Relativamente ao item 3:

Tendo em vista que:

- a forma de apuração do lucro da exploração adotada pela fiscalização, para glosa do excesso de incentivos fiscais, foi através do critério de estimativa previsto no Parecer Normativo CST nº 49/79;
- o comando normativo do art. 560, parágrafo 3º, do RIR/94, prevê que, na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro da exploração por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total. Sendo, esta forma de apuração, descrita no Parecer Normativo CST 49/79;
- a impugnante alega que contém dos dados necessários para apuração do lucro da exploração de forma segregada.

.....
a) verificar a possibilidade de determinação do lucro da exploração efetivo, de cada atividade incentivada.



a.1) em caso afirmativo, determinar o lucro da exploração de cada atividade referentes aos períodos objeto do presente auto de infração.”

Dado cumprimento ao que restou solicitado, foi informado à DRJ em Recife:

“a.1) Intimamos o contribuinte a fornecer elementos subsidiários ao cálculo do lucro da exploração, bem como, apresentar o mesmo de forma segregada por atividade incentivada. Em anexo constam planilhas com os nossos cálculos do lucro da exploração segregado por atividade incentivada do período fiscalizado.”

Reconhecendo que ao contrário do fundamento jurídico adotado para determinar a base de cálculo do tributo e, conseqüentemente, para embasar o lançamento tributário atacado, no particular, a autoridade julgadora monocrática fez registrar (fls. 563):

“Após uma primeira análise, a autoridade julgadora, ao converter o processo em diligência, solicitou da autoridade preparadora que verificasse da possibilidade de determinar o lucro da exploração efetivo, por atividade incentivada e, em caso afirmativo, apura-lo, nos períodos objeto da presente autuação.

Os auditores fiscais encarregados do procedimento anexaram aos autos o Termo de Diligência (fl. 468) – (...), acompanhado das planilhas de fls. 469/471. Tais planilhas apresentam os novos cálculos do lucro da exploração, apurados de forma segregada, como pedido pela atuada e à luz dos elementos por ela fornecidos.”

Dado que os novos cálculos do lucro da exploração resultaram da constatação do fato de que, efetivamente, a pessoa jurídica mantinha seus registros contábeis de forma segregada, relativamente às atividades incentivadas, e tendo presente, agora, o inconformismo demonstrado pela então impugnante quanto ao novo critério adotado para se chegar à base cálculo dos incentivos fiscais, a autoridade julgadora singular fez consignar:

“Posteriormente, ao pronunciar-se sobre os novos cálculos do lucro da exploração, a atuada afirma requer sejam feitos ajustes, para rateio de algumas contas, “proporcionalmente à receita líquida de cada unidade, por se tratarem de receitas e despesas indiretas comuns entre elas”. (...).

.....
O acórdão invocado pela atuada não se aplica ao caso concreto, uma vez que admite o rateio dos custos e despesas indiretos que envolvem as diversas atividades para determinação do lucro líquido do exercício, ao passo que a atuada pretende seja feito tal rateio para os ajustes ao lucro líquido, na determinação do lucro da exploração.



Cabe, ainda, repetir que o próprio Parecer Normativo CST nº 49/79 preconiza a sistemática da estimativa apenas para os casos em que não é possível a apuração segregada por atividade.

Verifica-se, portanto, que pretende a autuada seja utilizado um "sistema misto", o que carece de amparo legal. Tendo a fiscalização determinado, para cada período de apuração, o lucro da exploração efetivo, por atividade incentivada, com base nos elementos fornecidos pela autuada, há que considerar os valores assim apurados."

Do até aqui exposto, resta evidente que a autoridade julgadora de primeiro grau, ao introduzir substanciais alterações na base de cálculo da exigência inicialmente formalizada, notadamente no que diz respeito aos elementos constitutivos dessa mesma base, na essência, promoveu novo Ato Administrativo de Lançamento, cujo crédito tributário resulta de nova fundamentação jurídica, o que lhe é defeso promover.

No entanto, tendo presente o primado da verdade material, e como registrado na decisão recorrida as modificações resultaram de atendimento ao solicitado pela própria pessoa jurídica autuada, a questão a ser resolvida diz respeito, unicamente, à possibilidade do rateio dos custos e despesas comuns a várias atividades.

Esta Câmara já se manifestou sobre a questão, tendo ficado registrado nas ementas do arestos:

ACÓRDÃO N.º 101-86.902, de 16/8/1994:

I.R.P.J. - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS.

I - CONTRAPRESTAÇÕES DO ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR RESIDUAL ÍNFIMO. No negócio jurídico contratado, do qual resulte operação de arrendamento mercantil, o fato de as partes, mediante acordo de interesses, fixarem como valor residual quantia considerada irrisória, quando comparada com o custo financeiro do "leasing", não descaracteriza a essência do contrato.

II - DESPESAS NÃO COMPROVADAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Quando comprovado que os serviços foram efetivamente prestados, os gastos sejam necessários à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, além de serem usuais e normais no ramo de atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, as importâncias pagas ou incorridas são dedutíveis para efeito de apuração do lucro real.



III - BRINDES. Os gastos com aquisição de presentes não podem ser admitidos como despesas operacionais, por lhes faltarem as características próprias de "brindes", considerados como tais os objetos de nenhum ou de reduzido valor comercial.

IV - GASTOS COM BENS ATIVÁVEIS. Dispêndios suportados pela pessoa jurídica, relacionados com o desenvolvimento de "software" específico, envolvendo, ainda, treinamento da mão-de-obra especializada e o fornecimento de manuais técnicos, por sua natureza, devem ser ativados para futura amortização.

REDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. CUSTOS INDIRETOS. APROPRIAÇÃO.

Não enseja a aplicação da orientação contida no Parecer Normativo CST nº 49, de 1979, ou seja, apuração do lucro da exploração por estimativa, quando a pessoa jurídica mantém registros contábeis que permitam determinar o resultado de cada uma das atividades exercidas. **O rateio dos custos e despesas operacionais indiretos, que envolvem diversas atividades, incentivadas ou não, pode ser admitido para efeito de se determinar o lucro líquido do exercício, base para se chegar ao lucro da exploração da atividade incentivada.**

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - T.R.D. - ENCARGOS. INCIDÊNCIA.

Os encargos introduzidos através do artigo 30 da Lei nº 8.218, de 1991, têm incidência sobre débitos para com a Fazenda Nacional, a partir de agosto de 1991.

Recurso conhecido e provido, em parte."

ACÓRDÃO N.º 101-91.387, de 17/9/1997:

"I.R.P.J. - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS.

I - Sendo necessárias, usuais e normais segundo a atividade desenvolvida pela Pessoa Jurídica, os custos ou despesas efetivamente suportados, devem ser considerados dedutíveis para efeito de se determinar o lucro tributável.

II - CONTRAPRESTAÇÕES DO ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR RESIDUAL ÍNFIMO. No negócio jurídico contratado, do qual resulte operação de arrendamento mercantil, o fato de as partes, mediante acordo de interesses, fixarem como valor residual quantia considerada irrisória, quando comparada com o custo financeiro do "leasing", não descaracteriza a essência do contrato.

III - DESPESAS NÃO COMPROVADAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Quando comprovado que os serviços foram efetivamente prestados, os gastos sejam necessários à manutenção .Uo .Uo da fonprodutora dos rendimentos, além de serem usuais e normais no ramo de atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, as importâncias pagas ou incorridas são dedutíveis para efeito de apuração do lucro real.

IV - COMISSÕES PAGAS A AGENTES SEDIADOS NO EXTERIOR. As importâncias pagas a título de comissões, devidas a agentes sediados no exterior, são dedutíveis do lucro real quando evidenciado que ocorreram as operações que deram causa os citados desembolsos.

REDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. CUSTOS INDIRETOS. APROPRIAÇÃO.

Não enseja a aplicação da orientação contida no Parecer Normativo CST nº 49, de 1979, ou seja, apuração do lucro da exploração por estimativa, quando a pessoa jurídica mantém registros contábeis que permitam determinar o resultado de cada uma das atividades exercidas. **O rateio dos custos e despesas operacionais indiretos, que envolvem diversas atividades, incentivadas ou não, pode ser admitido para efeito de se determinar o lucro líquido do exercício, base para se chegar ao lucro da exploração da atividade incentivada.**

PROCEDIMENTOS REFLEXOS - A decisão, prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

A partir do exercício financeiro de 1990, todas as pessoas jurídicas estão obrigadas ao pagamento da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689, de 1988.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - T.R.D. - ENCARGOS. INCIDÊNCIA.

Os encargos introduzidos através do artigo 30 da Lei nº 8.218, de 1991, têm incidência sobre débitos para com a Fazenda Nacional, a partir de agosto de 1991.

Recurso provido, em parte." (Destques da transcrição).

Em voto que proferi por ocasião do julgamento do Recurso que deu causa ao Acórdão cuja menta está acima transcrita, tive a oportunidade de deixar consignado:



“Ao descrever as irregularidades que entendeu praticadas pela recorrente e passíveis retificações do cálculo do lucro da exploração, a Fiscalização consignou às fls 25:

“A fiscalizada procedeu a apuração do lucro da exploração das atividades isentas e tributáveis, no ano-base de 1988, com base nos seus assentamentos contábeis, relativamente às parcelas de custos, receitas e encargos possíveis serem apurados separadamente, respectivamente, para cada atividade. Quanto às demais parcelas, cuja apropriação dos elementos formadores dos custos, receitas e encargos, não foi possível ser feita diretamente, procedeu ela ao rateio das mesmas, latinizando-se como parâmetro, para tanto, a proporção dos CUSTOS apurados...”.

.....

As normas vigentes (...), ao versarem sobre a matéria específica, não deixam de reconhecer certas dificuldades práticas para a apuração direta de certas parcelas de custos, despesas e encargos, na determinação do lucro líquido de cada atividade (isenta e tributável). Determinam, entretanto, que, nessa hipótese, o resultado seja estabelecido por critério de estimativa, em função do percentual que a RECEITA LÍQUIDO de cada uma das atividades representar em relação à RECEITA LÍQUIDA TOTAL da empresa.”

Do acima transcrito resulta evidenciado, de plano, que procedem os argumentos expendidos pela recorrente no sentido de que possui sistema de contabilidade através do qual segregava cada uma das atividades exercidas, apurando resultados específicos para cada obra que executa. Também se pode concluir que a controvérsia gira em torno do critério utilizado para rateio dos custos e despesas indiretos, que abrangem tanto os empreendimentos incentivados quanto aqueles localizados fora da área de atuação da SUDAM.

Segundo os cálculos elaborados pela Fiscalização, foi aplicada a orientação traçada através do Parecer Normativo CST nº 49, de 1979, isto é, quando a pessoa jurídica explore mais de uma atividade com tratamento diferenciado, deve ela apurar o valor do lucro da exploração correspondente a cada uma dessas atividades incentivadas, utilizando-se para tanto de registros contábeis específicos.

A adoção do critério de apuração do lucro da exploração por estimativa, conforme o mesmo Ato Normativo, ocorre nos casos em que o sistema de contabilidade adotado não permite apurar o lucro da exploração resultante de cada uma das atividades favorecidas com o benefício fiscal, ou seja, quando a pessoa jurídica não dispuser de sistema contábil que segregue os resultados por atividade desenvolvida. A forma de se apurar o valor aproximado do lucro da exploração consiste na aplicação da fórmula indicada no item 8 do citado PN CST nº 49/79, que fornece a relação percentual da receita líquida de vendas da atividade incentivada, quando confrontada com a receita líquida total.

A questão que se coloca, ao contrário do entendido pela Fiscalização, diz respeito à forma de parâmetro que deve orientar o rateio dos custos denominados indiretos que no caso sob exame dizem respeito a “administração central da empresa e a correção monetária das contas do patrimônio líquido”, os quais abrangem várias atividade,



incentivadas ou não, para efeito de determinar o lucro líquido que, segundo o artigo 155 do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 85.450, de 1980, corresponde à “soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações”.

O lucro da exploração, como é sabido, calcula-se a partir do lucro líquido mediante os ajustes determinados pela legislação de regência. Poder-se-ia até questionar o critério eleito pela recorrente para mensurar a parte dos custos ou despesas operacionais indiretos que caberia apropriar para cada atividade exercida. Entendo, por oportuno, que esse não seja o mais adequado. Outra coisa, no entanto, é considerar que em consequência da adoção de um método que não reflita a melhor forma de ratear os custos ou despesas operacionais que, por sua própria natureza deveriam ser rateados, esteja comprometido todo o sistema de contabilidade mantido pela pessoa jurídica.

Entre o rateio de custos ou despesas indiretos e o cálculo do lucro da exploração segundo critérios que permitam apenas estimar o seu valor, vai uma distância que não pode ser ignorada ou desprezada.

“Não há relação de pertinência ou qualquer conexão lógica entre a causa apontada pela Fiscalização e o remédio ministrado para reparar o que se entendeu fossem um dano ao erário público.”

Ora, no caso concreto não foram considerados os custos ou despesas administrativas, despesas com vendas e “outras despesas”, cujos montantes restaram apropriados unicamente na apuração do resultado da unidade denominada “Coruripe”, o que implica reconhecer que para as autoridades lançadoras as unidades denominadas “Iturama” e “Revenda” alcançaram os resultados sem que fossem necessárias as despesas que se apresentam comuns a todas as unidades de produção.

Na esteira desse raciocínio, entendo caber razão à recorrente, devendo ser admitido o rateio dos custos ou despesas comuns, conforme constam das planilhas juntadas apresentadas em razões aditivas ao recurso voluntário.

Brasília, DF, 07 de novembro de 2001.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR