



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Recurso nº. : 114.318
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXS: 1989 a 1992
Recorrente : INDÚSTRIA DE PAPÉIS PARA EMBALAGENS IRMÃOS SIQUEIRA LTDA
Recorrida : DRJ EM JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 27 de janeiro de 1999
Acórdão nº. : 103-19.838

IRPJ - FLORESTAS - GLOSA DE DESPESAS - As importâncias efetivamente aplicadas, em cada período, na elaboração do projeto técnico, no preparo de terras, na aquisição de sementes, no plantio, na proteção, na vigilância, na administração de viveiros e flores e na abertura e conservação de caminhos de serviços devem ser classificadas no ativo imobilizado, sujeitando-se, assim, à correção monetária das demonstrações financeiras. Todavia, não havendo nos autos, elementos suficientes para comprovar a alegação fiscal, no sentido de que as importâncias registradas em conta de resultado deveriam ser ativadas, é de se afastar a exigência fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA DE PAPÉIS PARA EMBALAGENS IRMÃOS SIQUEIRA LTDA,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

EDSON VIANA DE BRITO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 FEV 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EUGÉNIO CELSO GONÇALVES (Suplente Convocado), SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA E VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21

Acórdão nº. : 103-19.838

Recurso nº. : 114.318

Recorrente : INDÚSTRIA DE PAPÉIS PARA EMBALAGENS IRMÃOS SIQUEIRA LTDA

RELATÓRIO

INDÚSTRIA DE PAPÉIS PARA EMBALAGENS IRMÃOS SIQUEIRA LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal em Julgamento em Juiz de Fora – MG (fls. 124/135), que julgou procedente em parte a exigência fiscal consubstanciada nos Autos de Infração de fls. 20/27 e 72/81.

2. A exigência fiscal, relativa ao imposto de renda da pessoa jurídica devido nos exercícios financeiros de 1989 a 1992, decorre da constatação dos seguintes fatos:

- glosa de despesas relativas a bens do ativo permanente registrados em conta de resultado – investimentos realizados com formação de florestas, contabilizados como "Despesas de Terras e Benfeitorias"

- correção monetária credora menor que a efetiva, decorrente da contabilização indevida como despesa ou custo, de bens do ativo permanente sujeitos à correção monetária.

3. Cientificada da exigência fiscal em 17/12/93, a contribuinte apresentou a peça impugnatória de fls. 84/94, protocolada em 12/01/94, cujos argumentos de defesa, sintetizados na decisão de primeiro grau, abaixo transcrevemos:

"Quanto à glosa de despesas, enaltece inicialmente que não se destinaram à formação de florestas e sim à sua manutenção permanente e constante, não sendo tais dispêndios utilizados na comercialização, porém em seu processo industrial como combustível.

Embasando-se nos demonstrativos de fls. 95 a 100, argumenta que os valores da citada despesa representam salários e encargos sociais, manutenção de veículos, material de consumo, energia elétrica, etc., cuja



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

contabilização fora englobada na conta objeto da glosa, apenas para fins de controle gerencial da empresa, não se tratando, portanto, de aplicações de capital que exigissem sua imediata ativação.

Adiante, esclarece que a floresta encravada na Fazenda denominada Hortência, adquirida em 1980 e possuidora de muitas árvores nativas, a exemplo de florestas que se destinam a corte, teve sua utilização como combustível a alimentar caldeiras em operação na empresa, após autorização do Instituto Estadual de Florestas. Embora não precise a região, discorre a contrariada que, simultaneamente a este procedimento, foram plantados eucaliptos até 1991, de sorte que existem hoje cerca de um milhão deles que permitem o seu corte de quatro em quatro anos, proporcionando um total de seis a sete cortes. Cita que o corte em si, compreendendo as operações de extração, transporte para a sede da empresa, utilização de mão-de-obra e de veículos, consumo de combustível e de energia elétrica, constitui uma despesa necessária, usual e normal às atividades da empresa, em conformidade com o conceito definido no art. 191 e parágrafos, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/80), dizendo ainda que, se viesse a adquirir a madeira assim cortada de terceiros, obviamente por preço superior em razão do lucro embutido na comercialização, poderia computá-la como despesa operacional.

Destacando que a dúvida da fiscalização decorreria do fato de a madeira cortada tratar-se de mercadoria dela própria, cuja contabilização se apresenta em separado, como floresta, conclui ser a ela benéfico o trabalho de corte, haja vista que reduz o seu custo e aumenta seu lucro, sem embargo da aplicação do instituto legal da exaustão, como percentual das árvores extraídas, a ser imputado a título de custo ou de encargos. Neste sentido, reitera que as despesas em apreço não são objeto da contestação, posto que ocorridas com a observância de todos os pressupostos legais de sua admissibilidade, e que a contenda se volta para a oportunidade de sua dedução, não cogitada pelos servidores autuantes. Atribuindo-lhes a responsabilidade de, uma vez ativado os valores glosados, providenciar os cálculos de depreciação ou exaustão a que entende a empresa lhe ser de direito, evoca os arts. 171 e 219 do RIR/80, combinados com o Parecer Normativo nº 18/79 emanado da Coordenação do Sistema de Tributação (C.S.T.) da Secretaria da Receita Federal, para dizer que "... poderia a empresa ter se utilizado do critério neles fixados, se tivesse realmente havido uma formação de florestas ao longo de muitos anos."(sic)

Mais adiante elucida que "in casu" houve aproveitamento de árvores nativas, através de sua extração, tendo havido simultaneamente replantio e semeadura de novas árvores, com um misto de ambas as coisas, à medida em que ao mesmo tempo em que se extraía e se transportava a madeira para utilização na sede, se procedia à formação da floresta, garantindo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

assim sua manutenção. Destas suas assertivas, reitera a querelante que "...não se trata de investimentos, nem de aplicação de capital e sim de despesa que, mesmo ativável, é consumida."(sic), e que uma vez levada ao resultado do exercício na sistemática de apuração sujeita ao imposto de renda, como foi, inexistiria prejuízo algum para o Fisco.

Dando ensejo a se acreditar que todas as suas considerações até aqui resumidamente esposadas referem-se à citada floresta, por não ter sido clara, assevera ainda a contestante que a situação na qual se encontra atualmente referida mata é de manutenção e de utilização, não mais de formação, sendo portanto mais simples e fácil imputar como despesas aquelas que efetivamente se constituem como tais, a exemplo daquelas já citadas.

Após ter afirmado que a não concessão pelo Fisco do seu direito à depreciação ou exaustão reclamado implicou num agravamento da exigência, volta a insistir em sua tese de que as despesas glosadas, tipicamente de manutenção, portanto dedutíveis, não se enquadram entre aquelas ativáveis, ilustrando seu ponto de vista com transcrições do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 7.799/89, do subitem 8.1, letra "B" do Parecer Normativo CST nº 108/78, bem como do item 4, letra "a" e "b" do Parecer Normativo CST nº 26/79.

Em dado momento, atesta a contendedora que em período anterior, (não declinada nem mesmo a área, ensejando novamente que se trata da mesma floresta) houve o replantio de árvores de sorte que "...ficaria impraticável a aplicação do percentual entre as árvores existentes no início e no fim do período, para aferir a quantidade extraída a ser levada com cota de exaustão."(sic), dizendo mais, que " Não se pode negar que todos os valores efetivamente aplicados são dedutíveis de maneira efetiva ou potencial ou seja – ora como despesa imediata, ora como cota de exaustão.", salientando ainda que "... a empresa não se utilizou de nenhuma cota de exaustão a que estava autorizada pela legislação."(...). Na mesma linha de pensamento, declara a auditada "Mesmo que se possa admitir parte dessa despesa como aplicada na renovação da floresta, ainda assim teria ficado em valor inferior à cota de exaustão a que a autuada teria direito e que não foi utilizada, fato não levado em conta pela fiscalização que simplesmente o ignorou..."

No que tange à exigência da correção monetária das despesas glosadas, entende-a descabida em função dos argumentos por ela despendidos àquela rubrica. No entanto, ressalta a contribuinte duas impropriedades que teriam sido cometidas pela fiscalização. A primeira delas teria ocorrido quando da atualização monetária das despesas, à medida em que fora incluso como saldo inicial do Razão da conta Terrenos-Florestas do ano-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

base 1987 o valor corrigido monetariamente em 31/12/86, tudo em conformidade com o apurado pelo Fisco nos documentos de cópias às fls. 05/101 e 6/102. Seu descontentamento funda-se no fato de que, já estando ambos anos-base alcançados pela decadência, transpôs o Fisco indevidamente os saldos da precipitada conta do Razão por ele encontrados para determinação da indigitada correção monetária relativamente aos exercícios submetidos à taxação, entendendo que somente os acréscimos ocorridos nos anos-base não decaídos poderiam ser considerados pela fiscalização, razão pela qual propugna pelo expurgo daqueles valores.

Destacando que se foram glosadas as despesas em tela, não deveriam elas ser objeto de ativação para a exigência da correspondente correção monetária, sendo esta a segunda impropriedade fiscal, cita, para robustecer o seu argumento, ementas de acórdãos que teriam sido exarados pelo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

No que diz respeito à tributação do Imposto de Renda na Fonte e da Contribuição Social sobre o Lucro, restringe suas impugnações de fls. 105 e 106, respectivamente, à solicitação de que seja o julgamento daqueles litígios consentâneo com o que vier a ser proferido relativamente ao Imposto de Renda – Pessoa Jurídica que os originou.”

4. A decisão prolatada pela autoridade de primeira instância está assim ementada:

*** IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA – LUCRO REAL**

OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. Dever de Escriturar – A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, abrangendo todas as suas operações, assim como os seus resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – GLOSAS DE DESPESAS. Despesas Operacionais – Somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos.

CORREÇÃO MONETÁRIA – DESPESA INDEVIDA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. Correção monetária credora a menor – A glosa do valor das imobilizações debitadas em despesas apenas restabelece o lucro real indevidamente reduzido pelo valor que deveria ter sido ativado e corrigido, como integrante do ativo permanente. A falta de correção monetária desse



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

valor justifica o lançamento de ofício para a cobrança de tributo sobre a receita de correção não contabilizada.

Lançamento Procedente.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

DECORRÊNCIA – Infrações apuradas na Pessoa Jurídica – Princípio de causa e efeito que impõe aos lançamentos reflexos a mesma sorte do lançamento principal. Caracterizada a infração à legislação tributária e tendo havido a decorrente tributação do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, sujeita-se o contribuinte, ainda, à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro.

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.
Cancelamento do Lançamento – Por determinação do artigo 17, da Medida Provisória nº 1.110/95, convalidada até a presente data, fica cancelado o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro, incidente sobre o resultado apurado no período-base encerrado em 31/12/88.

Lançamento procedente em parte.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

DECORRÊNCIA. Omissão de Receitas na Pessoa Jurídica – Princípio de causa e efeito que impõe aos lançamentos reflexos a mesma sorte do lançamento principal. Caracterizada a infração à legislação tributária e tendo havido a decorrente tributação do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, sujeita-se o contribuinte, ainda, à exigência do Imposto de Renda na Fonte.

Lançamento procedente.”

5. As razões de fato e de direito que motivaram a decisão de primeiro grau foram as seguintes:

“ Da análise do conjunto probatório acostado aos autos verifica-se que carecem de valor probante as alegações passivas que recaíram sobre a glosa de despesas. Realmente, seu argumento exordial de que tais dispêndios não se destinaram à formação de florestas e sim à sua manutenção, aliado àquele afirmativo de sua utilização no processo industrial e não em suas atividades comerciais, cingiram-se tão somente a tanto, sem que meios de prova mais robustos se apresentassem de modo a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

ilidir a tributação levada a efeito pelo Fisco. Em que pesem se prestarem os demonstrativos de fls. 95 a 100 a detalhar a composição de sua conta DESPESAS DE TERRAS E BENFEITORIAS, encontram-se eles desguarnecidos dos necessários documentos que lhe deram origem, de sorte a que restasse assim imaculado o seu arrazoado no sentido de que referida conta fizesse jus à alocação como conta de RESULTADO e, não como integrante do grupo do Ativo Permanente, que exigisse sua imediata ativação.

Conquanto tenha particularizado a operação de corte de árvores nativas da Fazenda denominada Hortência para dizer que a madeira assim cortada servira de combustível às suas caldeiras, não lograra a contribuinte comprovar documentalmente que as despesas de extração, transporte, etc., envoltas na citada operação, prenchessem os pressupostos legais de necessidade, usualidade e normalidade para considerá-las à luz do estatuído no art. 191 do RIR/80, e §§, como despesas operacionais dedutíveis da empresa. Ressalte-se que suas evocações ao art. 14 da Lei nº 7.799/89, do subitem 8.1, letra "B" do Parecer Normativo CST nº 108/78, bem como do item 4, letra "a" e "b" do Parecer Normativo CST nº 26/79 em nada lhe socorrem neste seu intento.

Quanto à dúvida colocada pela irresignada, na qual teria incorrido a fiscalização de entender que a madeira cortada é de sua propriedade e contabilizada em separado na conta FLORESTA, importa salientar que, uma vez efetuado o lançamento, estaria a elucidá-la uma escorreita escrituração contábil, estribada em documentos que respaldassem os seus interesses.

A par de todo o exposto, chama-nos a atenção alguns trechos de sua contestação onde descreve a causídica que "... houve aproveitamento de árvores nativas, com extração e simultaneamente replantio e semeadura de novas árvores, com um misto de ambas as coisas ao mesmo tempo em que se extraía e se transportava a madeira para utilização na sede (despesa), se procedia à formação da floresta, vale dizer garantindo assim sua manutenção", para concluir que "... não se trata de investimentos, nem de aplicação de capital e sim de despesa que, mesmo ativável, é consumida."(sic) "Mesmo que se possa admitir parte dessa despesa como aplicada na renovação da floresta, ainda assim teria ficado em valor inferior à cota de exaustão a que a autuada teria direito e que não foi utilizada, fato não levado em conta pela fiscalização que simplesmente o ignorou."

Tais assertivas permitem-nos algumas ilações. De plano, que conflitam com a ótica passiva exposta no intrôito de sua reclamatória, já comentada nestes fundamentos, aliadas ao fato de que sua textual concordância de que parcela das despesas glosadas referem-se a aplicações que admite serem ativadas, dizem no sentido de que a formação de florestas, por si só,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

ensejaria sua classificação contábil no seu Ativo Permanente Imobilizado, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 71/78, à medida em que refletiria um direito da empresa tendo por objeto bens destinados à manutenção da atividade da pessoa jurídica, tal como por ela admitido.

Ainda que pudesse ser suscitada discussão à respeito da proporção das despesas ativáveis em relação ao seu total, nenhuma sorte assistiria à Fiscalizada, vez que sua asseveração encontra-se despida de elementos probatórios que exprimissem sua dissociação. Dá solidez a este entendimento a confissão da litigante, abordando o replantio de árvores, de que "ipsis verbis" "... ficaria impraticável a aplicação do percentual entre as árvores existentes no início e no fim do período, para aferir a quantidade extraída a ser levada como cota de exaustão."

Aqui cabe o esclarecimento de que, mesmo estando o lançamento embasado em prova presuntiva, a constatação da omissão de receita partira da presunção legal, cujo suporte maior e incontestável encontra-se no art. 44 do Código Tributário Nacional. Por outro lado, mesmo que fosse condenado parte do valor fiscal, esclareça-se que foza esta regra do direito da presunção "juris tantum" de sua veracidade, até porque, tanto na fase preparatória, assim como na impugnatória, fora conferido à contestante amplo direito do contraditório na busca da verdade material dos fatos.

A propósito da legalidade da presunção, Antonio da Silva Cabral in Processo Administrativo Fiscal, Edit. Saraiva, é do seguinte parecer:

"Presumir é praे sumere (tomar alguma coisa como tendo acontecido), antes de se ter uma prova mais contundente da existência da coisa. É atitude subjetiva, e não real, em sua essência. As presunções têm por base a própria lei e, por isso mesmo, são chamadas de praesumptiones juris. Quando a lei diz, por exemplo, presumir-se distribuição disfarçada de lucros a venda pela empresa a seu sócio de um bem por valor notoriamente inferior ao de mercado tem-se uma presunção de direito. Quando a presunção existe apenas na mente do juiz, tem-se a presunção hominis. A primeira regra é regra de direito, enquanto a Segunda é enunciado do próprio juiz, na apreciação da prova." (...)

De outro modo, o art. 332 do Código de Processo Civil (C.P.C.) brasileiro, fonte subsidiária que é do Direito Tributário, estabelece que todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados naquele código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou a defesa, valendo dizer da propriedade e da legitimidade da presunção como meio de prova perfeitamente adequado ao caso em trato.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

Isto posto, visível é a lisura com que o Fisco, cônscio da responsabilidade do ônus probatório que recai sobre si por imperativo do art. 333 do C.P.C., acautelou-se de juntar aos autos os pressupostos objetivos do direito que pretende seja aplicado, através da presunção e de indícios da ocorrência de irregularidades à legislação tributária listas no A I., plenamente admitidos no direito positivo.

No que se refere ao seu chamamento à responsabilidade dos servidores autuantes para que, em ativando os valores glosados, providenciassem os cálculos de depreciação ou exaustão a que entende a empresa lhe ser de direito, estabelecidos nos arts. 171 e 219 do RIR/80 e no Parecer Normativo nº18/79 emanado da C.S.T., ressalte-se que no DEMONSTRATIVO DA CORREÇÃO MONETÁRIA de fl. 15, fora expurgada da tributação o valor da correção monetária da Reserva Oculta encontrada pelo Fisco às fls. 16 a 18, de modo a resguardar a contribuinte de um possível excesso de exação.

Relativamente à exigência da correção monetária das despesas glosadas, depreende-se que aqui também não procedem as argumentações da contribuinte de que a sua atualização monetária, operada pelo fisco, não deveria ter sido influenciada pelo saldo do Razão da conta TERRENOS-FLORESTAS do exercício 1987, transposto para ao exercício 1988, ambos ditos por ela como decaídos. Primeira, porque o instituto da decadência em que se alicerçara, previsto no "caput" do art. 173 do Código Tributário Nacional (C.T.N.), em seus incisos I e II, diz da limitação temporal de cinco anos do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, o que convenhamos, não ocorrera. Na realidade, limita-se o Fisco, tão somente, a montar o Razão daquela conta para os exercícios 1987 e 1988, utilizando-se dos próprios lançamentos contábeis daquela conta de resultado, de cópia às fls. 36 a 46, tudo visando a obtenção de uma saldo da conta CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO em 31/12/88, data esta coincidente com a do encerramento do período-base do primeiro exercício submetido à tributação. A propósito, outro não poderia ser o caminho a ser trilhado pela fiscalização, até porque estava ela obrigada a apurar o quantum debeatur pela via da tributação do lucro real, adotada pela querelante, com base em sua escrituração, à medida em que a veracidade e a observância de sua escrita com a legislação comercial e fiscal não fora posta à prova.

Por outro lado, considerando-se que o aproveitamento da escrita contábil da contrariada não ferira o parágrafo segundo do art. 711 do RIR/80, inserto no CAPÍTULO IV (DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO), que diz da faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, para os fins daquele artigo, depreende-se, mais uma vez, a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

legitimidade da ação fiscal neste particular. Objetivando demonstrar que o feito fiscal harmoniza-se com posicionamento jurisprudencial promanado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, há que se reproduzir abaixo a ementa de ser Acórdão nº 101-78.282/89, versando sobre matéria semelhante:

"RECONSTITUIÇÃO DO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO – A reconstituição do valor exato do patrimônio líquido ao longo do tempo para o cálculo da correção monetária de exercício não atingido pela decadência, desde que não haja lançamento de crédito tributário em relação aos exercícios já atingidos pela caducidade, não é defesa em lei."

Assim, há que se manter o razão da conta DESPESAS DE TERRAS E BENEFICIÁRIOS – FLORESTAS (12.7.0), tal como elaborado pelo fisco às fls. 05 a 14, abaixo sintetizado:

(...)

Quanto à tese passiva de que as despesas operacionais glosadas não deveriam ser objeto de ativação para a exigência da correspondente correção monetária, esclareça-se que, em que pese o posicionamento do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda em que se baseia sua contestação, estampado nas ementas aos acórdãos exarados por aquele colegiado nos idos de 1986 a 1988, tal suporte reflete pensamento jurisprudencial divergente da corrente adotada por aquele tribunal em passado mais recente, onde três de suas câmaras consideraram tributável a correção monetária relativa a bens classificáveis no ativo permanente, cujo valor foi levado, indevidamente, à conta de despesa. Nesse sentido, que sejam vistos os acórdãos nºs 101-79.686/90 (DOU DE 28/05/90), 101-80.294/90 (DOU de 26/09/90), 103-10.041/90 (DOU de 24/07/90), 105-4.736/90 (DOU de 07/11/90) e 105-4.111/90 (DOU de 14/09/90). Já em 1991, cerrando fileira com aquelloutros, o acórdão nº 101-81.415/91 (DOU de 08/08/91) é do parecer que a glosa do valor das imobilizações debitadas em despesas apenas restabelece o lucro real indevidamente reduzido pelo valor que deveria ter sido ativado e corrigido, como integrante do ativo permanente. A falta de correção monetária desse valor justifica o lançamento de ofício para a cobrança de tributo sobre a receita de correção monetária não contabilizada. Do mesmo parecer os acórdãos nº 105-5.521/91 (DOU de 27/06/91), 101-81.400/91 (DOU de 04/07/91) e 104-8.273/91 (DOU de 11/10/91).

Comentando em sua obra IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS ed. Atlas, 19ª edição, 1994, fls. 299 e segs., que aquele Conselho, em seu acórdão nº 103-07.982/87 (DOU de 25/08/87), decidira que o lançamento de bens ativáveis como despesas operacionais equivale à depreciação total no período-base das aquisições e que a correção monetária da depreciação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

anula a correção monetária dos bens, nada tendo a tributar em matéria de receita da correção monetária, assim leciona o professor Hiromi Higuchi:

"A premissa não é correta porque uma parte da depreciação total efetivada no próprio período da aquisição do bem não é dedutível e em consequência a correção monetária dessa depreciação também é indedutível. Logo, a receita de correção monetária tributável não se anula com a despesa de correção monetária indedutível."

Como se não bastasse trazer à baila tais entendimentos do 1º C.C., favoráveis ao fisco, cite-se que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em seus acórdãos nºs 01-01.252 e 01-01.265 (DOU de 12/05/92), dera provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a tributação da parcela relativa à correção monetária dos bens ativos escriturados como despesas, deferindo-se, contudo, ao sujeito passivo a dedução da depreciação calculada na forma da lei e no exercício seguinte à correção monetária da reserva oculta, pelo seu valor líquido de imposto.

Ressalte-se que, conquanto tenha havido o redimensionamento do **DEMONSTRATIVO DA CORREÇÃO MONETÁRIA**, tal fato em nada alterara os valores tributáveis, de sorte que subsistem incólumes os **DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA** de fls. 20 a 23, devendo, por conseguinte, ser mantida a exigência do imposto em sua totalidade."

6. Estas foram as razões de fato e de direito que motivaram a autoridade de primeira instância a manter o lançamento, relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica, nos moldes constantes do Auto de Infração.

7. Tendo tomado ciência da decisão em 09.01.97, conforme assinatura apostada fls. 139 (AR), a recorrente interpôs recurso voluntário, protocolado em 27/01/97, no qual reproduz, em síntese, os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

V O T O

Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, Relator

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

A questão trazida à apreciação desta Câmara diz respeito a glosa de valores registrados em conta de resultado – Despesas de Terras e Benfeitorias – relativos a investimentos realizados com formação de florestas.

A autuação, neste particular, teve por fundamento os arts. 154, 157, § 1º, 347, 353, inciso II e 676, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

Os dispositivos citados referem-se:

Art. 154 – ao conceito de lucro real

Art. 157 – à manutenção de escrituração com observância das leis comerciais e fiscais

Arts. 347 e 353 – aos procedimentos de correção monetária das demonstrações financeiras

Art. 676 – ao lançamento de ofício, nos casos de declaração inexata.

Observe-se, portanto, que nenhum dos dispositivos legais, indicados no Auto de Infração, dão suporte à autuação fiscal.

Não obstante este fato – incompatibilidade entre a infração cometida e o dispositivo legal pertinente – verifica-se que a infração foi claramente definida no termo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

"Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" de fls. 26, o que afastaria, a princípio, qualquer nulidade do procedimento fiscal, desde que, evidentemente, fossem demonstrados de forma clara e inequívoca, os fatos que motivaram o lançamento do tributo devido, de forma a atender o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, que está assim redigido:

"CAPÍTULO II - Constituição do Crédito Tributário

Seção I - Lançamento

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifamos)

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

Segundo o termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" os fatos que motivaram o procedimento fiscal referem-se a:

"Investimentos realizados com formação de florestas, contabilizadas indevidamente como Despesas de Terras e Benfeitorias – Conta nº 12.07.0"

A questão principal, pois, é saber quais os valores que devem ser considerados como investimentos, ou melhor, como custo de aquisição ou formação da floresta.

O Decreto-lei nº 1.483, de 6 de outubro de 1976, ao tratar da correção monetária do valor dos recursos florestais e dos direitos de sua exploração, estabeleceu, em seus arts. 1º e 2º, que:

"Art. 1º O valor original das florestas integrantes do ativo das pessoas jurídicas, que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, será corrigido monetariamente de acordo com as normas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

que regem a correção monetária do ativo imobilizado, observadas as disposições deste Decreto-lei.

§ 1º (...)

§ 2º (...)

Art. 2º Para os fins do artigo anterior, consideram-se valor original das florestas, em cada ano, as importâncias efetivamente aplicadas na elaboração do projeto técnico, no preparo de terras, na aquisição de sementes, no plantio, na proteção, na vigilância, na administração de viveiros e flores e na abertura e conservação de caminhos de serviços.

Parágrafo único. São custos dos projetos beneficiários de incentivos fiscais os admitidos pelo Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal – IBDF. *

Por sua vez, a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ao tratar das classificação das contas e dos critérios de avaliação do ativo, estabeleceu que:

* Art. 179 – As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial:

(...)

Art. 183 – No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

(...)

V – os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão.

(...)

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

(...)

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.”

Em face das normas supratranscritas, pode-se deduzir que somente deverão ser ativadas as importâncias aplicadas na elaboração do projeto técnico, no preparo de terras, na aquisição de sementes, no plantio, na proteção, na vigilância, na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

administração de viveiros e flores e na abertura e conservação de caminhos de serviços, gastos esses relativos à formação de florestas destinadas ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

Por pertinente, leia-se o seguinte trecho do Parecer Normativo CST nº 26, de 9 de maio de 1979 (DOU de 16/05/79):

"2. Inicialmente, é necessário destacar que a legislação específica determina os investimentos que devem ser considerados como custo dos projetos florestais, atribuindo ao IBDF a competência para a sua aprovação. Tais custos somente quando previstos em projetos aprovados podem ser cobertos pelos recursos provenientes dos incentivos fiscais.

3. Entretanto, observamos que inúmeros projetos em fase de implantação necessitam de investimentos adicionais, que também poderão ser considerados como custos integrantes das reservas florestais em formação sujeitas à correção adicional de 6% , criada pelo Decreto-lei nº 1.483/76, desde que o IBDF reconheça que os gastos são ou foram necessários à execução dos projetos (item 6 do Parecer Normativo CST nº 28/77). "

Já o item 6 do Parecer Normativo CST nº 28/77 está assim redigido:

" O art. 2º (do Decreto-lei nº 1.483/76), por outro lado, refere-se, exclusivamente, a recursos florestais objeto de florestamento e reflorestamento, definindo as parcelas componentes dos custos originais de formação, cuja apropriação deve ser feita a cada ano. O parágrafo único, por sua vez, acrescenta uma formalidade que condiciona a aceitação, como custo, dos dispêndios em projetos de florestamento e reflorestamento beneficiados com incentivos fiscais: a admissão de tais gastos pelo Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal (IBDF). Cabe aqui, entretanto, notar que o texto legal não limita o custo desses projetos apenas aos recursos oriundos de incentivos fiscais; caso haja a utilização de recursos adicionais, estes também poderão ser admitidos como custo, desde que o IBDF reconheça que, à luz do caput do artigo, os gastos realizados sem contrapartida de incentivos fiscais são ou foram necessários à consecução do projeto. "

Cabe notar que, a menção a estas orientações, consubstanciadas nos atos normativos supracitados, objetiva tão-somente identificar quais valores devem compor o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

custo de projetos florestais em geral, mesmo que estes não visem a obtenção de incentivos fiscais, consoante esclarece o próprio Parecer Normativo CST nº 28, de 5 de maio de 1977, em sua ementa que está assim redigida:

"Florestas nativas sujeitam-se à correção prevista no art. 1º do Decreto-lei nº 1.483/76. Valores admitidos como custo de projetos florestais em geral e daqueles beneficiados por incentivos fiscais."

E, consequentemente, quais os valores que devem ser registrados em conta do ativo, sujeitando-se, assim, à correção monetária das demonstrações financeiras.

Para que não pairem dúvidas acerca dos valores que devem ser ativados, v. o art. 14 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, abaixo transscrito:

"Art. 14 – Estão sujeitos à correção monetária, nos termos desta Lei:

I – as florestas que se destinam ao corte para comercialização, consumo ou industrialização;

II – os direitos contratuais de exploração de florestas, com prazo de exploração superior a dois anos;

III – as florestas destinadas à exploração dos respectivos frutos;

IV – as florestas destinadas à proteção do solo e à preservação do meio ambiente.

Parágrafo único. Para efeito de correção monetária, consideram-se valor original das florestas **as importâncias efetivamente aplicadas, em cada período, na elaboração do projeto técnico, no preparo de terras, na aquisição de sementes, no plantio, na proteção, na vigilância, na administração de viveiros e flores e na abertura e conservação de caminhos de serviços.**" (grifamos)

Na hipótese dos autos, a fiscalização, como referido anteriormente, procedeu a glosa de determinados valores lançados em conta de despesa, sob o argumento de que tais importâncias caracterizar-se-iam como investimentos na formação de florestas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

Examinando-se os documentos que instruem a ação fiscal encontramos:

- mapas e demonstrativos de correção monetária do balanço
- cópias dos balanços patrimoniais dos anos de 1990 e 1991 (fls. 28/35);
- cópias da conta Razão nº 12.07.0 – Despesas de Terras e Benfeitorias relativa aos anos de 1986 a 1991, nas quais consta como histórico do lançamento a expressão "Movimento nesta data", não havendo qualquer outra indicação acerca da natureza dos gastos efetuados (fls. 36/46);
- cópias das declarações de rendimentos – pessoa jurídica, relativas aos anos de 1988 a 1990.

Não há nos autos qualquer demonstrativo, individualizado, dos valores glosados, bem com cópia dos documentos correspondentes, indicando a natureza dos respectivos valores.

Conseqüentemente, entende este relator, não haver nos autos documentos que comprovem a inobservância, por parte da contribuinte, das normas que disciplinam o registro de tais gastos como custo de formação das florestas.

É de se notar, por pertinente, que dentre os princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, encontramos aquele relativo ao ônus da prova, isto é, cabe ao autor do procedimento – fiscalização – a prova dos fatos sobre os quais esta embasado o procedimento fiscal. Para tanto, a fiscalização deveria apresentar todos os elementos que demonstrassem de forma inequívoca a ocorrência da infração indicada no Auto de Infração.

Não é o caso constante destes autos.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso interposto.

Sala das Sessões - DF, em 27 de janeiro de 1999

EDSON VIANNA DE BRITO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.001186/93-21
Acórdão nº. : 103-19.838

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 do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 26 FEV 1999

A handwritten signature in cursive ink, appearing to read "Cândido".
CÁNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em 11.3.99

A handwritten signature in cursive ink, appearing to read "Nilton".
NILTON CÉLIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL