



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº :10825.000949/93-51
Recurso nº. :113.888
Matéria :IRPJ - Ex. 1990 a 1992
Recorrente :IRMÃOS FRANCESCHI S/A AGRÍCOLA, INDUSTRIAL E COMERCIAL
Recorrida :DRJ EM RIBEIRÃO PRETO -SP
Sessão de :09 de junho de 1999
Acórdão nº. :103-20.011

IRPJ – AVALIAÇÃO DE ESTOQUE FINAL – REFLEXOS NO VALOR DO ESTOQUE INICIAL DO PERÍODO-BASE SUBSEQÜENTE – A apropriação incorreta de reajustes dos preços da matéria prima acarreta subavaliação dos estoques finais, com reflexos na determinação do resultado fiscal do período – redução do prejuízo fiscal apurado. De outro lado, a atribuição de novo valor ao estoque final do período-base implica em atribuir-se o mesmo valor ao estoque inicial do período-base subseqüente, com a conseqüente recomposição do resultado fiscal desse período- aumento do prejuízo fiscal.

IRPJ – OPERAÇÕES DE MÚTUO – ART. 21 DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83 – A contabilização de débitos e créditos em conta corrente abertas para empresa coligadas ou interligadas e que não tem origem nas transações normais, de atividade operacionais destas empresas, constitui empréstimos sujeitos a apropriação da variação monetária ativa a que se refere o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, para efeito de determinação do lucro real. A norma contida no art. 21 do citado Decreto-lei objetiva o reconhecimento de uma remuneração mínima dos valores mutuados, cujo montante será apurado mediante a utilização dos mesmos índices utilizados para a correção monetária das demonstrações financeiras.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - ANO DE 1990 - DIFERENÇA IPC X BTNF – GLOSA DA CORREÇÃO MONETÁRIA DOS PREJUÍZOS FISCAIS - Reconhecida expressamente pela Lei nº 8.200/91, é legítima a compensação, no exercício de 1992, de prejuízos fiscais dos períodos-base de 1988 e 1989, corrigidos com base na diferença de variação do IPC/BTNF.

MULTAS - PENALIDADE - Aplica-se aos processos pendentes de julgamento a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso Interposto
por IRMÃOS FRANCESCHI S/A AGRÍCOLA, INDUSTRIAL E COMERCIAL.,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011


ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso nos termos do voto do Relator, inclusive para reduzir a multa de lançamento *ex officio* de 100% para 75% (setenta e cinco por cento), ausentes momentaneamente, por motivo justificado os Conselheiros Sandra Maria Dias Nunes e Victor Luís de Salles Freire, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A recorrente foi defendida pelo Dr. Carlos Augusto Vilhena, inscrição OAB/RJ nº 64.499.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


EDSON VIANNA DE BRITO
RELATOR

FORMALIZADO EM: **19 JUL 1999**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NEICYR DE ALMEIDA, SILVIO GOMES CARDOZO E LÚCIA ROSA SILVA SANTOS (SUPLENTE CONVOCADA).





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

Recurso nº. :113.888
Recorrente :IRMÃOS FRANCESCHI S/A AGRÍCOLA, INDUSTRIAL E COMERCIAL

RELATÓRIO

IRMÃOS FRANCESCHI S/A AGRÍCOLA, INDUSTRIAL E COMERCIAL, pessoa jurídica já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela Delegada da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, (fls. 154/158), pela qual aquela autoridade julgou procedente a exigência consubstanciada no Auto de Infração de fls. 1/11.

2. A exigência fiscal diz respeito ao imposto de renda da pessoa jurídica, e, segundo o termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal"(fls. 2/3), decorre dos seguintes fatos:

- majoração indevida de custos, não considerada postergação, decorrente de subavaliação do estoque final, por apropriação incorreta dos reajustes do preço da cana de açúcar, em montante de NCz\$ 12.958.426,46, no ano-base de 1989, exercício de 1990, com infração aos arts. 157 e parágrafo 1º, 182, 183, 185, 186 e 387, inciso I, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80;
- correção monetária calculada a menor sobre empréstimos a empresas ligadas/coligadas, em montante de NCz\$ 1.456.876,59, no mesmo exercício, em desacordo com o disposto no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 e art. 5º, parágrafo único, do Decreto-lei nº 2.072/83;
- compensação indevida de prejuízos fiscais, em montante de Cr\$ 6.040.411.240,00, no exercício de 1992, ano-base de 1991, tendo em vista as modificações em seus



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

valores devido a reduções decorrentes de revisões de declarações, devidamente notificadas à autuada e não contestadas, apropriação das infrações apuradas no período-base de 1989, e a glosa da diferença de correção monetária IPC/BTNF, através deste auto de infração, em obediência ao disposto nos arts. 157, parágrafo 1º, 382, 386, parágrafo 2º e 388, inciso III, todos do RIR/80, art. 3º, inciso I, da Lei nº 8.200/91, com a redação dada pelo art. 11 da Lei nº 8.682/93, art. 40 do Decreto nº 332/91 e IN SRF nº 125/91.

3. No Termo de Verificação Fiscal – fls. 04/08 -, a fiscalização assim descreveu os fatos que motivaram a lavratura do Auto de Infração:

“I – SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE FINAL

MAJORAÇÃO DO CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS

A empresa fiscalizada tem como atividade a fabricação de Açúcar e Alcool, filiada à COOPERSUCAR, e que por disposição da Resolução do IAA nº 06/82, de 16/06/82, publicada no D. O . U. de 29/06/92, está obrigada a pagar aos fornecedores de cana a diferença de preços resultante dos reajustamentos que incidirem sobre os estoques de álcool e açúcar de qualquer tipo, **pendentes de comercialização na data da respectiva vigência, computados também os açúcares e álcoois em processo, bem como as canas entregues, pesadas e ainda não moídas, na mencionada data.**

Através dos Atos do IAA nºs 26/89, 27/89, 30/89, 37/89, 40/89, 52/89, 55/89, 60/89e 65/89, os preços-base da tonelada de cana de açúcar fornecida às Usinas e os preços finais do açúcar e do álcool foram reajustados, respectivamente, a partir de 14/07/89, 07/08/89, 16/08/89, 16/09/89, 17/10/89, 01/11/89, 17/11/89 e 08/12/89.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

Com base na proporcionalidade percentual de estoques de produtos elaborados e/ou em elaboração existentes nas respectivas datas de vigência dos reajustes de preço, em relação à produção total da Safra 89/90 até a data de cada um dos reajustes, multiplicado pela diferença de preço por tonelada de cana decorrente de cada um dos reajustes, apura-se o valor por tonelada de cana a ser pago ao fornecedor, o qual, multiplicado pela quantidade total de cana fornecida até aquela data, resulta no valor do complemento de preço sobre o estoque.

O procedimento acima nada mais é do que se apurar a quantidade total de cana necessária à elaboração dos produtos em estoque na data de cada um dos reajustes, ou seja, dividindo-se a quantidade total de cana utilizada na produção pela quantidade total dos produtos elaborados e/ou em elaboração até aquela data e multiplicado pelos estoques de produtos existentes naquela data, apura-se a quantidade total de cana-de-açúcar equivalente aos produtos elaborados e/ou em elaboração em estoque, que multiplicado pela diferença do preço da cana resulta na participação total devida aos fornecedores.

Face à Usina ser filiada à COOPERSUCAR, a mesma utiliza o valor por tonelada de cana a ser pago pela participação dos fornecedores na diferença de preço resultante dos reajustes que incidiram sobre os estoques de açúcar e de álcool existentes nas datas de vigência dos reajustes apurados pela referida Cooperativa, haja visto que a comercialização é centralizada pela mesma, sendo que os demonstrativos de cálculo e o valor estimado a serem pagos por tonelada de cana aos fornecedores foram comunicados à filiada, conforme cópias dos expedientes anexadas às fls. 43 a 58 do presente processo. Os valores definitivos relativos à participação dos fornecedores de cana nos estoques de açúcar e álcool disponíveis nas datas de vigência de cada um dos reajustes que foram aprovados pelo Conselho Deliberativo do IAA foram comunicados à empresa fiscalizada pela Associação de Usineiros de São Paulo, consoante cópias dos expedientes anexados às fls. 59 a 90 do presente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

À vista de todas as exposições retro, a empresa procedeu corretamente aos cálculos dos valores devidos aos fornecedores relativos à participação dos mesmos nos reajustes de preços dos estoques de açúcar e de álcool existentes na vigência de cada um dos reajustes ocorridos no período de 14/07/89 a 08/12/89, relativos à Safra 89/90, resultando num complemento de preço acumulado no período de NCz\$ 31.494.944,54, consoante cópia dos demonstrativos dos complementos de preços elaborados pela empresa, anexadas às fls. 17 do presente.

Ocorre que a empresa procedeu a contabilização de todos os complementos de preços efetuados da Safra 89/90 somente no mês de dezembro/89. Ao total do complemento de preço, no valor de NCz\$ 31.494.944,54, foi agregado um custo adicional de NCz\$ 121.365,92, para depois de rateados entre os diversos centros de custo, se apurar os valores inerentes a cada um dos produtos da safra 89/90, assim distribuídos (fls. 19 a 20):

AçúcarNCz\$ 5.440.324,39
Álcool Anidro.....NCz\$ 7.048.330,47
Álcool Hidratado.....NCz\$ 19.127.655,60
TOTAL DO REAJUSTE . NCz\$ 31.616.310,46

Dos valores atribuídos a cada um dos produtos acabados, a empresa rateou indevidamente, de forma proporcional entre as quantidades dos produtos da Safra 89/90 vendidos no ano e as quantidades de estoque final dos referidos produtos existentes em 31/12/89 em relação à produção total da safra 89/90, conforme se verifica pelo Demonstrativo de Alocação dos complementos de preços à produção e o rateio entre o C.P.V. e o estoque final elaborado pela empresa e acostado às fls. 19 a 20.

Entretanto, ao proceder da forma retro descrita, a empresa apropriou indevidamente como "Custo dos Produtos Vendidos", parcelas de reajustes de preços dos estoques no período sobre todas as vendas da Safra 89/90 efetuados



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

anteriormente à vigência de cada um dos reajustes havidos, ocasionando com isto uma majoração dos custos dos produtos vendidos e conseqüentemente, resultando numa subavaliação do estoque final em igual valor.

Pelo exposto, e considerando que a participação dos fornecedores de cana são calculados em função dos estoques de açúcar e de álcool existentes na vigência de cada um dos reajustes de preços, os complementos de preço calculados pela empresa deveriam Ter sido alocados diretamente aos valores dos estoques dos produtos acabados existentes nas respectivas datas dos reajustes, elevando com isto o preço unitário médio do produto, e por conseguinte, os reajustes ocorridos refletiriam nos custos dos produtos vendidos somente sobre as vendas realizadas posteriormente à vigência dos respectivos reajustes.

Assim sendo, transformados os estoques de cada um dos produtos existentes ao final de cada um dos meses que antecederam os respectivos reajustes em uma única unidade (UNICOP's) e calculados a proporcionalidade do estoque existente de cada um dos produtos em relação ao estoque total de todos os produtos, conforme "Demonstrativo dos Produtos em Estoque Transformados em Quantidade de UNICOP's, anexo às fls. 12. A proporcionalidade de cada produto em estoque foi calculada com base nos quantitativos existentes ao final de cada mês, em razão da empresa contabilizar as entradas e as saídas dos produtos somente em partidas mensais, conforme se verifica pelas Fichas de Estoques anexas às fls. 21 a 23.

As proporcionalidades de cada um dos produtos apurados ao final de cada mês foram multiplicados pelo valor do complemento de preços ocorrido no decurso do mês subsequente, resultando na parcela de complemento de preço correspondente ao estoque de cada um dos produtos, conforme "Demonstrativo de Rateio dos Reajustes de Preços Alocados a cada um dos Tipos de Produtos Elaborados em Estoque" em anexo às fls. 13.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

Com base nos valores dos complementos de preço correspondente a cada um dos tipos de produtos em estoque, apurados em cada um dos reajustes, foi procedida a reconstituição da Ficha de Estoque de cada Produto mediante a inserção dos referidos reajustes nas respectivas datas de suas vigência, conforme demonstrado nas Fichas de Estoques Reconstituídas" anexas às fls. 14 a 16.

Assim, através das Fichas de Estoques Reconstituídos, constatamos que a valoração dos estoques finais foi subavaliada em consequência da majoração dos custos dos produtos vendidos, decorrentes de parcelas de reajustes de preços do estoque alocadas diretamente ao CPV, sem transitar a referida valoração pelo estoque.

Por todo o exposto, verifica-se que o custo dos produtos vendidos foram majorados no montante de NCz\$ 12.958.426,46, decorrente da subavaliação do estoque final em igual valor, conforme demonstrado abaixo:

(...)

**II – EMPRÉSTIMOS ENTRE EMPRESAS – (MÚTUO) – VARIAÇÕES
MONETÁRIAS ATIVAS.**

Variação Monetária Ativa tributada a menor, relativa ao mútuo entre as empresas interligadas "CIA DE NAVEGAÇÃO DIAMANTE" e "USINA ALVORADA S/A – AÇUCAR E ÁLCOOL" conforme Demonstrativos de Apuração das Variações Monetárias" anexadas às fls. 91 a 99, abaixo resumidas:

VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS

EMPRESA INTERLIGADA	APURADO	DECLARADO	DIFERENÇA
Cia de Navegação Diamante	2.197.846,62	1.612.563,81	585.282,81
Usina Alvorada SA-Aç. e Álcool	7.862.812,67	6.991.218,89	871.593,78
TOTAL DA DIFERENÇA APURADA			1.456.876,59

2. Em razão da empresa ter apurado na Declaração de Rendimentos do IRPJ – Período-Base de 1.989, um prejuízo fiscal de NCr\$ 24.256.848,05, procedemos a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

redução do mesmo, mediante a exclusão dos valores tributáveis apurados, descritos nos itens precedentes, conforme demonstrado abaixo:

- Prejuízo Fiscal Declarado	24.256.848,05
- Majoração dos Custos dos Produtos Vendidos	(-) 12.958.426,46
- VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA	(-) 1.456.876,59
- PREJUÍZO FISCAL APURADO.....	NCz\$ 9.841.545,00

3. Tendo em vista que o prejuízo fiscal do exercício de 1.990 – período-base de 1.989, foi totalmente compensado no exercício de 1.992 – período-base de 1.991, procedemos a atualização do prejuízo apurado, conforme se demonstra abaixo:

Prejuízo Fiscal do exercício de 1.990.....	9.841.545,00
Prejuízo Fiscal corrig. até 31.12.90 (9,4512)...	93.014.410,10
Prejuízo Fiscal corrig. até 31.12.91 (5,7682)..	536.525.720,33

4. Sendo que os prejuízos fiscais dos exercícios de 1.989 e 1.991 – períodos-base de 1.988 e 1.990 declarados pela empresa foram alterados, respectivamente, para os valores de Cz\$ 1.589.267.267,00 e Cz\$ 257.128.766,00, através de revisão interna sumária das Declarações de Rendimentos do IRPJ dos correspondentes exercícios e cientificados ao contribuinte, através das Notificações de Redução de Prejuízo Fiscal emitidas, respectivamente, em 09/09/91 e 07/05/93 (cópias anexas às fls. 100 e 102), cujas alterações impostas não foram contestadas, e tendo em vista que os valores originais dos respectivos prejuízos fiscais foram corrigidos também e compensados no exercício de 1.992 – período-base de 1.991, procedemos à atualização monetária dos prejuízos reduzidos, conforme demonstrado abaixo:

DEMONSTRATIVO DOS PREJUÍZOS FISCAIS CORRIGIDOS

I – Prejuízo Fiscal do exercício de 1.989	Cz\$ 1.589.267.267,00
Prej.Fiscal corrig. até 15.01.89 (1,4444).....	NCz\$ 2.295.537,64
Prej.Fiscal corrig. até 31.12.89 (10,9518).....	NCz\$ 25.140.269,12
Prej.Fiscal corrig. até 31.12.90 (9,4512).....	NCz\$ 237.605.711,50
Prej.Fiscal corrig. até 31.12.91 (5,7682).....	Cz\$ 1.370.557.265,07
II – Prejuízo Fiscal do exercício de 1.991.....	Cr\$ 257.128.766,00
Prej.Fiscal corrig. até 31.12.91 (5,7682).....	Cr\$ 1.483.170.148,04



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

5. Em decorrência das alterações dos prejuízos fiscais descritos nos itens 3 e 4, resultaram em compensações indevidas de prejuízos na Declaração de Rendimentos do IRPJ do exercício de 1.992, conforme demonstração abaixo:

DEMONSTRATIVO DO LUCRO REAL DO EXERCÍCIO DE 1.992

- Lucro Real antes da compensação de prejuízos.....	6.040.411.240,00
- COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS	
- Exercício de 1.989 – Período-base de 1.988	1.370.557.265,00
- Exercício de 1.990 – Período-base de 1.989	536.525.720,00
- Exercício de 1.991 – Período-base de 1.990	1.483.170.148,00
LUCRO REAL APURADO.....	Cr\$ 2.650.158.107,00

6. As variações do IPC/BTNF dos prejuízos fiscais dos exercícios de 1.989 e 1.990 (Períodos-base de 1.988 e 1.989) compensadas na Declaração de Rendimentos do IRPJ do exercício de 1.992 (Período-base de 1.991), nos valores de Cr\$ 1.378.865.580,86 e Cr\$ 1.328.684.985,83, foram excluídas em face das vedações impostas pelo inciso I do artigo 3º da Lei nº 8.200, com a nova redação dada pelo artigo 11 da Lei nº 8.682/93, com a regulamentação dada pelo Decreto nº 332/91 (art. 40), cujos valores somente poderão ser compensados a partir do período-base de 1.993, desde que atendidas as disposições contidas no item 11 da IN SRF nº 125/91.

7. Portanto, verifica-se que os prejuízos fiscais compensados indevidamente na Declaração de Rendimentos do IRPJ do exercício de 1.992 (Período-base de 1.991, foram os abaixo demonstrados:

DEMONSTRATIVO DOS PREJUÍZOS FISCAIS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE

EXERCÍCIO	COMPENSADO	ADMITIDO	INDEVIDO
1.989	2.751.225.983,00	1.370.557.265,00	1.380.668.718,00
1.990	2.651.081.304,00	536.525.720,00	2.114.555.584,00
1.991	638.103.953,00	1.483.170.148,00	(845.066.195,00)

TOTAL COMPENSADO INDEVIDAMENTE..... Cr\$ 2.650.158.107,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

8. Em razão do prejuízo fiscal do exercício de 1.991 (Período-base de 1.990) ter sido compensado integralmente na presente autuação, a empresa deverá proceder anulação do saldo existente em 31.12.91, pendente de compensação, escriturado às fls. 67 do LALUR nº 01.

(...)"

4. Às fls. 12/139 estão anexados os documentos que instruem a ação fiscal.

5. Cientificada da exigência fiscal em 19/08/93, conforme assinatura aposta às fls. 139, a contribuinte apresentou a peça impugnatória de fls. 142/146, protocolada em 01/10/93, tempestivamente, em razão da prorrogação de prazo concedida com fundamento no art. 6º, I, do Decreto nº 70.235/72 (fls. 140), cujos argumentos de defesa, mencionados na Decisão de primeira instância (fls. 155/156), abaixo transcrevemos:

"1. Que o critério de avaliação dos estoques por ela utilizados está correto e que avaliou o seu estoque final usando o custo médio de produção, porque tem o sistema de custo integrado e coordenado com a contabilidade;

2. que o valor pago aos fornecedores de cana-de-açúcar, denominado "taxa de fornecimento de cana" e decorrente de elevação no preço de comercialização do açúcar, não constitui um reajuste do preço anteriormente fixado, mas sim um ganho financeiro que não se constitui em custo do produto;

3. que, se adotado o critérios dos autuantes, ter-se-ia que reabrir toda a composição do custo, meses passados, para se recalcular o custo médio;

4. que "a avaliação de estoques a menor num exercício, compensa-se com a avaliação a maior no exercício-seguinte, anulando-se o efeito danoso à Fazenda Nacional";



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

5. que não se trata de majoração de custos e sim questão de subavaliação de estoque final e, mesmo que fosse o caso de majoração de custos, volta-se à situação do item anterior, com repercussão em sentido inverso no exercício seguinte;

6. que a impugnante apresentou prejuízos nos dois exercícios em foco;

7. em relação à imputação de correção monetária do mútuo com empresas interligadas, afirmou que os autuantes não procuraram verificar se as operações tributadas eram efetivamente de mútuo e que não apropriou a correção monetária no período de janeiro a junho de 1989 "por absoluta falta de índice";

8. quanto às compensações indevidas de prejuízos, que parte dela decorre da discussão das infrações relativas ao ano-base de 1.989 que, segundo afirmou, demonstrou em seu arrazoado anterior serem improcedentes;

9. relativamente às reduções decorrentes de revisões internas das declarações, que impugnou a aplicação da multa por declaração inexata, por não ter sustentação legal;

10. relativamente à parcela correspondente às diferenças de correção monetária IPC/BTNF, alegou que, independentemente da discussão a respeito do conteúdo do inciso I, do artigo 3º, da Lei nº 8.200/91, com a redação do artigo 11 da Lei nº 8.682/93, com a regulamentação dada pelo artigo 40 do Decreto nº 332/91, faltou coerência aos autuantes pois, se de um lado compensou tais prejuízos majorados, por outro, ofereceu à tributação um saldo credor de correção monetária maior do que o devido, em razão dos mesmos atos e índices oficiais.

11. solicitou, caso não fossem aceitos seus argumentos, pedido de retificação das declarações dos anos-base de 1.991 e 1.992, exercícios de 1.992 e 1.993;

12. por último requereu que o auto de infração fosse julgado inconsistente.

Através do expediente de fls. 149, solicitou que se tomasse sem efeito o parágrafo da impugnação em que solicita as retificações das declarações de rendimentos."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

6. A Decisão de fls. 154/158, pela qual a autoridade julgadora de primeira instância manteve a exigência do crédito tributário, objeto destes autos, está assim ementada:

*** SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES** – A apropriação incorreta de reajustes dos preços da matéria prima acarreta subavaliação dos estoques, que não se confunde com postergação, quando não ocorreu pagamento de impostos nos exercícios seguintes, em virtude de prejuízos apurados ou compensados.

EMPRÉSTIMOS ENTRE EMPRESAS – Nos negócios de mútuo entre empresas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeitos de determinar o lucro real, o valor correspondente à correção monetária calculadas aos índices oficiais.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – Legítima é a glosa de prejuízos compensados na declaração de rendimentos, quando já compensados com matéria tributável apurada em ação fiscal relativa a exercícios anteriores. "

7. As razões de decidir que motivaram essa decisão foram as seguintes:

"Cumprе ressaltar, inicialmente, que a impugnante não discutiu o critério adotado pelos autuantes para apropriar, nas datas corretas, os reajustes dos preços da cana, nem as planilhas de cálculos de fls. 12/16, nas quais ficaram demonstradas as majorações indevidas nos custos, decorrentes da apropriação dos referidos reajustes apenas no mês de dezembro do ano-base de 1.989.

Afirmou apenas que os valores pagos aos fornecedores de cana, em razão dos reajustes nos preços do açúcar e do álcool, são encargos de natureza financeira e não custos de produção. Esta é a base do seu arrazoado. Afirmou que "sempre que o industrial tiver o beneplácito do reajuste do preço do açúcar industrializado, parte desse seu ganho financeiro transforma-se em encargo da mesma natureza – financeiro – para si e ganho financeiro para o fornecedor da matéria-prima: cana de açúcar".



Processo nº
Acórdão nº.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

:10825.000949/93-51
:103-20.011

Ora, à luz dos princípios jurídicos e contábeis vigentes, não é possível se considerar como "ganho financeiro" o reajuste do preço de comercialização do açúcar.

De qualquer modo, tal discussão nos remete à Resolução nº 06/82, de 16 de junho de 1.992 (fls. 41/42), do extinto Instituto do Açúcar e do Alcool, que estabelecia os critérios a serem observados no pagamento das canas e no cálculo do preço de liquidação da cana, além de outras providências.

Artigo 2º daquela Resolução, que definia a participação dos fornecedores de cana nos reajustes de preços do açúcar e do álcool em estoque nas usinas e destilarias, tem a seguinte redação:

"Art. 2º Os fornecedores de cana participarão das diferenças de preços resultantes dos reajustamentos que incidirem sobre os estoques de álcool e de açúcar de qualquer tipo, inclusive sobre o açúcar existente a granel nos silos, pendente de comercialização na data da respectiva vigência, computados também os açúcares e álcoois em processo, bem como as canas entregues, pesadas e ainda não moídas, na mencionada data."

Como se verifica, a Resolução do IAA, e, especificamente o seu artigo 2º, não trata dos encargos financeiros, mas sim de reajustes de preços dos produtos em estoque.

Ora, ao estabelecer que os fornecedores de cana participarão dos reajustes dos preços do açúcar e do álcool que estiverem em estoque, o IAA está deixando claro que o preço da cana-de-açúcar, somente é definitivo em relação aos produtos comercializados até as datas das resoluções que estabelecem os reajustes. Em relação aos que estiverem em estoque ocorre, efetivamente, uma majoração no seu custo.

Tanto isto é verdade, que a própria atuante, reconheceu, em sua contabilidade, tais reajustes como custos de produção. Só que o fez em data posterior às dos efetivos reajustes, fato que trouxe como consequência a apropriação indevida, como "Custo dos Produtos Vendidos", de parcelas de reajustes sobre todas as vendas da Safra 89/90, efetuados anteriormente à vigência de cada um dos reajustes havidos, ocasionando com isto uma majoração dos custos dos produtos vendidos e conseqüentemente, resultando numa subavaliação do estoque final em igual valor. (sic)



Processo nº
Acórdão nº.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

:10825.000949/93-51
:103-20.011

Tudo isto está muito bem demonstrado no brilhante trabalho executado pelos autuantes, constante do Termo de Verificação Fiscal de fls. 04/08 e nas planilhas de fls. 12/16, cujos cálculos, é importante frisar, não foram contestados pela impugnante.

Não procede também o argumento da impossibilidade de recomposição dos custos, uma vez que os Atos do IAA concedendo os reajustes eram publicados em tempo hábil e a majoração incidia somente sobre os produtos em estoque naquelas datas.

Em relação às insuficiências de correção monetária nas operações de mútuo, não podem prosperar os argumentos utilizados pela impugnante.

Primeiramente, porque, se como afirmou em sua impugnação as operações não eram de mútuo, bastava apresentar elementos comprobatórios da sua natureza para descaracterizar a autuação.

Segundo, porque a empresa contabilizou, nos meses de janeiro e dezembro de 1.989, encargos de correção monetária, mencionando, nos lançamentos (fls. 98 e 99), o Decreto-lei nº 2.065/83 que trata da apropriação da variação monetária nas operações de mútuo. Ocorre que a autuada apropriou a referida correção em valores inferiores aos calculados pelos índices oficiais.

Tais fatos invalidam a argumentação de que as operações não eram de mútuo, bem como a ridícula afirmação da inexistência de índices, uma vez que a BTN foi criada pela Lei nº 7.77/89 (artigo 5º), como indexador oficial e utilizado, inclusive, como referencial da correção monetária de balanço naquele período.(sic)

Em relação às reduções de prejuízos fiscais decorrentes de revisões internas de declarações e que foram devidamente notificadas à autuada (fls. 100/102), não se instaurou o litígio, tendo em vista a afirmação da impugnante (fls. 145) de que discutiu apenas a multa aplicada.

Em relação à glosa da diferença de correção monetária dos prejuízos fiscais, correspondente à variação do IPC/BTNF, está correta a postura dos autuantes, uma vez que o artigo 3º da Lei nº 8.200/91, com a redação dada pelo artigo 11 da Lei nº 8.682/93, estabelecia que a mesma somente poderia ser apropriada a partir do período-base de 1.993.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

O fato da autuada ter adotado o mesmo critério em relação ao saldo credor da correção monetária, antecipando espontaneamente uma receita, não invalida o procedimento fiscal, mesmo porque tal atitude pode ter sido tomada para aproveitamento dos prejuízos fiscais acumulados nos três anos anteriores. "

6. Cientificada do teor da Decisão em 20/09/96, conforme assinatura aposta às fls. 159, a recorrente interpôs recurso voluntário, protocolado em 04/10/96 (fls. 169/175), insurgindo-se contra a exigência fiscal, nos seguintes termos, em síntese:

- contesta a glosa do prejuízos fiscais dos exercícios de 1989 e 1990, na parte relativa à variação do IPC/BTNF argumentando ser "legítima as compensações dos prejuízos fiscais, na parte que refletem a variação do IPC/BTNF, feitas pela recorrente em sua declaração de rendimentos do exercício de 1992, período-base de 1991. "
- faz menção à jurisprudência deste Conselho de Contribuintes (Acórdãos nºs 101-87.859/95, 101-87.420/94, 101-89.169/95 e 101-87.046/94), de forma a respaldar seus argumentos de defesa;
- em relação à subavaliação de estoques, reporta-se aos argumentos de defesa contidos na peça impugnatória, bem como apresenta as seguintes razões adicionais:

" Pretendeu o Fisco, (...) corrigir o "Custo dos Produtos Vendidos" do período-base de 1989. Esqueceu-se, porém, de algo fundamental e básico: ao mexer no "Custo dos Produtos Vendidos" do período-base de 1989, estava, também, necessariamente, mexendo no "Custo dos Produtos Vendidos" do período-base de 1990. A correção de um implica a correção do outro.

Em termos bem práticos, sendo os ESTOQUES FINAIS do período anterior os ESTOQUES INICIAIS do período-base seguinte, o acréscimo naqueles do período-base de 1988, ao mesmo tempo que representa uma diminuição no seu "Custo dos Produtos Vendidos",



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

representa, também, um acréscimo no "Custo dos Produtos Vendidos" do período-base de 1989.

Em decorrência, o prejuízo fiscal do exercício de 1991, período-base de 1990 (v. fls. 07), de Cr\$ 257.128.766,00, com o acréscimo de Cr\$ 12.958.456,00, altera-se para Cr\$ 270.087.192,00, que, corrigido monetariamente, ascende a importância de Cr\$ 1.557.916.943,00.

(...)

- afirma, ainda, que, o fisco não observou que os "complementos de preço" referiam-se tanto às quantidades de açúcar, álcool anidro e álcool hidratado que permaneceram em estoque no encerramento do período-base de 1988, como às quantidades desses produtos que já tinham sido vendidas antes do advento do reajuste;
- diz que o art. 2º do Resolução IAA nº 06/82 não foi adequadamente interpretado, e, que, a referência, apenas, aos estoques de álcool e de açúcar provavelmente terá sido a responsável por um entendimento restrito quanto ao alcance dos "reajustamentos" mencionados naquele ato;
- alega que apresentará, oportunamente, razões complementares no sentido de esclarecer a questão;
- no que respeita ao empréstimo entre empresas – mútuo – afirma não ter havido por parte do fisco a investigação da natureza jurídica das operações realizadas entre a recorrente e as suas interligadas, razão pela qual, segundo a jurisprudência administrativa – Acórdão nº 101-77.901 – seria o caso de dar provimento nesta parte, tendo em vista não ter havido aprofundamento do trabalho fiscal;
- afirma, por fim, no que respeita a "falta de índice" que o BTN Fiscal foi introduzido como indexador dos valores da legislação do imposto de renda somente a partir de 15/06/89, com a edição da MP nº 68/89."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

7. Às fls. 178/182, encontramos contra-razões ofertadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional propugnando pela manutenção da exigência fiscal.

8. A contribuinte apresentou em 16/10/97 o documento de fls. 185/206, intitulado 'Razões Complementares', pelo qual reitera de forma minuciosa os argumentos anteriormente apresentados, bem como questiona a aplicação da multa de 100%, pleiteando sua redução com fundamento no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

É o Relatório



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

VOTO

Conselheiro Edson Vianna de Brito, Relator

O recurso é tempestivo. Dele conheço.

As matérias objeto do litígio, nesta fase recursal, dizem respeito:

a) no exercício financeiro de 1990:

- a subavaliação de estoques;
- a falta de reconhecimento de parte da variação monetária ativa, relativa a operações de mútuo realizadas entre a recorrente e empresas interligadas.

Em ambos os casos, os valores apurados pela fiscalização foram adicionados ao resultado fiscal do período – prejuízo fiscal – reduzindo, assim, o valor passível de compensação em períodos subseqüentes.

A fiscalização procedeu também a glosa da parcela de correção monetária dos prejuízos fiscais relativos aos períodos-base de 1988 e 1989, correspondente à utilização da variação referente à diferença dos índices de correção monetária das demonstrações financeiras: IPC/BTNF

b) no exercício financeiro de 1992:

Em decorrência desses fatos e da recomposição dos valores correspondentes aos prejuízos fiscais passíveis de compensação, a fiscalização apurou, no exercício financeiro de 1992 – período-base de 1991, diferença de imposto,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

em razão da recomposição da base tributável – lucro real, conforme demonstrado abaixo:

DEMONSTRATIVO DO LUCRO REAL DO EXERCÍCIO DE 1.992

- Lucro Real antes da compensação de prejuízos.....	6.040.411.240,00
- COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS	
- Exercício de 1989 – Período-base de 1988	1.370.557.265,00
- Exercício de 1990 – Período-base de 1989	536.525.720,00
- Exercício de 1991 – Período-base de 1990	1.483.170.148,00
LUCRO REAL APURADO.....	Cr\$ 2.650.158.107,00

Passemos, pois, ao exame de cada um desses fatos.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES

Conforme relatado, a subavaliação dos estoques finais, no período-base de 1989, decorreu do cômputo indevido no resultado desse período, de valores relativos a complementos de preço de cana de açúcar, correspondentes a produtos mantidos em estoque.

Este fato está comprovado nos autos, razão pela qual entendo estar correto o procedimento adotado pelo fisco, no sentido de recompor o resultado fiscal desse período.

Todavia, não posso deixar de considerar o argumento apresentado pela recorrente, relativo a recomposição do resultado fiscal do período subsequente, tendo em vista que a alteração do valor do estoque final implica na alteração do estoque inicial do período seguinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº :103-20.011

Vimos, do relato efetuado, que, em face dos fatos apurados pela fiscalização, esta procedeu a recomposição do resultado fiscal do exercício financeiro de 1991, apurando, naquele período, uma base tributável.

Ora, essa recomposição deve também levar em consideração os efeitos decorrentes da subavaliação dos estoques iniciais no período-base de 1990, isto porque, como bem frizou a recorrente, o fisco:

"ao alterar o "Custo dos Produtos Vendidos" do período-base de 1989, estava, também, necessariamente, alterando o "Custo dos Produtos Vendidos" do período-base de 1990. "

Tal fato implica, na hipótese dos autos, em aumento do prejuízo fiscal apurado no período-base de 1990, com reflexos na determinação da base tributável do período-base de 1991.

Em suma, a recomposição da base tributável do período-base de 1991 deve considerar todos os fatos apurados, sejam eles favoráveis ou não à Fazenda Nacional, de forma a atender o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, assim redigido:

"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.**

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

A determinação da "matéria tributável" pressupõe, necessariamente, a correta observância das normas relativas à apuração do resultado de cada um dos períodos fiscalizados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº :103-20.011

A Coordenação do Sistema de Tributação ao tratar da inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos e despesas, esclareceu, por meio do Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 1996 – DOU de 29/08/96, que:

“5. No que se refere à postergação do pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo, despesa, inclusive em contrapartida a conta de provisão, dedução ou do reconhecimento de lucro, determinações de natureza semelhantes vigem desde 1977, com o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro daquele ano, de onde se transcreve:

“Art. 6º.....

.....
§ 4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido;
- b) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

(...)

5.1 - O art. 6º, de onde foram transcritos estes parágrafos, trata, em seu todo, de definir o que é o lucro real e de estabelecer os critérios para a sua correta determinação, seja pelo contribuinte, seja pelo fisco, como, aliás, esta Coordenação-Geral já se manifestou por intermédio do referido Parecer Normativo CST nº 57/79.

5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº :103-20.011

base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;

d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexatidão de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base. * (grifei)

Não obstante as orientações acima transcritas referirem-se à postergação de imposto, não vejo como desconsiderá-las no caso em exame, uma vez que em ambos os casos, a matéria versada diz respeito à inobservância do regime de competência.

Assim, em relação a este item, entendo que o valor correspondente à subavaliação do estoque final do período-base de 1989 deve ser considerado na apuração do resultado fiscal do período subsequente, isto é, acrescido ao valor do prejuízo fiscal apurado no período-base de 1990, uma vez que este foi considerado na determinação da base de cálculo do imposto no período-base de 1991, exercício de 1992.

OPERAÇÕES DE MÚTUO

De acordo com o termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" de fls. 02, a fiscalização constatou o seguinte fato:

"Correção monetária a menor sobre empréstimos a empresas ligadas/coligadas, conforme demonstrativo anexo, detalhados no item II do Termo de Verificação Fiscal..."

No "Termo de Verificação Fiscal" este fato está assim descrito:

"II – EMPRÉSTIMOS ENTRE EMPRESAS – (MÚTUO) – VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

Variação Monetária Ativa tributada a menor, relativa ao mútuo entre as empresas interligadas "CIA DE NAVEGAÇÃO DIAMANTE" e "USINA ALVORADA S/A – AÇUCAR E ÁLCOOL" conforme Demonstrativos de Apuração das Variações Monetárias" anexadas às fls. 91 a 99, abaixo resumidas:

VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS

EMPRESA INTERLIGADA	APURADO	DECLARADO	DIFERENÇA
Cia de Navegação Diamante	2.197.846,62	1.612.563,81	585.282,81
Usina Alvorada SA-Aç. e Álcool	7.862.812,67	6.991.218,89	871.593,78
TOTAL DA DIFERENÇA APURADA			1.456.876,59"

Às fls. 98/99 encontram-se cópias do Razão Analítico referentes ao registro das operações praticadas entre a recorrente e as empresas interligadas. Vê-se, ainda, nestes documentos, que a recorrente procedeu à atualização do saldo existente em 31/12/89, com base no Decreto-lei nº 2.065/83.

Em seu recurso, a contribuinte alega não ter havido, por parte da fiscalização, a investigação da natureza jurídica das operações por ela realizadas com as empresas interligadas. Cita parte da ementa do Acórdão nº 101-77.901, de 15 de agosto de 1988, abaixo transcrito, de forma a corroborar seus argumentos:

— * A conta corrente contábil relativa a operações entre coligadas, interligadas, controladoras e controladas, não é, em si mesma, bastante para caracterizar "negócios de mútuo". Há que investigar a natureza jurídica de cada operação objeto de lançamento na conta-corrente, separando aquelas que, realmente, espelham o mútuo. *

Do exame do Auto de Infração vê-se que a fiscalização exige tributo sobre diferença apurada na determinação da base tributável em decorrência do cômputo a menor de correção monetária, uma vez que a contribuinte ao proceder a atualização dos valores relativos às operações realizadas com empresas interligadas – conta corrente – o fez com base em variação inferior à prevista legalmente, segundo a fiscalização. O fisco não questionou se aquela conta era ou não representativa de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

operações de mútuo. E nem havia necessidade, pois, a empresa reconhecendo tal fato procedeu a atualização da mesma com fundamento no disposto no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, como comprovam os documentos de fls. 98/99.

Não vejo, portanto, como aceitar o argumento da contribuinte de que o fisco deveria investigar a natureza jurídica de cada operação. Caberia à contribuinte apresentar os elementos necessários para comprovar que os valores ali registrados não eram representativos de operações de mútuo, o que não fez.

Da mesma forma, improcede o argumento relativo a inexistência de índices de correção monetária no período de 16/01/89 a 15/06/89.

A norma contida no art. 21 do citado Decreto-lei objetiva o reconhecimento de uma remuneração mínima dos valores mutuados, cujo montante será apurado mediante a utilização dos mesmos índices utilizados para a correção monetária das demonstrações financeiras. Assim, uma vez que a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, determinou que a correção monetária fosse efetuada a partir do balanço levantado em 31 de dezembro de 1988, utilizando, para tanto, a variação mensal do BTN e, posteriormente, diária deste indexador, não vejo, também, como aceitar os argumentos apresentados pela recorrente. Ademais, o reconhecimento de tal correção objetiva tão somente neutralizar os efeitos inflacionários contidos na base de cálculo do imposto.

Como bem observou a Coordenação do Sistema de Tributação, por meio do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 1996, ao comentar sobre os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras :

4.1 - Desses postulados, percebe-se as razões pelas quais a legislação tributária tanto se ateve à correta utilização do sistema, enquanto existente, o qual, em resumo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

tinha por finalidade neutralizar os efeitos dos elevados índices inflacionários e da indexação da economia nas demonstrações financeiras e na apuração do lucro real e, por consequência, na arrecadação do imposto de renda e, mais tarde, da contribuição social sobre o lucro líquido. Traduz bem essa preocupação, a explicitação dos objetivos desse instrumental, levada a efeito na Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, de onde se extrai:

"Art. 3º A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base."

4.2 - Extrai-se desse comando a intenção legislativa de que não hajam perdas nem ganhos para nenhum dos lados, na relação Fazenda Nacional x Contribuinte, em virtude do sistema de correção monetária adotado. É por isso que essa mesma Lei, no parágrafo único do já referido art. 3º proibia que, através de procedimentos de correção monetária, se descaracterizasse os resultados da empresa e a base de cálculo do imposto de renda.

4.3 - Daí, serem incabíveis os denominados "planejamentos tributários", feitos com a finalidade única e exclusiva de reduzir ou de postergar, indevidamente, o pagamento do imposto, mediante a utilização inadequada dos mecanismos de correção monetária. Da mesma forma, também não seria admissível a exigência de tributo ou contribuição por meio de expedientes de igual natureza.

4.4 - Assim, para que não haja redução ou aumento indevido do montante de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido a pagar, os valores que tiverem de ser utilizados como base de cálculo dessas obrigações devem estar inequivocamente escoimados dos efeitos inflacionários, ocorridos até 31 de dezembro de 1995, mediante a aplicação dos métodos estabelecidos na legislação específica para esse fim, vigente até então.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

A contribuinte alegou ainda ter ocorrido:

“um “erro de fato” nos cálculos uma vez que a receita de correção monetária, apurada dia a dia, é automaticamente adicionada ao “saldo a corrigir” e, com isso, passa, por via de consequência, a ser considerada como novo “mútuo”, fazendo com que incida “correção monetária sobre correção monetária”, a exemplo do que acontece com os “juros sobre os juros”

Argumenta que “tal sistemática não encontra respaldo quer nos fatos, quer na legislação tributária, tendo sido, inclusive, repelida em recente decisão desse Conselho, que a taxou de “incidência em cascata”

Entendo não assistir razão à contribuinte. Do exame do documento de fls. 91, verifica-se que a fiscalização ao proceder a correção do saldo de empréstimos existente em determinado dia, adotou como índice aquele representativo da variação do índice de preços verificado no período em que os recursos estiveram à disposição da mutuária. O fato de a base para cálculo da correção monetária do período embutir o valor correspondente a correção monetária calculada até o período anterior não invalida o procedimento fiscal, uma vez que o resultado final é igual àquele apurado segundo o entendimento manifestado pela contribuinte. Senão vejamos:

Ao se tomar por base o valor de NCz\$ 219.528,07, saldo existente em 28/02, e os índices correspondentes aos dias 31/03 e 30/04, teremos:

31/03 – $219.528,07 \times 1,0359978937 = 227.430,62$

30/04 - $227.430,62 \times 1,0609096449 = 241.283,33$

Observe-se que, o fisco aplicou aos saldos de empréstimos existentes nestas datas, o índice representativo da variação de preços – segundo o indexador oficial – ocorrida no período, ou seja:

De 28/02 a 31/03 – índice: 0,0359978937

De 31/03 a 30/04 – índice: 0,0609096449



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

Se a fiscalização aplicasse ao valor de NCz\$ 219.528,07 o índice relativo ao mês de abril/89 (1,0991¹ – Portaria MF nº 62/89), obteria o mesmo resultado: NCz\$ 219.528,07 x 1,0991 = 241.283,30. Este procedimento de cálculo é o mesmo adotado pela contribuinte às fls. 185 – Razões Complementares.

Correto, portanto, o procedimento fiscal neste particular.

DIFERENÇA DO IPC/BTNF DOS PREJUÍZOS FISCAIS DOS EXERCÍCIOS DE 1989 E 1990.

Por fim, cabe analisar a questão relativa à compensação dos prejuízos fiscais dos exercícios de 1989 e 1990, corrigidos pela variação correspondente à diferença dos índices IPC/BTNF.

A fiscalização assim se manifestou acerca do assunto:

"As variações do IPC/BTNF dos prejuízos fiscais dos exercícios de 1.989 e 1.990 (Períodos-base de 1.988 e 1.989) compensadas na Declaração de Rendimentos do IRPJ do exercício de 1.992 (Período-base de 1.991), nos valores de Cr\$ 1.378.865.580,86 e Cr\$ 1.328.684.985,83, foram excluídas em face das vedações impostas pelo inciso I do artigo 3º da Lei nº 8.200, com a nova redação dada pelo artigo 11 da Lei nº 8.682/93, com a regulamentação dada pelo Decreto nº 332/91 (art. 40), cujos valores somente poderão ser compensados a partir do período-base de 1.993, desde que atendidas as disposições contidas no item 11 da IN SRF nº 125/91."

Sobre esse assunto, já tive oportunidade de manifestar-me a respeito, em julgados anteriores, afirmando:

"A exigência fiscal tem por pressuposto a utilização pela contribuinte da variação do IPC para efeito de correção monetária das demonstrações financeiras no período-base de 1990, em detrimento da

¹ 1,0359978937 x 1,0609096449 – 1,0991 = valor do BTN no mês de abril/89



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

utilização da variação do BTNF, indexador fixado pela legislação tributária. Esta matéria já é conhecida deste Colegiado.

A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo a eliminação dos efeitos inflacionários sobre os resultados apurados pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real.

Nesse sentido é a redação contida no art. 3º da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989:

"Art. 3º - A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base.

Parágrafo único - Não será admitido à pessoa jurídica utilizar procedimentos de correção monetária das demonstrações financeiras que descaracterizem os seus resultados, com a finalidade de reduzir a base de cálculo do imposto ou de postergar o seu pagamento. "

Resulta claro, a meu ver, que para se atingir o objetivo contido neste dispositivo legal, o legislador ordinário deve utilizar um índice de preços que reflita adequadamente a variação de preços ocorrida no período de apuração do resultado sujeito à tributação.

Em não o fazendo, a base de cálculo do tributo, sem dúvida alguma, ficará distorcida, isto é, apresentará um valor fictício, e, portanto, inadequado para efeitos societários e fiscais. O mesmo entendimento aplica-se ao saldo de prejuízos fiscais passíveis de compensação, uma vez que o mesmo é elemento integrante na determinação da base tributável.

Nesse sentido, é a manifestação deste Conselho de Contribuintes, em diversos acórdãos (101-86.903, 103-18.127, 107-1.437, 108-00.963 e 108-01.123) que trataram dos efeitos decorrentes da utilização do IPC na correção monetária das demonstrações financeiras relativas ao período-base de 1990.

(...)

Temos assim que a jurisprudência administrativa e judicial é uniforme ao admitir a utilização do Índice de Preços ao Consumidor-IPC, para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

efeito de correção monetária das demonstrações financeiras relativas ao período-base de 1990 - Exercício Financeiro de 1991.

É de se ressaltar que a impropriedade do índice utilizado para correção monetária das demonstrações financeiras - variação do BTN Fiscal -, no Exercício Financeiro de 1991 - período-base de 1990, também foi reconhecida pelo legislador ordinário, ao publicar a Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, regulamentada pelo Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991.

Esse Decreto, em seus arts. 32 e 40, dispôs:

" Art. 32 - As pessoas jurídicas que, no exercício financeiro de 1991, período-base de 1990, tenham determinado o imposto de renda com base no lucro real deverão proceder a correção monetária das demonstrações financeiras desse período com base no Índice de Preços ao Consumidor-IPC.

(...)

Art. 40 - Os valores que constituirão adição, exclusão ou compensação a partir do período-base de 1991, registrados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real, desde o balanço de 31 de dezembro de 1989, serão corrigidos na forma deste Capítulo, e a diferença de correção será registrada em folha própria do livro, para adição, exclusão ou compensação na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993.

§ 1º - Tratando-se de prejuízos fiscais, a diferença de correção será compensada em quatro períodos-base, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, a partir do período-base de 1993 até o de 1996. "

Todavia, em relação ao resultado apurado em razão do confronto da variação do BTN Fiscal com o IPC, estabeleceu-se um tratamento tributário específico, e, inadequado, por contrário aos princípios básicos de tributação, uma vez que deslocou para períodos-base futuros, os efeitos inflacionários ocorridos no período-base de 1990, acarretando, para este, a apuração de uma base de cálculo artificial, submetendo-a, assim, à incidência de um imposto maior do que o devido.

Não vejo, pois, como manter a exigência contida nos autos."

O entendimento manifestado nesse acórdão e em diversos outros julgamentos ocorridos nas diversas câmaras deste Colegiado foi acolhido pela Câmara



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

Superior de Recursos Fiscais, conforme se vê nos Acórdãos nº s CSRF/02.313, de 08 de dezembro de 1997, e CSRF/01-02.251, de 15 de setembro de 1997, que estão assim ementados:

"IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - ANO DE 1990 - DIFERENÇA IPC X BTNF - Reconhecida expressamente pela Lei nº 8.200/91, é legítima a apropriação como despesa, da diferença de correção monetária integralmente no resultado do período-base de 1990, em respeito ao regime de competência. Nada impede que o contribuinte só o faça na apuração do resultado do período-base de 1991, uma vez não gerado nenhum prejuízo para o Fisco. "

IRPJ – CORREÇÃO MONETÁRIA – PREJUÍZOS FISCAIS – O artigo 3º da Lei nº 8.200/91, ao admitir a dedutibilidade de diferença no ano de 1990 entre a variação do índice de Preços ao Consumidor – IPC e a variação do BTN Fiscal, validou os procedimentos adotados pelos contribuintes que utilizaram os índices relativos ao IPC, que serviu para alimentar os índices oficiais, sendo aplicável a todas as contas sujeitas à sistemática de tal correção, inclusive os prejuízos fiscais compensáveis. "

Entendo, pois, descaber a glosa dos valores correspondentes às variações do IPC/BTNF dos prejuízos fiscais relativos aos exercícios de 1989 e 1990 – períodos-base de 1988 e 1989.

MULTA

Vê-se, ainda, às fls. 03, que a fiscalização aplicou a multa de 100% sobre o valor do tributo exigido, em consonância com a legislação à época aplicável. (EF 1992), Todavia, esta deverá ser reduzida para 75%, por força do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o art. 106, inciso II, letras "a" e "c" da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Este entendimento foi manifestado também pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, através do ADN nº 1, de 7 de janeiro de 1997 (D.O.U. de 10/01/97).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº :10825.000949/93-51
Acórdão nº. :103-20.011

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para que:

- a) na determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, relativa ao exercício de 1992, sejam excluídos os efeitos decorrentes da correção monetária dos prejuízos fiscais – IPC/BTNF - dos exercícios de 1989 (Cz\$1.380.668.718,00) e 1990 (NCz\$ 2.114.555.584,00), bem como o valor correspondente à recomposição do resultado fiscal do período-base de 1990 – prejuízo fiscal -, em razão da atribuição de novo valor ao estoque inicial desse período-base, pela adição da importância de NCz\$ 12.958.426,46;
- b) seja reduzido o percentual da multa de 100% para 75% no exercício de 1992.

Sala das Sessões - DF, em 09 de junho de 1999


EDSON VIANNA DE BRITO 