



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10850.001.541/97-86  
Recurso n.º : 120.043  
Matéria: : IRPJ - Exercícios de 1991 e 1992  
Recorrente : USINA CATANDUVA S. A. - AÇÚCAR E ÁLCOOL  
Recorrida : D.R.J. EM RIBEIRÃO PRETO - SP  
Sessão de : 25 de janeiro de 2.000  
Acórdão n.º : 101-92.948

**IRPJ - PERÍODOS-BASE DE 1989 A 1991 - ENCARGOS TRIBUTÁRIOS - DEDUTIBILIDADE FISCAL** - Os encargos da Contribuição para o I.A.A. são dedutíveis no período-base em que ocorre o fato gerador, ainda que o contribuinte, ao invés de promover a sua liquidação, prefira discuti-los, administrativa ou judicialmente, dentro dos ditames do regime de competência.

**EMPRÉSTIMOS ENTRE EMPRESAS** - A variação monetária passiva, quando creditada em conta corrente pela mutuária e calculada aos índices oficiais, é dedutível do lucro real, mesmo nos casos em que os mútuos entre coligadas, controladas, controladoras e interligadas não sejam pactuados por escrito.

**DESPESAS FINANCEIRAS - ESCRITURAÇÃO EM DUPLICIDADE** - Improcede a glosa quando o Fisco não comprova a alegada apropriação em duplicidade da despesa.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PROCEDIMENTO REFLEXO** - Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento procedido na área do I.R.P.J., intitulado principal, é aplicável ao julgamento daquele, dada a relação de causa e efeito que vincula ambos.

Recurso conhecido e provido.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator, do Relatório e Voto que passam a integrar o presente Julgado.

Processo n.º :10850.001541/97-86  
Acórdão n.º :101-92.948

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM : 24 FEV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, por motivo de férias, o Conselheiro JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO

Processo n.º : 10850.001541/97-86  
Acórdão n.º : 101-92.948

## RELATÓRIO

USINA CATANDUVA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. - MF sob o n.º 44.330.983/0001-08, não se conformando com a decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve em parte os créditos tributários formalizados através dos Autos de Infração abaixo identificados, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

O presente Processo originou-se de 03 (três) Autos de Infração lavrados contra a Recorrente em 09/09/97, nas áreas do I.R.P.J.(fls. 02/08), I.R.F. sobre o Lucro Líquido (fls. 09/14) e Contribuição Social sobre o Lucro (fls. 15/20).

As irregularidades apuradas pela Fiscalização, que ensejaram os lançamentos de ofício, encontram-se assim descritas no Auto de Infração lavrado na área do I.R.P.J.:

### **"CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS**

Redução indevida do Lucro Líquido do Exercício, gerada pela apropriação de despesas financeiras, sem comprovação de sua exigibilidade e realização, caracterizada pelos registros contábeis abaixo identificados, levados à apuração do resultado do exercício e, em consequência, gerando a diminuição do lucro real passível de tributação."

O valor glosado e submetido à tributação, monta a Cr\$.3.008.462.558,53, composto das parcelas a seguir, detalhadas no Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 21 a 24:

a) Cr\$.1.848.567.759,33, relativa a Contribuições para o I.A.A., depositado em Juízo e, posteriormente, levantado pela Recorrente e enviado para o BRADESCO para pagamento de dívidas que a Cooperativa COPERSUCAR possuía, junto àquela Instituição Financeira, conforme Cheques n.ºs. 493.380 e 493.378, Itaú-COPERSUCAR, nos valores de Cr\$.212.961.087,31 e Cr\$.1.635.606.672,02, respectivamente, conforme documento a fls. 121 dos Autos do Processo;

b) Cr\$.32.428.447,40, CR\$.27.733.334,20 e Cr\$.99.733.017,60, relativas a encargos incidentes sobre Contratos para Financiamento de Capital de Giro, firmados

Processo n.º : 10850.001541/97-86  
Acórdão n.º : 101-92.948

pela Recorrente junto ao BRADESCO, em Dezembro de 1990, com vencimento em Janeiro de 1991; e,

c) CR\$. 1.000.000.000,00, relativa a encargos incidentes sobre valores mutuados junto à Virgolino de Oliveira S.A. Açúcar e Alcool.

Os Autos lavrados, por decorrência, na área da Contribuição Social e do Imposto de Renda na Fonte, originaram-se dos mesmos fatos acima.

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 163/188, acompanhada da documentação de fls. 189 a 222, o Dd. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, julgou a Ação Fiscal parcialmente procedente, excluindo do lançamento a exigência do Imposto de Renda na Fonte e da Multa por Atraso na Entrega da Declaração, consoante Decisão de fls. 227/237, que ostenta a seguinte Ementa:

**"PRELIMINAR - DECADÊNCIA**

O prazo decadencial do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário, relativamente ao imposto de renda e à contribuição social, é regido pelo disposto no art. 173 do CTN..

**AUTO DE INFRAÇÃO. DESVIO DE FINALIDADE. ÔNUS DA PROVA.**

Não ocorre desvio de finalidade, se a autuação resultou de falta de comprovação de elementos da escrituração, cujo ônus da prova cabia ao sujeito passivo.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.  
BASE DE CÁLCULO.**

As glosas de despesas realizadas com base na legislação do imposto de renda aplicam-se, por via reflexa, à contribuição social sobre o lucro.

**IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. SOCIEDADES ANÔNIMAS.**

Inexigível, com fulcro no art. 35 da Lei n.º 7.713/88, o ILL de sociedades anônimas.

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.**

A apresentação da declaração de rendimentos sob intimação fiscal enseja a aplicação da multa de ofício e exclui a espontaneidade, fundamento da incidência da multa por atraso na entrega da declaração."



Os fundamentos apresentados pela R. Autoridade *a quo* estão expostos na Decisão, às fls. 227 a 237, cujos trechos principais transcrevemos a seguir:

"Preliminarmente, alegou a empresa ter ocorrido a decadência do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário, respaldando suas alegações na afirmação de que, após, a edição do Decreto-Lei n.º 1.967/82, o imposto de renda (e, por consequência, o ILL e a contribuição social) seria lançado por homologação, incidindo a regra do parágrafo 4º do art. 150 do CTN..

Mas deve-se discordar de tal posição, em que pesem as opiniões em contrário.

..... *omissis* .....

No caso do imposto de renda e da contribuição social, o declarante informa os valores devidos na declaração, que, encaminhada para processamento, serve de base para a alimentação dos sistemas da Receita Federal. Se não forem pagos os valores, a própria declaração serve de instrumento para a inscrição em dívida ativa, sendo a jurisprudência pacífica a respeito dessa possibilidade.

..... *omissis* .....

Tanto é assim, que a argumentação mais forte na conclusão de que o lançamento do imposto de renda ocorre por homologação é que, a partir da vigência do Decreto-Lei n.º 1.967/82, houve alteração da sistemática de controle anterior, em que o sujeito passivo devia esperar pela notificação de lançamento para que iniciasse o recolhimento dos valores declarados.

Ora, não é possível simplesmente o fato de serem os valores declarados devidos em datas específicas, determinadas pela lei, significar mudança na modalidade de lançamento, e do início do prazo decadencial.

..... *omissis* .....

A disposição legal é clara a esse respeito. Justifica-se tal interpretação o fato de ter a declaração apresentada o mesmo efeito jurídico do lançamento. Embora de naturezas jurídicas diferentes, do lançamento e da declaração resultam o mesmo efeito, de dar certeza e liquidez ao crédito tributário, vencidas as etapas do processo administrativo fiscal. As normas aplicáveis ao caso devem, então, ser as mesmas do lançamento por declaração.

Desta forma, necessariamente o termo inicial da decadência ocorre no "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"(Art. 173, I, do CTN).

..... *omissis* .....

Mas não se diga que o parágrafo único do art. 173 do CTN implicaria antecipação do termo inicial para o dia da entrega da declaração (notificação de lançamento por declaração). Ora, aquele dispositivo refere-se à medida preparatória indispensável ao lançamento, o que somente pode significar medida necessária ao futuro lançamento. No presente caso houve um lançamento de ofício, e a medida preparatória a ele indispensável foi o tremo de início de ação fiscal. A notificação de lançamento na entrega da declaração nada preparou para qualquer lançamento pois não visava a efetivação de um futuro lançamento. Ao contrário, é uma medida que encerra em si todos os objetivos: notificar o sujeito passivo de que o lançamento (por declaração) ocorreu, e servir-lhe de recibo para o cumprimento da obrigação.

..... *omissis* .....

Processo n.º : 10850.001541/97-86  
Acórdão n.º : 101-92.948

Portanto, a decadência, no mínimo, ocorreria somente em 1º de janeiro de 1998. Improcedente a preliminar. ... *omissis* ...

Quanto ao desvio de finalidade, tal não ocorreu. Sustentou a empresa que a fiscalização, ao invés de buscar a verdade material, preferiu "inverter o ônus da prova" e exigir a prova negativa das supostas irregularidades.

Entretanto, a escrituração formal, por si só, não é suficiente para comprovar a efetividade dos fatos. Segundo o art. 9º, parágrafo 1º, do Decreto-Lei n.º 1.598/77, a escrituração mantida com observância das normas legais faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis. Não sendo os fatos comprovados por documentos hábeis, a escrituração não é prova dos fatos.

..... *omissis* .....

Não houve, pois, falta de motivação para a autuação, uma vez que não havendo prova do que fora escriturado, a consequência natural é a lavratura do auto de infração.

No que se refere às contas do ativo e do passivo, não cabia ao agente autuante contestá-las, posto que somente as contas de resultado é que interessaram à apuração da base de cálculo do imposto. Assim, não houve incongruência alguma, mas tão-somente objetividade, pois a escrituração contábil é, de modo geral, problema da empresa.

Assim, no que diz respeito à conta corrente Copersucar, não restaram provadas todas as alegações da empresa. O fato de ter havido erro no lançamento do valor de Cr\$.1.848,567.759,33 não foi, em princípio, o motivo da glosa. ... *omissis* ...

..... *omissis* .....

Relativamente aos juros e encargos não comprovados e contabilizados em duplicidade, a empresa alegou que teriam resultado de despesas apropriadas ao exercício de contratos realizados no ano anterior. De início, não procede a alegação de que o valor de Cr\$.32.428.447,40 referiu-se ao contrato firmado em 05/12/90, com vencimento em 19/01/91, posto que os valores não são coincidentes (fl.177), divergência do total de Cr\$.132.161.465,00 para o total de Cr\$.132.590.720,00) e que segundo o termo de fl. 22, o contrato foi firmado em 19/12/90. Não houve, portanto, apresentação da comprovação.

Quanto aos dois outros valores, pelo exame do razão analítico (fl. 81), percebe-se que, se os valores já compunham o total de Cr\$.8.317.241.927,82 (fl. 142), com origem nos financiamentos sobre capital de giro (item 3) houve contabilização em duplicidade.

Quanto aos contratos de mútuo, alegou que não há previsão legal de que sejam formais e solenes. Entretanto, como se disse, ainda assim caberia à empresa a comprovação da existência dos contratos. ... *omissis* ...

..... *omissis* .....

No que se refere à multa de 5% sobre o valor do imposto apurado, tem razão a empresa. Não houve, primeiramente, qualquer descrição dos motivos de sua aplicação, nos termos em que foi feita, o que já ensejaria a nulidade de sua exigência, por falta do requisito essencial previsto no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72. Nada obstante, ainda seria incabível a exigência, posto que, embora

Processo n.º : 10850.001541/97-86  
Acórdão n.º : 101-92.948

tenha ocorrido a entrega fora do prazo, o valor da multa resulta de aplicação sobre o valor apurado em auto de infração, e, portanto, não declarado como devido. ... *omissis* ...

..... *omissis* .....  
Relativamente à contribuição social sobre o lucro, não tem razão a empresa ...  
*omissis* ...

Assim, mesmo não havendo expressa permissão legal para a glosa de despesas componentes da base de cálculo da contribuição, sendo ela apurada nos mesmos termos (até o lucro líquido) do imposto de renda, é óbvio que a ela se aplicam as disposições do Imposto de Renda concernentes à sua administração e lançamento. Assim, é perfeitamente cabível a extensão, por via reflexa, das conseqüências das glosas de despesas para a contribuição social.

Por se tratar de sociedade anônima, é incabível a exigência do imposto de renda na fonte com base no art. 35 da Lei n.º 7.713/88. ... *omissis* ...

À vista do exposto, decido julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, para cancelar a cobrança do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido e da multa por atraso na entrega da declaração.

Deixo de recorrer de ofício, pelo fato de o cancelamento do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido ter sido feito com base em ato do Sr. Secretário da Receita Federal, com autorização do Sr. Ministro de Estado da Fazenda e do Sr. Presidente da República."

Dessa Decisão a Contribuinte foi cientificada em 06/02/98 e, inconformada com o crédito tributário remanescente, ingressou com Recurso Voluntário para esta Segunda Instância Administrativa, protocolizado no dia 10/03/98, às fls. 259/289, reiterando os argumentos já expendidos na fase impugnativa. Em reforço ao Apelo, ingressou em 29 de novembro de 1999, com Memorial perante este Egrégio Conselho, reportando-se às Razões de defesa anteriormente apresentadas aduzindo, outras que julgou relevantes, as quais podem ser assim resumidas:

Em preliminar ao Mérito, argüi a Recorrente a decadência do direito da a Fazenda Pública proceder ao lançamento relativo aos exercícios em questão (1991 e 1992), porquanto entende que o lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a partir do advento do Decreto-lei n.º 1.967, de 23/11/82, passou a submeter-se à modalidade de lançamento por homologação, uma vez que referido diploma legal fixou prazo para o pagamento do tributo independentemente da apresentação da declaração de rendimentos, ou seja, sem o prévio exame da autoridade administrativa, tal qual declarado nas ementas de alguns Acórdãos deste E. Conselho, versando sobre o tema.



Processo n.º : 10850.001541/97-86  
Acórdão n.º : 101-92.948

Já no que respeita à parcela de CR\$.1.848.567.759,33, a Recorrente alega que, ainda no curso de ação fiscal, esclareceu, em resposta a uma das intimações fiscais, e posteriormente nas defesas apresentadas, que referida importância se referia à Contribuição para o I.A.A., depositada judicialmente e levantada pela COPERSUCAR em Outubro de 1991, para entrega ao BRADESCO S.A., na repactuação de dívida da Contribuinte.

Ressaltou, ainda, que informou, naquelas ocasiões, que tal importância fora lançada, erroneamente, na conta de resultado como Despesa Financeira, ao invés de Despesa Tributária, como seria o correto. E que tal equívoco resultou do lançamento do mencionado valor na Conta Financiamentos, por ocasião da pretendida repactuação de sua dívida junto ao BRADESCO, mediante a entrega dos valores dos depósitos judiciais levantados, pretensão essa que não foi acolhida por aquela Instituição Financeira.

À vista disso, argumenta que um mero equívoco em lançamentos contábeis, jamais se constituiria fato gerador do I.R.P.J., até porque o lançamento contábil correto refere-se a conta de Provisão da Contribuição para o I.A.A., que integra o mesmo grupo do Passivo Exigível, e que, de igual modo gera a faculdade do Contribuinte de Debitar a Conta de Resultado, diferindo, apenas, no Título, ou seja, enquanto no primeiro caso a conta debitada se referia a Despesa Financeira, na segunda hipótese, a conta debitada se referia a Despesa Tributária. Portanto, tal erro não acarretaria qualquer prejuízo ao Erário.

Aduz que, além disso, o valor em causa fora objeto de lançamento suplementar, emitido pela própria Receita Federal, no qual foi exigida a Contribuição do Açúcar e Alcool e acréscimos legais, anexando a cópia do demonstrativo que acompanhou noticiado lançamento.

Referindo-se à decisão recorrida, diz que a R. Autoridade Singular, contudo, a despeito de todos os argumentos e provas, manteve o lançamento, sob a singela alegação de que a Empresa haveria de comprovar que os valores depositados não tiveram origem nas próprias cooperadas e que nos relatórios de atribuição de receita líquida da COPERSUCAR para a Usina constavam os descontos da Contribuição para o I.A.A..

Acresce que os fundamentos da R. Autoridade seriam de todo irrelevantes para o deslinde da questão eis que, independentemente de constarem os descontos da Contribuição para o I.A.A. nos relatórios de atribuição de receita líquida da COPERSUCAR para a Usina, a verdade é que aquelas Contribuições, desde Maio de 1989 e até Dezembro de 1990, tais Contribuições e Adicionais passaram a ser depositados judicialmente, à ordem da Justiça Federal, em razão de ação proposta em Processo de COPERSUCAR e OUTROS, de n.º 831, PC / 89 - DF - 5ª Vara, no qual se questionavam aspectos legais daquela Contribuição.

Processo n.º : 10850.001541/97-86  
Acórdão n.º : 101-92.948

Completa informando que conforme já ressaltado, em Ação Fiscal sofrida pela Recorrente, de iniciativa da própria Receita Federal, o Fisco lavrou Auto de Infração, datado de 20 (vinte) de Maio de 1992 exigindo, precisamente, o pagamento do referido montante. Citada exigência foi formalizada no Processo n.º 10850-001.047/92-25, o qual, atualmente, encontra-se no Segundo Conselho de Contribuintes, em grau de Recurso Voluntário, aguardando julgamento.

Considera que, tendo em vista que, à época dos fatos (Períodos-Base de 1989, 1990 e 1991) a legislação do Imposto de Renda admitia a dedutibilidade dos Impostos e Contribuições, por ocasião da data da ocorrência do fato gerador, a despesa daquela forma apropriada pela Empresa teria todo o respaldo legal, razão por que deveria ser reformada a decisão *a quo*, no que pertine à importância de CR\$.1.848.567.759,33 para excluí-la da tributação.

Corroborar a Empresa todos esses argumentos, juntando cópia do Auto de Infração lavrado pelo Fisco Federal em 25 (vinte) de Maio de 1992, pretendendo a exigência da Contribuição para o I.A.A., no montante glosado pelo Fisco, e demais documentos pertinentes.

Informa que, quanto ao valor de Cr\$.1.000.000.000,00, conforme já sobejamente esclarecido nas peças de defesa anteriormente apresentadas, tais encargos correspondem a valores captados pela Virgolino de Oliveira junto à COPERSUCAR através de Letras de Câmbio, os quais foram repassados à Recorrente, porquanto nos registros contábeis desta última, estão apontados os números das Letras de Câmbio e o nome da Virgolino de Oliveira, como repassadora de tais recursos.

Argumenta que tratando-se de mútuo entre empresas coligadas, porém, com utilização de capital de terceiros, é legítima a apropriação dos encargos financeiros incidentes sobre a operação.

Complementa que, além disso, é legítima a apropriação da correção monetária e dos respectivos encargos, quando tenha havido mútuo e tenha sido ele (o mútuo) decorrente de recursos captados junto a terceiros, incorrendo a necessidade de Contrato Formal. Aliás, a demonstração da efetividade do Mútuo repousa no número das Letras de Câmbio e no registro dos repasses dos valores captados pela Virgolino de Oliveira junto à COPERSUCAR, estando devidamente apontados nos documentos juntados aos autos.

Processo n.º : 10850.001541/97-86  
Acórdão n.º : 101-92.948

Reforça a empresa, ainda, que é patente a desnecessidade de um Contrato formal e solene para comprovar a existência do Mútuo, consoante nos dão conta diversas Ementas de Acórdãos desse Colendo Órgão Julgador.

E completa que, finalmente, no que respeitaria às parcelas de Cr\$32.428.447,40, Cr\$.27.733.334,20 e Cr\$.99.733.017,60, as mesmas dizem respeito a parcelas dos encargos incidentes sobre Contratos de Financiamento de Capital de Giro, firmados entre a Recorrente e o BRADESCO, em Dezembro de 1990 e com vencimento para Janeiro de 1991.

Tece a empresa considerações, no sentido de ser fato consabido que encargos pré-fixados em Contratos firmados em um período, com vencimento para o período seguinte, podem ter parte dos encargos incidentes, apropriados *pro rata temporis*. E teria sido esse o procedimento adotado pela Recorrente. Apenas exemplificativamente, passou a demonstrar o alegado: os Cr\$.27.733.334,20 questionados pelo Fisco representariam precisamente a parcela dos encargos previstos contratualmente, relativos aos quatro dias do mês de Janeiro de 1991, que é a data do vencimento do Contrato de financiamento de fls. 146; assim, dividir-se-ia o valor de Cr\$.208.000.000,00 (valor total dos encargos) por 30 (número de dias do financiamento) e multiplicar-se-ia o resultado encontrado por 4 (número de dias do mês de janeiro), e se teria chegado precisamente ao valor da parcela apropriada (cópia do razão às fls. 75).

Completa suas informações demonstrando que, quanto aos Cr\$.99.733.017,60 e aos Cr\$.32.428.447,40, estes valores, somados, representaria um total de Cr\$.132.161.465,00, que corresponderia à parcela dos encargos do Contrato de Cr\$.800.000.000,00, firmado em 05.12.90, (documento de fls. 147), com vencimento previsto para 19 de janeiro de 1991, e tal total seria correspondente aos 19 (dezenove) dias do mês de Janeiro de 1991. A demonstração seria idêntica à praticada acima. Dividindo-se o valor total dos encargos previstos contratualmente (Cr\$331.476.800,00) pelos 45 dias do financiamento e multiplicando-se o resultado assim encontrado pelos 18 (dezoito) dias do mês de Janeiro de 1991, já que o dia 19/01/91 foi um sábado, encontrar-se-ia o valor supracitado. O fato é que, tanto os Cr\$.99.733.017,60 quanto os Cr\$.32.428.447,40 representariam parcela dos encargos do Contrato acima referido (cópia do lançamento às fls. 75 e 81).

Propala a empresa que, do que foi acima exposto, não existiriam obrigações não comprovadas, muito menos lançadas em duplicidade, vez que o saldo final da conta teria sido zerado. Ora, estando as contas de Ativo e Passivo absolutamente corretas e estando a Conta Bradesco zerada, não poderia ter havido lançamento em duplicidade, pois em algum momento, os lançamentos contábeis foram acertados.

Processo n.º : 10850.001541/97-86  
Acórdão n.º : 101-92.948

Portanto, não procederia o argumento da decisão *a quo* no sentido de que teria havido lançamento em duplicidade, especialmente porque alegada duplicidade jamais foi demonstrada pelo Fisco, a quem, na espécie, compete o ônus de provar, posto que, a acusação partiu de seus Agentes.

Pretende a Recorrente, consideradas as razões de fato e de direito expendidas nas defesas tempestivamente apresentadas e reiteradas em seu Memorial, bem assim as provas carreadas aos autos, que esta E. Corte Administrativa reforme a R. decisão monocrática, também no que pertine a tais parcelas e declare a total improcedência do lançamento fiscal.

Acresce a Recorrente que há que se atentar para um ajuste que se impõe, na base de cálculo do imposto, caso venha a remanescer algum valor a título de IRPJ.

É que, sendo o lançamento uma atividade estritamente vinculada, a base de cálculo estabelecida em procedimento de ofício não pode ser diferente da que o contribuinte obtém quando aplica a seqüência de procedimentos obrigatórios, determinados no Manual de Preenchimento de sua Declaração de Rendimentos. A diferença do IRPJ exigido de ofício e o apurado em procedimento voluntário deve restringir-se apenas aos acréscimos legais cabíveis (multa de ofício, juros de mora, correção monetária, se for o caso).

Aduz que, segundo a legislação vigente, a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica é determinada após a dedução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. No caso, o Fisco, além de não utilizar a forma determinada em Lei para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social, também não observou a seqüência, estabelecida na legislação e em atos normativos, da dedução prévia dessa Contribuição. Desta forma, a Fiscalização teria tributado duas vezes os mesmos fatores, o que deve ser cabalmente repellido, ainda que se dê procedência à ação fiscal, cabendo, pois, sob pena de se configurar gravíssima injustiça, a retificação da matéria tributável do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

Quanto à exigência da Contribuição Social, assevera que o respectivo lançamento decorre, exclusivamente, do lançamento formalizado contra a empresa na área do IRPJ, representando, pois, mera conseqüência daquele lançamento, intitulado principal, cujas causas foram sempre contestadas pela Recorrente. Assim, claro está que uma vez vencedora a Recorrente quanto às infundadas acusações que são atribuídas no presente Processo, no que pertine ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, nada restará a ser cobrado nos procedimentos dele originários, por uma relação de causa e efeito.

Processo n.º : 10850.001541/97-86  
Acórdão n.º : 101-92.948

Observa, por outro lado, que, mesmo que venha a remanescer alguma parcela do crédito tributário na área do I.R.P.J., ainda assim a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pretendida no Auto de Infração lavrado em separado, não tem qualquer sustentação legal, tendo em vista expressa orientação normativa expedida pelas Autoridades Administrativas, no sentido de que, para que se possa cobrar exigências reflexas sobre valores apurados de ofício é necessária expressa autorização legal, consoante ressaltado no Parecer Normativo CST n.º 04/94.

Ressalta que, embora referido Ato Normativo tenha examinado a incidência do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, suas conclusões se aplicam por inteiro à Contribuição em causa, pelo que solicita sejam aqui consideradas tendo em vista que tanto aquele Imposto como esta Contribuição incidem sobre a mesma base de cálculo, qual seja, Lucro Líquido apurado pela Pessoa Jurídica no encerramento do exercício, submetendo-se, assim, às mesmas conclusões consignadas no mencionado Parecer Normativo CST n.º 04/94.

Alega que, por força da própria orientação emanada pelas Autoridades Administrativas, não tem qualquer cabimento cogitar-se da incidência da Contribuição Social sobre o Lucro sobre as pretensas irregularidades apuradas na área do I.R.P.J., posto que, consoante dispôs a Lei n.º 7.689/88, esta tem como hipótese de incidência o Lucro Contábil, nos termos definidos pela Lei n.º 6.404/76 e espontaneamente apurado pela Pessoa Jurídica, lançados de ofício pelas Autoridades Fiscais, especialmente no presente caso, cuja acusação restringe-se a valores considerados indedutíveis para fins do IRPJ, mas não de despesas inexistentes.

Diante de tais circunstâncias, requer a Recorrente seja cancelada integralmente a exigência, por falta de previsão legal para a incidência da Contribuição Social sobre valores de dispêndios glosados, considerados indedutíveis da base de cálculo do IRPJ, apurados em procedimento de ofício, eis que a base de cálculo da Contribuição Social se adstringe ao Lucro Líquido apurado na data de encerramento do exercício, conforme orientado no PN CST n.º 04/94, e, por outro lado, alegada indedutibilidade não acarreta qualquer repercussão no montante da contribuição devida.

Suscita, finalmente, a Recorrente um aspecto de direito que comprometeria a validade do lançamento, qual seja, a inobservância, pelos Autuantes, das normas legais e administrativas que tratam da base de cálculo da Contribuição Social em causa.

Argüi que, sendo o lançamento uma atividade estritamente vinculada, a base de cálculo estabelecida em procedimento de ofício não pode ser diferente da que o contribuinte obtém.

Processo n.º : 10850.001541/97-86  
Acórdão n.º : 101-92.948

quando aplica a seqüência de procedimentos obrigatórios, determinados no Manual de Preenchimento de sua Declaração de Rendimentos. A diferença da Contribuição Social exigida de ofício e a apurada em procedimento voluntário, deve restringir-se apenas aos acréscimos legais cabíveis (multa de ofício, juros de mora e correção monetária, se for o caso).

Manifesta a Recorrente o entendimento de que a lei que instituiu a Contribuição Social estabeleceu, especificamente, as adições que poderiam ser feitas ao Lucro Líquido do exercício para determinação da base de cálculo da Contribuição, nelas não se incluindo os valores adicionados pelo Fisco, destacadamente os relativos a "Despesa/Custo Indedutível", eis que a indedutibilidade dos mesmos só tem relevância para efeitos da legislação do IRPJ, no entanto, são perfeitamente aceitos, na prática contábil e, portanto, em nada afetam a base de cálculo da Contribuição Social.

Destaca que, além de onerar a base de cálculo da Contribuição com valores não contemplados em Lei, os ilustres Autuantes deixaram de aplicar a fórmula estabelecida no Ato Declaratório (Normativo) n.º 01/89, não procedendo, pois, aos ajustes definidos pela própria Administração Tributária e assim, na remota hipótese de vir a remanescer parte da presente exigência, mister se faz, que se exclua da base de cálculo os valores que, por determinação legal, não a integram.

Diante do que expôs, requer a Recorrente o acolhimento de sua Defesa, a fim de que:

a) seja cancelada integralmente a exigência, por falta de previsão legal para a incidência da Contribuição Social sobre valores mantidos à margem da contabilidade e/ou apurados por procedimento de ofício, eis que sua base de cálculo se adstringe ao Lucro Líquido apurado na data de encerramento do exercício, conforme orientado no PN CST n.º 04/94;

b) na remota e improvável hipótese de vir a remanescer alguma parcela da exigência, que se procedam aos ajustes cabíveis, a fim de que sejam excluídas as importâncias relativas a "Despesas/Custos Indedutíveis", bem assim as demais importâncias estabelecidas no ADN n.º 01/89;

Em sua conclusão, pugna a Recorrente, na hipótese de manutenção de alguma parcela da exigência, pela exclusão do encargo da TRD cobrado a título de juros de mora, conforme já requerido na Impugnação e no Recurso Voluntário, principalmente em razão da situação já se encontrar hoje pacificada no âmbito desse Tribunal Administrativo, conforme reiteradas decisões, quer do Primeiro, quer do Segundo Conselhos de Contribuintes em suas diversas

Processo n.º :10850.001541/97-86  
Acórdão n.º :101-92.948

Câmaras, bem como pelo consolidado através da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão CSRF/01-01.773, de 17.04.94, o qual, em resumo, entendeu como indevido o encargo da TRD no período de fevereiro a agosto de 1991, ou seja, no período anterior à edição da Lei n.º 8.218, de agosto de 1991.

È o Relatório.

## VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Não obstante as preliminares de nulidade da decisão *a quo* argüidas pela Recorrente, passarei, de pronto, ao exame das glosas de custos levadas a efeito, posto que, de um lado, os diversos precedentes invocados pela Empresa e julgados neste Conselho, militam a seu favor, os quais, certamente, exercerão grande influência na apreciação do presente caso e, de outra sorte, o artigo 249, parágrafo 2º do Código de Processo Civil, combinado com o artigo 59, parágrafo 3º do Decreto n.º 70.235/72, alterado pela Lei n.º 8.748/93 estabelecem que, quando se puder decidir do mérito, a favor da parte a quem aproveite a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará, nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falha.

Como vimos do Relatório, a matéria em litígio refere-se a Glosa de Despesas Financeiras consideradas incomprovadas nos montantes a seguir:

a) Cr\$.1.848.567.759,33, relativa a Contribuições para o I.A.A., depositado em Juízo e, posteriormente, levantado pela Recorrente e enviado para o BRADESCO para pagamento de dívidas que a Cooperativa COPERSUCAR possuía, junto àquela Instituição Financeira, conforme Cheques n.ºs. 493.380 e 493.378, Itaú-COPERSUCAR, nos valores de Cr\$.212.961.087,31 e Cr\$.1.635.606.672,02, respectivamente, conforme documento a fls. 121 dos Autos do Processo;

b) Cr\$.32.428.447,40, CR\$.27.733.334,20 e Cr\$.99.733.017,60, relativas a encargos incidentes sobre Contratos para Financiamento de Capital de Giro, firmados pela Recorrente junto ao BRADESCO, em Dezembro de 1990, com vencimento em Janeiro de 1991; e,

c) CR\$. 1.000.000.000,00, relativa a encargos incidentes sobre valores mutuados junto à Virgolino de Oliveira S.A. Açúcar e Alcool.

Primeiramente, no que pertine à parcela de Cr\$.1.848.567.759,33 a Recorrente, dentre outros argumentos, alegou e comprovou que tal importância refere-se a Contribuições para o

Processo n.º : 10850.001541/97-86  
Acórdão n.º : 101-92.948

I.A.A. relativas aos Períodos-Base de 1989 a 1991, não recolhidas e depositadas em Juízo, à ordem da Justiça Federal - 5ª Vara, em razão de Ação proposta em Processo movido pela COPERSUCAR e outros, no qual se questionavam aspectos legais daquela Contribuição.

Comprovou, ainda, mediante a juntada de cópia de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente em 20 de maio de 1992, que a própria Receita Federal promoveu lançamento de ofício do referido valor, exigindo o pagamento daquela Contribuição, exigência essa formalizada no Processo n.º 10850-001.047/92-25, o qual encontra-se atualmente no Segundo Conselho de Contribuintes, em grau de Recurso Voluntário, aguardando julgamento.

Informou, finalmente, que citada importância, fora lançada, equivocadamente, na conta de resultado como Despesa Financeira, ao invés de Despesa Tributária, como seria o correto. E que tal equívoco resultou do lançamento do mencionado valor na Conta Financiamentos, por ocasião da pretendida repactuação de sua dívida junto ao BRADESCO, mediante a entrega dos valores dos depósitos judiciais levantados, pretensão essa que não foi acolhida por aquela Instituição Financeira.

A R. Autoridade Singular, contudo, concluiu pela manutenção do lançamento fiscal resultante dessa parcela, sob o argumento de que a Empresa não comprovou que os valores depositados não tiveram origem nas próprias Cooperadas e que nos Relatórios de Atribuição de Receita Líquida da COPERSUCAR para a Usina, constavam os descontos das Contribuições para o I.A.A..

Com a devida vênia da R. Autoridade monocrática, ousou discordar de sua conclusão:

*i)* a uma, porque conforme bem ressaltou a Recorrente, independentemente de constarem os descontos da Contribuição para o I.A.A. nos Relatórios de Atribuição de Receita Líquida da COPERSUCAR para a Usina, tais Contribuições não vinham sendo recolhidas pela Recorrente;

*ii)* a duas, porque a lavratura do Auto de Infração pela Receita Federal exigindo o recolhimento daquelas Contribuições demonstra de forma irretorquível a existência de mencionado débito fiscal legitimando, por conseguinte, a dedutibilidade da questionada despesa;

*iii)* a três, porque mesmo se admitindo que a Empresa cometeu um equívoco, deduzindo o valor em causa como Despesa Financeira, quando o certo seria deduzi-lo como Despesa Tributária, mesmo assim entendo que a decisão recorrida merece ser

Processo n.º : 10850.001541/97-86  
Acórdão n.º : 101-92.948

reformada nessa parte, eis que tal procedimento não trouxe qualquer prejuízo à apuração do Lucro Real do Exercício, pois de qualquer modo o valor corresponde a uma despesa dedutível.

A propósito do tema, cumpre ressaltar que a dedutibilidade de uma despesa não está condicionada ao seu efetivo pagamento, salvo disposição de lei em contrário. Sendo incorrido, poderá o dispêndio ser lançado no resultado do exercício, pois o princípio geral adotado pelo RIR/80, tanto para a apropriação de despesas, quanto de receitas, é o da competência dos exercícios.

O art. 16, inciso I, do Decreto-Lei n.º 1.598/77, matriz legal do art. 225 do RIR/80, em obediência ao regime de competência na determinação dos resultados, estabelece que os tributos são dedutíveis no período-base em que ocorrer o respectivo fato gerador. Em consequência, a dedutibilidade dos tributos independe do seu pagamento efetivo. Quer o tributo seja pago no próprio período de ocorrência do fato gerador, quer não, a dedutibilidade do tributo é cabível no exercício em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária.

A discussão administrativa ou judicial sobre incidência do tributo não altera a determinação do retrocitado art. 225 do RIR/80, porquanto a dedutibilidade do tributo dá-se na ocorrência do fato gerador. É pois, indiferente, que o tributo esteja pago, depositado, que esteja o sujeito passivo inadimplente ou amparado por medida judicial.

Por outro lado, embora o dispositivo citado refira-se a tributos, a exegese dos arts. 149 c/c o art. 146, III, da Constituição Federal, leva à conclusão de que as contribuições sociais instituídas pela União, estão incluídas dentro das normas que regem o Sistema Tributário Nacional, especialmente quanto ao fato gerador, base de cálculo, obrigação, lançamento, etc.. Convém lembrar, por oportuno, que o Código Tributário Nacional, lei complementar nos termos previstos no *caput* do já mencionado art. 146 da Carta Magna, foi por ela expressamente recepcionado. Dessa forma conclui-se que, às contribuições sociais aplica-se o mesmo regime jurídico dos tributos sendo-lhe, por consequência, dispensado idêntico tratamento fiscal, quanto ao momento de sua dedutibilidade.

Por tais motivos, entendo caber razão à Recorrente quanto ao procedimento adotado, provendo o Recurso quanto a esse item.

Quanto às parcelas de Cr\$.32.428.447,40, Cr\$.27.733.334,20 e Cr\$.99.733.017,60, relativas a encargos incidentes sobre Contratos para Financiamento de Capital de Giro,

Processo n.º : 10850.001541/97-86  
Acórdão n.º : 101-92.948

firmados pela Recorrente junto ao BRADESCO, em Dezembro de 1990, com vencimento em Janeiro de 1991, consideradas pelo Fisco, a primeira sem comprovação de sua exigibilidade e realização e as seguintes, como lançadas em duplicidade, entendo que, de igual modo, assiste razão à Recorrente.

Isto porque, a meu ver, os documentos de fls. 102 a 115 constituem prova irrefutável da exigibilidade e realização das despesas financeiras glosadas.

Por outro lado, o alegado lançamento em duplicidade das parcelas de Cr\$.27.733.334,20 e Cr\$.99.733.017,60 não foi, de qualquer modo, demonstrado pelo Fisco, o qual limitou-se a afirmar que citados valores já compunham o total de Cr\$.8.317.241.927,82 com origem nos financiamento de Capital de Giro.

Tal assertiva, contudo, além de não ter restado demonstrada e detalhada, não significa, por si só, que as parcelas glosadas tenham sido lançadas em duplicidade, especialmente em razão do Saldo final da Conta, ter sido zerado.

Ademais, conforme ressaltado pela Recorrente, estando as contas de Ativo e Passivo absolutamente corretas e estando a Conta BRADESCO zerada, não pode ter havido lançamento em duplicidade pois, ainda que em algum momento houvesse ocorrido um erro, no momento seguinte, tais lançamentos contábeis devem ter sido acertados, de modo a propiciar o fechamento do Balanço, o qual, em nenhum momento foi questionado pelo Fisco.

Sendo assim, cabe razão à Recorrente, também neste particular, devendo seu Recurso ser provido quanto a este item.

Finalmente, quanto à parcela de Cr\$. 1.000.000,00, supramencionada, o único ponto de contestação para ilegitimar a despesa seria a inocorrência de contrato formal e solene, o que, a nosso ver, não constitui fundamento para a glosa procedida, eis que se trata de uma condição de carácter meramente formal e subsidiário, ineficaz para descaracterizar a efetividade da despesa.

Tal assertiva baseia-se nas condições legais estabelecidas na norma pertinente à matéria e encontra-se consolidada no artigo 191 e seus parágrafos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 85.450/80, que dispõe:

Processo n.º : 10850.001541/97-86

Acórdão n.º : 101-92.948

“Art. 191 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506/64, art. 47).

Par. 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506/64, art. 47, par. 1º).

Pr. 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506/64, art. 47, par. 2º).”

Como se vê, os pressupostos essenciais para a admissibilidade da despesa é o seu estrito relacionamento com a atividade explorada e com a manutenção da fonte produtora. Logicamente, em qualquer hipótese, a dedutibilidade dos dispêndios a título de despesa operacional requer a prova documental, hábil e idônea, das respectivas operações. E a isto submeteu-se a Recorrente, quando demonstrou que tais encargos corresponderam a valores captados pela Virgolino de Oliveira junto à COPERSUCAR através de Letras de Câmbio, os quais foram repassados à Recorrente, porquanto nos registros contábeis da Empresa Recorrente, estão apontados os números das Letras de Câmbio e o nome da Virgolino de Oliveira, como repassadora de tais recursos.

Convém repetir que, no caso em comento, a autoridade lançadora não questionou qualquer dos elementos básicos justificadores da dedutibilidade dos dispêndios, seja quanto ao seu relacionamento com a atividade explorada ou com a manutenção da respectiva fonte produtora, seja quanto à usualidade ou normalidade no tipo de negócio realizado naquele ramo empresarial.

Mesmo no tocante à comprovação, citada autoridade ateve-se a um aspecto essencialmente formal e não exigido em lei. A forma alternativa de comprovação do mútuo, e do pagamento de seus encargos, não foi, conforme alega a Recorrente em suas peças de defesa, em nenhum instante da ação fiscal, atacada, seja pelo Autuante, seja pela R. Autoridade *a quo*.

Assim, entendo caber razão à Recorrente, provendo o Recurso também quanto a esse item.

Processo n.º :10850.001541/97-86  
Acórdão n.º :101-92.948

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, considerando, em consequência, prejudicadas as preliminares de nulidade e decadência argüidas.

Brasília, DF, 25 de janeiro de 2000

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR DESIGNADO

Processo n.º :10850.001541/97-86

Acórdão n.º :101-92.948

## INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º. 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília - DF, em 24 FEV 2000

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Ciente em 08 MAR 2000

  
RODRIGO PEREIRA DE MELLO  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL