



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10630.000099/93-96
Recurso n.º : 116.217
Matéria: : IRPJ – EXS: DE 1988 a 1990
Recorrente : ALCANA – DESTILARIA DE ÁLCOOL DE NANUQUE S/A
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora – MG.
Sessão de : 26 de janeiro de 1999
Acórdão n.º : 101-92.504

DECADÊNCIA- Em se tratando de “lançamento por homologação”, a Fazenda Pública deve se manifestar sobre os atos praticados pelo sujeito passivo no prazo máximo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, findo o qual lhe é defeso promover qualquer alteração, já que o lançamento tributário foi tacitamente homologado.

PASSIVO FICTÍCIO- Não estando o auto de infração acompanhado de provas de que os valores contabilizados não estão de acordo com o contrato, e não tendo a decisão recorrida demonstrado erro ou irregularidade no demonstrativo trazido pela empresa, não subsiste a presunção de omissão de receita.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS- O que legitima as despesas contabilizadas é o fato de estarem de acordo com o contrato, e não com o que a instituição financeira informou.

EMPRÉSTIMOS A COLIGADAS- Não comprovado o alegado engano na contabilização que teria dado origem à correção monetária a menor nos empréstimos a coligada, mantém-se o lançamento.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALCANA DESTILARIA DE ÁLCOOL DE NANUQUE S/A .

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência no exercício de 1988, e no mérito DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo n.º : 10630.000099/93-96
Acórdão n.º : 101-92.504

2


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 26 MAR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA e JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO.

Processo n.º : 10630.000099/93-96
Acórdão n.º : 101-92.504

3

Recurso n.º : 116.217
Recorrente : ALCANA DESTILARIA DE ÁLCOOL DE NANUQUE S/A

RELATÓRIO

Contra ALCANA - DISTILARIA DE ÁLCOOL DE NANUQUE S/A foi lavrado o auto de infração de fls. 01/09, por meio do qual formalizou-se a exigência de crédito tributário equivalente a 3.281.020,96 UFIR, referente a Imposto de Renda-Pessoa Jurídica dos exercícios de 1988 a 1990, acrescido de multa por lançamento de ofício e juros de mora.

As irregularidades apuradas pelo autuante e que deram causa à exigência foram as seguintes :

1-Omissão de receita operacional caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada :

Exercício	Valor Tributável	% Multa
89	941.122.504,00	50
90	21.145.619,00	50

2- Amortização de despesas pré-operacionais contabilizadas a maior

Exercício	Valor Tributável	% Multa
88	2.847.292,00	50
89	22.952.900,00	50
90	553.545,00	50

3-Glosa de despesas de leasing, pela descaracterização do contrato tendo em vista o valor residual mínimo e o tempo de depreciação (5 anos) bem superior ao prazo de pagamento.

Exercício	Valor Tributável	% Multa
88	322.469,11	50
89	146.515,04	50

4- Glosa de despesa financeira contabilizada a maior, conforme valores informados pelo Banco do Brasil

Exercício	Valor Tributável	% Multa
-----------	------------------	---------

89	1.012.586.723,00	50
90	15.650.262,00	50

5- Correção monetária a menor sobre empréstimos a empresas ligadas/coligadas Canal Agropecuária de Nanuque

Exercício	Valor Tributável	% Multa
88	26.166.671,17	50
89	41.292.954,27	50

6- Omissão de receita de correção monetária caracterizada pela falta de correção monetária de bens do ativo permanente adquiridos pela fiscalizada e não registrados na contabilidade.

Exercício	Valor Tributável	% Multa
88	71.977.825,83	50

7- Lucro inflacionário realizado a menor

Exercício	Valor Tributável	% Multa
89	260.753.569,00	50

A empresa, em sua impugnação, levantou a preliminar de decadência em relação ao exercício de 1988, e contestou integralmente as acusações. Elaborou demonstrativos da evolução da dívida relativa à cédula de crédito industrial objeto do contrato com o Banco do Brasil para provar a legitimidade do passivo e das despesas financeiras glosadas. Sobre as despesas pré-operacionais amortizadas, contestou a ação do fisco, que se estendeu a período não mais sujeito a fiscalização por decorridos mais de cinco anos, diz que parte das despesas do exercício de 86 foram escrituradas no Ativo Circulante, portanto não passíveis de correção, e que o fisco se equivocou quanto aos valores relativos a janeiro e maio de 85. Sobre os contratos de arrendamento mercantil, alega que a lei não faz restrição a respeito do valor residual, os valores das prestações foram mais ou menos uniformes, e o entendimento jurisprudencial tem sido no sentido de que o fisco não está certo em casos como o presente. Quanto à correção monetária dos empréstimos a coligadas, diz que o demonstrativo do fisco está errado, porque só considerou uma das contas mantidas pela Alcana com a Canal.; além disso, aponta outros erros que reduziriam a glosa efetuada pelo Fisco de Cz\$41.292.954,27 para Cz\$ 15.970.621,33. Alega erro na



contabilização do valor de 5.994.853,28 a débito da Canal, valor que se refere a contrato com o Banco do Brasil, conforme documento que anexa. Sobre a omissão de receita de correção monetária de bens do ativo circulante (Ex. 89) destaca, preliminarmente, que as notas fiscais tomadas como base são datadas de 1984 e 1986, portanto não mais sujeitas a ação fiscal. Além disso, aponta erros da soma dos valores efetuada pelo fisco. Quanto ao lucro inflacionário realizado a menor, alega que o mesmo se origina de correção monetária do valor de 4.034.321,00, relacionado com as despesas pré-operacionais de 83 a 85, não mais sujeitos a ação fiscal. Além disso, aponta erro cometido na declaração dos exercícios de 1987 e 1989, e que a empresa, de fato, realizou lucro inflacionário a maior, e não a menor,

O julgador singular rejeitou a preliminar de decadência e julgou parcialmente procedente a ação fiscal, retificando a base de cálculo correspondente à correção monetária sobre empréstimos a empresas ligadas do exercício de 88, base 87, e excluindo da exigência a parcela do crédito relacionada com a glosa das despesas de leasing.

Inconformada, a empresa apresenta recurso a este Conselho reiterando a preliminar de decadência quanto ao exercício de 1988 e, ainda, em questão preliminar “clama por remissão total, segundo dispõe o Art. 172, inc. I e II do CTN, quanto aos créditos tributários advindos de erros da Recorrente, claramente demonstrados nos autos, tangentes, principalmente da sua declaração de Imposto de Renda P. Jurídica, uma vez que isentos de dolo ou má-fé.”

Quanto ao mérito, destaca, em síntese, que :

1- Quanto ao passivo fictício, a decisão recorrida apresenta incoerências. Assim, admite que, segundo os procedimentos costumeiros do Banco, o saldo de 30/06/99 (934.980,53) era valor passivo de ajustamentos posteriores, o que impediria a Recorrente de partir daquele valor para seus cálculos, para dar origem ao seu lançamento contábil. Se esses valores não são definitivos, estando sujeitos a ajustes posteriores, não se pode admitir como certo os saldos informados pelo Banco ao Fisco. E não se pode aceitar que a cada final de ano o Banco ajustava seus

extratos, primeiro porque, segundo consta da cédula, o Banco deveria ajustar seus valores de juros e correção monetária a cada semestre. Segundo, porque, como provam os próprios extratos fornecidos pelo Banco, era comum o Banco lançar, em um determinado ano, débitos referentes a anos anteriores, como por exemplo: Extrato de 30/10/87, com lançamento de ajuste de juros de 31/12/86; Extrato de 30/03/89, com lançamento de ajuste de juros de 30/06/87.

Portanto, a informação dada pelo Banco quanto aos saldos não tem força probante para prevalecer sobre os cálculos apresentados pela Recorrente.

Outro equívoco da decisão consistiu em afirmar que a Recorrente, ao elaborar os cálculos justificatórios do lançamento, partiu de valor de 934.980,53, que já estava atualizado até 30/06/88, e aplicou novamente o índice de correção de janeiro a junho. Entretanto a decisão limitou-se a afirmar o que não existiu, sem se dar ao trabalho de averiguar os cálculos.

Se o cálculo do Banco é passivo de ajustes posteriores, se o cálculo da Recorrente não partiu da premissa certa, qual o cálculo correto?. Quem afirma algo como errado tem que mostrar o que é certo. No cálculo da Recorrente quando da impugnação foi tomado o mês de junho por economia de dados e porque a partir daquela data é que se verificou o inadimplemento da primeira parcela vencida e o valor encontrado seria o mesmo se partisse de dezembro de 1987. E mais, compulsando-se os autos vê-se que depois de 30/06/88 não houve nenhum ajuste lançado pelo Banco corrigindo o saldo de 30/06/88. Ao contrário do que diz a decisão, a recorrente não corrigiu o valor de 934.980,53 com índices de janeiro a junho de 88, mas diminuiu-o da prestação vencida e atualizou-o com os índices de julho a dezembro., como demonstra.

2- Sobre as amortização de despesas pré-operacionais contabilizadas a maior, reedita as razões apresentadas na impugnação.

3- No que se refere à glosa de despesas financeiras contabilizadas a maior, lembra que a própria decisão admitiu que os valores lançados pelo Banco a

10

título de correção monetária são passíveis de ajustes posteriores, o que torna os dados fornecidos pelo Banco ao autuante imprestáveis para, a partir de comparação com a contabilidade da Recorrente, servir de base a lançamento. Diz que não contabilizou despesas financeiras a maior, mas sim os saldos do banco é que são pendentes de ajustes. Diz que a divergência ocorreu porque a Recorrente contabilizou todos os encargos previstos na cédula de crédito industrial, o que não fez o Banco. Chama atenção para o valor de 64.150,94 contabilizado no ano de 1989, constante no demonstrativo do autuante, e que se refere a despesas financeiras com o Banco Itaú, instituição com a qual o autuante não tomou informações. Insiste em que seus registros são calcados em contratos que lhes dão sustentação legal, e que se o Banco não contabilizou os encargos de inadimplência, a Recorrente não perde o direito de prevê-los em sua contabilidade, eis que poderiam ser cobrados a qualquer momento.

4- Quanto à correção monetária sobre empréstimos a coligadas/controladas, diz que parte do crédito (6.122.333,75) originou-se de período já abrangido pela decadência (1987) . Quanto à parte originada em 1988, diz que já demonstrou na impugnação que contabilizou por engano a débito da Canal valor que se refere a contrato com o Banco do Brasil (5.994.853,28). A decisão, mesmo admitindo a explicação da Recorrente, manteve o crédito porque não há nos autos comprovação de estorno do lançamento errôneo. Entretanto, não é só o estorno que prova o erro, e os documentos juntados são suficientes e hábeis para fazê-lo. Além disso, o lançamento deve ter base em fatos reais, não podendo ser feito a partir de evidente erro, não corrigido por estorno porque só quando da impugnação a empresa o detectou. Além disso, a CANAL não é coligada, sendo empresa particular que foi contratada para prestar serviços de corte de cana. Por esses serviços recebia adiantamentos, e muitas vezes só emitia a nota fiscal quando os serviços estavam inteiramente concluídos, o que redundava saldos devedores em sua conta . Cita como exemplo a NG 472, emitida em outubro, e de cujos serviços recebera adiantamento em 15 de julho.

5- Sobre a omissão de receitas de correção monetária sobre bens do Permanente, afirma que as notas fiscais sobre as quais foram calculados se referem a



complexo industrial adquiridos entre 1984 e 1986, estando abrangidas pela decadência. Ademais, a decisão extrapola a competência quanto retifica para maior os cálculos levantados pelo autuante.

6- Na questão do lucro inflacionário realizado a menor, reitera os argumentos da impugnação, destaca que a decisão, no último parágrafo da fls. 38, alterou radicalmente os valores do auto de infração, o que não é competência do julgamento.

Em 03 de fevereiro de 1997 a recorrente adita o recurso, esclarecendo que a r. decisão de primeira instância condena os cálculos de atualização do contrato n.º 84/00003-1, sob o argumento de que partiu de premissa errada, ou seja, do saldo de 30-06-88 e 30-06-89, e que refez junto ao Banco do Brasil S/A, a atualização partindo do saldo do qual, segundo a r. decisão, deveria ter partido, ou seja, do valor de 373.823.370,00 datado de 31-12-1987, para demonstra a inexistência do passivo fictício.(fls 1.069/1.073)

É o relatório. *VF*

VOTO

Conselheira: SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso atende os pressupostos legais de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A apreciação da preliminar de decadência suscita considerações sobre a natureza do lançamento do IRPJ. Em outras oportunidades tive ocasião de assim me manifestar sobre o assunto:

“..... a doutrina diverge ao classificar a natureza do lançamento do IRPJ, defendendo alguns tratar-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 seu procedimento 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 procedimento 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, 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 dá-se a homologação tácita.

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 infinitamente 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.

.....
Assim, não podendo o *dies a quo* ser a data do encerramento do balanço, pois, como acima dito, não pode a Fazenda desde então efetuar o lançamento e, conseqüentemente, não teria o prazo de cinco anos para fazê-lo, a regra que comanda a decadência, nesses casos, será a do art. 173 e seu parágrafo único do CTN."

O assunto foi, todavia, longamente debatido por esta Primeira Câmara na Sessão de 17 de setembro de 1997. E, considerando os sólidos argumentos do Conselheiro Jezer Cândido de Oliveira, no sentido de que a solução adotada teria que se conter nos limites delineados pelo CTN, a eles me rendi, como de resto todo o Colegiado. E a partir dessa diretriz, tendo em vista que o lançamento do IRPJ não mais tem qualquer característica de lançamento por declaração, outra não pode ser sua modalidade senão a de lançamento por homologação. E como lançamento por homologação, a decadência ocorre ao final de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme § 4º do art. 150 do CTN. Esse, afinal, o consenso manifestado por esta Primeira Câmara, a partir da sessão de 17/09/97.



Em sessão do mês de julho último foi ventilada novamente a tese de que o comando da decadência para o lançamento do IRPJ estaria no art. 173 e seu parágrafo único do CTN, embora agora aceitando que se trate de “lançamento por homologação”. Não se me afigura, tal tese, como de fácil sustentação. Ou o lançamento não se caracteriza rigorosamente como “lançamento por homologação” (caso se aceite a tese de que o CTN não mais abriga todas as modalidades possíveis de lançamento), e nesse caso a decadência pode se reger pelo art. 173, ou se trata de lançamento por homologação, e a decadência se rege pelo § 4º do art. 150. Se nos casos de lançamento por homologação o § 4º do artigo 150 determina que considera-se “definitivamente extinto o crédito” no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, no final desse prazo dá-se a morte do crédito, que não mais pode ressurgir. Oportuno transcrever algumas considerações que, sobre o assunto, faz Alberto Xavier (*in* “Do Lançamento- Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Forense, 2ª edição, 1997) :

“ Dispõe, na verdade, o § 4º do artigo 150 que “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

É certo que o Fisco dispõe de um prazo decadencial para o exercício dos seus poderes de controle, de tal sorte que se extinguem, por decadência, com o respectivo decurso, mas isso não significa a existência de um ato jurídico (ainda que tácito), mas tão somente a atribuição de um efeito preclusivo à inércia da Administração.

A decadência, neste caso, não é do lançamento por homologação, mas de eventual lançamento de ofício que cabe à autoridade realizar quando constate omissão ou inexatidão do sujeito passivo.

.....
.....as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são *reciprocamente excludentes*, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação : o artigo 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos “cuja legislação atribua ao sujeito passivo antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa”; o artigo 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento. O artigo 150, § 4º pressupõe um *pagamento prévio*- e daí que se estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado este que fornece, por si só,

JK

ao Fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle. O artigo 173, ao contrário pressupõe *não ter havido pagamento prévio* - e daí que se alongue o prazo para o exercício do controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

.....

E é também por razões ligadas à inexistência de informações prévias que a lei deixa de submeter ao prazo mais curto do artigo 150, § 4º os casos de dolo, fraude ou simulação, para implicitamente os sujeitar ao prazo mais longo do artigo 173.

Também só razões ligadas ao maior grau de informações que existe nos casos de pagamento prévio do tributo é que explicam que o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional preveja a possibilidade de o prazo de homologação ser "fixado em lei" em termos diversos dos previstos naquele artigo, enquanto o artigo 173 fixa imperativamente o prazo de 5 (cinco) anos, sem admitir que prazo diferente seja fixado em lei."

Admitindo tratar-se de "lançamento por homologação", o ato administrativo está sujeito ao limite temporal imposto pelo § 4º do citado artigo 150, ou seja, a Fazenda Pública deve se manifestar sobre os atos praticados pelo sujeito passivo no prazo máximo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador. Uma vez expirado tal prazo, é defeso à Fazenda Pública promover qualquer alteração, já que o lançamento tributário foi tacitamente homologado.

Nessa linha de entendimento, a Fiscalização não estava autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados até o ano de 1987, base do exercício de 1988, pois que alcançados pelo instituto da decadência.. Tendo presente esse fato (impossibilidade de a Fiscalização promover quaisquer alterações nos lançamentos contábeis efetuados pelo sujeito passivo em datas anteriores a janeiro de 1988, ou seja, até dezembro de 1987), e sendo certo que as exigências relativas a glosa de amortização de despesas pré operacionais, omissão de receita de correção monetária sobre bens do ativo permanente e lucro inflacionário realizado a menor têm origem em fatos ocorridos e contabilizados em datas anteriores a 01 de janeiro de 1988, a discussão a respeito das mesmas se apresenta irrelevante, inócua, vez que a base de cálculo deveria ser aquela constante dos registros contábeis mantidos pela

Recorrente em 31 de dezembro de 1987, e os valores submetidos à tributação resultam exatamente, da inobservância da regra que tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.

Por tudo isso, não prevalecem as parcelas da exigência correspondentes às irregularidades acima mencionadas (glosa de amortização de despesas pré operacionais, omissão de receita de correção monetária sobre bens do ativo permanente e lucro inflacionário realizado a menor) bem como todo o lançamento correspondente exercício de 1988, período-base de 1987.

A invocação de remissão com fulcro no artigo 172 do CTN não merece ser apreciada, pois depende de lei que a autorize.

Resta examinar o litígio quanto ao passivo fictício, à glosa de despesas financeiras contabilizadas a maior e à correção monetária sobre empréstimos a empresa ligada/coligada, relativa ao exercício de 1989, base 1988.

Passivo Fictício

A exigência tem origem na diferença entre os valores contabilizados pela empresa e os informados pelo Banco do Brasil, referentes ao contrato 84/00003-1. A Recorrente argumenta que contabilizou os valores de acordo com o previsto nos contratos, e que se o Banco registra valores diferentes, tal não lhe tira o direito de contabilizar o real valor da obrigação, segundo o contrato, até porque o Banco poderá cobrá-lo a qualquer tempo.

Conforme ensina Carnelutti, "o critério para distinguir a qual das partes incumbe o ônus da prova de uma afirmação é o do *interesse da própria afirmação*. Cabe provar a quem tem interesse de afirmar; portanto, quem apresenta uma pretensão cumpre provar-lhe os fatos constitutivos e quem fornece a exceção cumpre provar os fatos extintivos ou as condições impeditivas ou modificativas".

Nos termos do art. 9º do Decreto 70.235/72, o auto de infração deve estar instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

As informações prestadas pelo Banco do Brasil não constituem prova, mas apenas início de prova. Assim, as informações divergentes prestadas pela instituição financeira constituem indício de omissão de receita (quanto ao passivo fictício) ou de despesas financeiras contabilizadas a maior. Todavia, se a empresa prova que os valores por ela contabilizados estão de acordo com o contrato, a presunção fica elidida.

Com a impugnação, a empresa trouxe demonstrativos da evolução do saldo, apurado de acordo com o previsto no contrato, partindo do saldo em 30/06/88 informado pelo Banco (Cr\$ 934.980,53, conforme extrato às fls.701), dele retirando a parcela vencida (Cr\$ 58.436,38) e sobre o valor remanescente, aplicando os encargos financeiros previstos no contrato (85% da variação mensal da ORTN, juros remuneratórios de 5% ao ano, mais saldo devedor da parcela em inadimplência, mais 2ª parcela vencida, mais juros de mora contratuais de 1% ao mês, etc. conforme informação prestada pelo Banco, fls 696/701)) .

A decisão de primeira instância rejeitou os cálculos apurados pela empresa porque, segundo afirma, partiram de uma premissa errada, *“ao considerar como saldo inicial valores informados pelo Banco já atualizados e sobre eles aplicar novamente o fator de correção semestral indicado no contrato”*.

Todavia, a observação feita pelo julgador, não procede, pois o cálculo partiu do saldo em 30/06/88 (informado pelo Banco) e a correção computada no demonstrativo não se refere ao período passado, mas sim ao período de 30/06/88 a 31/12/89.

O que legitima o passivo ou as despesas contabilizadas é o fato de estarem eles de acordo com o contrato, e não com o que a instituição financeira informou.

Não estando o auto de infração acompanhado de provas de que os valores contabilizados não estão de acordo com o contrato, e uma vez que a decisão

recorrida também não logrou demonstrar a ilegitimidade do demonstrativo trazido pela empresa, não há como rejeitá-lo

Não tendo restado comprovada a ilegitimidade do passivo registrado, não subsiste a presunção de omissão de receita.

Glosa de despesas financeiras contabilizadas a maior

As despesas financeiras glosadas também se originaram de divergência entre o informado pelo Banco do Brasil e o contabilizado pela Recorrente. E também aqui a decisão se reporta à rejeição aos cálculos feitos no demonstrativo da empresa, que entende terem partido de premissa errada. Valem portanto, as mesmas considerações feitas em relação ao passivo fictício, quanto à prova.

Tendo a empresa demonstrado ter incorrido em despesas financeiras em relação ao contrato 84/0003-1 no montante de 2.841.377,28 no ano de 1988 e 39.409.061,33 no ano de 1989, não subsiste a exigência em relação ao ano-base de 1989, ficando reduzida a exigência em relação ao ano-base de 1988, ao montante assim explicado:

-Valor contabilizado	3.467.395.133
Desp. Contrato 84/00003-1 (demonst. fls. 673).....	2.841.377.280
Desp. Contrato 88/00354-x (inf. Banco do Brasil, fls. 29).....	5.839.460
Diferença.....	620.178.440

Portanto, quanto às despesas financeiras, não subsiste a glosa relativa ao exercício de 1990 e retifica-se a matéria tributável referente ao exercício de 1989 para Cz\$620.178.440,00

Correção monetária sobre empréstimos a empresa ligada/coligada

Em relação a essa matéria é de se destacar, de imediato, que não corresponde à realidade a afirmativa da Recorrente de que a Canal não é empresa ligada ou coligada, tratando-se apenas de empresa qualquer contratada para prestar serviços de corte de cana. Conforme contratos sociais juntados às fls. os sócios da

CANAL são sócios da ALCANA, o que as caracteriza empresas interligadas (o poder de controle de ambas é detido pelos mesmos sócios).

Quanto às alegações de erro de contabilização de valor referente a contrato com o Banco do Brasil, também aqui há que se levar em conta o ônus da prova. A fiscalização fez acompanhar o auto de infração de prova do empréstimo à Canal (ficha de Razão, fls do processo). Para desconstituir a prova, caberia à Recorrente demonstrar o engano de contabilização. O fato de ter recebido empréstimo do Banco do Brasil não prova que não concedeu empréstimo no mesmo valor à Canal. Os demais fatos alegados também não se fizeram acompanhar de provas.

Mantém-se, quanto a esta matéria, a decisão recorrida.

Por todo o exposto, acato a preliminar de decadência em relação ao exercício de 1988 e dou provimento parcial ao recurso para:

a) excluir da matéria tributável as parcelas relativas a glosa de amortização de despesas pré operacionais , omissão de receita de correção monetária de bens do ativo permanente, lucro inflacionário realizado a menor e passivo fictício;

b) cancelar a glosa de despesas financeiras relativas ao exercício de 1990 e reduzir a relativa ao exercício de 1989 para Cz\$ 620.178.440,00.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 1999


SANDRA MARIA FARONI

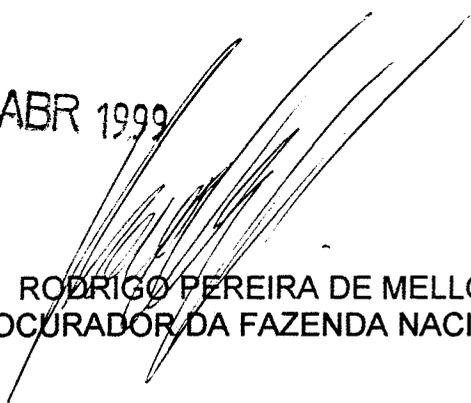
INTIMAÇÃO

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 n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 26 MAR 1999


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 12 ABR 1999


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL