



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10980.009086/97-72
Recurso nº. : 115.461
Matéria: : IRPJ E OUTROS. - EXS: DE 1992 e 1993
Recorrente : INPACEL-INDÚSTRIA DE PAPEL E CELULOSE ARAPOTI S/A.
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR.
Sessão de : 19 de Fevereiro de 1998
Acórdão nº. : 101-91.846

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

AMORTIZAÇÃO DO ATIVO DIFERIDO - Alegando o sujeito passivo que auferira receitas em fase de teste de unidade fabril, fato não infirmado pelo fisco, é de se considerar tal período como pré-operacional.

INEXATIDÃO QUANTO A PERÍODO-BASE DE COMPETÊNCIA - No caso de inexatidão quanto ao período-base de competência na apropriação de receitas, custos e despesas, devem ser observadas as normas dos artigos 171 e 154 do RIR/80, na efetivação de lançamento fiscal.

PREJUÍZOS FISCAIS - Não prevalecendo a tributação de matéria que ensejou a redução de prejuízos fiscais do sujeito passivo, devem ser restabelecidos os valores constantes da escrita fiscal da empresa.

DECORRÊNCIA - Repousando os lançamentos no mesmo suporte fático devem lograr idênticas decisões.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INPACEL - INDÚSTRIA DE PAPEL E CELULOSE ARAPOTI S/A.

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 MAR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA.

Recurso nº. : 115.461
Recorrente : INPACEL - INDÚSTRIA DE PAPEL E CELULOSE ARAPOTI S/A.

RELATÓRIO

INPACEL - INDÚSTRIA DE PAPEL E CELULOSE ARAPOTI S/A, qualificada nos autos, recorre para este Conselho, contra decisão do Sr. Delegado de Julgamento da Receita Federal em Curitiba - PR., que julgou parcialmente procedentes Autos de Infração lavrados para cobrança do IRPJ, da CSL e do ILL., tendo em vista as seguintes irregularidades:

a) amortização do ativo diferido realizada a maior por variação monetária passiva antecipada, no valor de Cr\$ 15.046.632.575,76;

b) reavaliação espontânea do ativo permanente, no valor de Cr\$ 86.407.678.313,53;

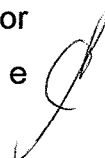
c) prejuízo fiscal indevidamente compensado no mês 04/93, no valor de Cr\$ 404.851.000,00.

Na impugnação apresentada, a empresa argumentou, em síntese, que:

a) a descrição dos fatos não atendeu aos requisitos de clareza e objetividade, sendo nulo o lançamento por cerceamento ao direito de defesa;

b) no ano de 1992, estando com empreendimento em fase pré-operacional, observou as normas da IN SRF 54/88, que regula a correção monetária e o registro das despesas pré-operacionais ou pré-industriais;

c) assim, transferiu para a conta de gastos a amortizar o saldo devedor apurado pela soma algébrica dos valores das variações monetárias ativas e passivas e



das receitas e despesas relacionadas com o empreendimento na fase pré-operacional, que excedeu o saldo credor da conta de correção monetária do balanço;

d) o fisco desconsiderou no cálculo do valor a diferir o saldo de outras receitas/despesas pré-operacionais, no valor de Cr\$ 170.507.121.274,10, substituindo-o pelo valor de Cr\$ 261.149.488.198,76, relativo a outras despesas pré-operacionais, sendo a diferença de Cr\$ 90.642.364.914,66, inexplicavelmente rotulada de lucro líquido da nova fábrica, sendo que tal lucro é decorrente da venda de papéis produzidos em caráter de teste, no segundo semestre de 1992, que propiciou uma receita de Cr\$ 92.941.694.564,79;

e) o lucro da nova fábrica, no valor acima, só foi positivo por não ter sido considerado em "Outros Gastos Pré-Operacionais" a importância de Cr\$ 261.149.486.198,76, o que, de acordo com o cálculo fiscal, resultaria em prejuízo de Cr\$ 170.507.121.284,10;

f) não registrou por antecipação, no mês de dezembro/92, variações passivas relativas a janeiro/93, no valor de Cr\$ 400.689.215.218,35: tal valor refere-se à atualização ocorrida entre a data de aniversário da obrigação e o encerramento do balanço e, mesmo que assim não fôsse, deveria ser observado o disposto no artigo 171, parágrafo primeiro do RIR/80;

g) não existe esclarecimentos sobre o percentual de 16,66%, tampouco fundamentação legal da suposta matéria tributável, sendo certo que efetuou os registros das despesas pré-operacionais de acordo com a IN SRF 54/88, inexistindo no ano de 1992 amortização do ativo diferido, já que o empreendimento entrou em operação em maio de 1993;

h) os registros das variações monetária passivas seguiu rigorosamente às disposições das leis comerciais e fiscais;

i) relativamente à reavaliação espontânea, as diferenças existentes em 31/12/92, envolvendo os agentes financeiros e a impugnante, decorrem da instabilidade da economia à época, refletindo-se sobre a apuração e divulgação de

índices de atualização, entretanto, as diferenças foram regularizadas em abril/93, antes, portanto do início de sua atividade operacional em maio/93, sendo relevante mencionar que os saldos considerados pelo fisco são todos discrepantes daqueles informados pelos agentes financiadores;

j) mesmo no caso de excesso de variações monetárias passivas não teria qualquer efeito na apuração dos resultados de 1992, já que não houve qualquer amortização do ativo diferido naquele ano, pois essa amortização só teve início no mês de maio de 1993, quando o empreendimento entrou em fase de operação;

l) é total inaplicável à espécie o parágrafo quarto do artigo 326 do RIR/80, pois, não se configura com reavaliação o registro de variações monetária passivas, no ativo diferido, tendo como contrapartida crédito em conta do passivo exigível que registra a obrigação;

m) é inconstitucional a cobrança do ILL com fulcro no artigo 35 da Lei 7.713/88;

n) estando em fase pré-operacional, não realizou qualquer parcela de seu ativo diferido, sendo que a suposta reavaliação do ativo diferido não afetou o seu lucro real, não podendo, por conseguinte, ter afetado o lucro líquido do exercício, não havendo, portanto, qualquer reflexo na base de cálculo da Contribuição Social.

O Sr. Delegado de Julgamento acolheu parcialmente ao apelo da empresa, excluindo de tributação a parcela relativa à reavaliação espontânea do ativo permanente (Cr\$ 86.407.678.313,52), multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos e cancelando o ILL, face à Resolução 82/96 do Senado Federal, ajustando a exigência remanescente do IRPJ e da CSL., recorrendo de ofício para este Colegiado.

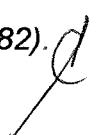
Quanto à amortização do ativo diferido realizada a maior por variação monetária passiva antecipada, a autoridade **a quo** esclarece que:



“Não diz a impugnante, porém, no que se baseia para definir a data de primeiro de maio de 1993 como a de início das operações. Não refuta, também, que a fábrica nova tenha auferido Cr\$ 92.941.694.564,79 de receitas no segundo semestre de 1992, mais de 14 vezes o valor da receita das antigas instalações, que somaram apenas Cr\$ 6.322.661.734,00(linha 10/10 da declaração de rendimentos - fls. 33v). Deve-se observar que já é considerada operacional a fase inicial das atividades, quando o empreendimento não trabalha, ainda, com toda a sua capacidade produtiva.”

Ademais, fosse pré-operacional o período objeto do lançamento(segundo semestre de 1992), toda a parcela de Cr\$ 90.642.364.914,00 que a fiscalizada registrou como despesa do período teria que ser objeto de lançamento, e não apenas a quantia de Cr\$ 15.046.632.575,76, como considerou o fisco. É que, enquanto a soma algébrica das receitas e despesas financeiras e variações monetárias ativas e passivas excederam a correção monetária do ativo diferido em Cr\$ 1.130.189.668.828,00, a fiscalizada diferiu apenas a quantia de Cr\$ 1.039.547.301.914,00, considerando, assim, como despesa, a diferença de Cr\$ 90.642.364.914,00. Por ser despesa que deveria ser registrada no ativo diferido, como manda a Instrução Normativa SRF 54/88, toda essa parcela não poderia ser considerada como despesa, caso o empreendimento ainda estivesse em fase pré-operacional, como alega a impugnante.

Agiu com acerto o fisco, porém, verificando que a empresa já estava em funcionamento, em admitir tal despesa(Cr\$ 90.642.364.914,00) como amortização do ativo diferido e, tendo em vista que a empresa registrou no ativo diferido a parcela de Cr\$ 400.889.215.218,35 referente a variações monetárias passivas apropriadas antecipadamente, glosar apenas a parcela de Cr\$ 15.046.632.575,76, que representa, sobre o valor da amortização(Cr\$90.642.364.914,00), o mesmo percentual(16,66%) que a despesa antecipada(Cr\$ 400.889.215.218,35) registrada no ativo diferido representa sobre o total desta conta(Cr\$ 2.414.989.390.876,82).



A impugnante alega que, considerado o empreendimento em fase pré-operacional, não teria havido a falta de diferimento apontada pelo fisco, porquanto o mesmo, para chegar ao valor que entende deveria ser transferido para o diferido, utilizou o total do item "outras despesas pré-operacionais", no valor de Cr\$ 261.149.488.198,76, quando o correto seria apenas a parcela da despesa financeira, no valor de Cr\$ 170.507.121.284,10. Tal alegação, além de não vir acompanhada de comprovação, em nada beneficia a impugnante, porquanto, de qualquer forma, sendo despesa pré-operacional, todo o valor constante da conta "outras despesas pré-operacionais" deveria ter sido registrado no ativo diferido: como outras despesas, diretamente no ativo diferido; como variações monetárias passivas ou despesas financeiras, na conta de gastos a amortizar, para posterior transferência para o diferido, por compor o excedente da soma algébrica das variações monetárias ativas e passivas e das receitas e despesas financeiras, em relação ao valor da correção monetária do ativo diferido.

Quanto à alegação de que a parcela de Cr\$ 400.889.215.218,35, que a fiscalizada registrou no ativo diferido como "correção monetária pro rata", no mês de dezembro de 1992, além da despesa normal de variação monetária correspondente à atualização dos financiamentos, calculada pelos índices previstos nos contratos para aquele mês, não representa despesa do exercício seguinte, também não assiste razão à impugnante. É que, se é verdade que a legislação do imposto de renda autoriza a atualização dos empréstimos registrados no passivo até a data do balanço, também é verdade que esta atualização deverá ser efetuada pelos índices constantes dos respectivos contratos, como se vê do art. 254 do RIR/80, não sendo permitido à empresa a utilização de outros índices, apenas por entender que representam complementação da inflação ocorrida até aquela data, como quer a impugnante.

No que se refere à Contribuição Social, o Sr. Delegado afirmou que "diferentemente do que entende a impugnante, tendo a contribuinte registrado despesa

de amortização indevida, reduziu, sim, a base de cálculo da Contribuição Social, ou seja, o lucro líquido do exercício, devendo-se manter a tributação sobre a parcela de Cr\$ 15.046.632.575,76”.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa recorreu para este Colegiado, com o recurso de fls. 214/230(lido em plenário), acompanhado dos documentos de fls. 231/256.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões às fls. 259/260, requerendo negativa de provimento ao recurso, esclarecendo que **“a fábrica iniciou a linha de produção em MAIO DE 1992”**, sendo inaplicáveis as disposições da IN SRF 54/88.

É o Relatório



VOTO

Conselheiro JEZER DEOLIVEIRA CÂNDIDO, Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Considerando que a recorrente tem razão quanto ao mérito da questão submetida a julgamento, deixo de apreciar as preliminares suscitadas no recurso por ela apresentado.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 146/149, o fisco, dentre outras coisas, esclarece que:

*“Nos balanços o passivo apresenta obrigações financeiras em valores significativos, porém não há variações monetárias passivas nem despesas financeiras consignadas nas demonstrações de resultado: é **que os valores desses encargos estão incorporados ao ativo diferido.***

*Também não consta das demonstrações de resultado o saldo da conta de correção monetária do balanço: **esta ausência ocorre porque o saldo foi considerado no ativo diferido.***

*No entanto ser o valor dos “estoques” onze, e o das “duplicatas a receber” seis vezes maior do que o da receita bruta no balanço levantado em 31/12/92, revela a irregularidade que descrevemos neste item: **a amortização a maior do ativo diferido:***

A nova fábrica já produzia papel no segundo semestre de 1.992.

Os “estoques” e as “duplicatas a receber” correspondem à venda do papel fabricado pela nova unidade fabril, enquanto que a “receita

bruta”consignada na “demonstração dos resultados”, foi auferida pela fábrica preexistente.

Consoante revela o balancete do mês de dezembro de 1992 da fábrica nova, e a seguir discriminado, o resultado das vendas não apareceu no balanço, porque foi anulado pela transferência de valores menores para o ativo diferido, dessa forma amortizando indiretamente uma fração deste grupo contábil:

valores transferíveis a princípio para o ativo diferido:

DESPESAS FINANCEIRAS	5.944.358.327.074
SALDO CREDOR C.MONETÁRIA	5.075.318.146.444
OUTRAS DESP. PRÉ-OPERAC.	261.149.488.198

valor a diferir	1.130.189.668.828
-----------------	-------------------

valor diferido	1.039.547.301.914
----------------	-------------------

valor realizado indiretamente	90.642.364.914
-------------------------------	----------------

Pela boa técnica contábil melhor seria apresentar a “receita bruta”, “custos” e “despesas”, na “demonstração do resultado do exercício”.

Eis a discriminação do resultado do exercício, conforme balancete anexo, que não aparece nas demonstrações financeiras:

Receita bruta da fábrica nova em 31.12.92	92.941.694.564,79
Deduções	(24.203.364.778,26)
Custo dos Produtos Vendidos	(2.621.741.322,77)
LUCRO BRUTO	66.116.588.463,30
Despesas de Comercialização	(86.964.707,33)
Despesas Administrativas	(5.152.300.130,86)
Outros Resultados Operacionais	31.636.239.707,51
LUCRO OPERACIONAL	92.513.563.332,62
Resultados não operacionais	(1.871.198.418,42)
LUCRO LÍQUIDO DA FÁBRICA NOVA	90.642.364.914,20
(REALIZADO INDIRETAMENTE)	

De acordo com os demonstrativos de variação monetária passiva anexos, apresentados pela fiscalizada, foram procedidos dois ajustes

nos saldos das contas relativas aos financiamentos para instalação da nova fábrica no mês de dezembro de 1992.

O normal, idêntico ao realizado nos outros meses, respeitando os índices de contrato, publicados pelas instituições financeiras, vigentes em cada mês; e outro adicional, realizado somente no mês de dezembro, chamado de “correção monetária - pro-rata” que levou em conta índice hipotético que vigeria em 31/12/92, de acordo com a data de vencimento de cada contrato. Conforme adiante discriminado:

(segue relação de instituições financeiras e valores, totalizando a importância de Cr\$ 400.889.215.218,35).

*Evidente que esta antecipação teria que ser adicionada ao lucro líquido do exercício, para efeito de apuração do lucro real, se fosse despesa operacional normal, pois constituiu-se em **antecipação da correção monetária relativa a janeiro de 1993, ferindo o regime da competência.***

*Como foi incorporada ao ativo diferido, a parcela da amortização correspondente é que deveria ser incluída no lucro líquido do exercício. Como não foi, **glosamos parte da variação monetária passiva antecipada, proporcional ao valor amortizado no ano de 1992.***

Em seguida, o fisco calculou o percentual que a correção monetária “pro rata” (Cr\$ 400.689.215.218,35) representava sobre o total do Ativo Diferido (Cr\$ 2.414.989.390.876,82), encontrando 0,166 e aplicando-o sobre a importância de Cr\$ 90.642.364.914,20, apurou matéria tributável (**“AMORTIZAÇÃO CONTABILIZADA A MAIOR”**) no valor de Cr\$ 15.046.632.575,76.

Na Declaração de Rendimentos relativa ao ano-calendário de 1992 (fls. 33/38), constatamos, no Ativo Diferido, no segundo semestre, a seguinte composição:

despesas pré-operacionais ou pré-industriais ...	2.415.921.108.106
correção monetária - Dif. IPC/BTNF	(703.420.122.840)
Soma do Diferido.....	1.712.500.985.266

O artigo 209 do Regulamento aprovado pelo Decreto número 85.450/80, em seu inciso II faculta às pessoas jurídicas amortizar *“custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social”*, destacando-se:

a) na alínea “a” , *“as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais;*

b) na alínea “e”, *“a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial de operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações”*.

O parágrafo único do mesmo artigo estabelece o momento em que deve ser iniciada a amortização, a saber:

a) no caso da alínea “a”, a partir do início das operações:

b) no caso da alínea “e”, a partir do momento em que for iniciada a operação ou atingida a plena utilização das instalações.

Pois, muito bem. No caso dos autos, algumas questões devem ser suscitadas de forma a avaliar-se se o procedimento fiscal efetivamente guarda conformidade com a legislação fiscal, a saber:

a) o Fisco e a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional afirmam que a recorrente teria iniciado a fase de produção em maio de 1992 e, assim, neste caso, a amortização do Ativo Diferido deveria ter como termo inicial esta data(e não o segundo semestre de 1992), sendo certo que os valores auferidos e incorridos como despesas, custos, encargos e receitas, a partir de então, deveriam ser apropriados diretamente ao resultado do exercício, o que não se coaduna com o critério adotado na determinação da matéria tributável(?);



b) aos autos não foram acostados os contratos de financiamentos, de modo que se pudesse aquilatar se o critério de atualização das obrigações efetuado pela recorrente era efetivamente correto;

c) ao contrário do que entende o Douto Representante da Procuradoria da Fazenda Nacional(e também a autoridade julgadora **a quo**), não ficou demonstrado nos autos que efetivamente a fábrica da recorrente tenha entrado em operação em maio de 1992, mesmo porque a alínea "c" do parágrafo único do artigo 209 do RIR/80, claramente **faculta** o início da amortização, quer quando iniciada, quer quando atingida **a plena utilização das instalações** e, assim, a recorrente afirmou que, no período alcançado pela ação fiscal, auferira receitas em fase de teste, o que, com a devida vênia, não foi infirmado e nem demonstrado pelo fisco;

d) por outro lado, mesmo considerando-se que a recorrente tivesse apropriado despesas antecipadamente, tendo em vista que o levantamento fiscal estendeu-se a meses do ano de 1993, era mister observar as disposições dos artigos 154 e 171 do RIR/80, qual seja, se *"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"* (parágrafo único do artigo 154 do RIR/80), para, dessa forma, verificar-se se de fato ocorrera **redução indevida do lucro real** ou **postergação no pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido**(artigo 171 do RIR/80);

e) não vejo na lei fiscal qualquer respaldo para o critério adotado para determinação da base imponible.

Face ao decidido neste voto, devem ser restabelecidos os prejuízos fiscais da recorrente.

Quanto à Contribuição Social, por repousar no mesmo suporte fático, a ela se estendem as razões apresentadas para o IRPJ.



Assim sendo, entendo que o lançamento fiscal não encontra apoio na legislação fiscal, razão pela qual DOU provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 19 de Fevereiro de 1998.



JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO