



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10680.007113/93-79
Recurso nº : 121.025
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1989 a 1992
Recorrente : COMERCIAL MINEIRA S/A
Recorrida : DRJ - BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 07 de junho de 2000
Acórdão nº : 108-06.134

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – O simples cotejo entre informação contida na Declaração de Produtor Rural e a contabilidade da pessoa jurídica, com a verificação de diferenças no valor das compras e/ou da produção, não é prova bastante para comprovar a omissão de receitas. Não se tratando de hipótese de presunção legal, a prova da omissão há que ser produzida pelo fisco, pelo aprofundamento do trabalho investigativo.

OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE VENDAS – Omissão de vendas apurada a partir da reconstituição do estoque, conforme escriturado no Registro de Inventário. Incabível sua valoração pelo preço do produto no último dia do período-base.

OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO - Os recursos supridos ao caixa da pessoa jurídica por administradores, sócios ou acionista controlador, se não comprovada a efetividade de sua entrega, configuram omissão de receita.

OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE REGISTRO DE COMPRAS – A caracterização de omissão de receitas a partir de omissão de compras só pode ser aventada quando devidamente comprovados a compra e o respectivo pagamento, ambos não escriturados, pois é o pagamento que teria sido feito com recursos mantidos à margem da escrituração. Inexistindo essa prova no processo, não se mantém a exigência.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS – Gastos efetuados em propriedade do administrador da pessoa jurídica: não comprovada a alegação de exploração conjunta de projeto agrícola, inadmissível sua dedução na apuração do lucro real.

DESPEZA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA – MÚTUO COM PESSOA LIGADA – Empréstimo efetuado pelo acionista majoritário. O contrato de mútuo, nos termos em que dispõe o Código Civil

Est 9

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

Brasileiro, não é daqueles para os quais seja exigido o registro público. Não tendo sido contestados os índices utilizados para calcular a variação monetária dos mútuos, admite-se a dedução.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – Os resultados da sociedade em conta de participação devem ser apurados em separado dos da própria pessoa jurídica que é o sócio ostensivo.

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO – BENS NÃO UTILIZADOS NA ATIVIDADE DA PESSOA JURÍDICA – Incabível o cômputo de encargos de depreciação de bens cuja utilização na atividade da empresa não é comprovada.



DESPESAS OPERACIONAIS – TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - Na vigência do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa por medida judicial são dedutíveis na apuração do lucro real, com observância do regime de competência.

VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - A regra contida no artigo 44 da Lei nº 7.799/89, restringindo a dedução da correção monetária do imposto de renda, contribuição social e imposto de renda sobre o lucro líquido aos casos de pagamento nos prazos de vencimento, tinha natureza de penalidade e não mais persiste após o advento da Lei nº 9.069/95 (MP nº 596/94). Pelo princípio insculpido no artigo 106 do Código Tributário Nacional, aplica-se retroativamente a norma mais benigna, de maneira a alcançar os atos não definitivamente julgados.

CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS – PATRIMÔNIO LÍQUIDO – PROVISÃO PARA O IRPJ LANÇADO DE OFÍCIO – A falta de constituição de provisão para o imposto de renda lançado de ofício não acarreta despesa a maior de correção monetária, pois a contrapartida da provisão teria atualização dedutível.

CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS – DESPESAS ATIVÁVEIS - Glosadas despesas efetuadas em propriedade de acionista, por não comprovada sua relação com a atividade da pessoa jurídica, não há como pretender que constituam investimento permanente, passível de correção monetária.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS – ALIENAÇÃO DE BEM POR VALOR NOTORIAMENTE INFERIOR AO DE MERCADO - Dispêndios efetuados em propriedade de acionista, adicionados ao lucro líquido da pessoa jurídica por não configurarem despesas dedutíveis, configuram lucro devidamente submetido à tributação e não há óbice à sua distribuição.

  2

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

MÚTUO COM PESSOA JURÍDICA INTERLIGADA – VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA – Na vigência do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, a pessoa jurídica mutuante devia reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à variação monetária dos mútuos com empresa interligada. Configura o mútuo a disponibilização de numerário em conta-corrente, com o qual a pessoa jurídica interligada realiza aplicações no mercado financeiro.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO – RECEITAS DE ATIVIDADES NÃO INCENTIVADAS – REDUÇÕES – ATIVIDADE RURAL – Receita decorrente de reavaliação de estoque de produto agrícola adquirido de terceiros não constitui receita da atividade agrícola. No período em que ocorreu o fato gerador, a variação monetária passiva não era computada nos ajustes do lucro da exploração.



LUCRO DA ATIVIDADE RURAL – ALÍQUOTA – A majoração da alíquota de 6% para 25%, introduzida pela Lei nº 8.023, de 12.04.90, não pode ser exigida ainda no ano de 1990, em relação a período encerrado em 30.11.90 e cujo imposto teve vencimento no último dia do mês seguinte.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO – AJUSTES – O lucro da exploração é constituído pelo lucro líquido do exercício, ajustado pelas exclusões e adições estabelecidas na lei. As glosas de parcelas que não implicam alteração no lucro líquido não têm efeito na determinação do lucro da exploração.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMERCIAL MINEIRA S/A,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação as parcelas de Cz\$ 268.242.100,71, NCz\$ 1.774.600,94, Cz\$ 277.615.898,45, Cr\$ 18.287.598,45 e Cr\$ 113.425.054,40, nos exercícios de 1989, 1990, 1990 (período de janeiro a novembro de 1990), 1991 (período de dezembro de 1990) e 1992, respectivamente. Vencidos os Conselheiros José Henrique Longo e Luiz Alberto Cava Maceira que também excluíram a parcela de Cz\$ 15.731.484,77 no

 
3

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

exercício de 1989, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS

Presidente



TANIA KOETZ MOREIRA

Relatora

FORMALIZADO EM: 14 JUL 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, e MARCIA MARIA LORIA MEIRA.

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

Recorrente : COMERCIAL MINEIRA S/A
Recurso : 121.025

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica referente aos anos de 1988 a 1991, lavrado contra a empresa COMERCIAL MINEIRA S/A, já qualificada no presente processo, em decorrência das seguintes infrações:

1. Omissão de receita operacional, caracterizada pela falta de contabilização de venda de gado bovino e de café

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
1988/ex.89	(*) 346.244.087,43
1989/ex.90	73.730.000,00

(*) Parcela excluída pela DRJ: CZ\$ 135.188.087,43

2. Omissão de receita operacional, caracterizada pela não comprovação da origem e/ou da efetiva entrega de recursos supridos ao caixa pelo acionista majoritário

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
1988/ex.89	6.000.000,00

3. Omissão de receita operacional, caracterizada pela não contabilização de custos (compra sem nota de gado e de café)

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
1988/ex.89	2.480.000,00
1989/ex.90	712.461,75



Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

4. Glosa de despesas não comprovadas

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
1988/ex.89	(*) 19.575.826,99
1990/ex.90	1.110.156,73
1990/ex.91	386.697,28
1991/ex.92	9.514.310,23

(*) Parcela recolhida: 6.000.000,00

Parcela excluída pela DRJ: 11.342.503,03

5. Glosa de despesas não necessária, referente a correção monetária sobre empréstimo de pessoa ligada

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
1991/ex.92	15.102.385,81

6. Glosa de despesas indedutíveis, referentes a sociedades em conta de participação nas quais a autuada é sócia ostensiva

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
1988/ex.89	(*) 15.663.970,12
1989/ex.90	(*) 1.136.434,30
1990/ex.91	260.530,32
1991/ex.92	105.215.230,29

(*) Recolhido com alíquota de 6%

7. Glosa de despesas de depreciação

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
----------------	-------------------------

9

GL

Processo nº : 10680.007113/93-79

Acórdão nº : 108-06.134

1990/ex.91 (*) 5.878.400,12
1991/ex.92 (**) 95.845.742,43

(*) Parcela excluída pela DRJ: 2.563.254,68

(**) Parcela excluída pela DRJ: 41.793.182,02

8. Glosa de despesas indedutíveis, referentes a tributos com exigibilidade suspensa

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
1988/ex.89	17.108.307,00
1989/ex.90	72.253,82
1990/ex.90	31.439.010,07
1990/ex.91	13.881.941,84
1991/ex.92	36.334.069,03

9. Glosa de despesa de variação monetária passiva sobre imposto de renda cuja exigibilidade estava suspensa

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
1989/ex.90	716.215,01
1990/ex.90	5.328.221,35
1990/ex.91	1.131.155,21
1991/ex.92	34.445.315,94

10. Imposto pago a menor pela aplicação da alíquota de 6% ao invés de 25%, referente ao balanço levantado em 31.11.90 em virtude de processo de cisão

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
1990/ex.90	156.623.785,07

11. Glosa de despesa indevida de correção monetária, pela correção a maior do patrimônio líquido



Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
1988/ex.89	4.118.096,71

12. Correção monetária credora menor que a devida, em decorrência da classificação indevida, no ativo circulante, de bens classificáveis no ativo permanente

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
1988/ex.89	33.479.697,00
1989/ex.90	273.670,36
1990/ex.90	970.335,78

13. Correção monetária credora a menor, por ter contabilizado como despesa a aquisição de bens do ativo permanente

<u>Ano</u>	<u>Valor tributável</u>
1991/ex.92	9.014.486,74

14. Distribuição disfarçada de lucros caracterizada pela alienação de bem a pessoa ligada por valor notoriamente inferior ao de mercado

<u>Ano</u>	<u>Valor tributável</u>
1990/ex.90	9.524.546,47
1990/ex.91	3.274.501,40
1991/ex.92	18.528.796,96

15. Falta de adição ao lucro líquido de variação monetária ativa sobre empréstimo a empresa ligada

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
1988/ex.89	15.731.484,77

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

16. Redução indevida do lucro real pela exclusão de parcela não computada no lucro líquido (ajuste no custo de ouro)

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
1988/ex.89	1.590.180,00

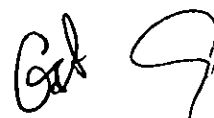
17. Lucro real da atividade rural declarado a maior, pela inclusão indevida de receitas de outras atividades (balanço de cisão de 30.11.90)

<u>Ano/Ex.</u>	<u>Valor tributável</u>
1990/ex.90	(*) 134.946.840,00

(*) Parcela recolhida : 19.313.910,00

Tempestiva Impugnação às fls. 197/221, alegando em síntese:

- a) quanto ao item 1, que não houve omissão de receita, que o procedimento fiscal implica considerar valores em duplicidade e que a Declaração de Produtor Rural tem finalidades estatísticas e não tributárias;
- b) quanto ao item 2, que a efetiva entrega do numerário emprestado prova-se pelo lançamento do cheque no extrato bancário do acionista, e a origem, pelo resgate de aplicação financeira efetuado no mesmo dia;
- c) quanto ao item 3, que não houve compra sem nota, mas apenas remanejamento de rebanho de uma fazenda para outra, sendo vendido nesta outra e então procedida a baixa no estoque, e também que, ainda que houvesse compra sem nota fiscal, este fato não ensejaria lançamento porque a compra estaria onerando o estoque final e, em consequência, o resultado do exercício;
- d) quanto ao item 4, junta documentos;
- e) quanto ao item 5, que o contrato firmado com o acionista previa a atualização monetária do empréstimo, e que a atualização monetária visa apenas a preservação do poder de compra da moeda, não podendo ser considerado ônus;
- f) quanto ao item 6, concorda com a exigência referente aos anos-base de 1988 e 1989, mas em relação a 1990 e 1991 devem ser recompostos e considerados os



- prejuízos fiscais; que a atividade de reflorestamento não se submetia à alíquota de 30%;
- g) quanto ao item 7, que os tratores foram efetivamente adquiridos pela pessoa jurídica e por ela utilizados, embora com recursos fornecidos pelo acionista principal;
- h) quanto ao item 8, que a indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa e de sua variação monetária só se aplica a fatos geradores a partir de 01/01/93, conforme artigo 8º da Lei nº 8.541/92;
- i) quanto ao item 9, que a dedutibilidade da variação monetária passiva sobre imposto de renda provisionado tem amparo no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.397/87, não se aplicando no ano de 1988 o artigo 44 da Lei nº 7.799/89;
- j) quanto ao item 11, que o fato de não ter constituído provisão para Imposto de Renda não implicou redução indevida do patrimônio líquido, pois a parte excedente foi tributada por ocasião do pagamento do imposto, cuja correção monetária é indedutível;
- k) quanto ao item 12, que os dispêndios referem-se a empreendimento frustrado realizado na Fazenda da Barra, que tinha caráter temporário, e não devem ser classificados no ativo permanente;
- l) quanto ao item 13, que as despesas referem-se ao mesmo empreendimento frustrado (tentativa de implantação de lavoura temporária de sorgo) e não constituem investimento;
- m) quanto ao item 14, que os investimentos feitos na Fazenda da Barra, de propriedade de seu acionista, tiveram perda total, conforme documentos juntados;
- n) quanto ao item 15, que não fez empréstimo à sociedade ligada Belver Ltda., mas que esta administra o recebimento de valores de empreendimento comum, fazendo aplicações no mercado financeiro e repassando mensalmente os rendimentos aí auferidos, devidamente registrados como receitas financeiras;
- o) quanto ao item 16, que o ajuste feito no LALUR visou retificar ajuste anterior e não gerou distorção no resultado;
- p) quanto ao item 17, que o lucro da exploração calculado pelo fisco está incorreto e que o disposto no artigo 12 da Lei nº 8.023/90 não se aplica a fatos geradores ocorridos no próprio ano de 1990.



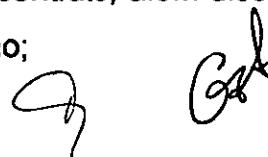
Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

Insurge-se contra a exigência da TRD. Discorda ainda da aplicação da alíquota de 30% do IRPJ, agravada pelo adicional, porque a atividade rural sujeita-se apenas à alíquota de 6%, conforme artigo 406 do RIR/80. Alerta para o fato de existirem erros de cálculo no auto de infração.

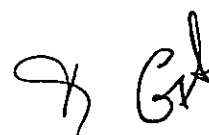
Decisão singular julga o lançamento parcialmente procedente, excluindo parte das quantias tributadas nos itens 1, 4 e 7. Excluída também a cobrança da TRD no período compreendido entre 04/02/91 e 29/07/91. Reduzida multa de ofício para 75%, no exercício de 1992, período-base de 1991.

Ciência em 23.09.99. Recurso Voluntário interposto em 22.10.99, alegando em síntese:

- a) quanto ao item 1, reitera a alegação de que a Declaração de produtor Rural é instrumento de fins meramente estatísticos e não contábeis; afirma que a diferença encontrada nos estoques resulta da quebra normal ocorrida no processo de produção do café beneficiado e que o auto de infração considerou que café em côco e café beneficiado são o mesmo produto, terminando por somá-los, o que não é correto;
- b) quanto ao item 2, reitera as alegações da primeira fase, no sentido de que estão comprovadas a origem e a efetiva entrega do numerário suprido;
- c) quanto ao item 3, reitera as alegações da Impugnação, dizendo que se trata de transferência de gado entre duas fazendas, com nota fiscal de transferência, tendo sido feita a baixa no estoque apenas quando da emissão da nota fiscal de venda, e também que é nulo o efeito da compra sem nota, quando o produto adquirido é incorporado ao estoque final; quanto à divergência no estoque de café, repete que os dados da Declaração de Produtor Rural tem efeitos apenas estatísticos, acrescentando que anexa a demonstração da movimentação da conta café;
- d) quanto ao item 4, que se conforma com a exigência sobre a parcela remanescente da glosa do ano de 1988;
- e) quanto ao item 5, diz que a correção monetária de mútuo apenas preserva o poder de compra da moeda e independe de previsão no respectivo contrato; além disso, o Decreto-lei nº 2.065/83 obrigava o reconhecimento da correção;



- f) quanto ao item 6, alega que, tratando-se de atividade de reflorestamento, foi utilizada impropriamente a alíquota de 30% para cálculo do tributo, e que devem ser compensados os prejuízos existentes;
- g) quanto ao item 7, acrescenta que os tratores eram de sua propriedade e, nos anos de 1990 e 1991, foram utilizados em projeto visando à implantação da cultura de sorgo, que terminou em perda total, não gerando por isso receitas;
- h) quanto ao item 8, repete o alegado da fase singular, dizendo que a indedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa só surgiu com a Lei nº 8.541/92, aplicável apenas a fatos geradores a partir de janeiro de 1993;
- i) quanto ao item 9, também reitera a alegação da primeira instância;
- j) quanto ao item 11, repete que o fato de não ter formado provisão para pagamento do imposto de renda lançado de ofício não tem repercussão no resultado da correção monetária do balanço, pois o imposto foi corrigido por ocasião de seu recolhimento e a correção teve o tratamento de despesa indedutível; com isso, a fiscalização poderia no máximo exigir diferença por postergação; acrescenta que os reflexos do procedimento na correção do balanço são nulos;
- k) quanto ao item 12, diz que a lavoura de sorgo, na qual foram feitos os dispêndios em questão, é classificada como temporária, com ciclo menor que um ano, e não deve ser classificada no ativo permanente;
- l) quanto ao item 13, trata-se da mesma lavoura temporária de sorgo cujo empreendimento não deu resultados, não se caracterizando como investimento de caráter permanente;
- m) quanto ao item 14, alega que não houve transferência de bens para o patrimônio de seu acionista, uma vez que a lavoura de sorgo foi totalmente perdida;
- n) quanto ao item 15, repete a alegação de que a Sociedade Belver Ltda. administra loteamento do qual participa com 25%, tanto na venda de lotes como no recebimento das prestações, fazendo aplicações no mercado financeiro e repassando aos sócios os respectivos rendimentos; não houve, assim, qualquer empréstimo àquela sociedade;
- o) quanto ao item 16, que se conforma com a decisão de primeira instância, mas solicita que seja levada em conta a compensação de prejuízos de exercícios anteriores;



Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

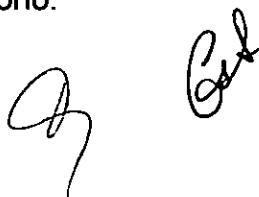
p) quanto aos itens 10 e 17, resultantes da recomposição do lucro da exploração, diz que está incorreto o cálculo do fisco; em relação à alíquota de 25%, adotada sobre a parcela correspondente ao resultado da atividade rural, repete que a Lei nº 8.023/90 só tem vigência a partir do ano de 1991.

Retoma ainda a contestação da cobrança da TRD. Contesta também a incidência do IRPJ pela alíquota de 30% sobre as parcelas glosadas, dizendo que deve incidir a de 6%, sem adicional. Volta a insistir no seu direito à compensação dos prejuízos existentes.

Fazem parte dos autos um anexo com folhas numeradas de 1 a 616 e uma pasta com folhas numeradas de 1 a 277, esta trazida com a Impugnação.

Os autos subiram com prova do depósito recursal.

Este o Relatório.



Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

VOTO

Conselheira TANIA KOETZ MOREIRA, Relatora

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

Passo a analisar os itens em questão, na mesma seqüência em que estão arrolados no Termo de Verificação Fiscal, seguindo assim a mesma ordem adotada na defesa e na decisão singular.

1. Omissão de receita operacional, caracterizada pela falta de contabilização de venda de café (item 1 do auto de infração)

Após a decisão singular, persiste o litígio em relação às parcelas de CZ\$ 211.056.000,00, no ano de 1988, e de NCZ\$ 73.730.000, no ano de 1990 (balanço de 30.11.90), ambas referentes à venda de café.

1.1. Venda não registrada no ano de 1988 (item 1.3 do TVF)

Conforme relatado no item 1.3 do TVF (fls. 19), constou na Declaração de Produtor Rural apresentada pela empresa no ano de 1988 (fls. 3 do Anexo) a quantidade de 1.282.961 quilos de café a título de "entrada e/ou quantidade colhida". Entretanto, efetuou o lançamento contábil na conta "Estoque de Produtos Agrícolas – Café" apenas da produção de 642.510 quilos de café beneficiado e de 112.800 quilos

97

14

GA

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134



de café em côco, totalizando 755.310 quilos. Concluiu então o fisco ter havido aquisição e venda de 527.651 quilos de café sem a devida contabilização, uma vez que as compras supostamente não registradas também não integravam o estoque final. Para quantificar a receita omitida, foi utilizado o valor de CZ\$ 24.000,00 por saca, constante da nota fiscal nº 302205, de 06.12.88.

A omissão de receita decorre, portanto, da acusação de ter ocorrido omissão da compra ou da entrada de café.

A Recorrente alega que a Declaração de Produtor Rural não é documento contábil. Esclarece que a quantidade nela declarada refere-se ao café em côco, enquanto a contabilidade registra o estoque do café em côco e do café beneficiado existente ao final do exercício. No processo de beneficiamento há uma quebra de 50 a 60%, conforme laudos que junta à Impugnação. Daqueles 1.282.961 quilos de café em côco colhidos e informados na referida Declaração de Produtor Rural, resultaram ao final do exercício 766.440 quilos de café, sendo 637.200 quilos do produto beneficiado e 129.240 quilos do produto em côco, sendo a diferença entre estas quantidades e aquelas constantes do estoque final registrado decorrentes da quebra normal no processo de produção.

Efetivamente, a única fonte de informação sobre a qual se fundou a autuação foi a Declaração de Produtor Rural, cujo formulário não identifica qual o tipo do produto ali consignado. De qualquer modo, é lógico pensar-se que a informação sobre a quantidade colhida refira-se ao café na maneira como é colhido, ou seja, na terminologia adotada no setor, ao café em côco. Os documentos juntados com a Impugnação (fls. 18 a 20) atestam que, na transformação do café em côco em café beneficiado há uma redução de aproximadamente 50%, significando que uma saca de aproximadamente 40 quilos "rende" também aproximadamente 20 quilos de café beneficiado, o que vem reforçar os números encontrados na contabilidade da autuada.

Não pode prosperar a acusação de omissão de receita fundada tão-somente na informação contida naquela Declaração de Produtor Rural, sem qualquer

 
15

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

outro subsídio que evidencie ter ocorrido efetivamente a aquisição sem nota de novas partidas do produto.

De outro lado, mesmo que estivesse comprovada a aquisição sem nota fiscal e à margem da escrituração, haveria de se considerar que essas aquisições também integrariam o custo dos produtos vendidos. Isto não foi levado em conta na autuação.

Exceto nas hipóteses em que a legislação expressamente autoriza a presunção de omissão de receita, esta há que ser provada de forma inarredável pela fiscalização, devendo-se repudiar a acusação quando fundada em meros indícios. No caso, o indício consiste apenas em declaração apresentada para outros fins, sem maior detalhamento sobre a exata natureza dos dados nela contidos, claramente insuficiente para sustentar a autuação.

Transcrevo julgado da egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais que bem exemplifica a posição consagrada neste Colegiado:

“A penalidade prevista no art. 7º, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação que lhe foi dada pelo art. 38 da Lei nº 7.450/85, só incide nos casos de comprovada omissão no registro de receitas. No caso de serem apurados indícios ou havendo fortes evidências de que teria ocorrido movimentação de recursos à margem da escrituração, deve o Fisco aprofundar suas investigações com o objetivo de produzir a prova requerida e, de resto, caracterizar a efetiva omissão no registro de receitas.” (Ac. CSRF/01-1.449/92)

E também:

“Cabe à fiscalização a efetiva prova de omissão de receitas, não sendo elemento bastante para a configuração do ilícito o simples cotejo de declaração e/ou informações prestadas pelo contribuinte.” (Ac. CSRF/01- 1.445/92)

1.2. Venda não registrada no ano de 1990 (item 1.4 do TVF)

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

No ano de 1990, pelo cotejo dos elementos constantes na Declaração de Produtor Rural e no Livro Registro de Inventário, apurou a fiscalização estoque final de café diferente daquele declarado. Refazendo a equação "Estoque inicial + Compras/Produção – Estoque final", o fisco concluiu que foram vendidos 450.210 quilos de café. Tendo sido registrada a venda de apenas 7.800 quilos, a diferença (442.410 quilos ou 7.373 sacas) foi considerada como venda não contabilizada, sendo utilizado, para determinação do valor tributável, o preço de NCZ\$ 10.000,00 por saca, constante do Laudo de Avaliação elaborado para efeito da cisão parcial ocorrida em 30.11.90.

A Recorrente volta a alegar a inconsistência da Declaração de Produtor Rural como meio de prova e esclarece novamente sobre a diferença entre café em côco e café beneficiado. Às fls. 26 do Anexo à Impugnação consta demonstrativo do estoque, das aquisições, da produção e da venda no ano de 1990, sendo esta última de 7.800 sacas, conforme registrado na contabilidade.

Cabe notar que neste item, à diferença do anterior, os autuantes não se louvaram unicamente na Declaração de Produtor Rural para levantamento das quantidades movimentadas no ano. Os números levados em conta constam no Registro de Inventário da empresa (fls. 114 a 117 do anexo ao processo). Comparando-se esses dados com os demonstrados pela autuada na Impugnação (fls. 26 do Anexo), verifica-se que a diferença, na verdade, está no estoque inicial do ano de 1990, que é de 2.196.020 quilos no Registro de Inventário e de 1.753.610 quilos no referido demonstrativo ($2.196.020 - 1.753.610 = 442.410$).

No entanto, nota-se que o estoque final levado em conta, tanto pelo fisco como pela autuada em seu demonstrativo, é o de 31.12.90, enquanto o período-base aqui considerado encerrou-se em 31 de novembro do mesmo ano, em virtude de cisão parcial da pessoa jurídica. Tanto que, para valoração da base tributável, os autuantes adotaram o preço da saca de café em 31.11.90.

A par dessa inconsistência na apuração do quantitativa do estoque, não pode prevalecer a critério adotado para valoração da receita que teria sido omitida. Já

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134


vem de longa data o entendimento no sentido de que o cálculo da receita omitida, no caso de diferença de estoque, deve ser feito pelo preço médio das vendas do período. Nesse sentido, a Lei nº 9.430/96, embora bastante posterior ao período aqui focado, veio sedimentar aquele entendimento quando adota o preço médio de venda como parâmetro no cálculo da receita omitida apurada a partir de levantamento de estoques (artigo 41, § 2º).

Não tendo o fisco coletado elementos que possibilitem a aferição do preço médio das vendas efetuadas pela autuada no período de janeiro a novembro de 1990, não prevalece o lançamento nesta parte.

2. Omissão de receita operacional, caracterizada por suprimentos de caixa sem comprovação da efetiva entrega e da origem dos recursos (item 2 do AI e do TVF)

Conforme relatado no item 2 do Termo de Verificação Fiscal, em 30.11.88 foi contabilizada a crédito de Flávio Pentagna Guimarães, acionista majoritário da empresa, a quantia de CZ\$ 6.000.000,00 a título de empréstimo para pagamento de ITPU. Para comprovar a origem e a efetiva entrega dos recursos, a autuada apresentou cópia de cheque de emissão daquele acionista, no valor indicado, nominativo à Caixa Econômica do Estado de Minas Gerais. Considerou a fiscalização que não restou comprovada a destinação do referido cheque, ou seja, a efetiva entrega dos recursos ao caixa da empresa.

Os recursos supridos ao caixa da pessoa jurídica por administradores, sócios ou acionista controlador, se não comprovada a efetividade de sua entrega e origem configuram omissão de receita. No caso, provada a origem externa à pessoa jurídica (resgate de aplicações financeiras pelo acionista), resta a determinar com precisão a entrega do numerário. O cheque juntado por cópia (fis. 296 do anexo e 39 dos documentos da Impugnação) é nominativo à Caixa Econômica do Estado de Minas, deixando de ser apresentada qualquer prova de que aqueles recursos efetivamente destinaram-se à empresa suprida, mesmo que na forma de pagamento de

9 18 

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

despesa a ela pertinente, desde que devidamente escriturado. Não tendo sido fornecida tal prova, persiste a imputação de que tenha ocorrido a omissão do registro de receitas.

Neste item, mantenho o lançamento.

3. Omissão de receita pela não contabilização de custos - compra sem nota de gado e café (item 3 do AI)

3.1. Compra sem nota de gado no ano de 1988 (item 3.1 do TVF)

Foi constatada a remessa para confinamento de 124 cabeças de gado da Fazenda São João do Currealinho, de propriedade da autuada, para a Fazenda Sucuriu, de propriedade do acionista Flávio Pentagna Guimarães, sem que fosse comprovado seu retorno. Não tendo sido identificado o registro da saída desse gado, e uma vez que o estoque final escriturado no Livro de Registro de Inventário coincide com o da Declaração de Produtor Rural, conclui a fiscalização que o mesmo foi proveniente de uma aquisição sem nota fiscal e sem a devida contabilização.

A Recorrente alega que a remessa para confinamento foi acobertado por nota fiscal de transferência e que a baixa no estoque se deu por ocasião da venda do rebanho, quando foram emitidas notas fiscais de venda.

Não vejo comprovada, nessa operação, a falta de registro de compra. O ponto de partida do levantamento fiscal foi a saída das reses da fazenda de propriedade da autuada, a título de simples remessa para confinamento, o que ocorreu no mês de julho de 1988 (fls. 65/70 do anexo). Nem sequer foi levantada a data em que tais reses teriam sido adquiridas pela autuada, para saber se foi no próprio ano de 1988 ou anteriormente.

A caracterização de omissão de receitas a partir de omissão de compras só pode ser aventada quando devidamente comprovados a compra e o respectivo



Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

pagamento, ambos não escriturados, pois é o pagamento que teria sido feito com recursos mantidos à margem da escrituração. Não há esta prova no processo, pelo que não se mantém a exigência.

3.2. Compra sem nota de café no ano de 1989 (item 3.2 do TVF)



Cotejando as informações da contabilidade e da Declaração de Produtor Rural, os autuantes apuraram que o estoque final de café em 31.12.89 seria de 1.736.111 quilos. Constando no Registro de Inventário o estoque final de 2.196.020 quilos, concluíram que houve a aquisição de 459.909 quilos sem nota fiscal e sem registro na escrituração.

Da mesma forma que no item anterior, a omissão de receita pela suposta falta de registro de compras só tem fundamento quando, além de cabalmente comprovada compra à margem da escrituração, também fica comprovado seu efetivo pagamento no mesmo período. Isto porque é o pagamento não escriturado, a saída de recursos mantidos à margem da contabilidade, que tipifica a omissão no registro de receitas. Essa prova não foi produzida nos autos, pelo que não procede o lançamento.

4. Glosa de despesas não comprovadas (item 4 do AI; item 4.1 do TVF)

Após a decisão singular e uma vez que a Recorrente concorda com a parcela remanescente da glosa referida nos subitens 4.2 e 4.3 do Termo de Verificação Fiscal, resta em discussão a matéria do subitem 4.1 do mesmo Termo. Trata-se de dispêndios feitos na Fazenda da Barra, de propriedade de seu acionista majoritário, escriturados pela autuada nos anos de 1987 a 1989 em conta de resultados de exercícios futuros e apropriados ao resultado do exercício nos períodos-base encerrados em 31.11.90 e 31.12.90. No ano de 1991, os dispêndios feitos na Fazenda da Barra foram apropriados diretamente ao resultado do exercício.

Alega a Recorrente que desenvolveu na fazenda de seu acionista um projeto de implantação de lavoura de sorgo, que terminou frustrado e com perda total.

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

Com a Impugnação, são apresentados Relatórios de Supervisão e Orientação firmados por engenheiro agrônomo em nome da empresa Planta Projetos Agropecuários, Irrigação e Assistência Técnica Rural Ltda., dando conta da evolução da lavoura de sorgo na referida Fazenda da Barra e concluindo pela perda total do empreendimento (fls. 144/150 do anexo à Impugnação). Tais documentos, no entanto, não comprovam a existência de contrato de parceria entre a autuada e a Fazenda da Barra, ou o arrendamento da dita fazenda, ou enfim a ocorrência de situação em que os dispêndios realizados em propriedade de terceiros pudessem se caracterizar como necessários à sua atividade.

Mantenho a exigência, nesta parte.

5. Glosa de despesa não necessária (item 5 do AI e do TVF)

Cuida-se da dedução de despesa referente à correção monetária sobre empréstimo contraído junto a seu acionista majoritário em 28.12.90, cujo contrato, firmado em 31.12.90, não prevê qualquer ônus ou atualização. Já na Impugnação, a autuada insurge-se dizendo que a correção monetária não pode ser considerada um ônus, pois apenas preserva o valor de compra da moeda, sendo irrelevante estar prevista no contrato de mútuo. Apresenta instrumento de re-ratificação do contrato, datado de 02.01.91, no qual é alterada a cláusula terceira do instrumento primitivo, para inserir a previsão de atualização do valor mutuado.

A decisão singular mantém a glosa, pela ausência de previsão da correção no contrato de mútuo e porque o instrumento de re-ratificação não pode ser aceito nessa fase por não ter sido submetido a qualquer registro, em época oportuna, que pudesse torná-lo eficaz.

Não é questionado pelo fisco o índice utilizado para atualização do referido mútuo, de onde se deduz não ser o mesmo superior aos usuais no período. Não se pode exigir, para convalidar a dedutibilidade da despesa de variação monetária, que o respectivo contrato, no caso a repactuação efetuada pelo instrumento trazido aos

9
2/10/91

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

autos na fase impugnatória, tenha registro público. Quanto mais não seja, tal exigência não foi levada em conta pelos próprios autuantes em relação aos demais contratos, firmados a partir de janeiro de 1991, que já estabeleciam a atualização dos mútuos e cuja despesa foi admitida como regular e dedutível na apuração do lucro real (v. fls. 356 e seguintes do anexo).

Note-se ainda que a atualização monetária do referido mútuo foi creditada na conta Razão em nome do mutuante e que sua liquidação se deu pelo valor corrigido, conforme demonstrativo juntado pelos autuantes às fls. 45 do processo.

Dou provimento ao recurso, nesta parte.

6. Glosa de despesas indedutíveis, referentes a prejuízos em sociedades em conta de participação (item 6 do AI e do TVF)

Consta no Termo de Verificação Fiscal que a autuada contabilizou receitas e despesas referentes às sociedades em conta de participação nas quais figura como sócia ostensiva, levando-os indevidamente ao resultado do exercício juntamente com as parcelas de suas próprias atividades, sem efetuar o competente ajuste no LALUR. O procedimento do fisco consistiu em deduzir, das receitas contabilizadas indevidamente, as respectivas despesas também apropriadas indevidamente, glosando o saldo negativo daí resultante.

A autuada aceita a glosa referente aos períodos-base de 1988 e 1989, e efetua o recolhimento aplicando a alíquota de 6%, que entende cabível por se tratar de atividade de reflorestamento. Quanto aos anos de 1990 e 1991 diz que apurou prejuízo fiscal que deve ser levado em conta.

A questão da compensação de prejuízos não pode ser vista isoladamente, apenas neste item de glosa, pois toda a matéria que ao final for mantida na base tributável deve ser cotejada com os prejuízos existentes, para então se calcular o tributo devido. Volta-se à questão ao final do presente voto.

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

Quanto à alíquota de 6% pretendida pela Recorrente, seria efetivamente cabível para cálculo do imposto sobre os lucros da sociedade em conta de participação, que explorava atividade de reflorestamento. Note-se, todavia, que no auto de infração não foi tributado o resultado da SCP (que, aliás, teve resultado negativo), mas parcela do lucro da própria atuada que, pela falta de identificação e segregação contábil das operações da SCP, havia sido diminuído indevidamente pelo resultado negativo daquela sociedade. Cabível a tributação pela alíquota normal.

7. Glosa de despesas de depreciação (item 7 do AI e do TVF)

Após a decisão singular, neste item resta em discussão a glosa de despesas de depreciação e respectiva correção monetária, relativas a oito tratores adquiridos pela atuada mas destinados à Fazenda da Barra, de propriedade de seu acionista Flávio Pentagna Guimarães.

Refere-se a atuada, já na Impugnação, à tentativa frustrada de implantar uma lavoura de sorgo na fazenda de seu acionista, na qual foram utilizados os tratores. Em virtude da perda total da lavoura, não foi gerada qualquer receita daquela atividade.

No item 4 acima já se analisou a questão do alegado empreendimento conjunto com seu acionista visando à implantação de lavoura de sorgo, que resultou, segundo a atuada, em perda total. Não há nos autos qualquer prova da existência de contrato de parceria entre a atuada e a referida Fazenda da Barra, ou o arrendamento da dita fazenda, ou da ocorrência de qualquer situação que pudesse justificar como necessários os dispêndios realizados em propriedade de terceiros. Não havendo a prova da utilização dos bens em questão (tratores), na atividade da atuada, não há como se admitir a dedução das despesas de depreciação.

Mantém-se a glosa neste item.



Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

8. Glosa de despesas relativas a tributos com exigibilidade suspensa (item 8 do AI e do TVF)

Segundo relatam os autuantes, trata-se de contribuições ao PIS e ao Finsocial, e também da Contribuição Social sobre o Lucro, com exigibilidade suspensa em virtude de ações judiciais impetradas pelo sujeito passivo. Por isso, seriam indedutíveis na apuração do lucro real.

Note-se que consta também no TVF a informação de que parte dessas contribuições foi recolhida em DARF, a saber: CSL do período-base de 1990, PIS de todo o período e Finsocial até outubro de 1991. Esta parte, por conseguinte não se refere a contribuições com exigibilidade suspensa, pois que o crédito estava extinto pelo pagamento.

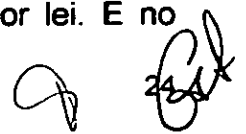
Já examinei por diversas vezes a questão da dedução de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, para períodos anteriores à vigência da Lei nº 8.541/92.

A glosa fundamenta-se no artigo 225 do RIR/80. Esse artigo tem sua origem no artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, que adotou plenamente a apuração dos resultados da pessoa jurídica pelo regime de competência. Estava assim redigido:

Art. 225 – Os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 16).”

Tal disposição implica a obrigatoriedade do registro dessas despesas com observância do regime de competência, ou seja, no período de apuração em que ocorreu o fato gerador, em que nasceu a obrigação tributária.

O fato de determinado tributo ou contribuição ter seu valor depositado judicialmente, ao invés de recolhido ao órgão que o administra, em nada altera o direito à dedução da despesa, que nasceu com a ocorrência do fato gerador. E não altera o dever de respeitar o regime de competência dos períodos, obrigatório por lei. E no



Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

regime de competência, não é demais repetir, assim como o reconhecimento das receitas independe do efetivo recebimento, a dedutibilidade independe do efetivo pagamento.

Inúmeros julgados deste Conselho de Contribuintes vão nesse sentido. Transcrevo a título de exemplo, pela clareza e concisão com que redigidos:

“Depósito Judicial - Garantia de Instância - Suspensão da Exigência Tributária - No regime de competência, os depósitos, em período de vigência do DL 1598/77, são dedutíveis. Se vencida a Fazenda Federal, o valor ficará sujeito à tributação com as suas decorrências. Se vencido o contribuinte, tal importará no direito de conversão em renda dos valores.” (Acórdão nº CSRF/01-02.124)

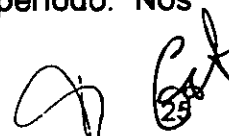
“IRPJ - RECURSO DE OFÍCIO - Incensurável a decisão monocrática de considerar, como dedutíveis, as despesas decorrentes da contribuição para o FINSOCIAL com exigibilidade suspensa, por força de liminar com depósito judicial, em obediência ao regime de competência.” (Acórdão nº 103-19.027)

Quanto às contribuições que, embora objeto de ação judicial, foram recolhidas pelo sujeito passivo, conforme informam os autuantes, nem da questão de suspensão de exigibilidade há que se cogitar. Sua dedução está ao amparo do já citado artigo 225 do RIR/80, vigente na época.

Por isso, entendo insustentável a glosa pretendida na autuação.

9. Glosa de despesa de variação monetária passiva sobre tributo com exigibilidade suspensa (item 9 do AI e do TVF)

Trata-se da correção monetária do valor correspondente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e respectivos acréscimos legais, cobrados em auto de infração lavrado em 1988 e discutido na esfera administrativa. Quando da autuação, a empresa contabilizou o valor lançado a crédito de conta de passivo (obrigação) e a débito de conta de despesa, adicionando-o na apuração do lucro real naquele período. Nos



Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

períodos seguintes, procedeu à correção monetária daquela obrigação, deduzindo-a a título de variação monetária passiva.

A Recorrente alega que a dedução da variação monetária passiva sobre o imposto provisionado tem amparo no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.397/87, não se aplicando o disposto no artigo 44 da Lei nº 7.799/89, que só produziria efeitos a partir de sua publicação.

O artigo 254 do RIR/80, reproduzindo o artigo 18 do Decreto-lei nº 1.598/77 e hoje consolidado no artigo 377 do RIR/99, permitiu que as contrapartidas de variações monetárias de obrigações fossem deduzidas na apuração do resultado operacional, segundo o regime de competência.

Os impostos e contribuições constituem obrigação da pessoa jurídica e como tal, a partir da constituição do crédito tributário e até o efetivo pagamento, geram variação monetária passiva (enquanto vigente tal sistemática) cuja contrapartida, nos exatos termos do citado artigo 18 do DL nº 1.598/77, é dedutível na determinação do lucro operacional.

A glosa promovida pelo fisco fundamentou-se no artigo 44 da Lei nº 7.799/89 que, atribuindo tratamento de exceção à variação monetária das obrigações referentes a imposto de renda, contribuição social e imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, restringiu sua dedutibilidade aos casos em que o pagamento fosse efetuado até a data do vencimento. Evidencia-se nesse tratamento excepcional o caráter punitivo, a agravar o ônus do sujeito passivo pelo inadimplemento da obrigação quando do respetivo vencimento.

A natureza punitiva da regra contida no aludido artigo 44 é ainda mais nítida quando se lembra que o pagamento da obrigação a destempo acarreta o recolhimento de encargos moratórios acrescidos, no caso de lançamento de ofício, da respectiva multa, os quais têm justamente o efeito de sanear a falta. Saneada a falta, qualquer outro ônus imposto ao faltoso constitui punição.


26

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

A apontada restrição à dedutibilidade da atualização monetária não mais tem lugar na legislação tributária. Em 26.08.94 surgiu a Medida Provisória nº 596, publicada no DOU do dia 29 seguinte, muitas vezes reeditada e finalmente convertida na Lei nº 9.069/95, dizendo em seu artigo 52:

“Art. 52. São dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, segundo o regime de competência, **as contrapartidas de variação monetária de obrigações, inclusive tributos e contribuições, ainda que não pagos, e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos.**”
(grifos acrescidos)

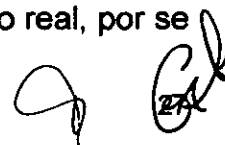
Refere-se a lei nova às contrapartidas de variação monetária de **todos os tributos e contribuições**, sem estabelecer restrição ou condição de qualquer espécie. Não mais prevalece hoje, portanto, a norma restritiva do artigo 44 da Lei nº 7.799/89.

Restou claro que o artigo 44 da Lei nº 7.799/88, ao negar a dedução das contrapartidas de variação monetária de obrigações referentes a imposto de renda e contribuição social, impunha verdadeira penalidade ao sujeito passivo. E tratando-se de norma de caráter nitidamente penalizante, sua derrogação nos leva ao mandamento contido nos artigos 106 e 112 do Código Tributário Nacional, impondo-se a aplicação retroativa da norma mais benigna, de maneira a alcançar os atos não definitivamente julgados.

Por isso, não merece subsistir o lançamento também neste item.

10. Glosa de despesa de correção monetária, pela correção a maior do patrimônio líquido (item 11 do AI; item 10 do TVF)

No ano de 1988, a empresa foi autuada e notificada a pagar o IRPJ e PIS relativos aos anos de 1982 e 1983. Tendo recolhido parte da exigência em 23.06.88, efetuou os lançamentos a débito de conta de despesa e a crédito da conta Bancos, procedendo à adição dos valores no LALUR, para fins de apuração do lucro real, por se



Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

tratar de despesas indedutíveis. Entretanto, dizem os autuantes, não procedeu ao expurgo no patrimônio líquido do início do período (31.12.87), por não ter sido feita a provisão para o referido pagamento nos períodos de competência, o que gerou correção indevida do lucro acumulado e despesa de correção a maior.

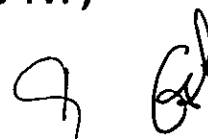
Alega a autuada que o imposto foi pago em 1988 corrigido monetariamente, sendo classificado como indedutível na apuração do lucro real. Assim, a parcela que ficara fazendo parte do patrimônio líquido, em lugar da provisão para imposto de renda, tornou-se reserva livre, cuja atualização monetária é dedutível. No Recurso Voluntário acrescenta que o fisco, no máximo, poderia exigir diferença por postergação no recolhimento do tributo.

A decisão singular mantém a glosa, dizendo que houve efetivamente correção devedora a maior, o que teria sido sanado se o sujeito passivo tivesse contabilizado aquele pagamento a débito de lucros acumulados, ajustando assim ao valor correto o saldo do patrimônio líquido do balanço de 31.12.87 e eliminando os efeitos levantados pelo fisco sobre o resultado de 31.12.88.

O procedimento adotado pela Recorrente, embora não o mais correto contabilmente, não acarretou despesa a maior de correção monetária. Com efeito, tivesse constituído a provisão no início do exercício, teria reconhecido a correspondente obrigação no passivo, gerando despesa de variação monetária dedutível na apuração do lucro real. A falta da constituição da provisão, portanto, não distorce o resultado, porquanto a correção menor do patrimônio líquido seria anulada pela correção maior, no mesmo montante, da correspondente obrigação.

Dou provimento ao Recurso, neste item.

11. Correção monetária credora a menor, pela classificação indevida, no ativo circulante, de bens do ativo permanente (item 12 do AI; item 11 do TVF)



Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

Trata-se dos dispêndios efetuados pelo sujeito passivo nos anos de 1987 a 1991 na Fazenda da Barra, de propriedade de seu acionista Flávio Pentagna Guimarães, referentes ao já mencionado empreendimento em uma lavoura de sorgo, contabilizados no ativo circulante como despesas de exercícios futuros e apropriados inteiramente ao resultado nos períodos-base de 01.01 a 31.11.90 e 01.12 a 31.12.90. Entendendo que tais dispêndios caracterizaram-se como despesas pré-operacionais, o fisco exigiu a correção monetária dos períodos-base de 1988, 1989 e do período encerrado em 31.11.90. As quantias apropriadas como despesa foram objeto de glosa, como já apreciado no item 4 acima.

Como já afirmara anteriormente, a recorrente alega que se tratava de lavoura temporária e não de investimento de caráter permanente.

A exigência de que tais dispêndios sejam contabilizados no ativo permanente choca-se com a glosa efetuada no item 4 já relatado. Com efeito, se as quantias aplicadas no referido empreendimento realizado na fazenda de propriedade de seu acionista foram glosadas por não comprovadas, é incoerente pretender que esses mesmos dispêndios sejam escriturados no ativo permanente a título de investimento, e como tal corrigidos.

Quanto à glosa tratada no item 4, meu Voto foi no sentido de mantê-la por se tratar de gastos efetuados em propriedade de terceiros, sem que ficasse comprovada sua necessidade para a manutenção da atividade da Recorrente. Assim sendo, não há como pretender-se que constituam investimento permanente, passível de correção monetária.

Dou provimento ao Recurso, neste item.

12. Correção monetária credora a menor, pela contabilização como despesas de bens do ativo permanente (item 13 do AI; item 12 do TVF)



Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

Cuida-se da mesma matéria do item anterior, agora em relação ao ano-base de 1991, quando os dispêndios relativos ao frustrado empreendimento em lavoura de sorgo, na fazenda de propriedade de seu acionista, foram lançados diretamente em despesa pela autuada. A quantia lançada em despesa foi objeto da glosa tratada no item 4. Aqui, o objeto é a correção monetária daquela quantia.

Retomo o exame procedido no item anterior, por se tratar da mesma questão. Tendo sido glosada a despesa, por não necessária à atividade da empresa, ou seja, por se caracterizar como liberalidade, não se pode pretender que o mesmo valor seja ativado como investimento permanente, sujeito a correção monetária.



Dou provimento ao Recurso, neste item.

13. Distribuição disfarçada de lucros pela alienação de bem a pessoa ligada por valor notoriamente inferior ao de mercado (item 14 do AI; item 13 do TVF)

Trata-se ainda dos dispêndios efetuados na propriedade do acionista majoritário em função do já mencionado empreendimento em lavoura de sorgo que, ao final, foi inteiramente baixado como custo, por não ter dado resultado. Considerou o fisco ter havido distribuição disfarçada de lucro caracterizada pela alienação, ao acionista, de bem por valor notoriamente inferior ao de mercado, ou seja, valor zero, pois não foi comprovado através de laudo pericial que houve perda efetiva. Assim, o valor dos dispêndios efetuados, corrigido monetariamente até a data da baixa do ativo, foi adicionada ao lucro líquido nos períodos-base de 1990 e 1991, como distribuição disfarçada de lucros.

A Recorrente reporta-se aos documentos juntados às fls. 144/150 do anexo à Impugnação, já citados no item 4 acima, que concluem pela perda total do referido investimento.

Como já abordado nos itens 4 e 7 acima, foram glosadas as parcelas registradas como despesas/custos, referentes ao empreendimento levado a efeito na

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

fazenda de propriedade do Sr. Flávio Pentagna Guimarães, bem como os encargos de depreciação referentes a bens (tratores) empregados no dito empreendimento. Tais glosas foram mantidas nesta decisão.

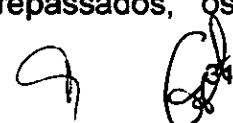
Com a tributação acima mencionada, os dispêndios efetuados na propriedade do acionista majoritário não afetaram o resultado da pessoa jurídica, ou seja, foram adicionados ao lucro de cada período. Como lucro devidamente submetido à tributação, não há óbice para sua distribuição ao acionista. A adição ao lucro líquido a título de distribuição disfarçada, como pretende a fiscalização, implicaria sua tributação em duplicidade, o que não é admissível.

Dou provimento ao Recurso, neste item.

14. Falta de adição ao lucro líquido de variação monetária ativa sobre empréstimos a empresa ligada (item 15 do AI; item 14 do TVF)

Constatou o fisco que a Sociedade Belver Ltda. presta serviços à autuada, sua coligada, na intermediação de venda de lotes de sua propriedade. A Sociedade Belver não repassa imediatamente à Comercial Mineira os recursos provenientes da venda dos lotes, ficando portanto detentora de disponibilidades pertencentes a esta, que devem receber o mesmo tratamento fiscal dispensado aos empréstimos entre empresas coligadas. Por isso, foi calculada a correção monetária do saldo disponível na Sociedade Belver, o qual, diminuído dos valores correspondentes a rendimentos de aplicações financeiras rateados pela Belver e já tributados, é adicionado ao lucro líquido a título de variação monetária ativa, com base no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Alega a Recorrente que firmou contrato com a Sociedade Belver para que esta gerisse os negócios relativos a empreendimento imobiliário (loteamento urbano) do qual participava com 25% do empreendimento. Por isso, a Belver incumbia-se de receber as prestações relativas à venda dos lotes, repassando mensalmente às contratantes a parte que tocava a cada uma. Enquanto não repassados, os



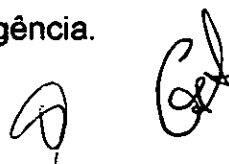
Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

recebimentos eram aplicados no mercado financeiro, e o respectivo rendimento também repassado ao final de cada mês. Argumenta que a operação não configura mútuo, sendo a Sociedade Belver simples gestora dos negócios comuns. Mesmo que houvesse cessão de recurso à coligada, argumenta, não cabe exigir a correção monetária do empréstimo, porque os valores repassados equivalem aos rendimentos auferidos no mercado financeiro, e a legislação exige o reconhecimento de valor calculado, no mínimo, pela taxa de variação monetária apenas quando não há remuneração pela taxa do mercado financeiro.

O Razão juntado por cópia às fls. 527 e seguintes do anexo ao processo, referente à conta de Ativo denominada “Débitos de Sociedades Coligadas ou Controladas – Sociedade Belver”, demonstra que dita conta era debitada pelos valores correspondentes a venda de lotes e pela participação em rendimento de aplicações financeiras, e creditada pelos valores correspondentes a participação no rateio da despesas mensais. Seu saldo representava, portanto, o numerário pertencente à Comercial Mineira e mantido à disposição da coligada Sociedade Belver.

Ao contrário do que afirma a autuada, configura-se aqui, efetivamente, a operação de mútuo, nos termos definidos no artigo 1.256 do Código Civil. Não se pode ver nessa movimentação financeira simples adiantamentos em conta-corrente com vistas a fornecimentos futuros, ou qualquer outra operação diferente daquele do mútuo. O numerário colocado à disposição da outra empresa, que com ele realizava aplicações no mercado financeiro, é empréstimo que caracteriza o mútuo, sujeitando-se à regra de incidência prevista no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83. Observe-se que, do valor da correção monetária apurada sobre o saldo do conta-corrente, foi subtraída a quantia correspondente ao rendimento de aplicações financeiras efetuadas pela Sociedade Belver e por esta repassado à Recorrente, uma vez que o mesmo já compôs o resultado apurado nesta última.

Nesta parte, sou pela manutenção da exigência.



15. Redução indevida do lucro real pela exclusão de parcela não computada no lucro líquido (item 16 do AI; item 15 do TVF)

Conforme relatado no TVF, foi tributada a quantia de Cz\$ 1.590.180,00, excluída indevidamente na apuração do lucro real do período-base de 1988. Na peça recursal, a autuada declara-se conforme à decisão da autoridade *a quo* que manteve a tributação, e solicita seja levada em conta a compensação de prejuízos de exercícios anteriores, já reclamada na primeira fase.

A questão da compensação de prejuízos fiscais anteriores, como já foi dito, não pode ser vista isoladamente apenas com relação a um e outro item de glosa, pois seu aproveitamento se fará em relação a toda a matéria que ao final for mantida na base tributável. Volta-se à questão ao final do presente voto.

16. Lucro real da atividade rural declarado a maior, pela inclusão de receitas de outras atividades (item 17 do AI; item 16 do TVF)

Considerou o fisco que a autuada incluiu indevidamente como receita de atividade rural, no período-base de 01.01.90 a 30.11.90, parcelas correspondentes a outras atividades, quais sejam:

- Receita de comercialização de algodão (compra e venda): Cr\$ 91.783.465,50
- Receita de comercialização de café (reavaliação de estoque; parte correspondente a café adquirido de terceiros): Cr\$ 72.790.000,00
- Receita de correção monetária creditada indevidamente em conta de receita agrícola: Cr\$ 49.857.094,41.

Por isso, os autuantes procederam à recomposição da receita bruta por atividade, conforme demonstrativo de fls. 53/54, apurando o percentual de 68,27% da atividade rural e 31,73% das demais atividades. A partir daí, foi feita a recomposição do lucro da exploração, resultando:



Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

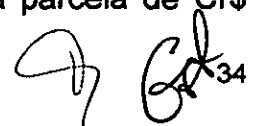
- Lucro da Exploração: Cr\$ 364.286.979,00
- Lucro da atividade rural (68,27%): Cr\$ 248.698.720,00
- Lucro das demais atividades (lucro real após compensação de prejuízos menos lucro da atividade rural): **Cr\$ 134.946,840,00**

Esta parcela está sendo tributada pela alíquota normal de 30%.

A Recorrente insurge-se contra a inclusão da parcela de Cr\$ 72.790.000,00 entre as receitas das demais atividades, dizendo que a reavaliação de estoque foi feita em relação ao café de produção própria e devidamente oferecida à tributação. Insurge-se também contra o cálculo do lucro da exploração, dizendo que o fisco, ao computar as variações monetárias passivas, deixou de considerar as receitas e despesas financeiras. Junta demonstrativo de novo cálculo às fls. 265 e 274 do anexo à Impugnação, reconhecendo uma diferença na apuração do lucro das demais atividades de Cr\$ 19.313.910,00, cujo imposto recolheu. Junta também cópia da ficha razão referente ao estoque de café, onde consta (fls. 469 do anexo à Impugnação) o registro da reavaliação apontada pelo fisco.

A Recorrente não logra comprovar sua afirmação de que a reavaliação do estoque de café foi feita inteiramente sobre a produção própria, de modo que pudesse ser considerada como receita da atividade agrícola. Conforme Laudo de Avaliação de Estoque juntado às fls. 272 do anexo ao processo, foi avaliado o estoque de 47.184 sacas, correspondente a 2.831.040 quilos de café, quantidade esta correspondente ao estoque constante no Registro de Inventário (fls. 117 do anexo ao processo). Sendo este estoque constituído da soma da produção própria com o produto adquirido de terceiros, pode-se concluir que o valor da reavaliação engloba efetivamente as duas parcelas. Deve ser mantida, portanto, a reconstituição efetuada pelo fisco quanto à composição da receita líquida por atividade.

Quanto à apuração do lucro da exploração, equivoca-se a Recorrente ao afirmar que o fisco considerou unicamente a parcela da variação monetária passiva como redutora do lucro da exploração, deixando de computar as receitas e despesas financeiras. O procedimento fiscal foi exatamente o contrário, pois a parcela de Cr\$



Handwritten signature and initials, possibly 'G' and 'GK34', located at the bottom right of the page.

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

21.724.139,00 (item 2.2 do demonstrativo de fls. 53) corresponde precisamente à diferença entre receitas financeiras (Cr\$ 73.243.818,00) e despesas financeiras (Cr\$ 51.519.679,00). O montante dos encargos referentes à variação monetária passiva não foi computado na apuração do lucro da exploração, no que procedeu corretamente o fisco, uma vez que não havia, à época, previsão legal para isso (art. 412 do RIR/80; art. 555 do RIR/94). Apenas com o advento da Lei nº 9.718/98 as variações monetárias e cambiais passaram a ser consideradas como receitas e despesas financeiras, integrando, portanto, a apuração do lucro da exploração.



De se manter, por conseguinte, a exigência consubstanciada neste item, levando-se em conta porém o recolhimento já efetuado pela Recorrente (cópia do DARF às fls. 264 do anexo à Impugnação).

17. Imposto pago a menor pela aplicação incorreta da alíquota correspondente à atividade rural (item 10 do AI; item 17 do TVF)

A autuada calculou o imposto de renda sobre o resultado da atividade agrícola, no período-base encerrado em 30.11.90, pela alíquota de 6%. Na recomposição do lucro da exploração referida no item anterior, considerou o fisco ter havido insuficiência de recolhimento, pois que a alíquota vigente seria de 25%, conforme artigo 12 da Lei nº 8.023, de 12.04.90, e Instrução Normativa SRF nº 138/90.

Insurge-se a Recorrente alegando que a Lei nº 8.023/90 só pode ser aplicada a partir do ano de 1991, não alcançando fatos geradores ocorridos em 1990.

Trata-se, por conseguinte, de analisar a aplicação da Lei face ao princípio de anterioridade consagrado na legislação tributária. A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso III, proíbe a cobrança de tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou". O Código Tributário Nacional, por seu turno, estabelece que "entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de

 
35

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda (...) que instituem ou majoram tais impostos” (art. 104).

O imposto de renda incidente sobre o resultado proveniente das atividades rurais, apurado segundo as regras do lucro da exploração, era cobrado pela alíquota de 6% estabelecida no Decreto-lei nº 1.382/74. A Medida Provisória nº 167, de 15.03.90, convertida na Lei nº 8.023, de 12.04.90 (DOU de 13.04.90), majorou a alíquota incidente sobre tais resultados para 25%. Conforme a regra da anterioridade contida nos dispositivos acima mencionados, a majoração só pode ser cobrada no exercício financeiro seguinte, ou seja, em 1991.

No caso, a cobrança refere-se a período-base encerrado em 30.11.90 em virtude de cisão parcial da empresa. A declaração de rendimentos foi entregue em 28.12.90 (fls. 156) e retificada em 15.04.91 (fls. 172). O vencimento do imposto apurado deu-se em 28.12.90. Nessa data, inexigível a alíquota maior estabelecida pela Lei nº 8.023/90.

Dou provimento ao Recurso, nesta parte.

18. Alíquota do imposto aplicável às parcelas glosadas

A Recorrente contesta a cobrança do IRPJ pela alíquota de 30% sobre as parcelas objeto de glosa, dizendo ser cabível apenas a de 6%.

A alíquota reduzida incide sobre o lucro da exploração, que é constituído pelo lucro líquido do exercício, ajustado pelas exclusões e adições estabelecidas na legislação. As parcelas cuja glosa está sendo mantida na presente decisão não podem ser consideradas, seja por não afetarem o lucro líquido, seja por não terem a natureza operacional. Quanto à omissão de receita caracterizada por suprimento de numerário do acionista controlador, não há como identificá-la como oriunda da atividade rural.

Por isso, nego provimento neste item.


36

Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

19. Compensação de prejuízos fiscais

A Recorrente pretende a compensação de prejuízos de exercícios anteriores (exercício 1988, período-base 1987) e dos próprios períodos fiscalizados com a matéria tributável remanescente da autuação de que ora se trata. Conforme documentos juntados aos autos, constata-se que o prejuízo fiscal do exercício de 1988, período-base de 1987, já fora inteiramente absorvido (fls. 82). Também nos períodos-base de 1990 (01.12 a 31.12.90) e 1991 a empresa havia apurado prejuízo fiscal (fls. 83/85 e 225/232), já os tendo, no entanto, compensado com o resultado positivo dos meses de janeiro e abril de 1993. Quando da autuação, portanto, não mais existia saldo disponível a compensar.

Não há o que se alterar, neste item.

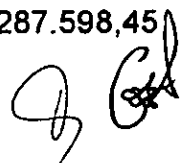
20. Taxa Referencial Diária – TRD

Insurge-se ainda a Recorrente contra a cobrança da Taxa Referencial Diária – TRD, alegando sua inconstitucionalidade.

A decisão singular já afastou a incidência da TRD no período compreendido entre 4 de fevereiro e 29 de julho de 1991. Assim, e na esteira de entendimento pacificado neste Colegiado, nada mais há a alterar neste ponto.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir da base de incidência do Imposto de Renda as parcelas de CZ\$ 268.242.100,71 no período-base de 1988; NCZ\$ 1.774.600,94 no período-base de 1989; Cr\$ 277.615.898,47 no período-base de 01.01.90 a 30.11.90; Cr\$ 18.287.598,45



Processo nº : 10680.007113/93-79
Acórdão nº : 108-06.134

no período-base de 01.12.90 a 31.12.90; e Cr\$ 113.425.054,40 no período-base de 1991.

Sala de Sessões, em 07 de junho de 2000


Tania Koetz Moreira

