



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Recurso nº : 136.797
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex(s): 1992 a 1995
Recorrente : PANDROL FIXAÇÕES LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP-I
Sessão de : 20 de outubro de 2004
Acórdão n : 103-21.737

DESPESAS DE MÚTUO. DEDUTIBILIDADE. A dedução das despesas decorrentes de atualização do valor do mútuo pressupõe a comprovação da obrigação contraída, muito embora seja prescindível a existência de contrato escrito.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. RESERVA OCULTA. Não há formação de "reserva oculta" nos casos de postergação de pagamento de tributo provocada por reconhecimento de receita em período posterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PANDROL FIXAÇÕES LTDA.,

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


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2004

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PÊSS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Acórdão n : 103-21.737

Recurso nº : 136.797
Recorrente : PANDROL FIXAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Pandrol Fixações Ltda., devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão DRJ/SPOI nº 1.440/2002 (fls. 309), da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/I-SP.

Conforme representação na folha inicial, os presentes autos foram extraídos do processo nº 13808.005365/96-39 para prosseguimento da exigência mantida pelo acórdão ora contestado. No processo primitivo, restou a parte submetida a recurso de ofício.

Tendo em vista a fiel descrição dos autos constante do relatório do acórdão contestado, permito-me transcrevê-lo a seguir, acompanhado da ressalva de que a numeração das folhas citadas diz respeito ao processo original.

“Contra a empresa em epígrafe foi lavrado, em 20/12/1996, o auto de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) de fls. 157 a 206, relativo ao exercício de 1992, ano-base de 1991, e aos exercícios de 1993 a 1995, anos-calendário de 1992 a 1994, respectivamente.

2. Foram indicadas na autuação as irregularidades a seguir enumeradas, com o correspondente enquadramento legal:

2.1 Glosa de Variações Monetárias Passivas : artigos 157, “caput” e § 1º, 191, “caput” e parágrafos, 254, inciso II e parágrafo único, e 387, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/1980 (RIR/1980), artigos 197, parágrafo único, 242, “caput” e parágrafos, 320, 322, 323 e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Acórdão n : 103-21.737

195, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/1994 (RIR/1994);

2.2 Despesa Indevida de Correção Monetária: artigos 4º, 8º, 10, 11, 12, 15, 16 e 19 da Lei nº 7.799/1989, artigo 387, inciso I, do RIR/1980, artigo 1º da Lei nº 8.200/1991, artigo 4º do Decreto nº 332/1991 e artigo 48 da Lei nº 8.383/1991, artigos 396, 405, 406, 407, 409, 411 e 414, § 1º, do RIR/1994;

2.3 Postergação de Imposto. Inobservância do Regime de Escrituração: artigos 155, 157, "caput" e § 1º, 171, 172, 173, 280, 281 e 387, inciso II, do RIR/1980, artigos 194, 197, "caput" e parágrafo único, 219, 220, 222, 358, 359 e 195, inciso II, do RIR/1994;

3. Em decorrência dos mesmos fatos, foram também lavrados os seguintes autos de infração, com a indicação do enquadramento legal abaixo mencionado:

3.1 Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido – ILL (fls. 207 a 211): artigo 35 da Lei nº 7.713/1988;

3.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 212 a 234): artigo 2º, e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/1988 e artigos 38 e 39 da Lei nº 8.541/1992.

4. Esclareça-se que, quanto ao ILL, vigente até 31/12/1992, coube somente a tributação dos valores relativos às infrações citadas nos subitens 2.1 e 2.2 supra (fl. 211).

5. Considera-se como data de ciência o dia 23/12/1996, data aposta pelo representante da empresa nos autos de infração de ILL (fl. 210) e de CSLL (fl.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Acórdão n : 103-21.737

231) e no Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fl. 235), embora conste no auto de infração de IRPJ (fl. 202) a data de 22/12/1996, que foi um domingo.

6. Da referida ação fiscal resultou a apuração do crédito tributário a seguir discriminado, já incluída a multa de lançamento de ofício, bem como os juros de mora calculados até 29/11/1996:

IRPJ..... 2.286.643,49 UFIR (fl. 202)
ILL..... 7.482,31 UFIR (fl. 210)
CSLL..... 600.913,19 UFIR (fl. 231)

7. No Termo de Constatação de Irregularidades de fl. 05, integrante do auto de infração, foram consignados os fatos abaixo elencados:

7.1 - a fiscalizada foi intimada e reintimada (fls. 03 e 04) a comprovar a origem dos empréstimos contabilizados como tomados de Pandrol Internacional Ltd., empresa sediada no exterior, bem como as remessas de juros e/ou encargos decorrentes desses empréstimos, porém, não apresentou qualquer documento oficial;

7.2 - em 30/08/1994, a fiscalizada contabilizou como receita somente parte do saldo de variações monetárias passivas e correção monetária devedora, no montante de R\$ 159.674,67, equivalente a 57,59% do saldo total, em virtude de perdão de dívida, e o restante no valor de R\$ 117.582,75, foi lançado a crédito de conta ativa de empréstimo a coligada, encerrando assim a conta representativa de correção monetária decorrente dos empréstimos citados;

7.3 - a falta de comprovação dos empréstimos contraídos, bem como das remessas de juros ou encargos desses empréstimos, tornam quaisquer despesas lançadas a título de atualização monetária indevidas;

7.4 - tendo em vista a ausência de comprovação da origem dos empréstimos, bem como a contabilização errônea descrita acima (subitem 7.2), a fiscalizada postergou o pagamento do IRPJ e deduziu indevidamente, nos períodos de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Acórdão n : 103-21.737

apuração de janeiro de 1991 a junho de 1994, os encargos de variação monetária passiva e correção monetária devedora dos empréstimos não comprovados, apurados conforme demonstrativo da variação monetária (fl. 06), que faz parte integrante do presente termo;

7.5 - a fiscalizada compensou todos os prejuízos fiscais apurados até o período-base de julho de 1994, razão pela qual serão exigidos o IRPJ, o Imposto de Renda devido na Fonte e a CSLL sobre a totalidade dos valores apurados.

8. Às fls. 238 a 268, consta tempestiva impugnação, apresentada em 22/01/1997, por procuradores legalmente habilitados (fls.269 e 270), juntamente com os documentos de fls. 271 a 501, na qual a empresa alega, em síntese, o que segue:

Da Preliminar de Nulidade:

8.1 - nenhuma das disposições legais citadas na autuação, relativas à glosa das variações monetárias ativas, descreve a conduta infracional atribuída à impugnante. Apenas o artigo 254, II e parágrafo único, do RIR/1980 (artigo 322 do RIR/1994), se refere às variações monetárias, ficando afastadas todas as demais disposições legais utilizadas para enquadramento da suposta infração. Ressalte-se que o artigo 254 não autoriza a autuação, na medida em que vem corroborar o procedimento adotado pela impugnante, por estabelecer que poderão ser deduzidas, na apuração do lucro operacional, as contrapartidas das variações monetárias;

8.2 - os dispositivos legais elencados pela fiscalização, referentes à glosa das despesas de correção monetária também não autorizam a autuação, por não estabelecerem qualquer proibição a que a correção monetária de mútuos com pessoas ligadas seja deduzida;

8.3 - também quanto à suposta infração relativa à postergação de imposto, por inobservância do regime de escrituração, nenhuma das disposições citadas pelo Fisco determina a adoção de procedimento diverso daquele assumido pela impugnante;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69

Acórdão n : 103-21.737

8.4 - quanto ao lançamento do adicional de imposto de renda, deixaram de ser apresentados os fundamentos legais justificadores da apontada cobrança;

8.5 - a inexistência de determinação legal válida, sobretudo nos dispositivos legais citados como enquadramento das infrações, acarreta a nulidade do presente auto de infração, por força do artigo 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972;

Do Mérito:

8.6 - a impugnante anexa documentos (fls.306 a 377), no sentido de comprovar a efetividade dos empréstimos a ela concedidos no ano de 1988 pela empresa Pandrol International Limited, o repasse do percentual de 42,41% do total desses empréstimos à subsidiária da impugnante, Pandrol Materiais Ferroviários, bem como o perdão da dívida (57,59% dos valores emprestados), ocorrido em 1994, e a cessão do crédito da impugnante para com a citada subsidiária, a título de quitação do restante do débito;

8.7 - a autuação tem por base exclusivamente a ausência de contrato escrito entre as partes, relativo aos aludidos empréstimos, desconsiderando todas as provas e indícios que leva a ampla e irrefutável demonstração de que os empréstimos ocorreram;

8.8 - a forma como foram contabilizados os empréstimos permite concluir tratar-se de mútuo;

8.9 - não há qualquer exigência legal de que o mútuo seja provado pela forma escrita. Não havendo forma prescrita em lei, poderá se operar por qualquer meio lícito;

8.10 - restando comprovada a realização dos empréstimos, por meio dos documentos e declaração anexos, bem como pela própria movimentação em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69

Acórdão n : 103-21.737

conta corrente da impugnante, legítima é a dedução de variações monetárias (correção monetária), calculadas por índices oficiais, aplicáveis de acordo com o disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/1983, afastando-se por completo a presente autuação fiscal;

8.11 - a impugnante protesta pela oitiva de testemunhas (indicadas à fl. 252), as quais têm conhecimento da ocorrência dos empréstimos bem como de suas particularidades, nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972;

8.12 - a impugnante deduziu as contrapartidas das variações monetárias das obrigações relativas aos empréstimos em questão, seguindo com rigor os ditames legais (artigos 394, "caput" e parágrafo único, 395 e 396, alínea "e", do RIR/1994), bem como a orientação do próprio fisco federal, expressa no Parecer Normativo nº 03/1984;

8.13 - a presente autuação é no valor de 2.286.643,49 UFIR, sendo o principal de 948.877,05 UFIR. Contudo, os valores dos empréstimos em 1991, marco inicial para a presente autuação, eram de Cr\$ 257.772.069,28, ou seja, 431.735,62 UFIR. Não há como admitir que o acessório (correção monetária) ultrapasse o principal. Se não existisse de fato um empréstimo, a máxima base tributável seria o próprio valor do empréstimo (mútuo atualizado na data do encerramento do exercício), não podendo o valor dos impostos exceder o próprio principal;

8.14 - no caso concreto, toda a variação monetária objeto da presente autuação implicou a redução do lucro líquido do exercício e, conseqüentemente, redução em igual valor na conta de resultados acumulados, integrante do patrimônio líquido, sujeitos à correção monetária a partir do encerramento do exercício em que é registrada a despesa, o que provoca uma redução na correção monetária devedora nos exercícios subseqüentes, efeito esse não reconhecido pelo Fisco, quando da autuação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69

Acórdão n : 103-21.737

8.15 - o Parecer Normativo CST nº 07/1985, bem como a jurisprudência administrativa (transcrita às fls. 258 a 260) respaldam esse entendimento;

8.16 - assim, as bases de cálculo utilizadas pelo autuante devem ser diminuídas pelos valores de correção monetária de balanço credora, conforme planilha anexa (fls. 261 e 262);

8.17 - no tocante aos valores relativos às variações monetárias que foram estornados em 1994, o autuante considerou apenas os valores nominais de 1991, convertidos para quantidade de UFIR, quando na realidade a impugnante ofereceu os valores à tributação corrigidos monetariamente, como comprova a inclusa declaração de IRPJ de 1994 (fls. 381 a 501). Se o valor foi pago acrescido de correção monetária, foi feito o recolhimento do mesmo número de UFIR que seria devido em 1991, o que resulta em substancial diferença entre os valores apurados e aqueles que poderiam ser devidos;

8.18 - como demonstram as declarações de IRPJ anexadas à impugnação, a empresa sofreu prejuízos fiscais no ano-base de 1991, nos dois semestres de 1992 e em alguns meses de 1993, o que não foi considerado pelo autuante;

8.19 - a importância da incorreção apontada é agravada pela alteração da alíquota do IRPJ, que era de 30%, em 1991, passando a 25%, em 1994, ano em que efetivamente se materializou a receita;

8.20 - o autuante não considerou o repasse de parte dos empréstimos recebidos pela impugnante à sua coligada Pandrol Materiais Ferroviários, na medida em que só se ateu às variações registradas na conta do passivo. Todavia, há que se considerar que a parcela repassada à Pandrol Materiais Ferroviários gerou receita pelos mesmos índices;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Acórdão n : 103-21.737

8.21 - esse fato é facilmente comprovável pelas próprias declarações de rendimentos, que demonstram valores líquidos de variação monetária muito inferiores aos que foram apontados pelo autuante como indedutíveis;

8.22 - as irregularidades acima apontadas irão refletir no cálculo do adicional do imposto de renda, requerendo-se sua retificação naqueles moldes;

8.23 - tendo em vista todas as irregularidades abordadas, protesta pela produção de prova pericial, nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972, a fim de que, considerando-se as incorreções apontadas, possa ser procedido a novos cálculos, indicando-se, como determina a lei, ~~e parte~~ e os respectivos quesitos (fls. 265 a 267).

9. Requer a empresa sejam acolhidos:

9.1 - a preliminar de ausência de amparo legal;

9.2 - o erro de enquadramento em dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda;

9.3 - o reconhecimento das origens dos empréstimos, em razão das provas ora apresentadas;

9.4 - o deferimento da produção de prova testemunhal;

9.5 - o desacordo da suposta infração com a jurisprudência reinante;

9.6 - a absoluta correção do procedimento adotado quanto aos lançamentos contábeis levados a efeito pela impugnante;

9.7 - o erro nos cálculos apresentados pelo autuante, haja vista a desconsideração do efeito sobre a correção monetária de balanço, do repasse de empréstimo e dos prejuízos fiscais;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Acórdão n : 103-21.737

9.8 - erro no cálculo da receita tida como postergada, posto que foram considerados como recolhidos em 1994 os valores nominais, quando se tratavam de valores corrigidos monetariamente;

9.9 - erro de cálculo do adicional do imposto de renda, posto ter sido calculado sobre valores incorretos;

9.10 - seja deferida a produção de prova pericial, nos moldes em que requerida.

10. Por fim, pleiteia, preliminarmente, a decretação da nulidade da autuação ou, no mérito, seja decretada a total improcedência das supostas infrações, com o conseqüente arquivamento do auto de infração.

11. Na impugnação relativa ao ILL (fls. 502 a 526), a empresa argumenta que, por ser o referido lançamento decorrente do efetuado a título de Imposto de Renda, deverá ter como destino também o arquivamento. Acrescenta que, em razão da declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, da expressão "o acionista" contida no artigo 35 da Lei nº 7.713/1988, o tributo só poderia ser validamente exigido com a efetiva distribuição do lucro, o que não teria ocorrido, "in casu".

12. Alega, ainda, que não haveria no auto de infração de ILL qualquer descrição dos fatos que originaram a autuação, em desrespeito ao artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972, e que, não havendo base legal para o lançamento feito a título de IRPJ, também não há suporte para a autuação relativa ao ILL, circunstâncias essas que acarretariam a nulidade do auto em comento.

13. Quanto ao mérito, reproduz o teor da impugnação referente ao IRPJ, pleiteando, ao final, além do requerido quanto ao lançamento de IRPJ, sejam acolhidas a preliminar de inconstitucionalidade argüida, a ausência de amparo legal e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69

Acórdão n : 103-21.737

de descrição dos fatos, declarando, via de consequência, a nulidade da autuação, bem como seja reconhecido que não houve distribuição de lucros sobre os valores ora lançados.

14. Na impugnação ao lançamento da CSLL (fls. 760 a 783), a autuada argúi, em preliminar, a ausência de descrição dos fatos e de amparo legal. Quanto ao mérito, reproduz a impugnação relativa ao IRPJ, apresentando, ao final, os requerimentos elencados à fl. 783, comuns às demais defesas já referidas, além do pedido de acolhimento da preliminar de inconstitucionalidade, embora não argüida tal preliminar, no caso da CSLL.

15. Às fls. 1018 e 1019, consta despacho desta DRJ, com proposta de realização de diligência visando a adequada instrução ou o saneamento do feito, tendo em vista a alegação da impugnante relativa à desconsideração dos prejuízos fiscais apurados no ano-base de 1991, nos dois semestres de 1992 e em alguns meses de 1993.

16. Como resultado da diligência realizada, foi anexada aos autos cópia do LALUR (fls. 1025 a 1081) e elaborado o Termo de Verificação de fls. 1082 a 1087, onde é relatado que a empresa possuía, efetivamente, prejuízos fiscais não considerados por ocasião do lançamento (uma vez que já haviam sido totalmente compensados pela empresa até o período-base de julho de 1994).

17. Tendo a empresa solicitado a compensação dos prejuízos fiscais com os lucros apurados em procedimento de ofício, foram, então, elaborados os Demonstrativos de Apuração do IRPJ de fls. 1088 a 1123, com a utilização dos referidos prejuízos fiscais para a compensação com os lucros de períodos de apuração mais antigos, acarretando a diminuição da base tributável do presente lançamento. Em consequência, estariam sendo exigidos os valores referentes às compensações de prejuízos fiscais indevidamente efetuadas a partir de março de 1993, conforme Termo de Verificação, à fl. 1086, e cópia do auto de infração, às fls. 1136 a 1148.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Acórdão n : 103-21.737

18. Consta, também, do Termo de Verificação em referência, que, analogamente, em relação à CSLL, procedeu-se ao aproveitamento das bases de cálculo negativas, compensando-as com os lucros apurados em procedimento de ofício, conforme Demonstrativos de Apuração da Contribuição Social (fls. 1124 a 1135), apurando-se saldos de valores tributáveis menores que os autuados.

19. Foi consignado, ainda, no citado termo que, considerando-se que as bases de cálculo negativas estão sendo compensadas em períodos-base anteriores aos originalmente informados, diminuindo a base tributável do auto de infração da CSLL, estariam sendo exigidos os valores referentes às compensações de bases negativas indevidamente efetuadas a partir de março de 1993, conforme demonstrativo de fl. 1087 e cópia do auto de infração de fls. 1149 a 1154.

20. O Termo de Verificação assinala, às fls. 1084 e 1085, que a autoridade lançadora, ao proceder ao cálculo dos valores devidos para o ano-calendário de 1994, considerou a forma de apuração mensal, quando o correto seria apuração do lucro real anual, conforme cópia da declaração do IRPJ/1995 (fls. 482 a 501) e Livro de Apuração do Lucro Real (fls. 1068 e 1069), razão pela qual procedeu-se ao ajuste das informações, conforme Demonstrativo de Apuração do IRPJ (fls. 1120 a 1123).

21. Anexou-se, ainda, aos autos, o Termo de Verificação de fls. 1156 e 1157, que relata ter sido constatado, relativamente ao período de apuração de julho de 1993, o lançamento a menor do IRPJ e da CSLL, tendo em vista que os valores tributáveis foram considerados em montante 1000 (mil) vezes menor que o efetivamente apurado, razão pela qual a diferença seria exigida em autos de infração de agravamento da exigência, juntados por cópia às fls. 1158 a 1171, os quais deram origem ao Processo nº 10880.016852/00-14.

22. No tocante à utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para compensação com os lucros apurados em procedimento de ofício, foi a autuada intimada a apresentar impugnação no prazo de 10 (dez) dias, com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Acórdão n : 103-21.737

fulcro no artigo 44 da Lei nº 9.784/1999, tendo sido anexada, às fls. 1177 a 1203, a manifestação da empresa, na qual esta reitera os termos da defesa anteriormente apresentada e acrescenta que "a Sra. Fiscal continua não considerando a correção monetária" (fl. 1183)."

O órgão julgador de primeira instância, por maioria de votos dos seus integrantes, considerou o lançamento procedente em parte. Por intermédio dessa decisão, a compensação de prejuízos foi refeita e resultaram excluídos da exigência os itens adiante listados.

a) O crédito tributário relativo ao ano de 1994;

b) Os itens de autuação relativos a "GLOSAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS" e "DESPESA INDEVIDA DE CORREÇÃO MONETÁRIA"

c) O auto de infração de imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido.

A multa de ofício foi reduzida de 100% para 75% de acordo com o art. 44, I, da Lei 9.430/96 e o ADN Cosit nº 1/97.

Cientificada do acórdão em 22/11/2002, conforme comprovante às fls. 337-verso, a autuada, por intermédio dos seus advogados, apresentou recurso em 20/12/2002 (fls. 359). Em sua defesa, alega:

a) Em 1988, em decorrência das dificuldades financeiras das empresas do setor de materiais ferroviários, recebeu empréstimos em moeda estrangeira da Pandrol Internacional Limited, empresa domiciliada no exterior. Do total recebido, 42,41% foram repassados à Pandrol Materiais Ferroviários. Em 1994, a mutuante perdeu 57,59% da dívida e aceitou o crédito da recorrente junto a Pandrol Materiais



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Acórdão n : 103-21.737

Ferrovários, relativo ao repasse de 42,41% do valor recebido, como quitação do restante do débito.

b) A recorrente não foi autuada por não ter comprovado a ocorrência do mútuo pactuado, mas sim por não ter apresentado documentação na forma escrita exigida pela autoridade fiscal.

c) A fiscalização desconsiderou os lançamentos contábeis referentes a variação monetária e correção monetária do empréstimo, "todavia admitindo, em manifesta contradição, o perdão do mesmo no ano de 1994, como se denota da simples leitura do Termo de Constatação de Irregularidades datado de 20 de dezembro de 1996 (fls. 05)".

d) Segundo a Secretaria da Receita Federal, nos termos do PN CST 10/85, a caracterização do mútuo prescinde de exteriorização por intermédio de contrato escrito. Igualmente, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes já consolidou esse mesmo entendimento.

e) A correspondência trocada entre a Pandrol International Limited e a recorrente evidencia que a primeira, "reconhecendo as dificuldades financeiras das empresas brasileiras à época, se dispôs a realizar empréstimo para suprir necessidades imediatas".

f) Os efeitos fiscais da reserva oculta devem ser considerados no cálculo do tributo exigido.

g) No tocante ao cálculo da postergação, se mantido da forma como foi feito, haverá dupla imposição, uma vez que os valores espontaneamente oferecidos à tributação já estavam acrescidos da variação monetária



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Acórdão n : 103-21.737

h) As razões de defesa expostas quanto ao IRPJ devem ser aplicadas à CSLL já que os dois autos de infração estão baseados nos mesmos fundamentos.

Despacho acerca da regularidade do arrolamento às fls. 399.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Acórdão n : 103-21.737

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator.

O recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade.

Analisa-se neste julgamento apenas o item de autuação referente à postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL (item 3).

É pacífico o entendimento deste conselho quanto à desnecessidade de contrato escrito para fins de comprovação do mútuo, desde que provado o fluxo financeiro devidamente registrado na contabilidade da mutuante e na da mutuária. Desse modo, considera-se provada a obrigação contraída e, portanto, dedutíveis os encargos incidentes sobre esse passivo.

Na autuação discutida, a autoridade fiscal não questionou o ingresso dos recursos. Por outro lado, concluiu que o mútuo não estava devidamente comprovado e rejeitou a dedução das despesas de variação monetária e correção monetária dele decorrentes.

Os documentos juntados aos autos quando da impugnação, às fls. 306/377 do processo original (13808.005365/96-39), demonstram a intenção da Pandrol Internacional Limited em enviar ajuda financeira para a recorrente, mas são insuficientes para fins de prova da realização das transações. Os textos se referem a valores provenientes do exterior que seriam recebidos em moeda nacional (Cruzados), por meio de conversão informal da dívida brasileira. A correspondência às fls. 370/377, também do processo original, contém menção a contratos de cessão, o que representa indício da realização desses negócios e, conseqüentemente, da origem do alegado empréstimo. No entanto, tais contratos de cessão não constam dos autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Acórdão n : 103-21.737

Do mesmo modo, não foram apresentados contratos representativos do mútuo, ou mesmo o registro do empréstimo na contabilidade da mutuante. Parece-me oportuno mencionar que a autoridade fiscal não condicionou a comprovação unicamente à existência de contrato escrito. Ao contrário, no item nº 4 do termo de solicitação de documentos e esclarecimentos (fls. 05), foi solicitada a apresentação de quaisquer outros elementos de prova. Observe-se o texto do citado item:

"(...)

1. Tendo em vista a apropriação de despesas de variação monetária passiva e de correção monetária de empréstimos contabilizados como contraídos com Pandrol Internacional Ltda, empresa não sediada no País, apresentar documentos comprobatórios de todas remessas efetuadas para pagamento de jures e ou quaisquer outras despesas;

2. Comprovar apresentando documentos de fechamento de câmbio das entradas dos empréstimos no País, através de bancos credenciados para tal, bem como detalhar com data e valores em moeda estrangeira e nacional as parcelas recebidas;

3. (...);

4. Outros elementos que esclareçam e comprovem de forma cabal a origem de todos os fatos contábeis lançados e que influíram nos resultados apurados para fins do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.

(...)"

Assim, considero incomprovada a entrada de recursos no país. Como não se comprova tal ingresso, é impossível assegurar que os valores registrados na contabilidade correspondem ao suposto mútuo. Não comprovado o mútuo, conseqüentemente, devem ser rejeitadas as despesas correspondentes. Afinal, a obrigação assumida constitui o fato que autoriza os lançamentos de correção monetária e variação monetária. Se a obrigação inexistente, descabe qualquer despesa dela resultante.

A recorrente identificou uma "manifesta contradição" no procedimento fiscal em razão de a fiscalização ter rejeitado as despesas relativas ao empréstimo, enquanto, por outro lado, admitiu o perdão da dívida. Citou o termo de constatação de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Acórdão n : 103-21.737

irregularidades (fls. 6) como fundamento para sua alegação. O citado termo traz o seguinte relato da autoridade fiscal:

"(...)

a - A fiscalizada foi, em data de 25/11/96, intimada a apresentar comprovantes da origem dos empréstimos contabilizados como tomados de Pandrol International Ltd, empresa sediada no exterior;

b - A fiscalizada foi, em data de 16/12/96, re-intimada a apresentar os mesmos documentos e intimada a apresentar comprovantes das remessas de juros e ou encargos decorrentes dos empréstimos citados no item "b";

c - Até a presente data, nenhum documento oficial que comprove a origem dos empréstimos contabilizados como tomados no exterior, bem como pagamento dos juros ou encargos decorrentes, apresentou a fiscalizada;

d - A fiscalizada em 30/08/1994, contabilizou erroneamente como receita, somente parte do saldo, quando o correto seria o saldo total, de variações monetárias passivas e correção monetária devedora, no montante de R\$ 159.674,67, equivalente a 57.59% do saldo total, em virtude de perdão de dívida, e o restante no valor de R\$ 117.582,75, foi lançada a crédito de conta ativa de empréstimo a coligada, encerrando assim a conta representativa de correção monetária decorrente do empréstimos citados no item "b";

e - A falta de comprovação dos empréstimos contraídos bem como das remessas de juros ou encargos desses empréstimos, tornam quaisquer despesas lançadas a título de atualização monetária indevidas;
(...)"

Certamente, a conclusão quanto à "manifesta contradição" está associada ao item "d" acima transcrito. No entanto, logo se percebe que a autoridade fiscal apenas descreveu o fato registrado na contabilidade e seus efeitos tributários, sem ratificar a sua ocorrência no mundo real.

A bem da verdade, muito embora não se tenha comprovado o empréstimo, a redução de imposto provocada pela dedução indevida das despesas dele decorrentes foi parcialmente compensada pelo posterior reconhecimento desses



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69

Acórdão n : 103-21.737

valores como receita, em 1994, em virtude de suposto perdão de dívida, o que resultou na postergação identificada pela fiscalização.

A autoridade fiscal não afirmou que ocorrera o perdão da dívida, o seu relato se limitou aos efeitos tributários do fato assinalado na contabilidade. O órgão julgador *a quo* também entendeu da mesma forma. Descabida a alegação da recorrente.

A hipótese de "reserva oculta" pressupõe a existência de fatos contábeis não registrados na contabilidade, ou incorretamente registrados, que repercutem no PL - patrimônio líquido do próprio exercício e de exercícios futuros. Convencionou-se chamar de "reserva oculta" a diferença verificada entre o valor do PL constante da contabilidade do contribuinte e o novo valor apurado após as infrações tributárias identificadas pela fiscalização. A jurisprudência dominante deste Conselho tem acolhido os pleitos de reconhecimento dos efeitos dessa "reserva" na base de cálculo dos tributos.

Contudo, no caso concreto destes autos, tratando-se de postergação de pagamento de tributo provocada por reconhecimento de receita em período posterior, inexistente efeito modificativo sobre o patrimônio líquido do exercício ao qual se refere o lançamento. Os resultados dos exercícios são recompostos apenas para fins de apuração do valor postergado, sem alteração de quaisquer itens patrimoniais. Portanto, não há o surgimento da tal "reserva".

Quanto ao cálculo da postergação, é descabido falar-se em duplicidade de imposição, uma vez que tanto os valores oferecidos à tributação quanto os valores incorretamente deduzidos abrangiam parcela idêntica de atualização (correção monetária ou variação monetária). A sistemática de cálculo da atualização monetária, seja correção ou variação, pressupõe valores iguais lançados a título de atualização da obrigação e, em contrapartida, a título de despesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005670/2003-69
Acórdão n : 103-21.737

Considerando o conjunto da análise aqui realizada, deve-se negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 20 de outubro de 2004


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA